



VALTIOVARAINMINISTERIÖ
FINANSMINISTERIET

Arvio kaivosveron toteuttamisesta

Kaivosveron toteuttamista arvioivan
työryhmän arviomuistio

Verotus

Valtiovarainministeriön julkaisuja – 2022:44

Valtiovarainministeriön julkaisuja 2022:44

Arvio kaivosveron toteuttamisesta

Kaivosveron toteuttamista arvioivan
työryhmän arviomuistio

Kaivosveron toteuttamista arvioiva työryhmä

Valtiovarainministeriö Helsinki 2022

Julkaisujen jakelu

Distribution av publikationer

**Valtioneuvoston
julkaisuarkisto Valto**

Publikations-
arkivet Valto

julkaisut.valtioneuvosto.fi

Julkaisumyynti

Beställningar av publikationer

**Valtioneuvoston
verkkokirjakauppa**

Statsrådets
nätbokhandel

vnjulkaisumyynti.fi

Valtiovarainministeriö

CC BY-NC-ND 4.0

ISBN pdf: 978-952-367-279-6

ISSN pdf: 1797-9714

Taitto: Valtioneuvoston hallintoyksikkö, Julkaisutuotanto

Helsinki 2022

Arvio kaivosveron toteuttamisesta Kaivosveron toteuttamista arvioivan työryhmän arviomuistio

Valtiovarainministeriön julkaisuja 2022:44		Teema	Verotus
Julkaisija	Valtiovarainministeriö		
Yhteisötekijä	Kaivosveron toteuttamista arvioiva työryhmä		
Kieli	suomi	Sivumäärä	104

Tiivistelmä

Työryhmä arvioi kaivosveron vaihtoehtoina rojalteja ja nettotulon veromalleja.

Nettotulon veromallien etuna voidaan pitää sitä, että ne vääristävät vähemmän yritysten päätöksentekoa. Toisaalta mallien ei voida katsoa parhaalla tavalla vastaavan tavoitetta kerätä kohtuullinen korvaus uusiutumattomista luonnonvaroista, sillä luonnonvaroja käytetään myös tappiollisessa toiminnassa.

Rojalit vastaisivat tavoitteeseen tuottaa yhteiskunnalle korvaus uusiutumattomien luonnonvarojen käytöstä, sillä ne tulevat suoritettavaksi toiminnan kannattavuudesta riippumatta. Rojalit vaikuttavat kaivosyritysten tuotantoa koskeviin päätöksiin enemmän kuin nettotulon veromallit. Ennalta asetettu verotuottotavoite tarkoittaisi kuitenkin matalaa verotasoa, joka saattaisi vääristää toimintaa vain vähän.

Kuntien näkökulmasta nettotulon veromalleja voidaan pitää rojalteja huonompana vaihtoehtona, sillä niissä verotuotto voi vaihdella vuosittain enemmän.

Hallinnolliselta kannalta kaavamainen rojaltimalli olisi suhteellisen yksinkertainen toteuttaa, kun taas nettotulon veromallit olisivat huomattavasti työläämpiä ja kalliimpia sekä vaatisivat monimutkaisemman verotusjärjestelmän.

Rojalit voisivat asetettujen tavoitteiden näkökulmasta olla toteuttamiskelpoisempi malli, jos vero toteutetaan arviomuistiossa esitetysti kaavamaisena. Jos taas kaivosverossa halutaan ottaa huomioon tarkka kaivoskohtainen toiminta ja tuottavuus, voisivat nettotulon veromallit olla perusteltu vaihtoehto. Tällaisen veron säätäminen vaatisi kuitenkin pidemmän valmisteluajan.

Asiasanat verotus, kaivostoiminta, mineraalit, veroehdotukset

ISBN PDF 978-952-367-279-6 **ISSN PDF** 1797-9714

Julkaisun osoite <https://urn.fi/URN:ISBN:978-952-367-279-6>

Bedömning av olika modeller för gruvskatt

Promemoria av arbetsgrupp som bedömt olika modeller för gruvskatt

Finansministeriets publikationer 2022:44		Tema	Beskattning
Utgivare	Finansministeriet		
Utarbetad av	Arbetsgrupp som bedömt olika modeller för gruvskatt		
Språk	finska	Sidantal	104

Referat

Arbetsgruppen bedömde införandet av gruvskatt i form av royaltyer och olika modeller för beskattning av nettoinkomster.

Fördelen med en modell där nettoinkomster beskattas är att det i mindre grad påverkar gruvföretagens beslutsfattande. Å andra sidan bidrar dessa modeller inte på bästa sätt till målet att ta ut en skälig ersättning för utnyttjande av icke-förnybara naturresurser eftersom verksamheten att utnyttja naturresurser också kan vara förlustbringande.

Royaltyer svarar bättre mot målet om en ersättning till samhället för utnyttjande av icke-förnybara resurser eftersom royalty ska betalas oberoende av verksamhetens lönsamhet. Royaltyer påverkar emellertid i högre grad gruvföretagens produktionsrelaterade beslut. Ett på förhand fastställt mål för skatteintäkterna kommer emellertid att innebära en låg skattenivå som snedvrider verksamheten endast en aning.

Ur kommunernas perspektiv kan beskattningen av nettoinkomster betraktas som sämre alternativ än royaltyer, då skatteintäkterna kan variera från år till år. Ur förvaltningssynpunkt är royaltymodellen relativt enkel att genomföra medan beskattningen av nettointäkter är betydligt mer arbetsdryg och kostsam och kräver ett mer komplicerat beskattningssystem.

Modellen med royaltyer är också mer ändamålsenlig med tanke på de mål som ställts upp, om gruvskatten införs schematiskt i enlighet med bedömningspromemorian. Om man däremot vill beakta olika gruvors verksamhet och produktivitet mer specifikt är en modell med beskattning av nettointäkter mer motiverad. Beredningen av en sådan skattemodell kräver emellertid mycket tid.

Nyckelord beskattning, gruvdrift, mineraler, skatteförslag

ISBN PDF 978-952-367-279-6

ISSN PDF 1797-9714

URN-adress <https://urn.fi/URN:ISBN:978-952-367-279-6>

Assessment of the implementation of a mine tax

Memorandum of the working group assessing the implementation of a mine tax

Publications of the Ministry of Finance 2022:44	Subject	Taxation
Publisher	Ministry of Finance	

Group author	Working group assessing the implementation of a mine tax	
Language	Finnish	Pages 104

Abstract

The working group assessed royalties and tax models based on net income as alternatives for a mine tax.

The advantage of tax models based on net income is that they distort the decision-making of companies less. On the other hand, these models do not best meet the objective of collecting reasonable compensation for non-renewable natural resources, as natural resources are consumed even in operations that make a loss.

Royalties would meet the objective of compensating society for the use of non-renewable natural resources, as they would be payable regardless of whether operations are profitable. Royalties affect the production decisions of mining companies more than tax models based on net income. However, a tax revenue target set in advance would lead to a low tax rate that might not significantly distort operations.

From the perspective of local government, tax models based on net income could be seen as a worse option than royalties, because tax revenue under such models could vary more from year to year.

From an administrative perspective, a formulaic royalty model would be relatively easy to implement, whereas tax models based on net income would be much more labour intensive and expensive and require a more complex taxation system.

Royalties could be a more feasible model from the perspective of the set objectives if taxation is implemented in a formulaic manner as proposed in the assessment memorandum. If, however, the desire is for the mine tax to take precise mine-specific operations and profitability into account, tax models based on net income could be a justified option. However, preparing such a tax would require a longer span of time.

Keywords taxation, mining activity, minerals, tax proposals

ISBN PDF	978-952-367-279-6	ISSN PDF	1797-9714
-----------------	-------------------	-----------------	-----------

URN address <https://urn.fi/URN:ISBN:978-952-367-279-6>

Sisältö

1	Johdanto	8
1.1	Tausta ja tavoitteet	8
1.2	Työryhmän työskentely ja arviomuistio	10
2	Kaivostoimialan nykytila ja sen arvio	13
2.1	Kaivostoiminta	13
2.2	Kaivostoiminnan prosessi	16
2.3	Louhittavat kaivosmineraalit	19
2.4	Kaivostuotannon arvo	22
2.5	Lainsäädäntö	24
2.6	Kaivostoimialan nykyiset verot	24
3	Nettotuloon kohdistuvaan kaivosveroon liittyviä näkökohtia	26
3.1	Tarkastelun kohteena olevat nettotulon veromallit	26
3.2	Esimerkkejä nettotuloon kohdistuvista kaivosveroista muissa maissa	28
3.3	Korvaus uusiutumattomista luonnonvaroista	33
3.4	Veron soveltamisala	34
3.4.1	Kaivostoiminnan määrittäminen	34
3.4.2	Kaivosverovelvollinen	37
3.5	Veropohja	39
3.5.1	Tulon veronalaisuus	40
3.5.2	Menon vähennyskelpoisuus ja jaksottaminen	43
3.6	Renttiveron erityispiirteiden huomiointi	45
3.7	Verotason määrittäminen	46
3.8	Verosuunnittelumahdollisuuksien huomioiminen	48
3.9	Johtopäätökset	50
4	Rojaltit	53
4.1	Tarkasteltavat kaivosrojaltit	53
4.2	Rojalti – vero vai maksu?	54
4.3	Esimerkkejä käytössä olevista rojalteista	55
4.4	Veron soveltamisala ja verovelvollisuus	58
4.5	Veropohja	59
4.6	Verotaso	65
4.7	Johtopäätökset	67

5	Verotusmenettely ja kaivosverotuksen toteuttaminen	71
5.1	Yleistä uuden verolain säätämisestä	71
5.2	Nettotulon kaivosveromallit	73
5.3	Rojaltit	75
5.4	Veron jakautuminen valtiolle ja kunnille	76
5.5	Johtopäätökset	78
6	Eri veromallien taloudellisten vaikutusten arviointia	79
6.1	Vaikutukset verokertymään	79
6.2	Vaikutukset taloudelliseen toimeliaisuuteen	80
6.2.1	Vaikutukset kaivosyhtiöiden investointeihin	80
6.2.2	Vaikutukset yhteiskuntaan ja ympäristöön	81
6.3	Hallinnolliset kustannukset	83
6.4	Vaikutukset veronsaajille	84
6.5	Johtopäätökset	85
7	Yhteenveto työryhmän johtopäätöksistä	87
	Lähteet	91
	Liite 1 – Eri kaivosveromallien tarkastelu työryhmän asettaman arviointikriteeristön pohjalta	92
	Liite 2 – Kaivosteollisuus ry:n täydentävä lausuma	98

1 Johdanto

1.1 Tausta ja tavoitteet

Kaivostoiminta on lisääntynyt Suomessa viimeisen vuosikymmenen aikana. Samalla on käyty keskustelua kaivostoiminnan yhteiskunnalle aiheuttamista hyödyistä ja haitoista sekä siitä, miten yhteiskunnalle voidaan ohjata kohtuullinen korvaus uusiutumattomien kaivosmineraalivarojen käytöstä. Tässä yhteydessä on nostettu esille myös kaivosvero.

Nykyisin kaivoksia verotetaan kuten muutakin yritystoimintaa, eikä Suomessa ole erillistä kaivosveroa. Yhteiskunta saa erillistä korvausta kaivannaisten hyödyntämisestä niissä tilanteissa, joissa julkisyhteisö maanomistajana saa kaivoslaissa (621/2011) säädettyjä korvauksia tai joissa kaivostoiminta perustuu Geologian tutkimuskeskuksen, jäljempänä *GTK*, löytämään kaivosmineraaliesiintymään, jolloin oikeuksien luovutuksesta maksetaan valtiolle rojalti. Kaivosteollisuuden kohdistuu kuitenkin muuta ohjaavaa lainsäädäntöä, josta parhaillaan valmistelussa ovat ympäristövahinkojen toissijaisia vastuujärjestelmiä koskeva lainsäädäntö¹ ja kaivoslain uudistaminen².

Pääministeri Sanna Marinin hallituksen hallitusohjelman mukaan selvitetään mahdollisuutta ottaa käyttöön erillinen kaivosvero, jotta maaperän kaivannaisista saadaan yhteiskunnalle kohtuullinen korvaus. Lisäksi hallitusohjelman mukaan kaivokset siirretään sähkön korkeampaan veroluokkaan I, ja ne poistetaan energiantensiivisten yritysten energiarvonpalautuksen piiristä. Hallitus kuitenkin linjasi myöhemmin vuoden 2022 talousarvio-neuvotteluissa, että kaivosten sähköveron korotuksen sijaan otetaan käyttöön kaivosvero.

Myös eduskunta on kaivoslain muuttamista koskevan kansalaisaloitteen (KAA 7/2019) käsittelyn yhteydessä edellyttänyt hallitusohjelman mukaisen kaivosveroselvityksen ripeää ja huolellista toteutusta niin, että eduskunnalle jää riittävästi aikaa toteuttaa kaivosverotusta koskevat lainsäädäntöuudistukset kuluvalle hallituskaudella. Eduskunnan talousvaliokunnan mietinnön (TaVM 7/2020 vp) lausumassa kehoitetaan hallitusta huomioimaan kaivosmineraalien luonne ainutkertaisina luonnonvaroina, joiden hyödyntämisestä yhteiskunnan tulee saada kohtuullinen korvaus.

1 <https://valtioneuvosto.fi/hanke?tunnus=YM033:00/2019>

2 <https://tem.fi/hanke?tunnus=TEM090:00/2019>

Vuonna 2021 valmistui valtioneuvoston TEAS-hankkeen selvitys³, jäljempänä *TEAS-hanke*, jossa arvioitiin kaivosveron toteuttamisvaihtoehtoja. TEAS-hankkeen pyrkimyksenä oli löytää malli erilliselle kaivosverolle, joka tarjoaisi mahdollisuuden kerätä yhteiskunnalle kohtuullinen korvaus kaivosmineraalivarojen käytöstä pienin taloudellisin haitoin. Selvityksen lähtökohtana olivat niukkuus- ja tehokkuusperustelu, eli sellaisten verovaihtoehtojen selvittäminen, joilla voidaan kerätä kohtuullinen verotuotto haittaamatta tarpeettomasti talouden toimintaa. TEAS-hankkeessa kaivosveron vaihtoehtojen vaikutuksia verotuloihin ja kaivosten kannattavuuteen vertailtiin simulointimallilla. Hankkeessa hyödynnettiin viiden edustavan metallimalmikaivoksen tuotantoa ja taloutta kuvaavia tietoja niiden koko elinkaaren ajalta, jolloin voitiin tarkastella verovaihtoehtojen vaikutusta kaivosyritysten kannattavuuteen. Laskelmat rajautuivat metallimalmikaivoksiin, koska riittävää aineistoa teollisuusmineraalien louhinnasta ei ollut käytettävissä. Kansainvälisen vertailun ja kirjallisuuslähteiden perusteella päädyttiin tarkastelemaan kahta joko tuotannon määrään tai arvoon perustuvaa rojalittyypistä veroa ja kahta kaivoksen nettotuloon kohdistuvaa veroa, josta toinen kohdistuu kaivosyritykseen voittoon ja toinen niin sanottuun puhasteeseen voittoon eli renttiin.

TEAS-hankkeen selvityksen mukaan kaivostoiminnan nettotuloon kohdistuvat verot, renttivero ja voittovero – tässä järjestyksessä – ovat tehokkaimmat tavat verottaa kaivosmineraalivarantoihin sisältyviä puhtaita voittoja vääristämättä kaivosyhtiöiden taloudellisia päätöksiä. Rojaltit muuttaisivat kaivoksen toiminnan useammin kannattamattomaksi. TEAS-hankkeen johtopäätösten mukaan renttivero on suositeltavin vaihtoehto, jos tavoitteena on kerätä veroja vähäisin taloudellisin vääristymin. Jos tavoitteena on vakauttaa verotuottoa ja nostaa louhimisen kannattavuuskynnystä, tämä voidaan tehdä matalan rojalтин ja renttiveron yhdistelmällä.

TEAS-hankkeen selvityksen mukaan kaivosveron yhtenä perusteena voisi olla myös ympäristönsuojelu. Ympäristöhaittoja tulisi kuitenkin vähentää kaivosveron sijasta muilla ympäristöpolitiikan instrumenteilla, kuten toimivalla ympäristösääntelyllä ja valvonnalla sekä oikean suuruisilla vakuuksilla. Selvityksessä otettiin kantaa myös kaivosveron veronsaajaan. Tutkijoiden mukaan kaivosvero sopii huonosti kuntien tulolähteeksi ja useat näkökohdat puoltavat kaivosverotulojen keräämistä kuntien sijasta keskitetysti valtiolle.

TEAS-hankkeen valmistumisen jälkeen hallitus linjasi valtion vuoden 2022 talousarvio-neuvotteluissa kaivosveron valmistelun jatkamisesta. Linjauksen mukaan vuonna 2023 otetaan käyttöön kaivosvero kaivostoiminnan sähköveron korotuksen sijaan. Kaivosveron tavoiteltu verotuotto on 25 miljoonaa euroa vuodessa. Verotuotosta 60 prosenttia ohjataan kaivosten sijaintikunnille ja 40 prosenttia valtiolle. Talousarviokirjauksen mukaisesti

3 Kauppi et al., 2021

kaivosvero voi perustua edellä mainitun TEAS-hankkeen vaihtoehtoihin, joiden lisäksi yksi mahdollinen malli kaivosverolle voisi olla esimerkiksi rikasteesta saatuun nettotuloon perustuva malli. Kirjauksen mukaan lopullisesta mallista päätetään valmistelun kuluessa.

Valtiovarainministeriö asetti 27.1.2022 työryhmän arvioimaan kaivosveron vaihtoehtoja ja niiden vaikutuksia. Tavoitteena on lisätä päätöksenteon taustalle tietoa kaivosverovaihtoehtojen soveltuvuudesta ja toteutettavuudesta. Tavoitteena on, että työryhmän arvioiden pohjalta on mahdollista tehdä päätös kaivosveron toteuttamismallista kaivosveroa koskevan hallituksen esityksen valmistelua varten.

Työryhmän asettamispäätöksen mukaan kaivosveron tarkoituksena on ottaa huomioon kaivosmineraalien luonne uusiutumattomina luonnonvaroina. Veron ensisijainen tavoite ei ole niiden käytön väheneminen, vaan tavoitteena on ohjata yhteiskunnalle kohtuullinen korvaus kaivosmineraalivarojen käytöstä. Vero ei siten ensisijaisesti perustu ympäristön-suojelullisiin tavoitteisiin.

Asettamispäätöksen mukaan työryhmän tehtävänä on arvioida edellä mainitussa TEAS-hankkeessa esitettyjen veromallien soveltuvuutta ja toteutettavuutta verolle asetettujen tavoitteiden näkökulmasta. Metallimalmien ohella tulee arvioida kaivosveron soveltuvuutta teollisuusmineraaleihin. Työryhmä voi ottaa arviotavakseen myös muita kuin TEAS-hankkeessa esitettyjä vaihtoehtoja. Työryhmän tulee laatia arviomuistio, joka sisältää arvion eri verovaihtoehtojen soveltuvuudesta, toteuttamiskelpoisuudesta ja pääasiallisista vaikutuksista. Soveltuvuutta ja toteuttamiskelpoisuutta tulee arvioida sekä juridisen että käytännön toteutuksen kannalta.

1.2 Työryhmän työskentely ja arviomuistio

Työryhmän puheenjohtajana toimi hallitusneuvos Jari Salokoski valtiovarainministeriöstä. Työryhmän jäseniä olivat erityisasiantuntija Jussi Laitila, neuvotteleva virkamies Jenni Oksanen, hallitusneuvos Merja Sandell, veroasiantuntija Tiia Hyysalo, veroasiantuntija Ella Luikku ja erityisasiantuntija Atro Andersson valtiovarainministeriöstä, kaivosyli-tarkastaja Riikka Aaltonen työ- ja elinkeinoministeriöstä, erityisasiantuntija Sarianne Tikkanen ympäristöministeriöstä, johtava veroasiantuntija Mika Jokinen Verohallinnosta, johtaja Sari Myllyoja Kainuun elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskuksesta, erikois-tutkija Kirsti Loukola-Ruskeeniemi Geologian tutkimuskeskuksesta, erityisasiantuntija Pekka Montell Kuntaliitto ry:stä ja Pekka Suomela Kaivosteollisuus ry:stä. Työryhmän nimettyinä sihteerinä toimivat veroasiantuntijat Tiia Hyysalo ja Ella Luikku valtiovarainministeriöstä sekä työryhmän työskentelyn aikana muuna sihteerinä on toiminut erityisasiantuntija Laura Puro ja teknisenä sihteerinä säädösvalmistelusihteerinä Emmi Alatalo valtiovarainministeriöstä.

Työryhmän toimikausi alkoi 27.1.2022 ja päättyi 31.5.2022. Työryhmä kokoontui työskentelynsä aikana yhdeksän kertaa.

Työryhmä on työnsä aikana kuullut asiantuntijoita Turvallisuus- ja kemikaalivirastosta (Tukes) ja Geologian tutkimuskeskuksesta sekä Kaivosteollisuus ry:n toteuttaman selvityksen asiantuntijoita Boliden-konsernista ja Borenius Asianajotoimisto Oy:stä.

Tässä arviomuistiossa esitetään arvio eri verovaihtoehtojen soveltuvuudesta, toteuttamiskelpoisuudesta ja pääasiallisista vaikutuksista. Soveltuvuutta ja toteuttamiskelpoisuutta on arvioitu sekä juridisen että käytännön toteutuksen kannalta. Arvioitavana olivat arvo- ja määrärajoilti sekä nettotulon verottamiseen perustuvat voittovero, renttivero sekä rikasteen nettotulon vero. Arvioissa on hyödynnetty kaivosveron vaihtoehtoja selvittänyttä TEAS-hanketta ja sen tuloksia. Työryhmä on työnsä aikana rajautunut tarkastelemaan kaivosveron vaikutuksia kaivoslaissa tarkoitettuun kaivostoimintaan, jolloin esimerkiksi soran tai muun maa-aineksen otto jäi tarkastelun ulkopuolelle.⁴ Tarkastelun rajautuminen kaivoslaissa tarkoitettuun kaivostoimintaan tarkoittaa myös, että kullanhuuhdonta on rajattu tarkastelun ulkopuolelle silloinkin, kun se on kaivoslain alaista toimintaa.⁵

Työryhmä loi työnsä alussa veromallien arviointikriteeristön. Veromallien toteutettavuutta arvioitaessa työryhmä otti huomioon talousarvioneuvotteluiden yhteydessä tehdyn linjauksen, että kaivosvero otetaan käyttöön vuonna 2023. Tässä arviomuistiossa veromallien toteutettavuutta kuvataan työryhmän linjaamien seuraavien kysymysten pohjalta:

- Miten eri veromallit toteuttavat sitä, että kerätään kohtuullinen korvaus uusiutumattomien luonnonvarojen käytöstä?
- Mitä tarkoitetaan uusiutumattomilla kaivosmineraalivaroilla ja miten veropohja ja veron perusteet määritetään?
 - Miten verotuksessa käsiteltäisiin metallimalmeja, teollisuusmineraaleja ja muita mineraaleja?
 - Onko eri kaivosmineraaleille määritettävissä sama veropohja vai tulisiko niitä kohdella eri tavoin?

4 Kaivoslain 5 §:n 4 kohdan mukaan kaivostoiminnalla tarkoitetaan kaivosmineraalien louhintaa kaivoksessa, siihen liittyvää kiviaineksen siirtoa ja nostoa, välittömästi louhinnan yhteydessä tapahtuvaa kaivosmineraalien hyödyntämiseksi tarpeellista rikastustoimintaa ja muuta käsittelyä sekä kaivosmineraalien louhintaan välittömästi liittyviä valmistelevia ja muita tukitoimenpiteitä. Kaivoslain soveltamisalaan kuuluvat kaivosmineraalit on lueteltu kaivoslain 2 §:n 2 momentissa.

5 Irtomaalajeissa olevien mineraalien hyödyntäminen ei ole kaivoslain alaista toimintaa, valtion mailla tapahtuvaa kullanhuuhdontaa lukuun ottamatta. Yksityisomisteisella maalla tapahtuva kullanhuuhdonta ei puolestaan ole kaivoslain alaista toimintaa.

- Mitkä osat prosessista lasketaan kaivostoiminnaksi? Mihin kohtaan prosessia verotus kohdistuu? Miten veron perusteet määräytyvät ja mistä saadaan tieto?
- Miten verotaso määritellään suhteessa tavoitteeseen verokertymästä 25 miljoonaa euroa?
 - Verotuoton kertyminen, epävarmuudet ja ajallinen jaksotus?
 - Verokertymän alueellinen jakautuminen kunnille?
 - Vaihteluiden merkitys valtiolle ja kunnille?
 - Verosuunnittelun mahdollisuudet ja rajat?
- Miten vero kohdistuisi kaivosyrityksiin: eri koko luokan kaivokset ja kaivosmineraalit?
 - Miten vero vaikuttaa kaivosyhtiöiden päätöksiin ja kaivostoimintaan?
- Hallinnollinen menettely ja toteutettavuus?
- Mitkä ovat verosta syntyvät yhteiskunnalliset kustannukset?

Tämän johdantoluvun jälkeen muistio jakautuu kuuteen päälukuun. Johdannon jälkeen luvussa 2 tarkastellaan kaivostoiminnan nykytilaa siltä osin, kuin se on merkityksellistä kaivosveromallien arvioinnin kannalta. Tämän jälkeen luvuissa 3 ja 4 arvioidaan työryhmän tarkastelemien veromallien toteuttamismahdollisuuksia. Luvussa 5 tuodaan esille uuden verolain valmisteluun ja verotusmenettelyyn liittyviä kysymyksiä ja reunaehtoja. Luvussa 6 arvioidaan kaivosveromallien taloudellisia vaikutuksia. Lopuksi luvussa 7 esitetään yhteenveto ja työryhmän johtopäätökset.

2 Kaivostoimialan nykytila ja sen arvio

2.1 Kaivostoiminta

Kaivostoimiala louhii ja jalostaa kallioperässä olevia raaka-aineita teollisuuden ja yhteiskunnan tarpeisiin. Kaivostoimiala jakautuu malminetsintään, kaivosten perustamiseen, kaivostoimintaan, metallin jalostukseen ja lopputuotteiden valmistukseen. Lisäksi kaivostoimialaan sisältyy muun muassa kaivos-, louhinta- ja rakennuskoneiden valmistus. Tässä luvussa keskitytään erityisesti kaivostoiminnan ja louhinnan sekä metallien jalostuksen kuvaamiseen. Näillä vaiheilla arvioidaan olevan keskeinen merkitys veromallien arvioinnissa.

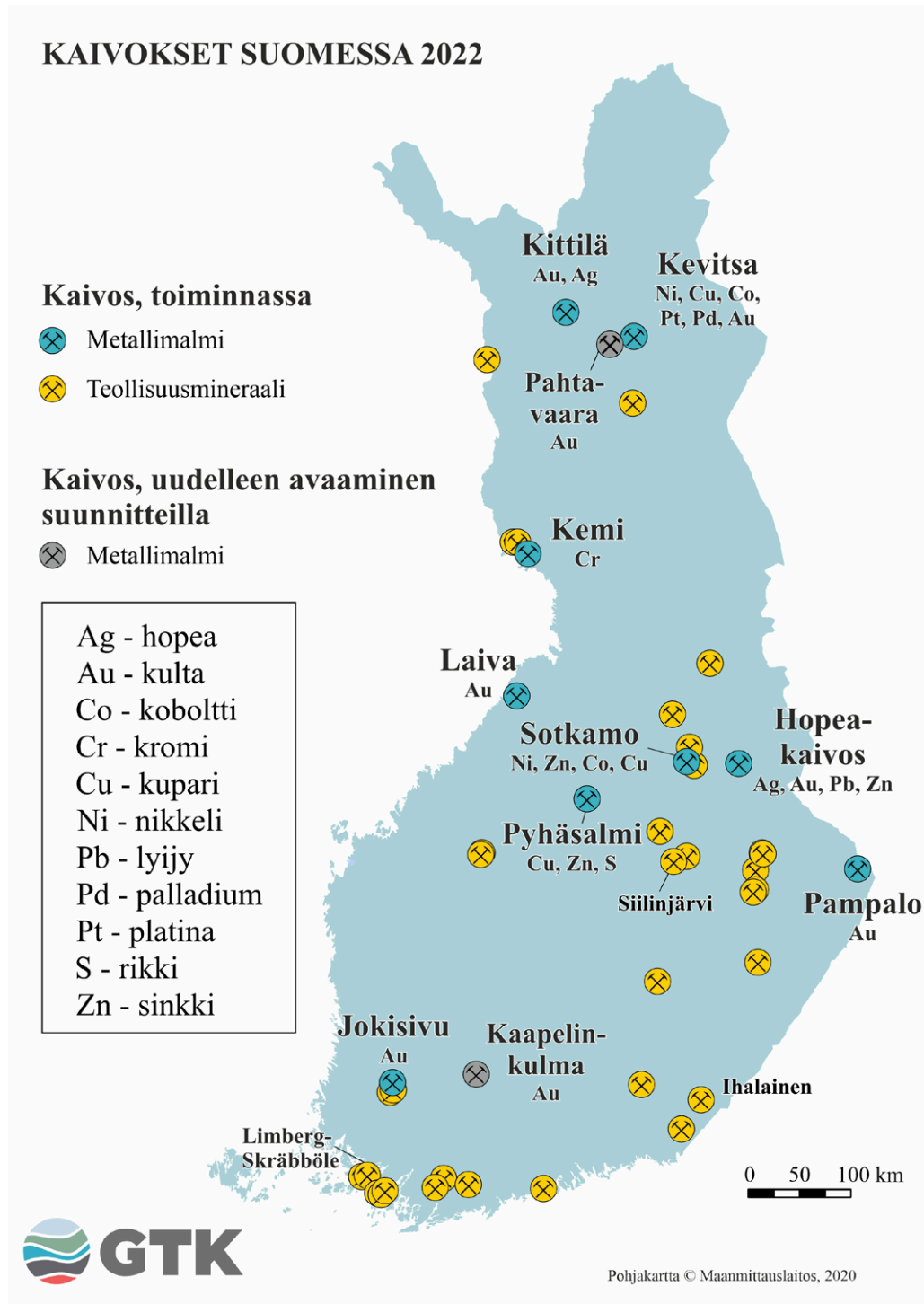
Arvokkaan mineraalin rikastumaa kallioperässä kutsutaan malmiaiheeksi. Jos rikastumaa voidaan hyödyntää siten, että se on taloudellisesti kannattavaa, sitä voidaan kutsua malmiesiintymäksi. Rikastuman muodostuminen edellyttää tietynlaisia geologisia prosesseja, ja siksi malmeja esiintyy vain tietyissä paikoissa. Malmi on siis kiviainesta, joka on taloudellisesti hyödynnettävissä. Malmien hyödyntämisen kannattavuuteen vaikuttavat muun muassa hyötymineraalin tai sen sisältämän arvoaineen maailmanmarkkinahinta, malmien määrä ja laatu esiintymässä, louhimiskustannukset, energian hinta, esiintymän sijainti ja lupa-asiat.

Kaivokset jaetaan louhittavien kaivosmineraalien perusteella metallimalmikaivoksiin ja teollisuusmineraalikaivoksiin. Metallimalmikaivoksissa malmia louhitaan arvomineraalien sisältämien metallien vuoksi. Teollisuusmineraaleihin luetaan kaikki teollisesti hyödynnettävät mineraalit ja kivilajit, paitsi metalliset malmit, mineraaliset polttoaineet ja jalokivet. Teollisuusmineraalien käyttö perustuu niiden kemiallisiin ja fysikaalisiin ominaisuuksiin.⁶ Lisäksi kaivoksissa louhitaan muun muassa vuolukiviä, teollisuuskiviä ja jalo- ja korukiviä.

Vuonna 2021 Suomessa raportoitiin louhintaa 44 kaivokselta, joista 10 on metallimalmikaivoksia ja 34 teollisuusmineraalikaivoksia. Kahdessa metallimalmikaivoksessa, Pyhäsalmissa ja Kylylahdessa, toiminta on päättynyt ja käynnissä on sulkemistoimet.

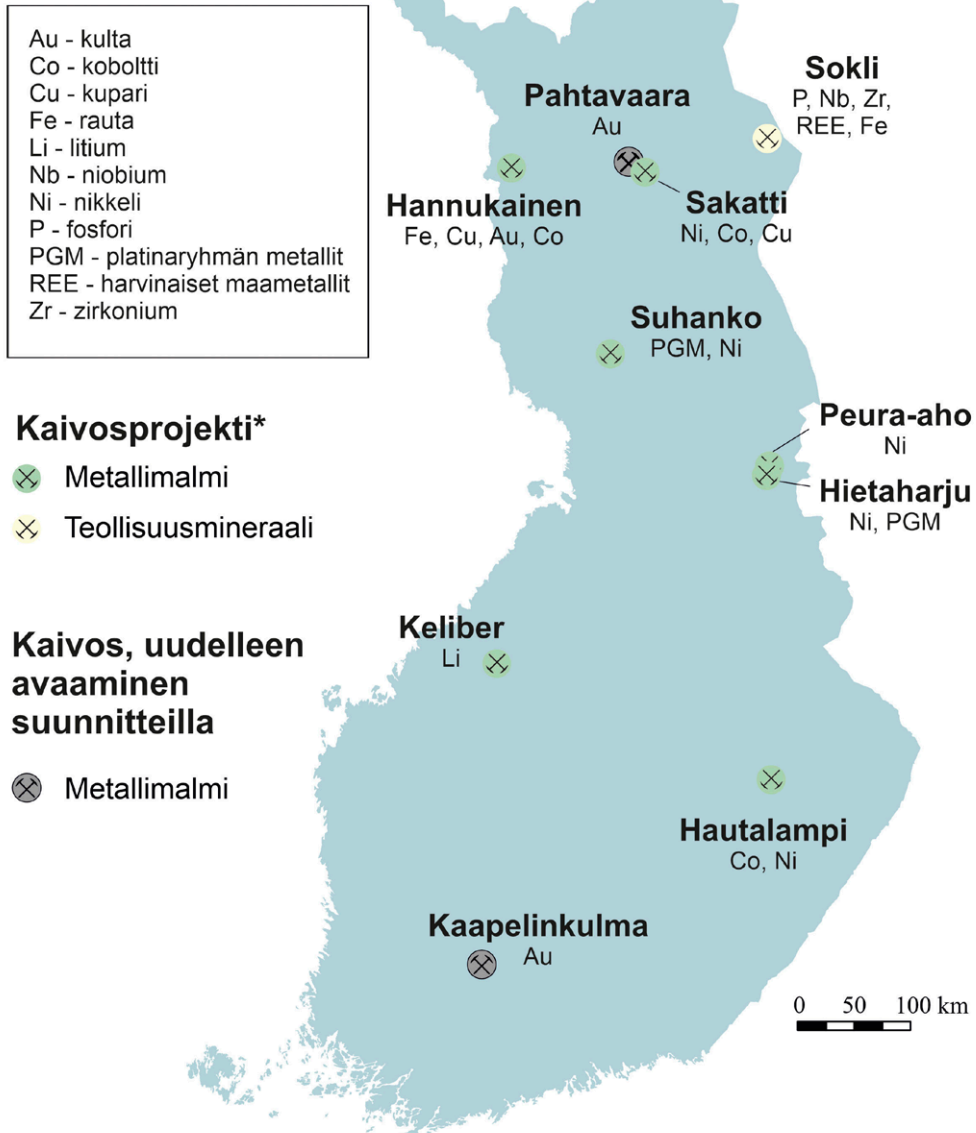
⁶ Geologia.fi – Metallit: <https://www.geologia.fi/2019/12/08/metallit/> (27.5.2022); Geologia.fi – Teollisuusmineraalit: <https://www.geologia.fi/2019/12/12/teollisuusmineraalit/> (27.5.2022); Kaiva.fi – Teollisuusmineraalikaivokset: <https://kaiva.fi/kaivannaisala/kaivostoiminta/teollisuusmineraalikaivokset/> (27.5.2022).

Kuvio 1. Kaivokset Suomessa vuonna 2022



Kuvio 2. Kaivosprojektit Suomessa vuonna 2022

KAIVOSPROJEKTIT SUOMESSA 2022



*Kaivosprojektilla tarkoitetaan tässä projektia, jota yhtiö edistää aktiivisesti kohti kaivostuotannon aloittamista ja joka on edennyt niin pitkälle, että, pääsääntöisesti, hankkeen YVA-ohjelma on toimitettu yhteysviranomaiselle.

Kuvassa 1 kuvataan Suomessa vuonna 2022 toimivat kaivokset ja kuvassa 2 kaivosprojektit. Kaivosprojekteilla tarkoitetaan hankkeita, joissa uusi kaivos saattaa lähivuosina aloittaa toimintansa. Pitkälle edenneitä kaivosprojekteja ovat esimerkiksi Kaustisen litiumesiintymät, fosforia, niobiumia, tantaalia ja harvinaisia maametalleja sisältävä Savukosken Sokli, Hautalammen kobolttiesiintymä Outokummussa, Sakatin nikkeliä, kuparia, kobolttia, kulta ja platinaa sisältävä esiintymä Sodankylässä, Hannukaisen rautaa, kulta, kuparia ja kobolttia sisältävä esiintymä Kolarissa ja Siilinjärven fosforimalmin laajennus.

Vaikka kaivosteollisuuden merkitys Suomen kansantaloudessa on suhteellisen pieni, se on merkittävä raaka-ainetoimittaja tärkeille teollisuudenaloille, kuten metsä-, metalli- ja kemianteollisuudelle, jotka ovat riippuvaisia mineraalisista raaka-aineista. Kaivosteollisuuden ympärille on kehittynyt monipuolista jatkojalostus-, kone- ja laitevalmistus- sekä palvelutoimintaa, joiden tuotteista valtaosa viedään ulkomaille. Kaivosteollisuus tuottaa Suomessa raaka-aineita muun muassa metallinjalostus-, puunjalostus-, paperi- ja akkuteollisuuteen sekä maatalouteen.

2.2 Kaivostoiminnan prosessi

Kaivostoimintaa ei voi syntyä ilman malminetsintää, mutta yksittäinen malminetsintähanke johtaa harvoin kaivoksen perustamiseen. Kaivoksen elinkaarsa kaivoksen rakentamista seuraavat tuotantovaihe, sulkeminen ja jälkihoito.

Kaivoksen tuotantovaiheesta voidaan erottaa louhinta, jossa kallioperästä irrotetaan arvoaineita sisältävät osat. Samalla louhitaan sivukiviä, jotka siirretään erillisiin varastoihin. Louhittu arvoaineita runsaasti sisältävä kiviaines eli malmi murskataan ja kuljetetaan teolliseen prosessiin, jota kutsutaan rikastamiseksi. Prosessissa louhitusta malmista pyritään saamaan jatkokäyttöön soveltuvat tuotteet.

Jalostuksessa louhitusta materiaalista poistetaan hyödyntämiseen sopimattomat mineraalit. Lopputuotteena on hyödynnettävät mineraalit sisältävä mineraalirikaste.⁷ Metallien jalostus jatkuu tuotantoprosessiin, jossa rikasteista valmistetaan metalleja ja muita tuotteita. Metallit jalostetaan yleensä erillisissä tuotantolaitoksissa, jotka eivät sijaitse kaivosten yhteydessä. Tästä poikkeuksena Kittilän kultakaivos jalostaa tuottamansa rikasteen

7 TEM, 2021

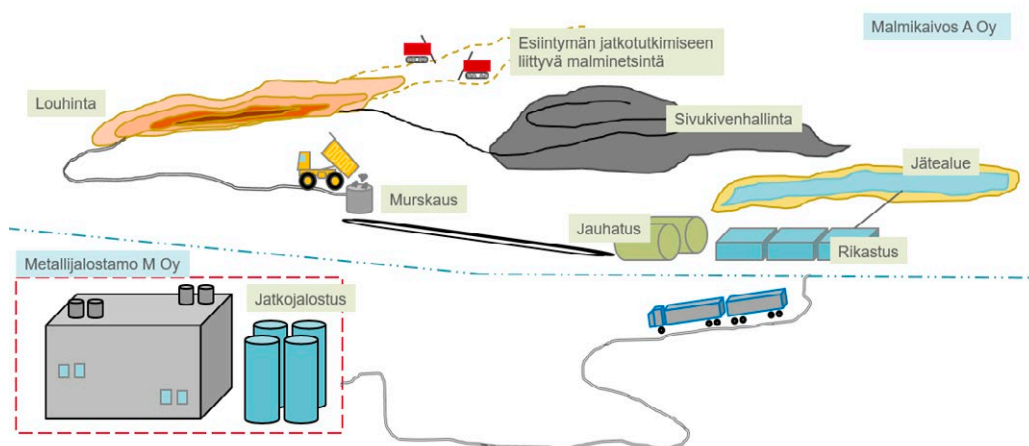
kultaharkoiksi.⁸ Teollisuusmineraaleilla on muuta teollista käyttöä. On myös kaivoksia, jossa teollista prosessia viedään pidemmälle esimerkiksi metallurgisilla tai muilla teollisilla prosesseilla, jolloin lopputuote voi olla arvoketjussa pidemmällä ja siten arvokkaampi.

Edellä kuvatut kaivoksen toiminnot voidaan jakaa yksityiskohtaisemmin niin sanottuihin *upstream*- ja *downstream*-toimintoihin. Upstream-toiminnot voivat käsittää esimerkiksi kaikki ne kaivosprojektiin liittyvät toiminnot, jotka edeltävät malmin rikastamista. Tätä seuraavat toimenpiteet kuuluvat downstream-toimintoihin.

Teollisuusmineraalikaivoksissa ei ole vastaavaa rikastusprosessia kuin metallimalmikaivoksilla. Niiden osalta upstream-toimintojen kulut päättyvät siihen, kun louhittu mineraali luovutetaan seulomista ja lajittelua varten. Heti louhinnan jälkeen kuljetusta varten tapahtuva käsittely sekä itse kuljetus seulontaan ja lajitteluun kuuluvat upstream-toimintoihin. Kaivostoiminnan downstream-toiminnot käsittävät siten muun muassa malmin tai teollisuusmineraalin rikastamisen, jatkojalostamisen, markkinoinnin ja myynnin.

Kuvissa 3–5 kuvataan esimerkitapauksin sitä, miten arvoketjujen pituudet voivat vaihdella kaivostoiminnassa.

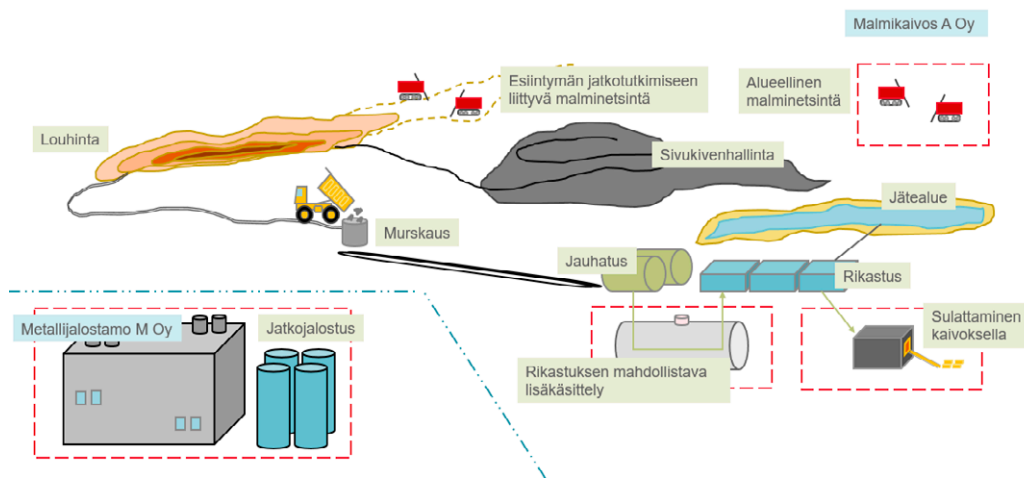
Kuvio 3. Esimerkki – Louhinta ja rikastus kaivostoiminnan yhteydessä



8 Kaiva.fi – Metallimalmikaivokset: <https://kaiva.fi/kaivannaisala/kaivostoiminta/metallimalmikaivokset/> (27.5.2022)

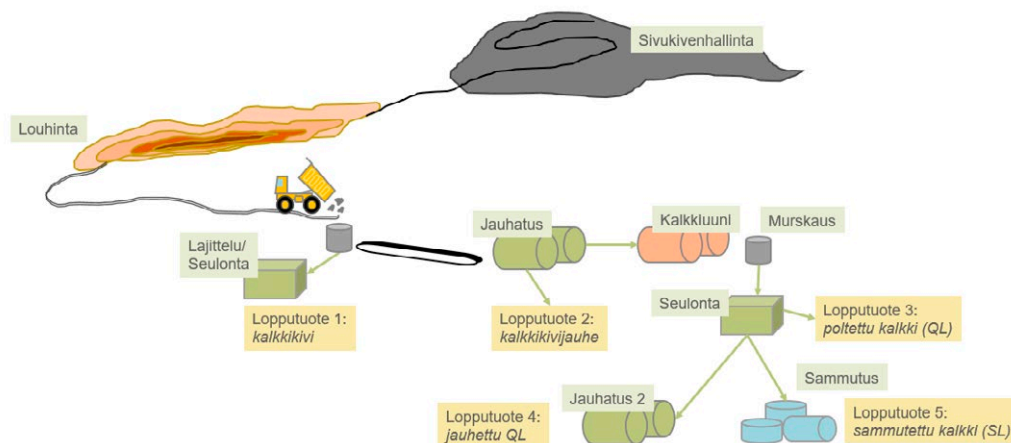
Erityisesti metallimalmikaivoksille on tyypillistä, että kaivostoiminnan yhteydessä harjoitetut toiminnot käsittävät upstream-toimintojen lisäksi rikastustoimintaa. Rikastuksen jälkeen rikaste kuljetetaan jatkojalostettavaksi sulattamoon, joka ei välttämättä sijaitse kaivoksen yhteydessä. Tällöin kaivosyhtiön tulo sisältää sekä varsinaisen louhinnan että rikastustoiminnan tuottamaa arvoa.

Kuvio 4. Esimerkki – Rikastusta laajempaa jatkojalostusta kaivostoiminnan yhteydessä



Tässä esimerkissä kaivosyhtiön arvoketju sisältää rikastusta pidempää jalostusta siten, että esimerkiksi jatkojalostusta tapahtuu kaivoksen yhteydessä sijaitsevalla sulattamolla. Tällöin kaivosyhtiön tulo sisältää laajemmin myös jatkojalostustoiminnan arvoa.

Kuvio 5. Esimerkki – Teollisuusmineraalikaivos



Erityisesti teollisuusmineraalien osalta pelkästään louhinta itsessään ei ole kannattavaa liiketoimintaa, vaan yhtiöiden arvoketjut voivat käsittää hyvinkin pitkälle menevää jatkojalostusta. Kuvassa 5 on kuvattu kalkkikaivoksen arvoketjua.

2.3 Louhittavat kaivosmineraalit

GTK ja Tukes ovat toimittaneet työryhmälle katsaukset Suomessa toimivien kaivosten louhintamääristä sekä tuotantotiedoista. Luvussa esitetyt tilastotiedot perustuvat GTK:n ja Tukesin toimittamiin muistioihin ja tilastoihin.⁹

Kuvissa 6 ja 7 kuvataan Suomen metallimalmikaivosten ja teollisuusmineraali-, jalokivi- ja vuolukivikaivosten malminlouhinnan määriä.

Louhintamäärän tai malmivarojen perusteella mitattuna Suomessa on viisi suurta kaivosta: Kemin kromikaivos, Kittilän kultakaivos, Kevitsan ja Terrafame Oy:n perusmetallikaivokset sekä Siilinjärven apatiittikaivos. Muut kaivokset ovat selvästi pienempiä tuotannoltaan ja kooltaan. Boliden Oy:n Kevitsan kaivos Sodankylässä, Terrafame Oy:n kaivos Sotkamossa ja Siilinjärven kaivos vastaavat yli 80 prosentista Suomen kokonaislouhintamäärästä.

Perusmetalleista Suomen kaivoksista on tuotettu 2000-luvulla eniten sinkkiä, toiseksi eniten kuparia ja kolmanneksi eniten nikkeliä. Vuosina 2019–2020 kuparin tuotanto on laskenut nikkelin tuotantoa pienemmäksi.

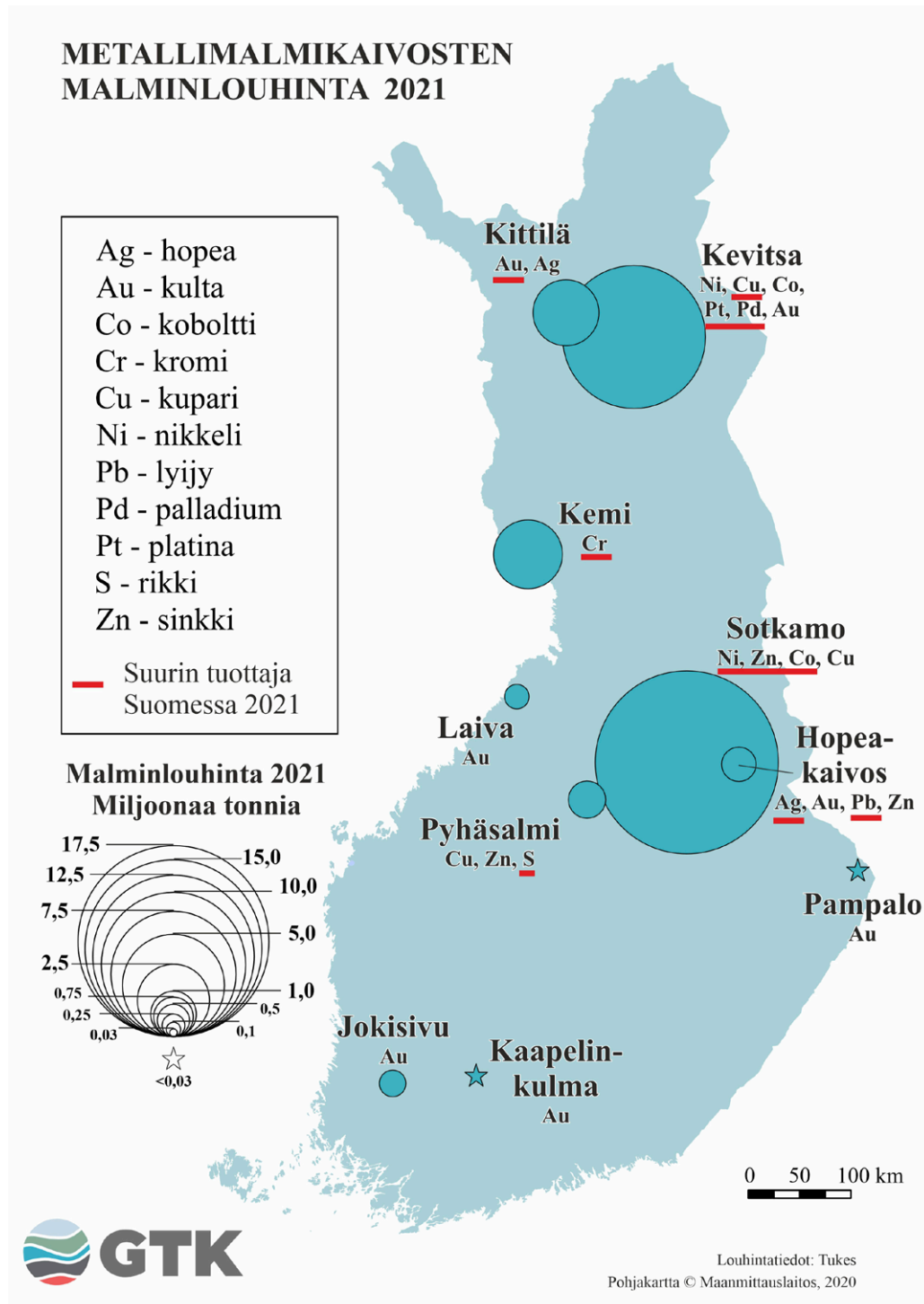
Suomi on ainoa EU-maa, jossa on koboltin ja kromin kaivostuotantoa. Lisäksi Suomi on EU:ssa merkittävin platinametallien ja nikkelin tuottaja ja Bulgarian ohella tärkein kullan tuottaja. Teollisuusmineraalikaivoksista malmeja louhitaan eniten Siilinjärvellä¹⁰, joka on EU:n ainoa fosfaattikaivos. Suomi on Ranskan ohella myös yksi EU:n tärkeimmistä talkin tuottajamaista sekä Espanjan ohella ainoa wollastoniitin tuottaja.

Jalometalleista Suomen kaivoksista tuotetaan eniten hopeaa, 45 tonnia vuonna 2021. Hopean tuotanto moninkertaistui vuonna 2019, jolloin Sotkamo Silverin Hopeakaivos aloitti tuotannon. Seuraavaksi eniten tuotetaan kultaa, 9,1 tonnia vuonna 2021. Kullan tuotanto Kittilän kaivoksesta alkoi kasvaa vuonna 2009, eli vuoden kuluttua tuotannon alkamisesta. Kevitsan kaivoksella vuonna 2012 aloitettu tuotanto näkyy platinan ja palladiumin tuotannon kasvuna. Vuonna 2021 platinaa tuotettiin 1,4 tonnia ja palladiumia 1,0 tonnia.

9 Hankesivu: <https://vm.fi/hanke?tunnus=VM008:00/2022>

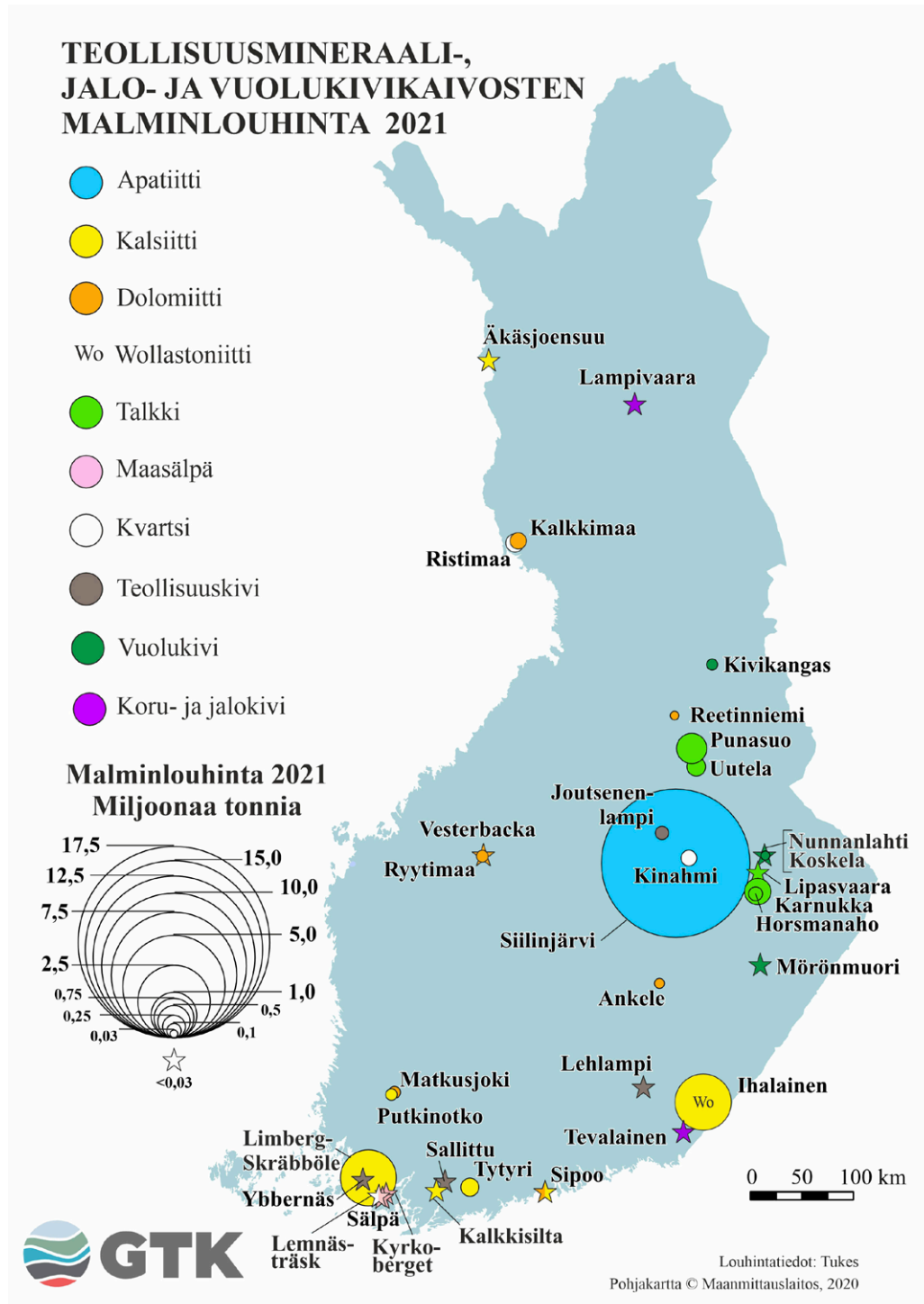
10 Kuvassa 7 "apatiitti".

Kuvio 6. Malminlouhinta kaivoslain alaisissa metallimalmikaivoksissa vuonna 2021.



Määrät on kuvattu ilman sivukivien louhintamääriä. Ympyrän pinta-ala kuvaa louhintamäärää. Tähdellä merkityissä kaivoksissa louhintamäärä oli alle 30 000 tonnia vuodessa.

Kuvio 7. Malminlouhinta kaivoslain alaisissa teollisuusmineraalikaivoksissa sekä jalo- ja vuolukivikaivoksissa vuonna 2021.



Määrät on kuvattu ilman sivukivien louhintamääriä. Ympyrän pinta-ala kuvaa louhintamäärää. Tähdellä merkityissä kaivoksissa louhintamäärä oli alle 30 000 tonnia vuodessa.

Teollisuusmineraaleista apatiittirikastetta eli fosfaattia tuotetaan noin miljoona tonnia vuodessa. Seuraavaksi eniten tuotetaan talkkikvartsia. Vuorivillakiven tuotanto on ollut laskusuunnassa vuodesta 2007 alkaen. Magnesiittihiekan tuotanto alkoi vuonna 2014 ja vuonna 2020 ylitti 100 000 tonnia.

2.4 Kaivostuotannon arvo

GTK on toimittanut työryhmälle katsauksen Suomessa toimivien kaivosten kaivostuotannon arvosta. Luvussa esitetyt tilastotiedot perustuvat GTK:n toimittamaan muistioon ja tilastoihin¹¹, ellei toisin mainita.

Vuonna 2020 eri metallien kaivostuotannon arvo suurimmasta pienimpään oli seuraava: kromi, nikkeli, kulta, kupari, sinkki, palladium, koboltti, platina ja hopea. Kromin – ferrokromin – tuottaa Outokumpu Oyj Kemin kaivoksella. Terrafame Oy on nykyisin Suomen ja myös EU:n suurin nikkelin ja koboltin tuottaja.

Suomen kaivostuotannon arvo vaihtelee maailmanmarkkinahintojen ja tuotantomäärän mukaan. Esimerkiksi palladiumin hinta on noussut viime vuosina. Vuonna 2021 tonni palladiumia maksoi noin 70 miljoonaa euroa, mikä on noin 28 000 kertaa enemmän kuin sinkin tai kromin hinta, kun taas vuonna 2010 hintasuhde oli 7 900. Metallien hinta suurimmasta pienimpään oli palladium, kulta, platina, hopea, koboltti, nikkeli, kupari, sinkki ja kromi. Kultaa lukuun ottamatta kaikkien näiden metallien hinta nousi vuonna 2021, mikä osaltaan nosti metallirikasteiden tuonnin ja viennin arvoa.

Suomessa metallinjalostuksen volyyymi on suuri, sillä se kattaa 12 prosenttia Suomen tavaraviennistä. Monien metallien osalta Suomessa sijaitsevat sulatot ja jalostamot tuottavat metalleja paljon enemmän kuin mitä näiden metallien raaka-aineita tuotetaan Suomen kaivoksista. Kaivostuotantoa suurempi jalostustuotanto selittyy siten sillä, että Suomeen tuodaan suuri osa metallimalmirikasteista muista maista. Tämä käy ilmi taulukosta 1. Esimerkiksi nikkelikastetta tai nikkelikiveä tuodaan Kanadasta, Etelä-Afrikasta ja Venäjältä. Toisaalta metallimalmirikasteita myös viedään Suomesta ulkomaille, ja erityisesti kuparirikasteiden arvo on noussut muutaman vuoden aikana.

11 Hankesivu: <https://vm.fi/hanke?tunnus=VM008:00/2022>

Taulukko 1. Sulatot ja jalostamot tuottavat Suomessa useita metalleja selvästi enemmän kuin niitä louhitaan Suomessa sijaitsevista kaivoksista. Kunkin metallin osalta lukujen erotus kertoo, paljonko Suomeen tuotavat raaka-aineet sisältävät vähintään kyseistä metallia. Metallimalmrikasteiden tuonnin arvo oli 2,1 miljardia euroa vuonna 2021. Tuontitiedot: Tulli, ULJAS-tietokanta.

	Sinkki	Kupari	Nikkeli	Koboltti
Sulatot ja jalostamot käyttö	297 000	148 000	91 000	15 000
Kaivostuotanto Suomessa	61 000	36 000	41 000	1 600

Maailman taloustilanteen vaihtelut heijastuvat voimakkaasti raaka-aineiden kysyntään ja hintaan kuten myös malminetsintäkiinnostukseen. Viime vuosina erityisesti sähköistymisen tuomat raaka-ainetarpeet ovat heijastuneet eräiden metallien kysynnän vahvana kasvuna. Toisaalta Venäjän hyökkäys Ukrainaan on vaikuttanut raaka-aineiden kysyntään, saatavuuteen ja hintoihin Suomessa. Venäjältä tuotiin vuonna 2021 erityisen paljon nikkelikiveä ja rautamalmia Suomessa hyödynnettäväksi sekä merkittävästi myös ferrokromia. Lisäksi sekä Venäjältä että Valko-Venäjältä tuotiin vuonna 2021 Suomeen lannoitteiden raaka-aineita, kuten ammoniakkaa, kaliumkloridia, typpi-fosfori-kalium-lannoitteita, ureaa sekä ammoniumnitraattia. Venäjän hyökkäys Ukrainaan on kuitenkin keskeyttänyt raaka-aineiden tuonnin Suomeen, minkä seurauksena tuotteiden hinnat ja kysyntä ovat nousseet voimakkaasti.

Kaivosteollisuus ja malminetsintä työllistävät Suomessa noin 5 500 henkilöä.¹² Tilastokeskuksen teollisuustuotantotilaston¹³ perusteella kaikkien mineraalien myynnin arvo vuonna 2020 oli noin 790 miljoonaa euroa. Tästä metallimalmikaivosten osuus oli noin 78 prosenttia.

Yleisesti kaivostoiminnan koko elinkaaren kustannukset muodostuvat etsinnän kustannuksista, investoinneista ja operatiivisista sekä jälkihoidon kustannuksista. Etsinnän kustannukset muodostuvat malmion paikallistamiseen tehtävistä mittauksista ja kartoituksesta sekä malmivarantojen todentamiseen tarvittavista kairauksista maastossa. Suurimmat investoinnit painottuvat kaivoksen rakentamisvaiheeseen ja mahdollisiin laajennuksiin. Tuotantokustannukset koostuvat karkeasti ottaen louhinnan kustannuksista,

12 Kaiva.fi – Lapin ELY-keskuksen infograaffi: <https://kaiva.fi/> (27.5.2022)

13 Tilastokeskus – Teollisuustuotanto: <https://www.stat.fi/tilasto/tti> (27.5.2022)

rikastuskustannuksista, materiaalien käsittelystä, energiakustannuksista, kulutustarvikkeista ja -aineista sekä hallinnosta. Kaivostoiminnassa louhinnasta maksetaan maanomistajalle vuosittain hehtaarikorvausta ja lisäksi louhintakorvausta.¹⁴

2.5 Lainsäädäntö

Kallioperässä olevien kaivosmineraalien sekä kahden kivilajin etsintää ja hyödyntämisestä ja näihin liittyvän toiminnan lopettamista sekä kaivostoimitusta säädetään kaivoslaissa. Laki koskee myös kullanhuuhtontaa valtion omistamalla alueella. Kaivostoimintaan vaikuttaa olennaisesti myös muu lainsäädäntö, etenkin ympäristönsuojelulaki (527/2014) ja muu ympäristö- ja turvallisuussäätely, kuten luonnonsuojelulaki (1096/1996), vesilaki (587/2011), patoturvallisuuslaki (494/2009) ja vaarallisten kemikaalien ja räjähteiden käsittelyn turvallisuudesta annettu laki (390/2005).

Kaivoslaissa tarkoitettuna kaivosviranomaisena toimii Turvallisuus- ja kemikaalivirasto (Tukes). Kaivoslain mukaisen toiminnan yleinen ohjaus, seuranta ja kehittäminen kuuluvat työ- ja elinkeinoministeriölle.

2.6 Kaivostoimialan nykyiset verot

Kaivostoimintaa harjoittavia yrityksiä verotetaan Suomessa pääsääntöisesti tulovero-, arvonlisävero-, energiavero- ja kiinteistöverojärjestelmien puitteissa normaalien yritysten tavoin ja kunkin verojärjestelmän tarkoituksien ja tavoitteiden puitteissa.

Kaivosyhtiöt maksavat muiden osakeyhtiöiden tavoin veronalaisten tulojensa ja vähennyskelpoisten menojensa erotuksena laskettavasta voitosta yhteisöveroa, jonka taso on tällä hetkellä 20 prosenttia. Kaivostoiminnan tuloverotus vastaa nykyisellään pitkälti yleistä elinkeinoverotusta. Julkisten verotustietojen perusteella kaivosyhtiöt maksoivat yhteisöjen tulosveroja vuosina 2018–2020 noin 18–24 miljoonaa euroa vuodessa.¹⁵

Kaivosten käyttämän sähkön valmisteverotuksesta säädetään sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta annetussa laissa (1260/1996), jäljempänä *sähköverolaki*. Sähkön valmistevero on porrastettu kahteen veroluokkaan. Kaivostoiminnassa ja louhinnassa kulutettu sähkö kuuluu sähköverolain mukaiseen alempaan, veroluokkaan II.

¹⁴ TEM, 2019

¹⁵ Laskelmassa kaivosyhtiöt on määritelty Tukesin vuoriteollisuustilastossa mainitun kaivoksen haltijan perusteella.

Kaivostoiminta on siis oikeutettu hankkimaan alennetun sähköveroluokan sähköä vastavasti kuin teollisuus. Energiavero veroluokassa II on 0,05 senttiä kilowattitunnilta, minkä lisäksi kannetaan huoltovarmuusmaksua 0,013 senttiä kilowattitunnilta. Huoltovarmuusmaksu tuloutetaan suoraan talousarvion ulkopuoliseen huoltovarmuusrahastoon.

Lisäksi kaivostoiminta on oikeutettu energiaintensiivisten yritysten veronpalautukseen, jossa yritysten käyttämän sähkön ja lämmityspolttoaineiden energiaverotusta alennetaan vuosittain hakemuksesta maksettavalla veronpalautuksella. Kaikista energiaintensiivisille yrityksille maksettavasta polttoaineiden energiaveron palautuksesta luovutaan kuitenkin vaiheittain vuosina 2021–2024 siten, että vuonna 2025 yritykset eivät enää ole oikeutettuja palautukseen. Muutoksen säätämisen yhteydessä sähköveroluokan II vero alennettiin EU:n vähimmäisverotasolle 0,05 senttiin kilowattitunnilta. Veronpalautus koskee siten enää vain fossiilisia polttoaineita, joten sen taloudellinen merkitys on vähentynyt huomattavasti.

Esimerkiksi vuonna 2020 kaivosteollisuuden maksamat energiaverot sähköstä olivat noin 9 miljoonaa euroa. Kaivosteollisuuden puitteissa 7 yritykselle maksettiin energiaintensiivisten yritysten veronpalautusta. Palautusosuus energiaveroista oli 64 prosenttia, ja energiaverorasitus per jalostusarvo oli 0,9 prosenttia. Sähkön alempaan veroluokkaan II oikeutettut toimijat ovat valtiontuen saajia, joita koskevat EU:n valtiontukisäännöt. Kaivostoiminnan energiaverotukien määrä vuonna 2019 oli noin 9 miljoonaa euroa, josta 7 miljoonaa euroa koostuu alennetusta sähköverokannasta ja kaksi miljoonaa euroa energiaintensiivisten yritysten veronpalautuksesta.¹⁶

Kaivosten energiaverotusta on muutettu viime vuosina. Kaivostoimintaa kohdeltiin energiaverotuksessa vuoden 2014 loppuun asti samalla tavalla kuin teollisuutta. Rakenepoliittisena toimenpiteenä ja osana ympäristölle haitallisten tukien karsimista kaivostoiminnan energiaverotusta kiristettiin vuoden 2015 alusta siirtämällä kaivostoiminta alennetusta sähköveroluokasta II korkeammin verotettuun sähköveroluokkaan I ja poistamalla oikeus saada veronpalautusta. Kaivokset siirrettiin takaisin alempaan sähköveroluokkaan ja veronpalautuksen piiriin vuoden 2016 alusta.

Pääministeri Sanna Marinin hallituksen hallitusohjelman kirjauksen mukaan erillisen kaivosveron selvittämisen ohella kaivokset siirrettäisiin sähköveroluokkaan I ja ne poistettaisiin energiaintensiivisten yritysten veronpalautuksen piiristä. Muutos olisi tarkoittanut paluuta vuoden 2015 tilanteeseen. Hallitus linjasi kuitenkin vuoden 2022 talousarvioneuvottelujen yhteydessä, että sähköveron korotuksen sijasta otetaan käyttöön kaivosvero.

¹⁶ Kaivosteollisuuden energiaverotusta on tarkastellut tarkemmin muun muassa valtiovarainministeriön energiaverotuksen uudistamista selvittävä työryhmä, *VM, 2020*.

3 Nettotuloon kohdistuvaan kaivosveroon liittyviä näkökohtia

3.1 Tarkastelun kohteena olevat nettotulon veromallit

Talousarviokirjauksen mukaisia nettotuloon kohdistuvia kaivosveromalleja ovat TEAS-hankkeessa käsitellyt voittovero ja puhtaan voiton vero eli renttivero. Näiden lisäksi talousarviokirjauksessa on mainittu mahdollisena kaivosveron vaihtoehtona rikasteesta saatuun nettotuloon perustuva malli. Työryhmä on arvioinut nettotulon kaivosveromalleja siitä lähtökohdasta, että nettotuloon kohdistuvaa kaivosveroa sovellettaisiin normaalin tuloveron, lähinnä yhteisöveron, lisäksi. Kyse ei siis olisi normaalia yhteisöveroa korvaavasta verosta¹⁷.

TEAS-hankkeessa voittoverolla tarkoitettiin perinteiseen yritysveromalliin perustuvaa veroa, jonka suuruus perustuu kaivosyksikön elinkeinotoiminnan tulokseen. TEAS-hankkeessa tarkasteltiin erityisesti kaivoskohtaisena toteutettua veroa, jossa kukin kaivos on oma laskentayksikkönsä, jonka upstream-toimintojen tulokseen verotus kohdistuu. Tällöin voittovero toteutettaisiin erillään muusta yritysverotuksesta kuitenkin siten, että voimassa olevan yritysverotuksen säännöksiä voitaisiin soveltaa esimerkiksi verotettavan tulon laskemisessa. TEAS-hankkeessa sivuttiin myös vaihtoehtoa, jossa voiton vero toteutettaisiin kohdistamalla kaivostoimintaa harjoittavaan yhtiöön yhteisövero korotetulla verokannalla. Tätä ei kuitenkaan TEAS-hankkeessa pidetty perusteltuna ratkaisuna.

Renttiverolla tarkoitettiin TEAS-hankkeessa veroa, jossa tavoite on kohdistaa verotus taloustieteelliseen voittokäsitteeseen, jolla tarkoitetaan puhdasta voittoa eli renttiä. Puhdalla voitolla voidaan tarkoittaa projektin rajatuoton ja rajakustannuksen erotusta tai myös projektin tuottojen ja kaikkien kustannusten positiivista nettohyötyä projektin koko elinkaarelta¹⁸. Se eroaa voittoverosta erityisesti kahden erityispiirteen osalta, joita ovat koko rahoituksen vaihtoehtoiskustannuksen huomioiminen sekä tappioiden ja voittojen symmetrinen kohtelu. Renttiveron erityispiirteitä ja mallin erilaisia versioita on kuvattu laajasti TEAS-hankkeen loppuraportissa¹⁹.

17 Kaivosveron osalta on kuitenkin huomioitava, että kaivostoiminnan harjoittaja voi olla myös yksityishenkilö tai yhtymänä verotettava oikeushenkilö.

18 Kauppi et al., 2021

19 Kauppi et al., 2021

Talousarviokirjauksessa ei ole tarkemmin kuvattu, mitä tarkoitetaan rikasteesta saatuun nettotuloon perustuvalla verolla. Työryhmä on tulkinnut kirjausta siten, että rikasteesta saatuun nettotuloon perustuvassa verossa olisi kyse vastaavan tyyppisestä verosta kuin yllä kuvattu voittovero tai renttivero. Tässä mallissa veropohja määritettäisiin kuitenkin eri pisteessä siten, että kaivostoiminnan tuotot ja kulut määritettäisiin rikastuksen jälkeiseen hetkeen.

Jos kaivosvero päätettäisiin toteuttaa Suomessa nettotuloon kohdistuvana verona, eli voittoverona, renttiverona tai rikasteesta saatuun nettotuloon perustuvana verona, riippuisi veron toteuttamiseen liittyvien kysymysten laajuus erityisesti siitä, olisiko kyseessä esimerkiksi kaivosyhtiön koko tuloon perustuva lisävero vai kaivoskohtaisesti määritettävä vain varsinaiseen kaivostoimintaan kohdistuva vero. Tämä valinta vaikuttaa olennaisesti mahdollisten säännösten monimutkaisuuteen ja sisältöön.

Esimerkiksi kaivosyhtiön elinkeinotulon perusteella määrättävä lisävero voisi olla säädettävissä varsin vähäisin muutoksin nykyisen verolainsäädäntöön. Sen sijaan kaivoskohtaisesti laskettava, pelkästään varsinaiseen kaivostoimintaan kohdistuva voittovero tai renttityyppinen vero olisi Suomen verolainsäädännössä uudenlainen ratkaisu, joka vaatisi yksityiskohtaista sääntelyä ainakin veron soveltamisalasta, tulojen veronalaisuudesta, menojen vähennyskelpoisuudesta, tulojen ja menojen jaksottamisesta, erilaisista yritys- ja rakennejärjestelyistä, tappion tasauksesta sekä verotason määrittelystä. Koska kyse olisi pistemäisestä vain tiettyyn toimialaan, ja tietyn toimialankin sisällä vain tiettyihin toimintoihin kohdistuva verosta, tulisi yllä mainituista kysymyksistä säätää hyvin kattavasti, eikä sääntelyssä todennäköisesti voitaisi kovinkaan pitkälti nojata nykyiseen yhteisöverotusta koskevaan sääntelyyn²⁰.

Seuraavissa alaluvuissa esitetään nettotuloon kohdistuvaan kaivosveroon liittyviä sääntelytarpeita ja eri sääntelyvaihtoehtoihin liittyviä kysymyksiä. Kaikkiin käsiteltäviin nettotulon veromalleihin liittyy osittain samoja kysymyksiä, ja tämän vuoksi näitä kysymyksiä on seuraavassa analysoitu yhteisesti. Keskeisiä renttityyppiseen veroon liittyviä kysymyksiä on käsitelty erikseen kappaleessa 3.6.

20 Yhteisöverotuksen kannalta keskeinen säädöspohja sisältyy elinkeinotulon verottamisesta annettuun lakiin (360/1968), jäljempänä *elinkeinoverolaki*, jossa säädetään elinkeinotoiminnan tuloksen laskemisesta, maatilatalouden tuloverolakiin (543/1967), jossa säädetään maatalouden tuloksen laskemisesta sekä tuloverolakiin (1535/1992), jossa säädetään muun muassa verovelvollisuudesta, yhteisön niin sanotun henkilökohtaisen tulolähteen tuloksen laskemisesta, tappiontasauksesta sekä verotasosta.

3.2 Esimerkkejä nettotuloon kohdistuvista kaivosveroista muissa maissa

Vastaavasti kuin Suomessa myös kansainvälisissä esimerkeissä kaivostoimintaa verotetaan usein normaalin yritysverojärjestelmän piirissä samojen periaatteiden mukaisesti, joita sovelletaan muuhunkin yritystoimintaan. Joissain valtioissa kaivostoimintaan sovelletaan kuitenkin normaalin yritysverotuksen lisäksi erillistä nettotuloon kohdistuvaa kaivosveroa. Nettotuloon kohdistuva erillinen kaivosvero on käytössä muun muassa useassa Kanadan provinssissa. Nämä perustuvat usein perinteisempään yritysveromalliin, eli kyse on enemminkin yllä kuvatuista voittoveroista. Kuitenkin ainakin yhden provinssin veromalliin liittyy myös renttimäisiä piirteitä. Australiassa oli puolestaan aiemmin voimassa renttivero-tyyppinen kaivosvero.

Nettotuloon kohdistuvien kaivosverojen soveltamisalaa, veropohjaa ja verotasoja koskevat ratkaisut vaihtelevat laajasti. Nettotuloon kohdistuville kaivosveroilta on kuitenkin löydettävissä yhteisiä piirteitä, jotka toistuvat useimpien maiden ratkaisuissa. Näitä ovat esimerkiksi kaivosveron kohdistuminen yleensä vain upstream-toimintoihin sekä rahoitusmenojen ja kaivosomaisuuden hankintamenojen rojaltilien rajoitettu vähennyskelpoisuus. Rentin verottamiseen perustuvista veroista on löydettävissä vain harvoja esimerkkejä, ja renttiveroa sovelletaan tunnistetuissa kansainvälisissä esimerkeissä arvorajalityyppisen (tai muun) minimiveron rinnalla. Myös monissa perinteisempään yritysveromalliin nojautuvissa kaivosveroissa sovelletaan rinnalla minimiverotyyppistä veroa.

Seuraavassa tarkastellaan tarkemmin Australian ja Kanadan nettotuloon kohdistuvia kaivosveromalleja sekä Norjan öljyvarantojen hyödyntämistä koskevaa erityistä verojärjestelmää.

Australia

Yllä kuvattujen osavaltiotasoisten rojaltipohjaisten kaivosverojen lisäksi, Australiassa sovellettiin vuosina 2012–2014 renttipohjaista mineraaliveroa (*Mineral Resource Rent Tax* eli *MRRT*).²¹

21 Parliament of Australia, The Minerals Resource Rent Tax—selected concepts and issues, https://www.aph.gov.au/about_parliament/parliamentary_departments/parliamentary_library/pubs/bn/2011-2012/mrrt#_Toc309898055 (30.5.2022). Parliament of Australia, Minerals Resource Rent Tax Bill 2011, <https://parlinfo.aph.gov.au/parlInfo/search/display/display.w3p;query=Id:%22legislation/billhome/r4712%22> (30.5.2022).

Kaivosyhtiö oli velvollinen maksamaan renttiveroa, jota sovellettiin yhtiön erikseen määriteltyyn luonnonvarojen louhinnasta saatuun tulokseen. Veroa sovellettiin kivihiileen ja rautamalmiin sekä hyödykkeisiin, joita louhitaan tai tuotetaan näiden yhteydessä, kuten kivihiilen saumakaasut.

Veroa sovellettiin yhtiöihin, joilla oli osuus kaivosprojektista (*mining project interest*). Osuus kaivosprojektista tarkoitti oikeutta itse kaivoksesta louhittuun mineraaliin mutta ei esimerkiksi pelkästään osuutta kaivoksen voitosta, kuten kaivosoikeuden luovutuksen perusteella maksettua rojaltia tai alihankkijalle maksettua louhitun mineraalin määrään perustuvaa provisiota.

Mineraaliveron alainen rentti määriteltiin vähentämällä kaivostoiminnan tuloista kaivostoiminnan vähennyskelpoiset menot ja tietyt veron renttiluonteisuudesta aiheutuneet vähennykset (*MRRT-vähennykset*). Vero oli rakennettu siten, että se kohdistui vain kaivoksen upstream-toimintoihin, ja tulon määrittämiseksi tähän pisteeseen sovellettiin OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaisia periaatteita. Kaivostoiminnan vähennyskelpoiset menot käsittivät laajasti upstream-toimintojen kuluja. Uudet investoinnit olivat kokonaisuudessaan vähennettävissä vuosikuluna. Tietty kulut, kuten rojalit, kaivosoikeuksien ja kaivosprojektien hankintamenot sekä rahoituskulut, olivat nimenomaisesti säädetty vähennyskeltottomiksi. Rojalitin määritelmä oli hyvin laava, ja se kattoi laajasti muun muassa kaivoksen voittoon sidottuja maksuja.²²

MRRT-vähennysten tarkoituksena oli kohdistaa verotus puhtaaseen voittoon eli renttiin. Erät siirrettiin vuodesta toiseen pääomittamalla ne korolla, joka vastasi pitkäaikaisen valtiolainan korkoa lisättynä 7 prosenttiyksiköllä. Eriä ei siis palautettu, mutta ne sai vähentää tulevana vuosina. Näitä vähennyksiä olivat muun muassa vähennys osavaltioille maksetuista rojalitveroista ja vähennys aiempien vuosien tappioiden perusteella. Lisäksi vähennyksenä otettiin huomioon niin sanottu alkuvähennys (*starting base allowance*), joka otti huomioon sellaisten investointien arvon, jotka oli tehty ennen mineraalilain voimaantuloa. Vähennyksen suuruus perustui joko investointien käypään arvoon, jolloin ne vähennettiin poistoina 25 vuoden poistoajalla, tai investointien kirjanpitoarvoon, jolloin poisto aika oli 5 vuotta ja poistoissa huomiottiin yllä kuvattu pääomitus korko.

²² Rojaliti määriteltiin seuraavasti: "expenditure calculated by reference to the revenue, expenditure or profits made or incurred by an entity in relation to a taxable resource or a quantity of something produced using a taxable resource." Australian kaivosverolaissa oli nimenomaisesti todettu, että alihankkijalle maksetut menot ovat vähennyskelpoisia siltä osin, kun kyse ei ole kaivostoiminnan voittoon kytketystä palkkiosta. Mineral Resource Rent Tax Bill 2012, 35-45 Meanings of mining royalty and private mining royalty, https://parlinfo.aph.gov.au/parlInfo/download/legislation/bills/r4712_adopted/toc_pdf/11239b01.pdf;fileType=application%2Fpdf (30.5.2022).

Verovastuu laskettiin erikseen jokaiselle kaivoshankkeelle vuoden lopussa. Yhtiö oli velvollinen maksamaan veroa, jos kaivoshankkeen erikseen määritelty vuosikohtainen voitto oli yli 75 miljoonaa Australian dollaria. Verovelvolliset, joiden voitot olivat 75–125 miljoonaa, saivat osittaisen, asteittain pienenevän huojennuksen verosta. Yleinen verokanta oli 30 prosenttia. Laki kuitenkin mahdollisti 25 prosentin louhintakorvauksen (*extraction allowance*) vähentämisen, jonka myötä mineraaliveron efektiivinen verokanta oli 22,5 prosenttia. Mineraalivero kumottiin jo vuonna 2014.

Australiassa maaöljyn verotukseen sovelletaan liittovaltiotasolla edelleen renttityyppistä veroa.

Kanada

Kanadassa ei ole liittovaltiotason kaivosveroa mutta osa provinseista kantaa tuloverosta erillistä kaivosveroa. Käytännössä kaikissa provinseissa, joissa on merkittävää kaivostointia, on erilliset kaivosverosäännökset, jotka pääsääntöisesti pohjautuvat nettotulon verottamiselle²³. Kaivosveroa kannetaan Kanadan provinssien malleissa tyypillisesti vain upstream-toiminnoissa syntyneistä voitoista. Tästä poikkeuksen muodostaa esimerkiksi Brittiläisen Kolumbian kaivosvero, jossa veropohjaan kuuluu koko kaivosyhtiön saama tulo, eli verotus kohdistuu osittain myös downstream-toimintoihin. Niissäkin malleissa, joissa veropohjaan kuuluu vain upstream-toimintojen voitto, on vero toteutettu käytännössä siten, että tulot määritetään jatkojalostusprosessin jälkeen syntyneen myyntikelpoisen tuotteen myyntitulon perusteella ja downstream-toimintojen tuottama arvonlisä huomioidaan kaavamaisella jatkojalostusvähennyksellä.²⁴

23 Nettotulon verottamiseen pohjautuvia kaivosveromalleja on käytössä seuraavissa provinseissa: British Columbia, Québec, Ontario, Saskatchewan, Manitoba, New Brunswick, Nova Scotia, Newfoundland and Labrador. Ks. esim. Government of Canada, Mining Taxation of Canada, Tables on the Structure and Rates of Main Taxes, <https://www.nrcan.gc.ca/mining-materials/mining/taxation/mining-taxation-canada/overview-main-tax-instruments/tables-on-the-structure-and-rates-main-taxes/24269> (30.5.2022).

24 Government of Canada, Mining Taxation in Canada, Overview of Main Tax Instruments, <https://www.nrcan.gc.ca/mining-materials/mining/taxation/mining-taxation-canada/overview-main-tax-instruments/8886> (30.5.2022).

Esimerkiksi Ontariossa kaavamainen jatkojalostusvähennyksen (*processing allowance*) suuruus määritellään seuraavasti²⁵:

- Jatkojalostusvähennys on 8 prosenttia jatkojalostuksesta käytettyjen varojen hankintamenosta, jos rikastamo sijaitsee Kanadassa ja sen omistaa kaivostoiminnan harjoittaja.
- Jatkojalostusvähennys on 12 prosenttia, jos jatkojalostusta tapahtuu Kanadassa sijaitsevassa rikastamossa ja sulattamossa, jotka omistaa kaivostoiminnan harjoittaja.
- Jatkojalostusvähennys on 16 prosenttia, jos jatkojalostusta tapahtuu Kanadassa sijaitsevassa rikastamossa, sulattamossa ja jalostamossa, jotka kaikki ovat kaivostoiminnan harjoittajan omistuksessa.
- Jatkojalostusvähennys on 20 prosenttia, jos jatkojalostusta tapahtuu rikastamossa, sulattamossa, jalostamossa ja teollisuuslaitoksessa (*semi-fabricating plant*), jotka kaikki sijaitsevat Pohjois-Ontariossa ja ovat kaivostoiminnan harjoittajan omistuksessa.
- Ontarion mallissa jatkojalostusvähennyksen suuruus on vähintään 15 prosenttia mutta enintään 65 prosenttia kaivostoiminnan harjoittajan vuosivoitosta ja vähennystä ei saa Kanadan ulkopuolella suoritetuista toimenpiteistä.

Useissa Kanadan provinssien kaivosverojärjestelmissä muut kuin julkishallinnolle maksetut rojaltit on säädetty vähennyskelvottomiksi²⁶ ja myös varsinaisen kaivosomaisuuden hankintamenon vähennyskelvottomuutta on rajoitettu²⁷. Myös korot ovat yleensä vähennyskelvottomia Kanadan provinssien kaivosverotuksessa.

Kanadan provinssien kaivosverot ovat tyypillisesti perinteisempään yritysverotukseen perustuvia voittoveroja. Erityisesti Brittiläisen Kolumbian kaivosveroon liittyy kuitenkin tiettyjä renttiverolle tyypillisiä piirteitä. Esimerkiksi investoinnit ovat vähennettävissä kassaperusteisesti. Brittiläisen Kolumbian kaivosveromalli ottaa myös osittain huomioon

²⁵ Vastaavantyyppinen kotimaista jatkojalostustoimintaa tukeva nouseva jatkojalostusvähennys ei lähtökohtaisesti olisi EU-oikeudellisessa viitekehyksessä mahdollinen.

²⁶ Esimerkiksi Brittiläinen Kolumbia, jossa rojaltili on määritelty seuraavasti: "consideration to any person other than the Crown for the right to win minerals from a mine, including the cost of a royalty or similar payment, whether or not dependent on the amount or value of the mineral products produced from the operation of the mine, or the profits or cash flow derived from the operation of the mine." Mineral Tax Act, Mineral Tax Costs and Expenditures Regulation, 2 Expenditures, kohta 1(n), https://www.bclaws.gov.bc.ca/civix/document/id/complete/statreg/405_89 (30.5.2022).

²⁷ Kaivosoikeuksien hankintamenot ja maa-ainespoistot on tyypillisesti säädetty vähennyskelvottomiksi.

oman pääoman kustannusta niin sanotun investointivähennyksen kautta. Investointivähennyksen laskennan pohjana on kaivosyksikön niin sanotun menotilin summa, eli käytännössä tappiot, ja ennalta määritelty korkokanta.

Verojen rakenne vaihtelee Kanadan provinssien kaivosveroissa yksi- ja kaksiportaisen veron ja liukuvan veroasteen välillä. Esimerkiksi Brittiläisen Kolumbian kaivosveron suuruus on 13 prosenttia, mutta veroa täydentää 2 prosentin minimivero kaivos-toiminnan juoksevasta tulosta. Minimivero on vähennyskelpoinen nettovoiton verosta. Myös Québecissä vero on kaksiportainen muodostuen 1 tai 4 prosentin suuruisesta minimikaivosverosta sekä nettotulon verosta, jonka verokanta riippuu kaivoksen voittomarginaalista ja vaihtelee 16–28 prosentin välillä. Esimerkkinä yksiportaisesta verosta voidaan mainita Ontarion kaivosvero, jonka suuruus on 10 prosenttia voitosta, joka ylittää 500 000 Kanadan dollaria. Uusi kaivos tai olemassa olevan kaivoksen laajennus on vapautettu verosta ensimmäiset kolme vuotta, kuitenkin enintään 10 miljoonan Kanadan dollariin asti.

Norja

Norjassa ei ole käytössä erillistä kaivostoimintaan soveltuvaa veroa. Kaivostoimintaan liittyvistä korvauksista valtiolle ja maanomistajalle on kerrottu tarkemmin TEAS-hankkeessa²⁸. Norjassa on puolestaan voimassa erityinen verojärjestelmä Norjan mannerjalustalla olevien öljyvarantojen hyödyntämiseen, *petroleumskattesystemet*.²⁹ Vaikka kyse ei olekaan kaivostoimintaan soveltuvasta verosta, on Norjan öljyverojärjestelmää kuvattu tässä yhteydessä lyhyesti ja esimerkinomaisesti, sillä se perustuu ajatukselle uusiutumattomista luonnonvaroista saatavan rentin verottamisesta. Kyse on vakiintuneesta veromallista, jota on sovellettu Norjassa vuodesta 1975 lähtien.

Norjassa öljytuotannon ja sen putkikuljetusten tuloja verotetaan yhdistetyllä 78 prosentin marginaaliveroasteella, joka muodostuu yleisestä 22 prosentin yhteisöverokannasta sekä erityisestä puhtaasta voitosta laskettavasta öljyverosta, jonka verokanta on 56 prosenttia.

Öljyveron veropohja on lähtökohtaisesti sama kuin yhteisöverossa. Veropohjassa on kuitenkin tiettyjä eroja normaaliin yhteisöveroon verrattuna liittyen muun muassa tulojen arvostamiseen ja tappioiden huomioimiseen. Esimerkiksi veronalainen bruttotulo ja öljyvarastojen arvo arvioidaan kaavamaisten ohjehintojen mukaisesti ja öljyveron laskennassa

²⁸ Kauppi et al., 2021, s.106.

²⁹ Skatteetaten: *Petroleumsskattesystemet*: <https://www.skatteetaten.no/en/business-and-organisation/reporting-and-industries/industries-special-regulations/oil-and-gas-exploration-and-petroleum-tax/the-petroleum-tax-office-and-the-petroleum-tax-system/petroleum-tax-regulations/> (27.5.2022)

sovelletaan omaa poistojärjestelmää. Ennen kuin öljyvero lasketaan, veropohjaa alennetaan edelleen ”verovapaiden tulojen vähennyksellä” (*friinntekt*). Vähennyksen taso määritetään öljyverolaissa³⁰ ja on tällä hetkellä 5,2 prosenttia öljyveron erityisen poistojärjestelmän piirissä olevien omaisuuserien kustannuksista. Käyttämätöntä vähennystä voidaan siirtää tuleville vuosille ilman aikarajaa ja se voidaan kohdistaa tuleviin öljytuotannon ja putkikuljetusten verotettaviin voittoihin.

Myös öljyntuotannosta ja putkikuljetuksista aiheutuvat toimintatappiot voidaan siirtää tuleville vuosille ilman aikarajaa. Tuleville vuosille siirtyviin tappioihin lisätään vuosittainen korko, joka kasvattaa tulevien vuosien voitoista vähennyskelpoisen tappion määrää. Yritykset, joilla ei ole veroja maksettavana, voivat vaatia öljynetsintään liittyvien kustannusten osalta takaisinmaksua. Lisäksi yritykset, jotka eivät enää saa öljytuloja, voivat vaatia käyttämättömien tappioiden sekä *friinntekt*-vähennyksen takaisinmaksua.

3.3 Korvaus uusiutumattomista luonnonvaroista

Nettotuloon kohdistuvien kaivosveromallien perusideana on, että verotus kohdistuisi kaivostoiminnasta syntyneeseen voittoon. Veropohjassa siis huomioitaisiin kaivostoiminnan harjoittamisesta verovelvolliselle syntyneet tulonhankkimismenot. Kun veropohjana on kaivostoiminnan voitto tai puhdas voitto, kaivosveroa ei tulisi maksettavaksi tappiollisessa kaivostoiminnassa. Voiton perusteella maksettava vero ei siten välttämättä kaikissa tapauksissa ohjaisi veronsaajille korvausta uusiutumattomien luonnonvarojen käytöstä, sillä uusiutumattomia luonnonvaroja käytetään myös tappiollisessa kaivostoiminnassa.

Tätä näkökulmaa voidaan ajatella myös suhteessa laajempaan kaivostoiminnan sääntelyyn ja erityisesti suhteessa Suomessa kaivostoiminnan järjestämiseksi tehtyihin perusratkaisuihin. Suomen kaivostoiminnan sääntelyssä on pitkään nojaututtu valtausjärjestelmän kaltaiseen lähestymistapaan, jonka perusteella esiintymän ensimmäiseksi paikallistavalla on etuoikeus hakea lupaa esiintymän hyödyntämiseen. Tämän menettelyn voidaan katsoa kannustavan yksityisiä toimijoita investoimaan malminetsintään. Toisaalta tämä perusratkaisu voi johtaa siihen, että kaivosmineraaliesiintymän hyödyntämisoikeus ei välttämättä lopulta ohjaudu toimijalle, joka kykenee hyödyntämään kaivosmineraaleja kustannustehokkaimmin. Tällöin erityisesti nettotulon veromalleissa, korostetusti puhtaana voiton verottamiseen perustuvassa renttiverossa, kaivosveron tuottoon vaikuttaa myös kaivostoiminnan harjoittajan tehokkuus.

30 Lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petroleumsskatteloven), 5 §:n 4 momentti: <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1975-06-13-35> (27.5.2022)

Nettotulon veromallien voidaankin katsoa kohdistuvan rojalteja, erityisesti määrärojalteja, epäsuoremmin uusiutumattomien luonnonvarojen käyttöön ja hyödyntämiseen. Nettotulon kaivosveromallit eivät siis yhtä hyvin vastaisi kaivosverolle asetettuun tavoitteeseen ohjata yhteiskunnalle kohtuullinen korvaus uusiutumattomien kaivosmineraalivarojen käytöstä.

3.4 Veron soveltamisala

Nettotulon kaivosveromallissa tulisi yksilöidä sekä verosubjekti, eli ne verovelvolliset, joihin sääntely soveltuisi, sekä ne toiminnot, jotka katsottaisiin kaivosveron alaisiksi kaivostoiminnoiksi. Nämä kysymykset ovat olennaisia nettotulon veromalleissa, joissa aiheeseen liittyy useita tulkintakysymyksiä ja soveltamisalan määrittely kytkeytyy läheisesti myös veropohjan määrittämistä koskeviin kysymyksiin.

Lisäksi kaivosveroa koskevassa laissa tulisi yksilöidä kaivosveron soveltamisalaan kuuluvat kaivosmineraalit. Nettotuloon kohdistuva kaivosvero olisi säädettävissä koskemaan niin metallimalmikaivoksia, teollisuusmineraalikaivoksia kuin muita louhittuja kaivosmineraaleja, kuten vuolu- ja teollisuuskiviä. Nettotuloon kohdistuva kaivosvero voisi jopa olla rojalteja luontevammin sovellettavissa yhtenäisesti eri tyyppisiin kaivosmineraaleihin ilman tarvetta huomioida esimerkiksi veropohjan tai verotason määrittelyssä kaivosmineraalikohtaisia erityispiirteitä.

3.4.1 Kaivostoiminnan määrittäminen

Työryhmä on arvioinut vaihtoehtoisia tapoja määrittää nettotuloon kohdistuvan kaivosveron soveltamisalaan kuuluva kaivostoiminta.

Yhtenä vaihtoehtona voitaisiin ajatella, että nettotulon kaivosvero kohdistuisi koko kaivosyhtiön toimintaan eli sekä kaivosyhtiön upstream- että downstream-toimintoihin. Tällöin vero voitaisiin toteuttaa korotettuna yhteisöverona kaivosyhtiön koko elinkeinotoiminnan tulokselle. Kaivosyhtiöiden toiminnot ja niin sanottujen arvoketjujen pituudet vaihtelevat kaivoskohtaisesti ja esimerkiksi rikastuksessa ja jatkojalostuksessa käytetyt prosessit ja menetelmät vaihtelevat. Tällöin vero voisi kohdistua eri tavalla eri kaivosyhtiöihin riippuen niiden harjoittamien toimintojen laajuudesta. Kaivosyhtiön koko voiton perusteella maksettu lisävero ei myöskään suoraviivaisesti vastaisi tavoitteeseen siitä, että verolla kerätäisiin yhteiskunnalle kohtuullinen korvaus uusiutumattomien luonnonvarojen käytöstä. Tämän vuoksi seuraavassa on keskitytty arvioimaan nettotulon veromalleja, joissa vero kohdistuisi vain varsinaiseen kaivostoimintaan, joka tulisi tällöin erikseen määrittää.

Kaivostoiminnan määritelmää ja tätä kautta kaivosveron soveltamisalaa voisi hahmotella kaivoslain mukaisen kaivostoiminnan määritelmän sekä Tilastokeskuksen ylläpitämän toimialaluokituksen perusteella. Kaivoslain kaivostoiminnan määritelmä sisältää myös kaivosmineraalien rikastustoimintaa ja muuta käsittelyä silloin, kun se tapahtuu välittömästi louhinnan yhteydessä³¹. Myös toimialaluokituksen mukainen kaivostoiminnan määrittely lähtee siitä, että kaivostoiminta käsittää kaivoksen yhteydessä tapahtuvan rikastustoiminnan mutta ei käsitä rikastustoimintaa silloin kun se ei tapahdu kaivostoiminnan yhteydessä.³² Talousarviokirjauksen mukaisessa rikasteesta saatuun nettotuloon perustuvassa mallissa verotus kohdistuisi myös rikastustoimintaan, sillä soveltamisalaan kuuluisi toiminta rikastuksen jälkeiseen hetkeen. Tässä mallissa soveltamisala olisi siten pitkälti yhtenäinen kaivoslain ja toimialaluokituksen mukaisen määritelmän kanssa silloin, kun rikastustoimintaa harjoitetaan kaivosalueella.

Kaivostoiminnan määrittämiseen kaivoslain tai toimialaluokituksen pohjalta tai veron kytkemiseen rikasteesta saatuun nettotuloon liittyisi kuitenkin sama haaste kuin yllä kuvattuun kaivosyhtiön tuloksen perusteella määrättyyn lisäveroon. Ne koskisivat eri tavalla eri kaivoksia riippuen siitä, harjoitetaanko tiettyjä jatkokäsittelytoimenpiteitä kaivoksen yhteydessä vai muualla. Neutraalisuussyistä yritysten samankaltaista toimintaa olisi tarkoituksenmukaista kohdella samalla tavalla verotuksessa riippumatta siitä, missä se tapahtuu. Yhdenvertainen kohtelu olisi perusteltua myös kilpailu- ja valtiontukinäkökohdasta.

Voisikin olla perusteltua, että kaivostoiminta määritettäisiin kaivosveroa varten toimialaluokitukselta ja kaivoslaista poikkeavalla tavalla siten, että kaivosveron soveltamisalaan kuuluisivat vain kaivoksen upstream-toiminnot.³³ Kaivosveron soveltamisalan rajaaminen vain kaivostoiminnan upstream-toimintoihin, verovelvollisen koko elinkeinotoiminnan sijaan, olisi nykyiseen elinkeinoverojärjestelmäämme verrattuna uudenlainen

31 Kaivoslain soveltamisalaan kuuluva kaivostoiminta on määritelty kaivoslain 5 §:n 1 momentin 4 kohdassa. Sen mukaan "[t]ässä laissa tarkoitetaan kaivostoiminnalla kaivosmineraalien louhintaa kaivoksessa, siihen liittyvää kiviaineksen siirtoa ja nostoa, välittömästi louhinnan yhteydessä tapahtuvaa kaivosmineraalien hyödyntämiseksi tarpeellista rikastustoimintaa ja muuta käsittelyä sekä kaivosmineraalien louhintaan välittömästi liittyviä valmistelevia ja muita tukitoimenpiteitä".

32 Kaivostoiminta kuuluu voimassa olevan toimialaluokituksen luokkaan B. Ks. Tilastokeskus – *Toimialaluokitus 2008*, <https://www2.stat.fi/fi/luokitukset/toimiala/?code=B&name=-Kaivostoiminta%20ja%20louhinta>. (27.5.2022)

33 Vastaavaa rajanvetoa sovellettiin neutraalisuussyistä myös energiaverotuksessa silloin, kun kaivostoiminnan energiaverotusta kiristettiin vuoden 2015 alusta siirtämällä kaivostoiminta alennetusta sähköveroluokasta II korkeammin verotettuun sähköveroluokkaan I. Tällöin rikastustoiminta rinnastettiin alennetun sähköveroluokan II piiriin kuuluvan teollisuuden silloinkin, kun se tapahtui kaivostoiminnan yhteydessä kaivosalueella. Ks. HE 128/2014 vp.

säädösratkaisu. Sitä voitaisiin kuitenkin pitää ainakin teoreettisesti asianmukaisena lähtökohtana, sillä vero kohdistuisi silloin suuremmin vain uusiutumattomien luonnonvarojen irrottamiseen ja hyödyntämiseen. Se vastaisi myös aiemmin kaivosten energiaverotuksen yhteydessä tehtyjä rajanvetoja. Tällöin rikastustoiminta jäisi kaivosveron soveltamisalan ulkopuolelle riippumatta siitä, harjoitetaanko sitä kaivostoiminnan yhteydessä vai ei. Myös TEAS-hankkeessa arvioitiin, että veroa olisi perusteltua soveltaa upstream-toimintoihin, mutta ei downstream-toimintoihin. Toisaalta tähän soveltamisrajaukseen liittyisi tiettyjä veron toteuttamiseen liittyviä haasteita, erityisesti kaivosveron alaisen tulon määrittelyn osalta, joita on käsitelty jäljempänä.

Kaivosveron arvonmäärityspisteen asettaminen upstream- ja downstream-toimintojen välipisteeseen on lähtökohtana myös useissa yllä kuvatuissa kansainvälisissä nettotuloon kohdistuvissa vertailumalleissa. Toisaalta kansainvälisistä vertailumalleista löytyy myös esimerkkejä, joissa veron soveltamisalaan kuuluu koko kaivostoiminnan harjoittajan tulo sisältäen myös kaivostoiminnan harjoittajan jatkojalostuksesta saaman tulon.

Nettotuloon kohdistuvan kaivosveron soveltamisalan osalta olisi vastaavasti määriteltävä kaivostoiminnan alkupiste eli se, miltä osin varsinaisen kaivostoiminnan esitoimet, kuten malminetsintä, olisivat kaivosveron piirissä. Tämä kytkeytyisi erityisesti kysymykseen siitä, miten näihin esitoimiin liittyviä kustannuksia käsiteltäisiin kaivosverotuksessa. Työryhmässä on ollut esillä veromalli, jossa malminetsintään liittyvät kustannukset olisivat vähennyskelpoisia silloin, kun ne johtaisivat varsinaiseen kaivostoiminnan käynnistymiseen. Jos taas esitoimet eivät johtaisi varsinaiseen kaivostoimintaan, olisivat ne vähennettävissä vain normaalissa yhteisöverotuksessa. Tätä voitaneen pitää perusteltuna lähtökohtana nettotulon verottamiseen perustuvassa mallissa.

Jos malminetsintä olisi osa kaivosveron alaista toimintaa vain silloin, kun malminetsintätoiminta johtaa varsinaiseen kaivostoiminnan käynnistämiseen, olisi arvioitava, miten kohdellaan vain malminetsintää harjoittavia yrityksiä, eli niin sanottuja junioriyhtiötä³⁴. Työryhmässä on keskusteltu mallista, jossa junioriyhtiöt eivät tulisi nettotulon verotukseen perustuvan kaivosveron piiriin. Niiden kaivosprojektin, tyypillisimmin tutkimusoikeuksien tai tutkimus ja hyödyntämisoikeuksien myynnistä saama korvaus jäisi siis kaivosveron veropohjan ulkopuolelle. Veron teknisissä yksityiskohdissa olisi tällöin tärkeää huomioida riittävällä tavalla riskit verotuottojen vuotamiseen. Nämä riskit tulisi ottaa huomioon esimerkiksi kulujen vähennyskelpoisuuden laajuuden määrittelyssä.

34 Malminetsintä edellyttää erilaisia kyvykkyyksiä kuin kaivostoiminta, jonka vuoksi ainakin pienemmät toimijat ovat tyypillisesti keskittyneet ydinosaamiseensa eli joko malminetsintään tai kaivostoimintaan. Malminetsintää harjoittavien malminetsintäyhtiöiden ja kaivostoimintaa harjoittavien kaivosyhtiöiden lisäksi toimialalla toimii niin sanottuja kehittäjäyhtiöitä, jotka kehittävät malminetsintähankkeestaan kaivoshanketta.

3.4.2 Kaivosverovelvollinen

Vastaavasti kuin rojaltipohjaisissa veroissa, myös nettotuloon kohdistuvassa kaivosverossa, kaivosverovelvollinen olisi luontevimmin määriteltävissä varsinaiseksi kaivostoiminnan harjoittajaksi. Tämä on yleinen lähtökohta myös muissa maissa käytössä olevissa nettotulon kaivosveroissa.

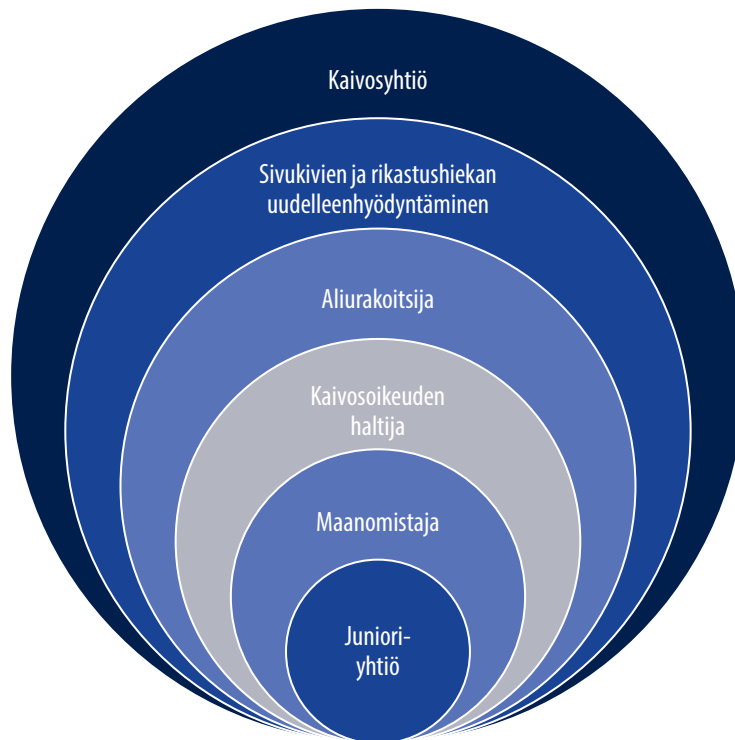
Nettotuloon kohdistuvassa kaivosverossa on kuitenkin huomioitava se, että kaivos-toiminnasta syntyvä voitto ei välttämättä kerry vain yhdelle verovelvolliselle. Ensinnäkin on mahdollista, että yhdessä kaivoksessa toimii useampi kaivostoiminnan harjoittaja esimerkiksi sopimusperusteisen *joint venture*-järjestelyn puitteissa tai kaivostoiminnan harjoittaja vaihtuu kesken kaivostoiminnan elinkaaren esimerkiksi kaivosliiketoiminnan myynnin seurauksena.

Lisäksi silloinkin, kun kaivostoimintaa harjoittaa yksi ja sama kaivosyhtiö koko kaivoksen elinkaaren ajan, kaivostoiminnan voitto ei välttämättä kerry vain tälle yhdelle toimijalle, sillä kaivostoimintaan voi kaivoksen elinkaaren aikana osallistua useampi toimija. Malminetsintää voi esimerkiksi harjoittaa junioriyhtiö, joka myy kaivosprojektin varsinaiselle kaivosyhtiölle. Myyntitulo määritellään usein tietyksi tuotantoon sidotuksi vuotuis-korvaukseksi, joka maksetaan, mikäli tutkimukset johtavat kaivostoiminnan käynnistymiseen. Tämän myyntitulon voidaan ajatella sisältävän myös junioriyhtiön osuuden kaivoksesta sen koko elinkaaren aikana syntyvästä voitosta. Silloin kun kaivos toimii toisen omistamalla maalla, on maanomistaja kaivoslain perusteella oikeutettu louhintakorvaukseen, joka koostuu kiinteästä pinta-alaperusteisesta osasta ja hyödynnetyn malmin arvoon perustuvasta osasta. Louhintakorvauksen kiinteää osaa maksetaan vuosittain, vaikkei kaivos olisi toiminnassa eli sen voidaan katsoa liittyvän enemmän itse kaivosalueen eli rasi-tteen muodostamiseen. Myöskään louhitun malmin arvoon perustuvaa louhintakorvauksen osaa ei välttämättä voida mieltää osaksi kaivostoiminnan tuottamaa arvonlisää ainakaan silloin, kun maanomistajana on valtio. Kaivoslain mukainen kaivosoikeus, eli oikeus hyödyntää mineraaleja, on siirtokelpoinen oikeus, jolloin on mahdollista, että kaivosyhtiö maksaa rojalittyypistä korvausta kaivosoikeuden siirtäjälle, kuten esimerkiksi toiselle konserniyhtiölle.

Työryhmässä on keskusteltu myös kaivoskohtaisista järjestelyistä, joissa kaivoksella toimiva alihankkija on oikeutettu kaivoksen voittoon sidottuun palkkioon ja alihankkijalle kertyy osa kaivostoiminnan voitosta. Toisaalta alihankkijalle syntyy myös kustannuksia kaivoksella harjoitetusta toiminnasta. Lisäksi on löydettävissä esimerkkejä tapauksista, joissa jo lopetetun kaivoksen toimintaa on käynnistetty uudestaan esimerkiksi pyrkimällä kehittyneemmän teknologian avulla hyödyntämään rikastushiekkaan tai sivukiveen kaivostoiminnan yhteydessä jääneitä mineraaleja

Kaivoksesta syntyvän arvonlisän jakautumista eri toimijoiden välillä voidaan havainnollistaa esimerkiksi seuraavan kuvion avulla.

Kuvio 8. Mahdollisia eri toimijoita kaivostoiminnassa.



Kuvassa 8 kuvataan tilannetta, jossa kaivostoiminnan arvonmuodostukseen osallistuu useampi eri toimija siten, että kaivoksen toiminnasta kokonaisuudessaan syntyvä arvonlisä tai voitto jakautuu useammalle toimijalle. Samassa kaivoksessa voi toimia alkuun junioriyhtiö, joka myy kaivosprojektin varsinaiselle kaivostoiminnan harjoittajalle. On myös mahdollista, että kaivostoiminnan harjoittaja maksaa louhintakorvausta maanomistajalle sekä rojalittyypistä korvausta kaivosoikeuden alkuperäiselle haltijalle. Kuviossa kuvataan myös se, että kaivosyhtiö voi maksaa voittoon perustuvaa palkkiota kaivoksessa operoivalle alihankkijalle, ja että sivukiven ja rikastushiekan hyödyntämisestä voi syntyä voittoa mahdollisesti muulle taholle kuin varsinaiselle kaivostoiminnan harjoittajalle.

Neutraalisuustavoitteen näkökulmasta voisi olla perusteltua, että kaivoksen voitto määritetään kaivosveron näkökulmasta yhtenäisesti riippumatta siitä, kertyykö kaivostoiminnan voitto pelkästään varsinaiselle kaivostoiminnan harjoittajalle vai jakautuuko kaivostoiminnasta syntyvä voitto usean toimijan välille. Tällöin kaivosverovelvollisuuden soveltamisalan

rajaaminen linkittyy työryhmän näkemyksen mukaan myös kysymykseen kaivostoiminnan menojen vähennyskelpoisuuden laajuudesta. Yhtenä vaihtoehtona voisi ajatella, että kaivosverovelvollisuus määriteltäisiin laajasti siten, että eri kaivoksen voittoon osallistuvat toimijat olisivat verovelvollisia osuudestaan kaivostoiminnan voittoon. Jos taas kaivosverovelvollisuus rajattaisiin koskemaan varsinaista kaivostoiminnan harjoittajaa, olisi tarpeen pohtia erikseen määriteltävien kaivoksen voittoelementtiä ilmentävien menojen vähennyskelpoisuuden rajaamista. Kaivosveron soveltamisalaa sekä tulojen veronalaisuutta ja menojen vähennyskelpoisuuden laajuutta tulisikin tarkastella kokonaisuutena. Kaivosveron veropohjan ei tulisi jäädä veron tavoitteisiin nähden liian kapeaksi tai muodostua liian laajaksi. Verojärjestelmän ei tulisi myöskään luoda esimerkiksi kannusteita järjestellä kaivostoimintoja liiketoiminnallisesti epätarkoituksenmukaisella tavalla.

Sivukiven ja rikastushiekan uudelleenhyödyntämisen näkökulmasta voitaneen pitää tärkeänä, ettei kaivosveron teknisillä ratkaisuilla heikennetä mahdollisuuksia kaivosjätteeksi luokiteltavien sivukiven ja rikastushiekan hyödyntämiseen. Kaivosveron soveltamisalan ja veropohjan määrittelyssä tulisi siten pyrkiä siihen, että sivukiven ja rikastushiekan uudelleenhyödyntämistä kohdellaan kaivosveron alla tasapuolisesti riippumatta siitä, kenen toimesta uudelleenhyödyntäminen tapahtuu ja tapahtuuko uudelleenhyödyntäminen varsinaisen kaivostoiminnan yhteydessä vai vasta varsinaisen kaivostoiminnan päättymisen jälkeen.

3.5 Veropohja

Nettotulojen kaivosveromalleissa veropohjan tarkka ja yksityiskohtainen määrittäminen on erityisen tärkeää. Veropohjalla tarkoitetaan tuloa, josta vero maksetaan. Nettotuloon kohdistuvassa verossa veropohjaksi muodostuu veronalaiseksi katsottavien tulojen ja niistä tehtävien asianmukaisten vähennysten erotus, nettotulo. On siis tärkeää määritellä paitsi veronalaiseksi katsottavat tulot, myös menojen vähennyskelpoisuus tarkasti ja täsmällisesti, jotta veropohjan muodostuminen on selkeää ja yksiselitteistä. Kuten edellä on tuotu esille, veropohjan määrittäminen ja siihen kytkeytyvät kysymykset liittyvät kiinteästi myös veron soveltamisalaa ja verovelvollisen määrittämistä koskeviin kysymyksiin, ja näitä seikkoja tulee arvioida kokonaisuutena. Voidaan ajatella, että soveltamisalan ja verovelvollisen määrittäminen antaa raamit ja viitekehyksen sille, mistä lähtökohdista veropohjaa lähdetään muodostamaan.

Suomen veropolitiikassa on yleisesti lähdetty pyrkimyksestä mahdollisimman laajoihin veropohjiin, joiden vastapainona verokantaa voidaan pitää maltillisemmalla tasolla. Veropohjan määrittämisen sisällä puolestaan yleisenä periaatteena on pidetty tulojen laajaa veronalaisuutta, mutta toisaalta tuloa vastaavien menojen yhtä lailla laajaa vähennyskelpoisuutta. Poikkeuksiin tähän yleiseen periaatteeseen, kuten tosiasialliset menot ylittäviin

vähennyksiin tai muihin veropohjan kavennuksiin, olisi lähtökohtaisesti hyvä suhtautua pidättyväisesti. Alla tulon veronalaisuutta sekä menojen vähennyskelpoisuutta ja jaksottamista koskevissa luvuissa aihetta käsitellään lähtökohtaisesti yleisellä tasolla, sillä kysymykset ovat kaikille nettotulon veromalleille yhteisiä. Mikäli jokin kysymys koskee erityisesti tiettyä nettotulon veromallia, tai mallien välillä on selkeää eroavaisuutta kysymykseen liittyen, tämä tuodaan analyysissa nimenomaisesti esille.

3.5.1 Tulon veronalaisuus

Mahdollisessa nettotuloon kohdistuvassa kaivosveromallissa olisi tarkasti määriteltävä, mitkä ovat kaivosveron alaisia tuloja ja miten nämä tulot jaksotetaan. Yksi hyvin olennainen kysymys tähän liittyen on edellä käsitelyihin kaivosveron soveltamisalaan ja kaivosverovelvollisen määrittämiseen vahvasti kytkeytyvä kysymys niin sanotun *arvonmäärittämisspisteiden* asettamisesta. Arvonmäärittämisspisteellä tarkoitetaan tässä yhteydessä sitä hetkeä, jolloin kaivostoiminnan katsotaan tuottavan sellaista tuloa, josta kaivosveroa olisi perusteluta kantaa.

Kun kaivosverolle on asetettu tavoitteeksi ohjata yhteiskunnalle kohtuullinen korvaus uusiutumattomien kaivosmineraalivarojen käytöstä, voitaneen pitää perusteltuna, että arvonmäärittämisspisteeksi asetetaan jokin muu kohta kaivostoiminnan prosessin vaiheesta kuin vasta varsinainen toiminnasta saatava elinkeinoverotuksen tai kirjanpidon yleisten säännösten mukaisesti laskettu (netto)tulo. Yhtenä kaivostoimintaprosessin kannalta luontevana ja uusiutumattomien luonnonvarojen hyödyntämisen hyvin huomioivana kohtana arvonmäärittämisspisteelle voidaan pitää kohtaa kaivoksen upstream- ja downstream-toimintojen välissä. Tällöin haasteeksi voi kuitenkin muodostua itse arvon määrittäminen tässä arvomäärittämisspisteessä, sillä kaivoksesta saatava tuote ei tässä kohtaa välttämättä ole vielä sellaisessa muodossa, että sillä olisi esimerkiksi itsenäinen markkinahinta. Arvonmäärittämisspisteistä upstream-toiminnoille käsitellään tarkemmin jäljempänä.

Talousarviokirjauksessa mainittu rikasteesta saatuun nettotuloon perustuvassa kaivosveron mallissa puolestaan arvonmäärittämisspiste olisi vasta rikastusprosessin jälkeen, jolloin useammassa tapauksissa rikastetulle ja pidemmälle prosessoidulle tuotteelle voisi olla yksioikoisempaa määrittää arvo. Toisaalta rikasteesta saatuun nettotuloon perustuva malli ei yhtä hyvin vastaa uusiutumattomien luonnonvarojen hyödyntämisestä yhteiskunnalle kerättävän korvauksen tavoitteeseen, sillä tuotteelle muodostuu arvonlisää myös rikastamisprosessiin liittyvän toiminnan myötä, ja tämän arvonlisän määrä suhteessa itse kaivosmineraalin arvoon vaihtelee tapauskohtaisesti riippuen muun muassa kyseessä olevasta kaivosmineraalista, toimijasta, sekä käytettävästä prosessista ja sen tehokkuudesta. Tällaisessa mallissa rikastusprosessin tai muun vastaavan jatkojalostusprosessin tehokkuus ja

prosessiin liittyvä tietotaito siis osaltaan vaikuttaa muodostuvan tulon määrään. Rikastustoimintaa voi harjoittaa eri toimija kuin itse kaivostoimintaa, jolloin tulee ottaa huomioon myös kaivosverovelvollisen määrittämiseen liittyvät näkökohdat.

Arvonmäärittämisspisteinä upstream-toiminnot

Kaivosveron soveltamiseen pelkästään kaivoksen upstream-toimintoihin voidaan katsoa liittyvän eräitä haasteita. Kysymyksenasettelu liittyy erityisesti siihen, että kaivostoiminnassa ei tyypillisesti synny myyntikelpoista tuotetta heti louhinnan jälkeen, vaan malmi on kaupallisesti hyödynnettävässä muodossa vasta louhintaa seuraavan jatkojalostusprosessin jälkeen. Tarvittavien jatkojalostustoimenpiteiden laajuus ja arvoketjun pituus voi vaihdella kaivoskohtaisesti. Tämä haaste on tunnistettu myös useissa muissa kansainvälisesti käytössä olevissa kaivosveroissa, mutta ratkaisut vaihtelevat eri järjestelmien välillä³⁵.

Yhtenä vaihtoehtona upstream-toiminnasta saatavan tulon määrittelylle on arvioitu tulon määrittelyä nykyisten siirtohinnoittelussa noudatettavien periaatteiden mukaisesti. Teknisesti tulon määrittely voitaisiin toteuttaa laskemalla tulo suoraan upstream-toimintojen jälkeiseen pisteeseen markkinaehtoperiaatetta soveltaen esimerkiksi OECD:n siirtohinnoitteluohjeen mukaisin menetelmin, kuten edellä kuvatussa Australian mallissa³⁶. Työryhmässä on keskusteltu myös veromallista, jossa tulo määriteltäisiin malmin jatkojalosteiden myynnistä syntyneiden tulojen perusteella ja tätä tuloa oikaistaisiin vähentämällä tuloista ns. downstream-arvonlisä. Downstream-arvonlisä määriteltäisiin tällöin markkinaehtoperiaatetta noudattaen jokaisen kaivoksen erityispiirteet huomioiden ja parhaiten soveltuvalla siirtohinnoittelumenetelmällä. Tulon määrittäminen markkinaehtoperiaatteen mukaisesti ottaen huomioon jokaisen kaivoksen erityispiirteet voisi sinänsä olla perusteltua, joskin erityisesti asianmukaisen siirtohinnan määrittelyyn liittyy tulkinvaraisuutta. Vaikka siirtohinnoittelusta ja siihen sovellettavista menetelmistä onkin

35 Nämä haasteet korostuisivat erityisesti vain upstream-toimintoihin kohdistuvassa voittoverossa ja renttiverossa, kun taas rikasteesta saatuun nettotuloon perustuvassa verossa, tulon määrittely voisi työryhmän arvioin perusteella olla suoraviivaisempaa, sillä rikaste on usein jo myyntikelpoisessa muodossa toisin kuin vasta louhittu malmi.

36 OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden näkökulma on kahden konserniyhtiön välisten liiketoimien hinnoittelu. Kaivosverolain alaisessa tulon määrittelyssä näkökulma olisi eri, sillä kyse olisi usein saman yhtiön tulon jakamisesta kaivosveron alaiseen tuloon ja kaivosveron ulkopuoliseen tuloon. Näkökulmaa voidaan pitää osittain saman tyyppisenä kuin esimerkiksi tulon allokoinnissa kiinteän toimipaikan ja pääliikkeen välille. OECD on antanut ohjeistusta myös tulon kohdistamisesta kiinteälle toimipaikalle (Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, 2006 ja 2010, ohjeistusta on täydennetty erillisellä raportilla vuonna 2018). OECD:n ohjeistuksen mukaan tulo kohdistetaan kiinteälle toimipaikalle ns. erillisyyhtiöperiaatteen mukaisesti ja tulon allokoinnissa voidaan noudattaa soveltuvin osin OECD:n siirtohinnoitteluohjeessa kuvattuja menetelmiä.

olemassa laajasti ohjeistusta, ei siirtohinnoittelu ole täsmätiedettä. Lisäksi on huomattava, että OECD:n siirtohinnoitteluohjeet muodostavat laajan yhtenäisen kokonaisuuden, jotka on laadittu erityisesti kahden erillisyhtiön välisten liiketoimien hinnoittelua silmällä pitäen. Tämän kokonaisuuden soveltuminen kaivosveron alaisen tulon määrittämiseen olisi analysoitava huolellisesti, sillä asiayhteys olisi tämän osalta erilainen. Toisaalta on huomioitava, että siirtohinnoitteluun liittyvät tulkinnanvaraisuudet korostuvat usein erityisesti ainutkertaisten aineettomien oikeuksien arvonmäärittämisessä. Erityisesti metallimalmikaivoksien osalta upstream-toiminnan kerryttämä tulo voisi usein olla johdettavissa metallimalmien maailmanmarkkinahinnoista vastaavasti kuin arvorjalteissa. Tulkinnanvaraisuus voisikin korostua erityisesti teollisuusmineraalien osalta, sillä näille ei usein ole löydettyvissä maailmanmarkkinahintaa.

Toisena vaihtoehtona voisi olla malli, jossa downstream-toiminnot huomioitaisiin kaavamaisella jatkojalostusvähennyksellä. Jatkojalostusvähennys voisi olla yksiportainen tai moniportainen, jolloin se voisi ottaa huomioon eri jatkojalostusvaiheiden merkityksen arvonmuodostuksessa. Tällöin veropohjaan kuuluisi myös downstream-toimintojen tulot, mutta jatkojalostusvähennyksen avulla huomioitaisiin downstream-toimintojen tuottama arvo. Kaavamaiseen jatkojalostusvähennykseen perustuva laskentamalli on käytössä esimerkiksi useissa Kanadan provinssien kaivosveroissa, mutta niiden paikallista jatkojalostustoimintaa tukevat asteittain nousevat vähennysprosentit eivät sellaisinaan soveltuisi Suomen kaivosveromallin pohjaksi EU-oikeudellisten näkökohtien takia.

Tulon määrittäminen upstream ja downstream-toimintojen väliin laskennallisen jatkojalostusvähennyksen avulla voisi olla selkeä ja kaavamainen lähestymistapa. Toisaalta se ei huomioisi kaivoskohtaisia erityispiirteitä ja voisi tämän vuoksi johtaa epätarkkoihin ja epätasapuolisiin lopputuloksiin. Lisäksi mallissa tulisi pystyä perustellusti määrittämään asianmukainen jatkojalostusvähennyksen prosentuaalinen taso (tai eri tasot sekä näiden tasojen kriteerit ja luonnehdinnat, mikäli tasoja olisi useita) niin, että prosentit kohtelisivat erilaisia kaivoksia mahdollisimman neutraalisti.

Mikäli kaivosveron tulopohjaksi asetetaan vain upstream-toiminnot ja arvonmäärittämisasteeksi louhinnan jälkeinen piste, tulee sääntelyssä ratkaista myös tulon jaksotukseen liittyvät kysymykset. Erityisesti, mikäli arvo säädetään määritettäväksi jatkojalostetun lopputuotteen perusteella ja laskien siitä taaksepäin jatkojalostusvähennyksen avulla, tulee määrittää, katsotaanko tuloutushetkeksi vasta lopputuotteen myyntihetki.

Kaivostoiminnan muut tulot

Itse kaivoksesta saatavan tuotteen myynnistä saatavien tulojen lisäksi kaivosverovelvollisella voi olla myös muita kaivostoimintaan läheisesti liittyviä tuloja, kuten erilaiset avustukset, julkiset tuet, kaivosoikeuden luovutuksesta tai vuokraamisesta saatu tulo tai rojalti,

erilaisista johdannaisista tai suojastransaktioista saadut tulot tai esimerkiksi vakuutuskorvaukset. Nettotuloon kohdistuvan kaivosveron säätämisen yhteydessä tulisi hyvin tarkalla tasolla määrittää, mitkä kaikki edes teoreettisesti mahdolliset tulovirrat olisi perusteltua ja aiheellista ottaa mukaan kaivosveron veropohjaan. Aukot veropohjassa, etenkin yhdessä liian suppean verovelvollisen määritelmän kanssa saattavat avata veron tavoitteen vastaisia verosuunnittelumahdollisuuksia.

Kaivostoiminnan tuotteen myyntitulon lisäksi tulisi säätää esimerkiksi myös, miten yritys-kauppatilanteessa kohdeltaisiin koko kaivosprojektin myynnistä aiheutuvaa voittoa. Tämä liittyisi erityisesti liiketoimintakaupan muodossa tapahtuvaan kaivosprojektin myyntiin. Osakekaupalla tapahtuvassa kaivosprojektin myynnissä luonteva lähtökohta olisi, että osakkeiden myynti ei ole kaivosveron alainen tapahtuma. Jos asiaa tarkastellaan siitä näkökulmasta, että tavoitteena on ohjata yhteiskunnalle kohtuullinen korvaus uusiutumattomien luonnonvarojen käytöstä, voitaisiin ajatella, että itse yrityskauppa olisi tavaltaan irrallinen varsinaisesta kaivostoiminnasta ja siten kaivosveron ulkopuolella. Näinkin ajateltaessa, jos kaupan kohteeseen kuuluisi jo louhittua malmia, kyse olisi tältä osin vastaavasta kaivostoiminnan tuotoksen myyntitulosta kuin muutoinkin. Jos kuitenkin säädettäisiin, että yrityskaupassa kaivosprojektin myynnistä saatava tulo ei olisi kaivosveronalaista, tulisi vastaavasti säätää, että projektin hankintameno ei olisi ostajalle vähennyskelpoista. Muuten nämä menot tulisivat otetuksi huomioon kaivosveropohjassa useamman kerran.³⁷ Tämä ratkaisu puolestaan saattaisi asettaa kaivostoimijat keskenään eriarvoiseen asemaan kulupohjan muodostumisen osalta sen perusteella, onko toiminta hankittu yrityskaupalla vai aloittamalla toiminta alusta asti itse. Muun muassa tästä syystä voisi olla perusteltua, että myös yrityskaupalla saatu kaivosprojektin myyntitulo katsottaisiin kaivosveron alaiseksi. Jos kaivosveron alainen kaivostoiminnan määrittely perustuisi upstream- ja downstream-toimintojen erottelulle, tulisi tällöin myös yrityskaupassa saatu myyntitulo jakaa näiden toimintojen välille siten, että veronalaiseksi tuloksi katsottaisiin yrityskaupassa syntyneestä myyntitulosta vain se osuus, joka kohdistuu upstream-toimintoihin.

3.5.2 Menon vähennyskelpoisuus ja jaksottaminen

Kuten edellä sivuttiin, myös menojen vähennyskelpoisuutta ja jaksottamista koskevat kysymykset kytkeytyvät läheisesti veron soveltamisalaan ja verovelvollisen määrittelyyn koskeviin kysymyksiin. Lisäksi symmetrian vuoksi menojen vähennyskelpoisuutta tulee arvioida myös suhteessa menoja vastaavien tulojen veronalaisuuteen. Kuten todettu,

³⁷ Tällainen vastaava ratkaisu oli tehty esimerkiksi Australian mineraaliverossa.

Suomessa tulot ovat yleensä laajasti veronalaisia, mutta vastapainona tulonhankkimismenot myös laajasti vähennyskelpoisia, mutta toisaalta ylimääräisiä vähennyksiä tai verotukia sisältyy järjestelmäämme maltillisesti.

Myös kaivosveron osalta olisi perusteltua seurata verojärjestelmän yleistä periaatetta tulonhankkimismenojen laajasta vähennyskelpoisuudesta, kuitenkin huomioiden kaivosverolain soveltamisala ja se, että koska kyseessä on vain tiettyyn rajoitettuun toimintaan kohdistuva pistemäinen vero, eivät menoja vastaavat tulot välttämättä ole kaivosveron piirissä. Selkeitä kaivosveronalaiseen tuloon kohdistuvia tulonhankkimismenoja voisivat olla esimerkiksi malminetsinnästä aiheutuneet kustannukset, kustannukset lupamenetelystä, kaivosinfrastruktuurin rakentaminen, louhinnassa käytettyjen koneiden ja kaluston hankintamenot sekä upstream-toimintoihin kohdistuvat palkkamenot. Enemmän avoimia kysymyksiä, jotka verosta säädettäessä tulisi ratkaista, liittyy esimerkiksi rojaltien, kaivosoikeuksien- ja projektien hankintamenojen ja rahoituskulujen vähennyskelpoisuuteen, joiden vähennyskelpoisuutta on rajoitettu useissa kansainvälisissä vertailumalleissa. Lisäksi avoimia kysymyksiä liittyy investointien huomioimiseen, siirtymäsäännökseen kaivosverolain voimaantullessa sekä ennallistamiskustannusten huomioimiseen.

Investointien huomioinnissa tulee ensinnäkin päättää, vähennetäänkö hankinnat kassavirtaperusteisesti vai poistojärjestelmän kautta. Renttityyppisissä veromalleissa menojen kassavirtaperusteinen vähentäminen voisi olla perusteltu ja yksinkertaisempi, selkeämpi malli. Kuitenkin yhteisöverotuksemme perustuu pitkälti poistojärjestelmään ja kassavirtaperusteisesti voidaan vähentää pääasiassa pienhankintoja. Suurten investointien vähentäminen kassavirtaperusteisesti voi johtaa herkemmin verovuoden tappiolliseen tulokseen erityisesti kaivostoiminnan alkuvuosina. Tällöin kysymykseen investointien huomioimisesta kytkeytyy olennaisesti myös kysymys tappioiden kohtelusta kaivosverojärjestelmässä. Kansainvälisesti vertaillen esimerkiksi Australiassa ja Norjan öljyveroa koskevissa renttiveromalleissa tappioiden vähentäminen on ratkaistu niin, että tappiot eivät vanhene, ja tappioiden määrissä saatetaan huomioida indeksikorotuksia. Tällaisessa mallissa tappion aiheutuminen ei muodostu verovelvolliselle erityisen epäsuotuisaksi, kun tappio ei vanhene tai menetä arvoaan vuosien kuluessa³⁸. Tappioiden osalta olisi lisäksi ratkaistava, tulisiko tappioiden vähentäminen rajoittaa kaivoskohtaisesti siten, että tappioita voi hyödyntää vain kyseisen kaivoksen myöhempiä voittoja vastaan, vai pitäisikö kaivosyhtiön pystyä tasaamaan eri kaivoksien tappioita ja voittoja keskenään. Jälkimmäistä vaihtoehtoa voidaan pitää haastavan erityisesti siitä näkökulmasta, että tavoitteena on ohjata 60 prosenttia kaivosveron tuotosta kaivosten sijaintikunnille.

38 Vertailun vuoksi voidaan todeta, että nykyisessä tuloverojärjestelmässämme tappiot ovat lähtökohtaisesti vähennettävissä tappion syntyvuonna ja sitä seuraavina kymmenenä vuotena.

Yksi tärkeä kysymys liittyen menojen vähennyskelpoisuuteen kaivosverojärjestelmässä on, miten tulisi huomioida investoinnit, jotka on tehty ennen kaivosverolain voimaantuloa. Jotta kaivoksia ei kohdeltaisi eriarvoisesti riippuen siitä, missä elinkaarensa vaiheessa ne ovat kaivosverojärjestelmän käyttöönottohetkellä, tulisi säätää tarkat siirtymäsäännökset koskien aiempia investointeja. Esimerkiksi Australian MRRT-verossa niin kutsuttu *alkuvähennys* laskettiin joko kaivostoiminnassa käytettyjen varojen käyvän arvon tai poistamatta olevien hankintamenojen perusteella. Tämä voisi olla suoraviivainen ratkaisu, mutta toisaalta johtaa kaivoksen elinkaaresta riippuen suhteellisen suuriinkin vähennyksiin, jotka vähentäisivät verokertymää. Voitaisiin myös selvittää mahdollisuutta soveltaa erilaisia simulointilaskelmia, joilla määritettäisiin laskennallinen kaivosveron veropohja myös sellaisille kaivoksille, joiden toiminta on alkanut ennen kaivosveron käyttöönottoa. Tällainen laskenta lienee hallinnollisesti suhteellisen raskas toteuttaa, mutta voisi olla perusteltavissa verovelvollisten tasapuolisemman kohtelun perusteella.

3.6 Renttiveron erityispiirteiden huomiointi

Renttiveromallissa tulisi yllä kuvattujen veropohjaan liittyvien kysymysten lisäksi huomioida renttiveron erityispiirteet eli erityisesti koko pääoman vaihtoehtokustannus sekä tappioiden ja voittojen symmetrinen kohtelu. Verotuksen kohdistuminen taloustieteellisen voiton käsitteeseen eroaisi merkittävästi Suomen nykyisestä yritysveromallista ja olisi siten täysin uudenlainen veropohjan määrittelytapa Suomen tuloverojärjestelmässä.

TEAS-hankkeen loppuraportissa on kuvattu eri malleja renttiveron toteuttamisesta. Nämä mallit huomioivat eri tavalla pääoman vaihtoehtokustannuksen sekä tappiot. Osaan malleista liittyy tappioiden aiheuttaman negatiivisen veron palauttaminen verovelvolliselle, joko tappiovuonna tai viimeistään toiminnan päättyessä. Negatiivisen veron hyvittäminen poikkeaisi nykyisestä tuloverotuksen tappiontasausjärjestelmästä, jossa lähtökohtana on tappioiden siirtyminen vähennettäväksi seuraavien kymmenen vuoden aikana kertyvästä voitosta. Tällainen veronhyvitysjärjestelmä voisi johtaa merkittäviin verotulojen vaihteluihin ja ainakin teoriassa jopa siihen, että verokertymä olisi yksittäisinä vuosina negatiivinen.

Niihin renttiveromalleihin, joissa tappioista syntyvää negatiivista veroa ei hyvitetä heti syntymisvuonna, liittyy myös olennaisesti tappioiden huomioiminen myöhempinä vuosina tietyllä korkokannalla korotettuna. Tällöin keskeiseksi kysymykseksi nousee asianmukaisen korkokannan määrittäminen.

Vaikka renttiveroa on erityisesti taloustieteellisessä tutkimuksessa pidetty perusteltuna tapana uusiutumattomien luonnonvarojen verotukseen, ei renttiveron piirteitä omaavia veroja ole laajasti otettu käyttöön kansainvälisissä kaivosveromalleissa. Kansainvälisesti

ei ole löydettävissä esimerkkejä malleista, joissa kaivostoimintaan kohdistuva erillisvero perustuisi tällä hetkellä puhtaasti renttiverotyypiseen malliin. Esimerkiksi Australian mineraaliveron ollessa voimassa, kaivostoimintaan kohdistui myös osavaltiokohtaisia rojaltipohjaisia kaivosveroja. Vastaavasti myös Brittiläisen Kolumbian renttiveron piirteitä omaavaa kaivosveroa täydentää lisäksi minimiverotyypinen vero kaivostoiminnan juoksevasta tulosta eli määrästä, jolla kaivoksen bruttolikevaihto ylittää kuluvan vuoden operatiiviset kustannukset.

3.7 Verotason määrittäminen

Nettotulon kaivosveromalleissa verotason määrittelyyn vaikuttaa olennaisesti veromallin rakenne kokonaisuudessaan, erityisesti veropohjan laajuus.³⁹ Koska renttityyppisissä veromalleissa vero kohdistuisi vain puhtaaseen voittoon, voi renttiveron taso ainakin teoriassa olla kuinka korkea tahansa ilman, että se juurikaan vääristäisi verovelvollisten taloudellisia päätöksiä.⁴⁰

Nettotulon veromalleissa veropohja ja verotaso voitaisiin luontevammin säätää yhtenäiseksi eri kaivosmineraaleille. Näin ollen, toisin kuin rojaltien osalta, nettotuloon kohdistuvissa veroissa ei olisi vastaavaa tarvetta ottaa huomioon esimerkiksi kunkin kaivosmineraalin erityispiirteitä, arvostusta ja pitoisuuksia. Tämä osaltaan tekisi sääntelystä selkeää ja tasapuolista eri toimijoille.

Varsinaisen verotason prosentuaalisen tason lisäksi verotason määrittelemiseen liittyy erilaisia muita kysymyksiä, joiden tarkoituksenmukaisuutta ja sopivuutta tulisi arvioida erityisesti veron tavoitteen, aiheutuvien vaikutusten sekä kaivostoimintaan sopivuuden kannalta. Ensinnäkin vero voisi olla joko tasavero, tai progressiivinen. Nettotulon veroissa progressiivinen eli asteittain kasvava verokanta kohdistaisi kaivosveroa suhteellisesti enemmän kaikkein kannattavimpiin toimijoihin. Ottaen huomioon kaivosveron tavoitteen ohjata yhteiskunnalle kohtuullinen korvaus uusitutumattomien luonnonvarojen käytöstä, tämä ei ehkä olisi perusteltua, sillä suuremman voiton saaminen ei välttämättä korreloi nostetun malmin määrään eli itse luonnonvaran käyttöön, vaan siihen, miten tehokkaasti verovelvollinen on muutoin toimintonsa järjestänyt. Erityisesti rikasteesta saatavaan nettotuloon kohdistuvassa mallissa nettovoitto voi suurelta osin syntyä

39 Esimerkkejä eri maissa käytössä olevista veromalleista sekä niissä omaksutuista verotasoista ja verotasoon liittyvistä liitännäisratkaisuksista kuten alarajahuojennuksesta tai minimiverosta on esitelty luvussa 3.2.

40 Esimerkiksi Norjan öljyveron (*petroleumskatt*) yhdistetty marginaaliveroaste on jopa 78 %, joka koostuu 22 %:n yleisestä yhteisöverosta ja sen lisäksi puhtaasta voitosta lasketusta 56 % öljyverosta.

vasta jatkojalostusvaiheessa, jolloin asteittainen verotason nousu kohdistuisi enemmän muuhun toimintaan kuin nimenomaisesti luonnonvaran ottamiseen maaperästä. Lisäksi progressiivinen vero olisi hieman monimutkaisempi, kuin kaikille yhteinen, yhdelle tasolle määritetty tasavero.

Kaivosverosta aiheutuvia ylimääräisiä hallinnollisia kustannuksia ja niistä aiheutuvaa haittaa pienimmille toimijoille voitaisiin lieventää esimerkiksi ottamalla käyttöön alarajahuojennus, jonka perusteella vain tietyn liikevaihtorajan, liikevoittorajan tai verotettavan tulon rajan ylittävä toiminta tulisi kaivosveron piiriin. Hallinnollisen taakan määrä suhteessa verovelvolliselta kerättävään veron määrään voi etenkin pienillä toimijoilla nousta kohtuuttoman suureksi varsinkin renttityyppisessä verossa, jossa verolaskenta on verrattain mutkikasta ja eroaa normaalista elinkeinoverotuksen verolaskennasta. Esimerkiksi Australian mineraalivero soveltui vain, jos kaivoshankkeen voitto oli yli 75 miljoonaa dollaria, minkä lisäksi käytössä oli osittainen huojennus 125 miljoonaan dollariin asti. Suomessa alarajahuojennuksen säätämisessä tulee kuitenkin huomioida EU:n valtioneuvoston oikeudelliset reunaehdot, sillä säännös johtaisi eri toimijoiden eriarvoiseen kohteluun toimialan sisällä. Toisaalta alaraja voi myös aiheuttaa tehottomuutta, mikä johtuu siitä, että pienet yritykset voivat pyrkiä aktiivisesti välttämään rajan ylittämistä, siitä seuraavaa verovelvollisuutta ja sen tuomia hallinnollisia kustannuksia.⁴¹

Koska kaivoskohtaisia tietoja voittovero- tai renttiveropohjan määrittämiseksi ei ole käytettävissä, verotuottotavoitteen täyttävän nettotuloon kohdistuvan veron verokannan määrittäminen ei ole ollut työryhmän työssä mahdollista. Verotustietojen perusteella vuonna 2021 toimineet kaivosyhtiöt maksoivat yhteisöveroä vuosina 2018–2020 noin 15–25 miljoonaa euroa vuodessa. Kaivosveron tuottotavoite on siis vähintään yhtä suuri kuin näiden yhtiöiden viime vuosina maksama yhteisövero. Vaikka kaivoskohtainen veropohja poikkeaisi elinkeinoverotuksen veropohjasta, havainto antaa viitteitä siitä, että verotuottotavoitteen täyttävän nettotuloon kohdistuvan veron verokanta voisi asettua korkeaksi.

Nettotulon veromalleissa verotulojen vaihtelu on oletettavasti rojalteja suurempaa, sillä veropohja muodostuu useamman tekijän kautta. Muun muassa hintatason vaihtelu sekä tulo- että menopuolella vaikuttaa siihen, kuinka suureksi veropohja minäkin vuonna muodostuu. Samoin esimerkiksi kaivoksen elinkaaren vaihe voi vaikuttaa kaivosveron kertymään, erityisesti investoinnit kassavirtaperusteisesti huomioon otavassa renttiverossa. Kuitenkaan käytännön syistä, kuten lainsäädäntöprosessin hitauden vuoksi, ei ole tarkoituksenmukaista sopeuttaa verotaso vuosittaisiin veropohjan muutoksiin. Näin ollen nettotulokohdistuvissa malleissa on haasteellista määrittää verotaso yksiselitteisesti

41 Vrt. ALV-alarajan vaikutukset. Ks. *Harju – Matikka*, 2019.

sellaiselle perustellulle tasolle, jolla saavutettaisiin kaivosverolle asetettu fiskaalinen tavoite noin 25 miljoonan euron vuosittaisista verotuotoista. Vuosittaista vaihtelua voisi olla mahdollista tasata jonkinlaisella minimiverolla, joka voisi olla esimerkiksi rojalittyyppinen vero tai jopa matalan tasoinen lisävero normaalin yritysveron päälle.⁴² Lisäksi Brittiläisessä Kolumbian esimerkin mukaisesti olisi mahdollista säätää, että maksetun minimiveron saisi vähentää myöhemmin maksuun tulevasta varsinaisesta kaivosverosta.

Myös TEAS-hankkeen loppuraportissa todettiin, että renttiveron ja matalan rojalitin yhdistelmä voisi olla toimiva malli pelkän renttiveron tai pelkän rojalitin sijaan. Renttivero mahdollistaisi korkeampien verotuottojen keräämisen silloin, kun kaivostoiminnasta syntyy huomattavaa voittoa. Rojaliti puolestaan toisi vakautta verotuottojen määrään, mutta matalakin rojaliti nostaisi hieman louhimisen kannattavuuskynnystä.

3.8 Verosuunnittelumahdollisuuksien huomioiminen

Erityisesti nettotulon veroista puhuttaessa mahdollisen veromallin muotoilussa ja lopulta verolain säätämässä tulee ottaa huomioon myös valittavan mallin mahdollistamat verosuunnittelutilanteet.

Normaalissa muodossaan verosuunnittelu on sallittua ja jopa oletettua, mutta veronkierto puolestaan kiellettyä. Niin kutsutulla aggressiivisella verosuunnittelulla tarkoitetaan usein niin pitkälle vietyä verosuunnittelua, että aletaan lähestyä veronkiertoa. Aggressiivisen verosuunnittelun käsitettä käytetään eri asiayhteyksissä hieman erilaisissa merkityksissä eikä kyse ole tarkkaan määritellystä tai vakiintuneesta käsitteestä. Aggressiivisen verosuunnittelun määrittelemine ei ole yksinkertaista, ja sallitun verosuunnittelun ja varsinaisen veronkierron väliin jää laajahko alue tulkinnanvaraisia tilanteita. Oikeuskirjallisuudessa on esitetty, että verosuunnittelun aggressiivisuus voi tarkoittaa sitä, ettei siinä huomioida tai kunnioiteta verosäännöksen tai -lain tarkoitusta, vaan pyritään nojautumaan formalistisella tavalla lain kirjaimen.⁴³ Uutta verojärjestelmää säädettäessä sääntely tulisikin kirjoittaa sellaisella tarkkuustasolla, ettei sääntelyyn jää sellaisia aukkoja tai tulkinnanvaraisuuksia, jotka mahdollistaisivat aggressiivisen verosuunnittelun hyödyntämisen, eli verotuksen optimoinnin sellaisella tavalla, joka ei enää olisi lain tarkoituksen ja tavoitteen mukaista.

42 Esimerkiksi Quebecissä on käytössä minimikaivosvero, joka on tuotannon arvosta riippuen 1 tai 4 %:ia. Lopullinen kaivosveron verokanta vaihtelee kaivoksen voittomarginaalista riippuen 16–28 %:n välillä.

43 Ks. esim. kattava yleisesitys aggressiivisen verosuunnittelun käsitteestä: *Knuutinen, 2015*.

Nettotulon veromalleissa verosuunnittelumahdollisuuksia avautuu eri lailla kuin esimerkiksi rojaltimeille, koska nettotuloon kohdistuvien veromallien voidaan katsoa olevan alttiimpia voittojen siirtelylle joko kotimaiseen tai ulkomaiseen kevyemmin verotettuun tai kaivosveron soveltamisalan ulkopuolella olevaan yhtiöön. Esimerkkeinä yritystoimintaan liittyvistä verosuunnittelukeinoista voidaan mainita rahoitusrakenteen suunnittelu, siirtohinnoittelu sekä erilaiset yrityskaupat ja -järjestelyt.

Yllä on jo kuvattu kaivostoiminnan sisällön määrittelyyn ja verovelvollissubjektien alaan liittyviä tulkintakysymyksiä. Näiden kysymysten merkitys ja suhde veropohjan määrittelyyn korostuu nettotuloon kohdistuvissa kaivosveromalleissa muun muassa sen vuoksi, että kaivoksen synnyttämää arvonlisää voi kertyä useammalle kuin yhdelle verovelvolliselle. Niistä olisi säädettävä nettotuloon kohdistuvassa kaivosverossa riittävällä tarkkuudella, jotta sääntelyyn ei jää sellaisia aukkoja, jotka mahdollistaisivat voiton siirron kaivosveron ulkopuolelle kaivosverolain tarkoituksen ja tavoitteiden vastaisesti.

Rahoitusjärjestelyihin liittyviä verosuunnittelukeinoja ovat erityisesti korkojen vähennyskelpoisuuden sekä erilaisten hybridi-instrumenttien hyödyntäminen. Nettotuloon kohdistuvassa kaivosverossa näitä keinoja liittyisi erityisesti voittoveromalleihin, jotka pohjautuvat perinteisempään yritysveromalliin, jossa oman ja vieraan pääoman ehtoista rahoitusta kohdellaan verotuksessa eri tavoin. Renttiveromalleissa rahoitukseen liittyvällä verosuunnittelulla ei välttämättä olisi samanlaista merkitystä, sillä renttiverossa lähtökohdiana on yleensä rahoituskulujen vähennyskelvottomuus tai huomioiminen laskennallisena kustannuksena.⁴⁴

Siirtohinnoittelussa on kyse konsernin eri yksiköiden välisten liiketoimien hinnoittelusta. Sen osalta on syytä korostaa, ettei siirtohinnoittelussa itsessään ole mitään moitittavaa vaan verotuksellisen siirtohinnoittelun perimmäisenä tavoitteena on jakaa tulo oikeudenmukaisella ja reilulla tavalla eri valtioiden verotuksen piiriin⁴⁵. Siirtohinnoittelua voidaan kuitenkin käyttää myös verosuunnittelun välineenä siten, että voittoja pyritään siirtämään matalammin verotettuun konserniyksikköön konsernin sisäisen hinnoittelun avulla. Kaivosveron luonne vain rajattuihin toimintoihin kohdistuvana erillisverona korostaa siirtohinnoitteluratkaisujen merkitystä verosuunnittelun ja verotuksen oikeellisuuden välineenä, sillä ”vaakakupissa” ei ole pelkästään se, millä valtiolla on oikeus verottaa kaivoksen synnyttämää arvonlisää, vaan myös se, sovelletaanko kaivoksen synnyttämään arvonlisään normaalin yhteisöveron lisäksi erillistä kaivosveroa. Tämä kysymys on olennainen sekä rajat ylittävissä että puhtaasti kotimaisissa tilanteissa.

44 Näin myös TEAS-hankkeessa, ks. *Kauppi et al.*, 2021, s. 142.

45 *Knuutinen*, 2020, s. 523.

3.9 Johtopäätökset

Kaivosveron toteuttamiseen nettotuloon kohdistuvana verona on useita erilaisia ja eritasoisia vaihtoehtoja. Nettotuloon kohdistuvien kaivosveromallien perusideana on, että verotus kohdistuisi kaivostoiminnasta syntyneeseen voittoon. Tällöin kaivostoiminnan harjoittajan verovelvollisuuteen vaikuttaa suhdannetilanteen ja kaivoksen elinkaarivaiheen lisäksi myös kaivostoiminnan harjoittajan kustannustehokkuus. Kun veropohjana on kaivostoiminnan voitto, kaivosveroa ei tulisi maksettavaksi, jos kaivostoiminta ei lopulta muodostu kannattavaksi. Puhtaan voiton verottamiseen perustuvan renttiveron osalta on lisäksi huomioitava, että se huomioi myös oman pääoman kustannuksen. Tällöin kaivostoiminta voi olla sen harjoittajalle kannattavaa, ilman että toiminnasta muodostuu verovelvollisuuden synnyttävää puhdasta voittoa. Työryhmän arvion mukaan nettotuloon kohdistuvan kaivosveron ei siten välttämättä voida katsoa parhaalla mahdollisella tavalla vastaavan tavoitteeseen ohjata yhteiskunnalle kohtuullinen korvaus uusiutumattomien luonnonvarojen käytöstä.

Työryhmän arvion mukaan suoraviivaisin vaihtoehto nettotuloon kohdistuvasta kaivosveromallista voisi olla kaikille kaivostoimintaa harjoittaville verovelvollisille asetettava (yhteisö)verokannan korotus. Tätä ei kuitenkaan työryhmän näkemyksen mukaan voida pitää tarkoituksenmukaisena ratkaisuna. Korotettu yhteisvero ei vastaisi tavoitteeseen kerätä yhteiskunnalle korvaus uusiutumattomien luonnonvarojen käytöstä, sillä se ei kohdistuisi pelkkään kaivostoimintaan vaan myös kaivosyhtiön harjoittamaan jatkojalostukseen. Lisäksi korotettu yhteisövero saattaisi luoda kannusteita pilkkoa yritystoimintoja eri yhtiöihin liiketoiminnan kannalta epätarkoituksenmukaisella tavalla.

Työryhmän arvion mukaan kaivosveron kohdistaminen vain kaivosyhtiön upstream-toimintoihin voisi olla perusteltu ratkaisu, jolloin malmin rikastaminen tai muu jatkojalostus ei tulisi nettotuloon kohdistuvan kaivosveron piiriin. Pelkkiin upstream-toimintoihin kytkeytyvä vero kohdistuisi työryhmän arvion mukaan suoremmin uusiutumattomien luonnonvarojen hyödyntämiseen ja kohtelisi kaivosyhtiöitä neutraalimmin niiden toiminnoista riippumatta.

Nettotulon kaivosveromallien sisällä on ratkaistava useita kysymyksiä liittyen muun muassa verovelvollisuuden ja veropohjan määrittelyyn. Näiden kysymysten ratkaisut vaikuttavat siihen, millaiseksi veromalli lopulta muotoutuu. Voidaankin todeta, että nettotuloon kohdistuvat mallit muodostuisivat lähtökohtaisesti monimutkaisemmiksi ja hallinnollisesti raskaammaksi kuin esimerkiksi rojaltipohjaiset veromallit.

Nettotuloon kohdistuvan veron malleissa yksityiskohtaista sääntelyä vaadittaisiin ainakin veron soveltamisalasta, tulojen veronalaisuudesta, menojen vähennyskelpoisuudesta, tulojen ja menojen jaksottamisesta, erilaisista yritys- ja rakennejärjestelyistä, tappion

tasauksesta, verotason määrittelystä sekä veronkierron ehkäisemisestä. Kyseessä olisi sääntelyn laajuudelta erittäin kattava erillinen sääntelykokonaisuus. Veromallissa tulisi myös rojaltimalleja kattavammin huomioida verosuunnittelumahdollisuudet, sillä nettotulojen veroissa niitä voi muodostua laajemmin. Myös kansainväliset esimerkit osoittavat, että nettotulon vero malleissa vaaditun sääntelyn laajuus ja tarvittava sääntelytarkkuus on hyvin kattavaa.

Monimutkaisuus korostuu erityisesti renttiveron malleissa, joissa tarvittaisiin vielä erityistä lisäsääntelyä puhtaan voiton määrittämiseksi. Puhtaan voiton määrittäminen vaatisi jonkintasoista tappioiden ja voittojen symmetristä käsittelyä sekä oman pääoman kustannuksen huomioista. Verotuksen kohdistuminen taloustieteellisen voiton käsitteeseen eroaisi merkittävästi Suomen nykyisestä yritysveromallista ja olisi siten täysin uudenlainen veropohjan määrittelytapa Suomen tuloverojärjestelmässä.

Nettotulon kaivosveromalleissa veron soveltamisalaan ja verovelvollisuuteen liittyvät kysymykset kytkeytyvät läheisesti veropohjan määrittämistä koskeviin kysymyksiin. Verovelvollisuus voitaisiin kohdistaa kaivostoimintaa harjoittavaan kaivosyhtiöön, mutta tällöin sääntelykokonaisuudessa on huomioitava, että kaivoskohtaisesti määritettävä voitto ei välttämättä kerry vain varsinaiselle kaivosyhtiölle, vaan voitto voi jakautua useamman toimijan kesken. Työryhmän arvion mukaan kaivosverovelvollisuuden sekä tulojen veronalaisuutta ja menojen vähennyskelpoisuuden laajuutta tulisi tarkastella kokonaisuutena. Kaivosveron veropohjan ei tulisi jäädä veron tavoitteisiin nähden liian kapeaksi tai toisaalta muodostua liian laajaksi. Verojärjestelmän ei tulisi myöskään luoda kannusteita järjestellä kaivostoimintoja liiketoiminnallisesti epätarkoituksenmukaisella tavalla.

Mahdollisessa nettotuloon kohdistuvassa verossa olisi tarkasti määriteltävä, mitkä ovat kaivosveron alaisia tuloja, mitkä ovat kaivosveron pohjaa laskettaessa vähennyskelpoisia menoja ja, miten nämä tulot ja menot jaksotetaan. Veropohjan määrittämisen osalta yhdeksi keskeiseksi kysymykseksi nousee työryhmän arvion mukaan tulon määrittäminen kaivoksen upstream-toimintojen jälkeiseen pisteeseen. Haasteena työryhmä on nähnyt erityisesti sen, että kaivosmineraali ei tyypillisesti ole vielä kaupallisessa muodossa heti louhinnan jälkeen, vaan kaivosyhtiön tulo muodostuu usein vasta myöhemmän jatkojalostetun lopputuotteen myynnistä. Tulon määrittäminen upstream-toimintojen jälkeiseen pisteeseen voitaisiin tehdä joko siirtohinnoittelumenetelmiä soveltaen tai kaavamaisella lopputuotteen myyntihinnasta takaisinpäin laskevalla jatkojalostusvähennyksellä. Kumpaankin vaihtoehtoon liittyy omat haasteensa, jolloin tulon määrittelyyn tulisi todennäköisesti liittymään epätarkkuutta.

Nettotulon veromalleissa veropohja ja verotaso voitaisiin luontevasti säätää yhtenäiseksi eri kaivosmineraaleille ilman tarvetta ottaa huomioon esimerkiksi kunkin kaivosmineraalin erityispiirteitä, arvostusta ja pitoisuuksia. Tämä tekisi työryhmän arvion mukaan

sääntelystä osaltaan selkeää ja tasapuolista eri toimijoille. Koska kaivoskohtaisia tietoja voittovero- tai renttiveropohjan määrittämiseksi ei ole ollut käytettävissä, työryhmä ei ole voinut arvioida, millaiseksi verotuottotavoitteen täyttävän nettotuloon kohdistuvan veron verokanta muodostuisi. Koska kaivosveron tuottotavoite on suunnilleen yhtä suuri kuin kaivosyhtiöiden viime vuosina maksaman yhteisöveron määrä, työryhmän arvion mukaan nettotuloon kohdistuvan veron verokanta voisi asettua korkeaksi.

Nettotulon veromallit

- Nettotulon vero mallit ovat lähtökohtaisesti perusteltuja malleja elinkeinotoiminnan verottamiselle.
- Nettotulon kaivosveromallissa vero perustuu voitolliseen tulokseen, tappiolliset toimijat eivät maksaisi veroa. Mallit eivät siten vastaa kovin hyvin tavoitteeseen kerätä yhteiskunnalle kohtuullinen korvaus uusiutumattomien luonnonvarojen käytöstä.
- Veron rajaamista vain kaivosyhtiön upstream-toiminnoista syntyneeseen voittoon voidaan pitää perusteltuna lähtökohtana, mutta tämä lisäisi tarvetta yksityiskohtaiselle ja nykyisestä elinkeinotulon verottamista koskevasta sääntelystä eroavalle sääntelylle. Tulon määrittämiseen upstream-toimintojen jälkeiseen pisteeseen liittyy tulkinnanvaraisuutta.
- Nettotulon veromallit ovat monimutkaisempia ja hallinnollisesti raskaampia kuin rojaltrimallit. Ne myös saattavat tarjota enemmän mahdollisuuksia aggressiiviseen verosuunnitteluun.
- Nettotulon veromalleissa sama veropohja ja verotaso soveltuisivat luontevasti kaikkeen kaivostoimintaan ilman tarvetta huomioida esimerkiksi kaivosmineraalikohtaisia erityispiirteitä.
- Kaivosyhtiöiden viime vuosina maksamat yhteisöverot antavat viitteitä siitä, että verotuottotavoitteen täyttävä verotaso asettuisi melko korkeaksi.

4 Rojaltit

4.1 Tarkasteltavat kaivosrojaltit

Kaivostoimialalla rojaltilla tarkoitetaan korvausta, joka maksetaan oikeudesta hyödyntää kallio- tai maaperässä olevia kaivosmineraaleja. Rojaltit voidaan jakaa eri tyyppitapauksiin niiden määräytymisperusteiden perusteella. Tyypillisesti rojaltit ovat määrä- ja arvorojalteja, joiden lisäksi kirjallisuudessa nostetaan esille voittoperusteiset rojaltit.

Määrärojalti on kiinteämääräinen suoritus, joka määräytyy yksikköperusteisesti kaivosmineraalin ominaisuuden perusteella. Tyypillisesti määrärojalti perustuu tuotteen painoon, massaan, tilavuuteen tai malmin pitoisuuteen. Suorituksen määräämisessä ei oteta huomioon tuotteen hintaa, arvoa tai kustannuksia.

Arvorojalti on prosenttiosuutena määräytyvä suoritus, joka perustuu kaivosmineraalin arvoon, esimerkiksi siihen sisältyvän metallimäärän eli metallipitoisuuden perusteella. Arvorojalti edellyttää kaivosmineraalin arvon määrittämistä esimerkiksi maailmanmarkkinahintojen tai myyntihintojen perusteella. Puhtaassa arvorojaltissa suorituksen määräämisessä ei tehdä vähennyksiä esimerkiksi kaivoskohtaisten kustannusten perusteella.

Kirjallisuudessa⁴⁶ tunnistettu voittoperusteinen rojalti perustuu kaivosmineraalista saatuun tuloon tai voittoon, josta tehdään säädetty vähennykset. Tällaisia kustannuseriä ovat esimerkiksi pääoma-, tuotanto-, markkinointi-, kuljetus-, käsittely- ja vakuutusmenot. Työryhmä ei ottanut erikseen arvioitavaksi voittoperusteisia rojalteja, sillä mallin toteuttamisen katsottiin olevan monilta osin yhdenmukainen joko arvorojaltin tai edellä tarkasteltujen nettotulon verojen kanssa.

Eri tyyppisistä rojalteista voidaan muodostaa yhdistelmämalleja. Tyypillistä on yhdistää arvo- ja määrärojalti siten, että vero määräytyy arvopohjaisesti metallimalmeille ja määräperusteisesti muille kaivosmineraaleille. Määrä- ja arvorojalti voitaisiin myös yhdistää siten, että arvorojalti yhdistettäisiin kaivosmineraalin määrän perusteella määräytyvä vähimmäistaso. Määräperusteinen vähimmäistaso varmistaisi, että verorasitus kohdistuisi myös sellaisiin kaivosmineraaleihin, joiden arvo on alhainen. Lisäksi määrä- ja arvoperusteisten rojaltien taso voidaan määrittää kustannusten ja tulojen suhteesta, jolloin kaikista

⁴⁶ Ks. esim. Otto *et al.*, 2006.

kaivoksista maksetaan rojalteja mutta erityisen kannattavista muita enemmän. Eräs tapa on puolestaan valita kaivoskohtaisesti sellainen järjestelmä, joka tuottaa rojaltin saajalle enemmän tuloa. Esimerkiksi kaivoksen alkuvaiheessa voidaan soveltaa arvoperusteista rojalteja, joka takaa saajalle tietyn minimitulon, ja kaivoksen kannattavuuden parantuessa siirrytään käyttämään voitto- tai tulosperusteista rojalteja, jos se tuottaa saajalle paremman tulon.

4.2 Rojalte – vero vai maksu?

Kaivosmineraalien omistuksella on merkitystä sen arvioinnin kannalta, katsotaanko rojalteityyppinen suoritus valtiosääntöoikeudellisesti veroksi vai maksuksi. Omistus on mahdollista järjestää usealla eri tavalla. Kallioperän mineraalien voidaan katsoa kuuluvan valtiolle, jolloin valtiolla on vapaus valita, kenelle hyödyntämisoikeus myönnetään. Oikeus raaka-aineiden hyödyntämiseen voidaan katsoa kuuluvan toisaalta maanomistajalle, jolloin niiden hyödyntäminen edellyttää maanomistajan suostumusta. Eräs tapa ratkaista oikeus kaivostoiminnan harjoittamiseen on käyttää valtausjärjestelmää, joka suosii omistusoikeudesta riippumatta kaivosmineraalien löytäjää. Kansainvälisesti on valittu erilaisia ratkaisuja omistusoikeuden määrittämiseksi. Valittuihin ratkaisuihin on vaikuttanut geologian lisäksi kiinteistöoikeudellinen lähestymistapa, käsitys valtion omistusoikeudesta sekä raaka-aineiden hyödyntämisessä vallinneet suuntauksat.

Suomen kaivoslain perusratkaisut pohjautuvat valtausjärjestelmään, jossa etuoikeus esiintymän hyödyntämiseen on kiinteistön omistuksesta riippumatta esiintymän löytäjällä. Kaivosluvan haltija saa hyödyntämisoikeuden alueella oleviin mineraaleihin ja sivutuotteisiin. Maa-alueen käyttöoikeus neuvotellaan kuitenkin maanomistajan kanssa tai hankitaan valtioneuvoston lunastusluvalla. Kaivosluvan haltijan tulee suorittaa maanomistajalle korvaus sekä malminetsinnän vaiheessa että louhintavaiheessa.

Suomen ratkaisusta olennaista on huomata, että kaivosmineraalien ei katsota varsinaisesti kuuluvan valtiolle. Esimerkiksi Kaivoslaki Nyt! –kansalaisaloitteessa KAA 7/2019 vp ehdotettiin, että kaivoslakia olisi muutettu niin, että Suomen maaperän kaivosmineraalit ovat maanomistajan ohella myös valtion omaisuutta. Muutoksen perusteella kaivosyhtiön velvollisuus maksaa kaivosmineraalien hyödyntämisestä korvaus valtiolle olisi voitu mahdollisesti katsoa vastikkeelliseksi maksuksi samaan tapaan kuin kaivoslaissa säädetään nykyisin kaivosyhtiön velvollisuudesta maksaa vastaava korvaus maanomistajalle. Suoritteen kohteleminen maksuna veron sijasta olisi lainsäädännöllisesti yksinkertaisempaa ja maksun tuloutuksen osalta väljempää. Vastaava ratkaisulinja on omaksuttu Ruotsissa, jossa valtio omistaa kaivosmineraalit ja valtiolle maksettava louhintakorvaus katsotaan valtiosääntöoikeudellisesti maksuksi.

Nykyisen kaivoslain mukaisen perusratkaisun vallitessa kaivosmineraalien käytöstä yhteiskunnalle maksettava korvaus luokitellaan Suomessa maksun sijasta todennäköisesti veroksi, koska maksulta edellytettävä riittävä vastikkeellisuus puuttuu. Suomen perustuslain (731/1999), jäljempänä *perustuslaki*, 81 §:n mukaan verosta säädetään lailla, josta tulee ilmetä yksiselitteisesti verovelvollisuuden piiri, veron määrän perusteet ja verovelvollisten oikeussuojakeinot. Lain säännösten tulee olla sillä tavoin tarkkoja, että lakia soveltavien viranomaisten harkinta veroa määrättäessä on sidottua harkintaa. Veronkanto on lisäksi annettava viranomaisen tehtäväksi, sillä perustuslakivaliokunta on katsonut verotuksen olevan perustuslain 124 §:ssä tarkoitettulla tavalla sillä tavoin merkittävää julkisen vallan käyttöä, ettei sitä voida antaa laillakaan muun kuin viranomaisen tehtäväksi.

Rojaltityyppinen suoritus voidaan siis katsoa joko maksuksi tai veroksi. Arvioinnissa merkityksellistä on ottaa huomioon rojalteja soveltavan valtion ratkaisu kaivosmineraalien omistuskysymyksessä. Rojaltein valtiosääntöoikeudellinen luonne tulee kuitenkin erottaa rojaltein määräytymistä koskevasta tarkastelusta. Tästä johtuen eri maiden rojalteiratkaisuja on mahdollista ja hyödyllistäkin tarkastella esimerkinomaisesti tässä arviomuistiossa.

4.3 Esimerkkejä käytössä olevista rojalteista

Rojalit ovat yleisesti käytössä olevia, louhintaan ja kaivostuotantoon kohdistuvia suorituksia sellaisissa valtioissa, joissa on merkittävää kaivostoimintaa. Huomionarvoista on se, että rojalteinluonteisia suorituksia ei välttämättä käytännössä tai edes lainsäädännössä määritellä rojalteiksi, vaikka ne juridiselta luonteeltaan olisivatkin sellaisia.

Rojalteja koskevat ratkaisut vaihtelevat laajasti. Eri maiden rojalteiratkaisuja on käsitelty yksityiskohtaisemmin TEAS-hankkeessa. Muun muassa Ruotsissa, Australiassa, Norjassa ja Kanadassa on käytössä eri perusteiden määräytyviä rojalteja. Myös Suomessa kaivoslaissa säädetty louhintakorvaus ja sivutuotekorvaus ovat vähintään juridisesti katsottavissa rojalteiksi, vaikka lainsäädännössä niitä ei tällaisiksi luokitellakaan. Suomessa kaivoslain mukaiset louhinta- ja sivutuotekorvaukset ovat valtiosääntöoikeudelliselta luonteeltaan maksuja, joiden tarkoituksena on toteuttaa maanomistajalle kohtuullinen korvaus louhituista ja hyödynnetyistä kaivosmineraaleista.

Seuraavassa nostetaan tarkempaan yksityiskohtaiseen tarkasteluun Suomen ja Ruotsin kaivostoimialaan kohdistuvia rojalteinluonteisia suorituksia.

Suomi

Louhintakorvaus on maanomistajalle maksettava vuotuinen korvaus, jonka maksamisesta vastaa kaivosluvan haltija. Louhintakorvaus koostuu kiinteästä osasta ja hyödynnetyn malmin arvoon perustuvasta osasta. Kiinteä osa, 50 euroa hehtaarilta, on maksettava vuosittain riippumatta siitä, louhitaanko kaivosmineraaleja. Arvoperusteinen osa maksetaan louhittujen ja hyödynnettyjen mineraalien osalta. Louhintakorvauksen arvoperusteinen osa on 0,15 prosenttia louhitun ja hyödynnetyn metallimalmin lasketusta arvosta. Arvon laskennassa huomioidaan malmin sisältämien hyödynnettyjen metallien keskiarvohinta ja muiden malmista hyödynnettyjen tuotteiden keskimääräinen arvo vuoden aikana. Muista kuin metallimalmeista maksetaan kohtuullinen korvaus louhitusta ja hyödynnetystä kaivosmineraalista siten kuin omistaja ja kaivosluvan haltija sopivat. Jos sopimusta ei tehdä, kaivosviranomaisen vahvistaa kohtuullisen korvauksen.

Metallimalmeja koskevan louhintakorvauksen arvoperusteisen osan perusteet eivät ilmene tarkemmin kaivoslaista. Kaivoslakia koskevan hallituksen esityksen HE 273/2009 vp mukaan perusteena voitaisiin käyttää muun muassa kansainvälisten metallipörssien, kuten *London Metals Exchange* ja *London Bullion Market*, hintatietoja. Muiden tuotteiden osalta tieto voisi hallituksen esityksen mukaan tulla esimerkiksi kaivostoiminnan harjoittajan ilmoituksen perusteella.

Teollisuusmineraaleja koskevaksi louhintakorvauksesi hallituksen esityksessä ehdotettiin kiinteää 0,075 euroa per vuoden aikana louhittu ja hyödynnetty malmitonni. Hallituksen esityksen mukaan ehdotuksen taustalla on se, ettei teollisuusmineraaleille ole saatavilla samalla tavalla julkisia arvoja kuin metallimalmeille. Määräperusteista louhintakorvausta pidettiin esityksessä selkeänä ja ennustettavana ratkaisuna tällaisessa tilanteessa. Talousvaliokunta kuitenkin arvioi, ettei ehdotettu kiinteä euromääräinen korvausperuste turvaisi riittävällä tavalla osapuolten oikeuksia.⁴⁷ Eduskuntavaiheessa teollisuusmineraaleja koskeva louhintakorvauksen arvoperusteinen osa palautettiin ensisijaisesti maanomistajan ja kaivosluvan haltijan väliseen sopimukseen perustuvaksi korvaukseksi. Tällaisenaan malli vastaa pitkälti vuodesta 1965 voimassa ollutta järjestelmää.

Louhintakorvauksen lisäksi kaivosluvan haltijan on maksettava maanomistajalle vuotuista sivutuotekorvausta muuhun kuin kaivostoimintaan käytetyistä kaivostoiminnan sivutuotteista saadusta hyödystä. Sivutuotekorvauksen määrä on maanomistajan ja kaivosluvan haltijan sopimukseen perustuva kohtuullinen korvaus. Jos sopimusta ei tehdä, sivutuotekorvauksena maksetaan enintään 10 prosenttia sivutuotteesta saadusta myyntitulosta. Tuloveronalainen myyntitulo lasketaan saadusta myyntihinnasta vähentäen siitä tuotanto- ja kuljetuskustannukset.

47 TaVM 49/2010 vp

Metallimalmeja koskeva 0,15 prosentin suuruinen louhintakorvaus ja sivutuotekorvauksen vaihtoehtoinen määräytymistapa ovat esimerkkejä eri perusteiden määräätyvistä arvorajal-teista. Kaivoslakia koskevassa hallituksen esityksessä teollisuusmineraaleille ehdotettu louhintakorvaus oli sen sijaan esimerkki määrärajaltista.

Louhinta- ja sivutuotekorvauksista säädetään vuonna 2011 voimaan tulleessa kaivoslaissa. Siirtymäsäännösten mukaisesti lähes kaikki maanomistajakorvaukset perustuvat kuitenkin edelleen vanhaan, muilta osin kumottuun kaivoslakiin (503/1965). Lisäksi useissa tapauksissa kaivosyhtiöt omistavat itse maapohjan, jolloin maanomistajakorvauksia ei tule suoritettavaksi. Näistä syistä käytännön kokemukset vuoden 2011 kaivoslain mukaisista louhinta- ja sivutuotekorvauksista ovat vähäiset.

Kuten edellä todetaan, kaivoslain louhinta- ja sivutuotekorvaukset ovat valtiosääntö-oikeudelliselta luonteeltaan maksuja. Luvussa 4.2 kuvatun perusteella nykyistä kaivoslain louhintakorvausta ei sellaisenaan voitaisi ottaa kaivosveron perusteeksi, sillä sitä koskevat säännökset eivät vaikuta täyttävän verolailta edellytettävää tarkkarajaisuutta. Estettä sille, että louhintakorvausta koskevasta sääntelystä otettaisiin mallia rojaltityyppisen veron pohjaksi, ei kuitenkaan ole. Kaivoslain säännökset louhintakorvauksesta voisivat tarjota hyvän pohjan rojaltityyppisen veron sääntelylle, jota tulisi täydentää esimerkiksi arvon määrittämisen osalta verolain edellyttämällä tarkkuustasolla.

Ruotsi

Ruotsissa ei ole erillistä kaivosveroa, mutta louhittuista mineraaleista on vuodesta 2005 alkaen kerätty rojaltityyppistä mineraalikorvausta⁴⁸. Korvauksesta kolme neljäsosaa ohjataan kaivoksen käyttöoikeusalueen maanomistajille ja yksi neljäsosa valtiolle. Maksuvelvollinen on se, jolla on kaivoksen hyödyntämisoikeus. Mineraalikorvaus on luonteeltaan arvoperusteinen rojalti. Ruotsi on ratkaissut kaivosmineraalien omistusoikeutta koskevan kysymyksen tulkitsemalla, että valtio omistaa maaperässä olevat mineraalit. Tästä johtuen mineraalikorvaus on valtiosääntöoikeudelliselta luonteeltaan maksu.

Mineraalikorvausta maksetaan 0,2 prosenttia niiden kaivoksen käyttöoikeuden piiriin kuuluvien mineraalien arvioidusta arvosta, jotka alueelta on vuoden aikana louhittu ja nostettu. Korvauksen suuruudesta säädetään tarkemmin asetuksella⁴⁹. Korvauksen suuruus määräytyy asetuksen mukaan kaivosmineraalin vuoden keskihinnan perusteella. Pääsääntöisesti metallien arvot määritetään London Metals Exchangesta ja London Bullion Marketista saatavien hintatietojen perusteella, mutta raudan arvonmäärityksessä

48 Minerallagen 1991:45, 7 kp. 7 §

49 Asetus 1992:285

käytetään kaivosyhtiön julkaisemaa pellettihintaa. Muiden mineraalien osalta korvaus määritetään kohtuullisen suuruiseksi tapauskohtaisesti. Asetuksessa tarkennetaan myös korvauksen perusteena olevan mineraalimäärän määrittelyä. Sen mukaan pinnalle tuotavan malmin määrä ja sen mineraalipitoisuus määritetään sen perusteella, mitä rikastuksen jälkeen voidaan hyödyntää.

Ruotsin mineraalikorvausta koskeissa lain esitöissä arvioitiin, että korvauksen vaikutukset eivät ole niin merkittäviä, että ne muodostaisivat estettä investoinneille. Lisäksi korvauksen arvioitiin jopa lisäävän kaivosten kehitysmahdollisuuksia, kun kaivostoiminnan hyväksyttävyyden kasvaksi.⁵⁰ Kuten Suomessa, siirtymäsäännösten myötä Ruotsin mineraalikorvaus koskee vain sen voimaantulon jälkeen aloitettuja kaivoksia. Korvauksen määrä siis kasvaa vähitellen, kun uusia kaivoksia perustetaan ja ne tulevat korvauksen piiriin. Vuonna 2020 mineraalikorvauksia maksettiin valtiolle noin 4,8 miljoonaa kruunua ja maanomistajille noin 14,4 miljoonaa kruunua.⁵¹

Lisäksi Ruotsissa luonnonsoran kaupallisesta louhinnasta on maksettava valtiolle valmistevero. Luonnonsoraveroa maksetaan luonnonsoran louhinnasta muuhun kuin maanomistajan yksityiseen käyttöön. Vuonna 2022 veron määrä on 17 kruunua louhittua tonnia kohden.⁵² Kyseessä voidaan katsoa olevan esimerkki määräperusteisesta rojaltista, johon sovelletaan oma-aloitteisesti ilmoitettavan valmisteveron verotusmenettelyitä.

4.4 Veron soveltamisala ja verovelvollisuus

Työryhmän tehtävänä oli arvioida, miten veromalleja voitaisiin soveltaa eri tyyppisiin kaivoksiin. Rojaltien hyvänä puolena voidaan nähdä niiden laaja ja joustava soveltamisala. Lähtökohtaisesti rojaltityyppinen vero olisi säädettävissä koskemaan niin metallimalmikaivoksia, teollisuusmineraalikaivoksia kuin muita louhittuja mineraaleja, kuten vuolu- ja teollisuuskiviä. Veropohja olisi siis mahdollista asettaa kattavasti, jolloin verotuotto voisi olla ennustettavaa ja vakaata. Toisaalta rojaltityyppinen vero on myös mahdollista osoittaa koskemaan vain tiettyjä yksittäisiä kaivosmineraaleja, jos se nähtäisiin tarkoituksenmukaiseksi. Veropohjan rajaamiseen vain yksittäisiin kaivosmineraaleihin voisi kuitenkin liittyä EU-oikeudellisia valtioneuvoston päätöksiä etenkin, jos veron yleinen tavoite on toteuttaa yhteiskunnalle korvaus kaivostoiminnassa louhituista kaivosmineraaleista.

50 Prop. 2004/05:40

51 Bergstaten – *Mineralersättning*: <https://www.sgu.se/bergsstaten/statistik/mineralersattning/> (27.5.2022)

52 Lag om skatt på naturgrus 1995:1667 ja Skatteverket – *Naturgrusskatt*: <https://www4.skatteverket.se/rattslogvagledning/1805.html> (27.5.2022)

Työryhmä on arvioinut rojaltien toteuttamiskelpoisuutta mallilla, jossa veropohja koskisi mahdollisimman laajasti Suomen kallio- tai maaperästä louhittavia kaivosmineraaleja. Näin varmistettaisiin myös se, että toimialaa kohdellaan mahdollisimman tasapuolisesti. Toisaalta laaja veron soveltamisala toteuttaa parhaiten tavoitetta ohjata veronsaajalle kohtuullinen korvaus kaikista kaivosmineraaleista. Tästäkin näkökulmasta veron soveltamisalan tulisi olla mahdollisimman kattava.

Käytännössä rojaltityyppisen veron laajaan soveltamisalaan liittyy kuitenkin toteuttamisongelmia eri rojaltityyppien välillä. Kaikista kaivosmineraaleista on saatavilla tietoa vähintään louhitun raakamateriaalin määrästä. Tilastotietoa malmin pitoisuudesta kaivostoiminnan eri vaiheissa on työryhmän saamien tietojen mukaan saatavilla ainakin metallimalmeista mutta myös osasta teollisuusmineraaleja. Määrärojaltin määrittämistä varten tarvittavat tiedot olisivat siis saatavilla. Sen sijaan arvorojaltia varten tarvittava mineraalin arvo ei kaikilta mineraaleilta ole saatavilla yksinkertaisesti.

Rojaltipohjaisissa veroissa verovelvollisuus kohdistuisi selkeimmin kaivostoimintaa harjoittavaan kaivosyhtiöön. Tällöin veronmaksuvelvollisuus kohdistuisi suoraan siihen tahoon, joka louhii uusiutumattomia luonnonvaroja maaperästä. Veroilmoitus olisi kuitenkin syytä antaa kaivoskohtaisesti.

4.5 Veropohja

Yleistä

Rojaltipohjaiset verot ovat bruttoveroja, jotka kohdistuvat toiminnan tuotokseen huomioimatta lähtökohtaisesti toimintaan kohdistuvia kustannuksia. Rojaltien ominaispiirre on, että verotuotto ohjautuu veronsaajalle riippumatta kaivostoiminnan harjoittajan kustannustehokkuudesta. Vero vastaisi siten suoraviivaisesti siihen, että se tuottaa yhteiskunnalle korvauksen uusiutumattomien luonnonvarojen käytöstä.

Määrärojalti kohdistuu välittömästi uusiutumattoman luonnonvaran määrään ja tuottaa lainsäädännössä määritetyn korvauksen siitä. Toisaalta korvauksen perustuessa yksinomaan luonnonvaran määrään, huomiotta jäävät kaivosmineraalien arvojen erot, jotka voivat olla merkittäviä. Tämä edellyttäisi erisuuruisten rojaltitasojen soveltamista eri mineraaleille, jotta määrärojalti tuottaisi sellaisen korvauksen, joka kuvaisi luonnonvaran arvoa yhteiskunnalle.

Arvorojalti tuottaa lainsäädännössä määritetyn korvauksen, joka kaivosmineraalin määrän lisäksi ottaa huomioon sen arvon. Arvorojalti kohdistuu veron ajallisesta kohdennuksesta riippuen louhitun tai hyödynnetyn uusiutumattoman luonnonvaran määrään ja arvoon.

Arvorojaltin etuna määrärojaltiin on se, että kaivosmineraalien arvojen eroavaisuudet tulevat huomioiduksi ja arvotetuksi veron määrässä. Rojaltipohjaisista veroista arvorojalti voisikin olla määrärojaltia tarkoituksenmukaisempi tapa kerätä kohtuullinen korvaus uusiutumattomien luonnonvarojen käytöstä ja hyödyntämisestä.

Rojaltit mahdollistavat vaihtoehdon veron hyvin kaavamaiselle toteutusmallille. Vero voitaisiin tarvittaessa muotoilla hyvin yksinkertaiseksi ja keskimääräisyyksiä hyödyntäväksi vaihtoehdoksi. Tästä syystä rojaltityyppistä veroa ei välttämättä ole tarkoituksenmukaista tarkastella samalla tavalla kuin nettotuloon kohdistuvia veroja, vaan rojaltityyppinen kaavamainen vero antaa tässä suhteessa enemmän lisäarvoa arvioinnille. Arvonmäärityksen ja kaivoskohtaisen verotuksen näkökulmat tulevat arvioiduksi edellä kuvatuissa nettotulon veromalleissa. Rojalteja on tästä johtuen tarkasteltu tässä muistiossa hyvin kaavamaisena verovaihtoehtona, sillä ne antavat siihen mahdollisuuden. Verotuksen yleisen summaarisen luonteen kannalta tällainen toteutusmalli on myös tärkeää ottaa tarkasteluun.

Edellä kuvatun perusteella veropohjaa määritettäessä olennaista on tarkastella ajankoh-
tia, joiden perusteella veron perusteena oleva määrä ja mahdollinen arvo määritetään.
Arviointia voidaan tehdä seuraavien kysymysten pohjalta:

- Mihin määrätietoon vero olisi tavoitteensa mukaisesti perustelluinta kohdentaa?
- Mikä arvotieto täsmää eri määrätietoihin?
- Miten arvo voitaisiin käytännössä toteutettavalla tavalla määrittää siten, että se riittävällä tavalla kuvastaa malmien erilaisia arvoja?

Veron suorittamisvelvollisuuden syntymisajankohta – veron perusteena olevan määrän määrittäminen

Rojaltityyppinen vero voidaan teoriassa ajallisesti kohdentaa eri kohtiin kaivosten tuotantoprosessia. Arvioitavaksi tulee siis se, minkä tuotantovaiheen perusteella määrä sekä mahdollisesti myös arvo määritetään. Rojaltien näkökulmasta kaivosten tuotantoprosessissa voidaan erottaa ainakin seuraavat mahdolliset ajankohdat, joissa veron perusteet määritetään:

- upstream-tuotanto: tuotannon alkuvaihe eli louhinnan jälkeinen hetki ennen varastointia ja prosessointia (nk. *at the mine gate*)
- upstream-tuotanto: tuotannon keskivaihe juuri ennen rikastusta eli syöte rikastukseen
- downstream-tuotanto: rikastuksen jälkeinen hetki
- downstream-tuotanto: lopputuotanto

Verolle asetettua tavoitetta rojalti toteuttaisi parhaiten, jos vero kohdistuisi kaikkeen tuotannon alkuvaiheessa louhittuun määrään. Tällöin verotettavaksi tulisi suoraviivaisesti kaikki se kaivosmineraali, joka Suomen maaperästä louhitaan. Toisaalta veron kohdistaminen ennen rikastusta olevaan hetkeen toteuttaisi kuitenkin paremmin tavoitetta siitä, että veron piiriin tulisi hyödynnettävä ja yhteiskunnalle arvokas luonnonvara. Kumpaankin upstream-tuotannon vaiheeseen kohdistuva rojalti olisi sovellettavissa kaiken tyyppisille kaivoksille, jolloin veron soveltamisala muodostuu laajaksi ja tasapuoliseksi.

Upstream-tuotantoon kohdistuvan rojaltin veropohjaan kuuluva määrä voitaisiin laskea joko nostetun malmin painon tai pitoisuuden perusteella. Molemmat määrittelytavat mahdollistavat sen, että veron piiriin tulisi kaikki Suomessa louhittu kaivosmineraali. Tässä vaihtoehdossa riskinä ei siis olisi se, että veroa jäisi kantamatta ulkomaille jalostettavaksi vietävästä malmista. Vastaavasti ulkomailta tuotava rikaste ei sisältyisi veropohjaan. Tämä vastaisi veron tavoitetta ohjata yhteiskunnalle kohtuullinen korvaus Suomen maaperästä louhitusta kaivosmineraalista.

Jos vero perustuisi yksinomaan nostetun malmin painoon tai vastaavaan määrääominaisuuteen, verorasitus kohdentuisi myös muuhun louhittuun ainekseen kuin kaivosmineraaliin. Kaivosmineraalin määrään suhteutettu verorasitus vaihtelisi, koska eri esiintymissä ja esiintymien sisällä malmin pitoisuus vaihtelee. Köyhemmissä esiintymissä verorasitus olisi malmin määrään suhteutettuna korkeampi ja päinvastoin.

Upstream-tuotantoon kohdistuvassa verossa veropohjassa voidaan ottaa huomioon myös louhitun kaivosmineraalin pitoisuus. Tällöin verorasitus olisi sama malmin määrään suhteutettuna. Vaihtoehto on mahdollinen kaikelle sellaiselle malmille, jonka pitoisuus on määriteltävissä. Työryhmän saamien tietojen perusteella pitoisuustiedot upstream-tuotannossa ovat saatavilla lähtökohtaisesti kaikilta metallimalmeilta ja osasta teollisuusmineraaleja. Teollisuus- ja jalokiville ei kuitenkaan ole vastaavia pitoisuuksia. Malli voisi toteuttaa kaivosveron tavoitetta kohdentaa vero maaperästä louhittavaan ja hyödynnettävään arvokkaaseen luonnonvara.

Jos veropohja määritetään sen sijaan vasta rikastuksen jälkeen tai lopputuotannon eli downstream-tuotannon perusteella, vero ei kohdistuisi kaikkeen louhittuun kaivosmineraaliin, vaan ainoastaan siihen, mitä rikastus- ja muun jalostusprosessin jälkeen on hyödynnetty. Kaivosyhtiöiden intressinä voitaneen olettaa olevan se, että kaivosmineraali hyödynnetään kaikilta osin, jos se on taloudellisesti kannattavaa. Suomalaisissa kaivoksissa tyypillisesti noin 50–90 prosenttia kaivosmineraalin sisältämästä malmista hyödynnetään varsinaisessa kaivostuotannossa. Teknisesti lienee hyvin vaikeaa hyödyntää kaikkea louhitussa kaivosmineraalissa olevaa malmia, mutta hyödyntämssuhteeseen vaikuttanevat silti merkittävästi valinnat tuotantoprosessissa ja siinä, mitä esiintymiä ylipäätään päätetään hyödyntää tai mitä kaivosmineraalia louhitusta aineksesta päätetään erottaa.

Veron tavoitteen kannalta näiden valintojen ei tulisi kuitenkaan vaikuttaa verorasitukseen, vaan vero olisi perusteltua kohdentaa samalla tavalla kaikkeen kaivosmineraaliin riippumatta siitä, miten tehokkaasti tuotanto on järjestetty.

Lisäksi downstream-tuotantoon kohdistuvassa verossa riskiksi voidaan tunnistaa se, että Suomessa louhittua malmia tai rikastetta saatetaan myydä rikastettavaksi tai jalostettavaksi ulkomaille, jolloin ulkomailta tapahtuvasta jalostuksesta pitäisi pystyä erottamaan Suomessa louhitun malmin jalostaminen. Vastaavasti ulkomailta tuotava rikaste tai muu kaivosaines tulisi pystyä erottelemaan tuotannossa Suomen maaperästä louhitusta aineksesta, johon veron tavoitteensa mukaan tulisi kohdentaa. Tällaiset tiedot edellyttäisivät, että downstream-tuotannon toimijoilla olisi tietojenantovelvollisuus verovelvollisena toimivalle kaivosyhtiölle, jonka toiminta kohdistuu upstream-tuotantoon. Tietojen oikeellisuuden valvonta voisi olla myös käytännössä haastavaa verovalvonnan näkökulmasta.

Arvonmäärittäminen

Jos kyse on arvorajaltista, keskeinen osa veropohjan määrittelyä on verotusarvon määrittäminen. Edellä 4.2 luvussa kerrotusti perustuslain mukaan veron määrän perusteista tulee säätää lailla ja vakiintuneesti tämän myötä verolailta edellytetään tarkkarajaisuutta. Veron perusteet tulee siis säätää laissa täsmällisesti. Tämä edellytyksen myötä esille nousee erot metallimalmikaivosten sekä teollisuusmineraalikaivosten ja muiden malmikaivosten välillä.

Arvonmäärittäminen yhtenä lähtökohtana voidaan pitää tavoitetta siitä, että verotusarvo vastaa mahdollisimman hyvin tuotteen käypää arvoa. Käyvällä arvolla tarkoitetaan vakiintuneesti tuotteen todennäköistä luovutushintaa.

Louhittua kaivosmineraalia harvoin itsessään vaihdetaan sellaisenaan, jolloin sille ei ole ainakaan julkisesti noteerattua markkinahintaa. Hinnan määrittely kaivosmineraalin sisältämän metalli- tai muun pitoisuuden mukaan ei myöskään ole suoraviivaista, sillä kaivosmineraalien markkinahinta muodostuu tyypillisesti vasta rikastuksen tai muun jatkojalostuksen jälkeen. Upstream-tuotannossa louhitun malmin käypä arvo muodostuu kaivoskohtaisesti tuotantoprosessissa. Upstream-tuotantoon kohdistuvassa verossa malmin verotusarvon määrittely käyvän arvon periaatteen mukaisesti vaatisi siis mahdollisesti vastaavaan tyyppistä kululaskentaa ja siirtohinnoittelua kuin edellä esitettyissä nettotulon kaivosveromalleissa.

Kaivosmineraalin arvo on käytännössä helpoiten määritettävissä silloin, kun malmi on jalostettu yleisesti vaihdettavaan muotoon. Käyvän arvon periaatteen mukaisesti määriteltävä verotusarvo olisi siten parhaiten löydettävissä vasta rikasteelle tai lopputuotteelle.

Tällaista arvoa kuvastaa muun muassa metallimalmien osalta kansainvälisissä metallipörssiissä⁵³ noteerattu hinta standardimuotoiselle valmiille metallituotteelle, jäljempänä *maailmanmarkkinahinta*.

Maailmanmakkinahinta kuvaa metallimalmien keskimääräisiä standardiarvoja eikä vastaa täsmällisesti rikasteena tai lopputuotteena myydyin malmin arvoa. Vastaavasti maailmanmarkkinahinta eroaa malmin arvosta tuotannon alkuvaiheessa, sillä hintaan sisältyy jalostuksen myötä tulleita kustannuksia ja lisäarvoa. Maailmanmarkkinahinnan perusteella määritetty arvo siten yliarvioi rikastusta ja muuta jatkojalostusta edeltävän kaivostuotannon arvoa. Esimerkiksi vuoden 2020 keskimääräisillä maailmanmarkkinahinnoilla kaivos- tuotannon arvo oli noin 1,9 miljardia euroa, kun taas Tilastokeskuksen teollisuuden tuotantotilaston mukaan metallimineraalien myynnin arvo oli noin 620 miljoonaa euroa pitäen sisällään louhimisen lisäksi myös muuta toimintaa, kuten kaivospaikalla tapahtuvan rikastamisen.

Maailmanmarkkinahinta voi myös kuvastaa eri tavoin upstream-tuotannon arvoa eri kaivosmineraaleilla, koska keskimääräiset tuotantokustannukset jakautuvat eri tavoin tuotantoketjuissa. Lisäksi upstream-tuotannossa syntyvän lopputuotteen arvo voi vaihdella samankin kaivosmineraalin osalta kaivoksittain riippuen esimerkiksi malmin metallipitoisuudesta. Voidaan kuitenkin kysyä, ovatko nämä kaivoskohtaiset erot merkityksellisiä veron tavoitteen kannalta, kun tarkoituksena on kerätä kohtuullinen korvaus kallio- ja maa- perässä olevasta uusiutumattomasta luonnonvarasta.

Maailmanmarkkinahintojen mukainen hintakehitys näkyisi verotusarvossa jälkikäteen, jos verotusmenettely nojaisi jälkikäteiseen veronkantoon. Veron tavoitteen näkökulmasta arvon ei kuitenkaan tarvitse välttämättä vastata reaaliaikaisesti veron kertymisen kanssa. Samoin voidaan pitää toissijaisena sitä, täsmääkö verotusarvo täsmällisesti tietyn myynti- hetken mukaiseen hintaan. Tietyn ajanjakson keskimääräistä yleistä hintatasoa osoittava arvo voisi olla tarkoituksenmukaisempi tapa suhteuttaa kaivosmineraalien arvot toisiinsa verolle asetetun tavoitteen kannalta. Verotusarvon määrittäminen riittävän pitkän ajanjak- son perusteella myös tasaisi maailmanmarkkinahintojen vaihteluiden vaikutusta.

Maailmanmarkkinahinnan käyttäminen verotuksessa vastaisi siis keskimääräisesti maa- perästä otettujen kaivosmineraalien arvoa kansainvälisellä mittapuulla. Vaikka se ei täs- mällisellä tasolla vastaa käypää arvoa veron suorittamisvelvollisuuden syntymishetkellä, ratkaisu voisi olla perusteltu verotuksen summaarisen luonteen näkökulmasta. Keskimää- räisiä arvonmäärittämenetelmiä on käytössä myös muissa verolajeissa, joten menetelmä ei muodostaisi poikkeusta. Maailmanmarkkinahinnan käyttämisestä aiheutuvat erot käypään

53 Mm. London Metal Exchange ja London Bullion Market

arvoon on mahdollista huomioida verotasossa, tai tarvittaessa voidaan harkita käytettävän kaavamaisista vähennyistä, jolla arvonmääritys oikaistaan keskimäärin vastaamaan toteutunutta hintaa. Arvonmäärityksen kannalta voisi kuitenkin olla perusteltua käyttää esimerkiksi kunkin metallimalmin osalta esimerkiksi vuoden keskiarvoa, jotta yksittäisen ajankohdan arvonvaihtelut eivät saa liian suurta roolia.

Verotusarvon määrittely maailmanmarkkinahintojen perusteella olisi siis käytännönläheinen ja läpinäkyvä järjestelmä, jonka voidaan arvioida ottavan verotuksen kannalta riittäväällä tavalla huomioon kaivosmineraalien väliset erot arvoissa ja samalla arvottavan yhtenäisesti saman kaivosmineraalin arvoa eri kaivoksissa. Maailmanmarkkinahinnan käyttäminen olisi myös toimijoille ennakoitava ja vakiintunut metallimalmien arvonmääritysmenetelmä, joka kohtelee toimijoita yhdenmukaisin perustein.

Merkittävin ongelma maailmanmarkkinahinnan kautta tapahtuvaan verotusarvon määrittämiseen on se, ettei muita kuin metallimalmeja yleisesti vaihdeta puhtaassa muodossaan eikä niille ole löydettävissä maailmanmarkkinahintaa tai vastaavaa julkista hintaa. Tästä johtuen muiden kuin metallimalmien verotusarvo olisi määriteltävä toisella menetelmällä. Arvonmäärityksessä voitaisiin tukeutua siirtohintamenetelmin määritettyyn hintaan, mutta tässäkin on otettava huomioon, että teollisuusmineraalien tuotantoprosessissa syntyy erilaisia lopputuotteita erilaisin pitoisuuksin ja arvonmääritystä tukevia verrokkeja voi olla niukasti tarjolla, jos lainkaan. Arvo pitäisi siis pystyä määrittämään suhteessa tuotteen sisältämään malmiin, jotta se olisi perusteiltaan yhdenmukainen metallimalmien arvostuksen kanssa.

Vaihtoehtoisena arvonmäärittämistapana olisi mahdollista käyttää tuotteen myyntihintaan perustuvaa arvoa. Myyntihinta määräytyisi esimerkiksi verovelvollisen antaman ilmoituksen pohjalta. Tämä vastaisi täsmällisesti tuotteesta saatua hintaa arvonmäärityshetkellä toisin kuin maailmanmarkkinahintaa. Menettelyyn voisi kuitenkin sisältyä samoja toiminnan epätarkoituksenmukaiseen järjestämiseen liittyviä kannusteita kuin edellä 3.4.1 luvussa kuvattuun kaivosyhtiön koko tuloksen perusteella kannettavaan lisäveroon. Myyntihinnan verrokkina voitaisiin mahdollisesti käyttää maailmanmarkkinahintaa, mutta tämä monimutkaistaisi verotusmenettelyä. Lisäksi vaihtoehto voisi olla verovalvonnan kannalta vaikeasti valvottavissa.

Lisäksi kaavamaisena vaihtoehtona olisi määrittää muille kuin metallimalmeille kiinteät verotusarvot suoraan verolaissa. Arvot määriteltäisiin siten, että ne keskimääräisesti ottaisivat huomioon tietyn kaivosmineraalin käyvän arvon. Vaihtoehto toisaalta edellyttäisi sääntelyn taustaksi riittävää tietopohjaa eri kaivosmineraalien arvoista ja myyntihinnoista. Verolaissa säädetyt arvot vastaisivat kuitenkin hyvin yleisellä tasolla todellisia arvoja ja mukautuisivat huonosti kaivosmineraalien arvoissa tapahtuvaan vaihteluun.

Muille kuin metallimalmeille onkin haastavaa määrittää sellaista arvoa, joka olisi käytettävissä kaavamaisella mutta verotuksen vaatimalla tarkkuudella arvorojaltin perusteena. Arvonmäärityksessä tulisi nojautua joko yksityiskohtaiseen käyvän arvon määrittelyyn tai hyvin kaavamaiseen keskiarvoon. Tarkastelussa olevan yksinkertaisen rojaltityyppisen veron näkökulmasta voisikin siis olla tarkoituksenmukaista määrittää muita kuin teollisuusmineraaleja koskeva vero määrärojaltna. Tämä edellyttäisi kuitenkin sitä, että määrärojaltnin taso voidaan johtaa esimerkiksi ennalta asetetun verotuoton perusteella.

4.6 Verotaso

Yleistä

Yksinkertaisimmassa muodossaan rojaltityyppinen vero tarkoittaisi samaa verotasoa kaikille kaivosmineraaleille. Määrärojaltnissa tämä tarkoittaisi esimerkiksi tiettyä euromääräistä veroa per malmitonni. Arvorojalttnissa vero määräytyisi samalla prosenttiosuudella kaikista soveltamisalaan kuuluvien kaivosmineraalien arvosta. Tasaveromalli olisi todennäköisesti hallinnollisesti suoraviivainen toteuttaa. Kuten edellä esitetään, määrärojaltnissa tällainen malli ottaisi kuitenkin huomioon kaivosmineraalien eroavaisuudet niin hyödynnettävyydessä kuin arvossa.

Rojalteihin on toisaalta mahdollista yhdistää erilaisia porrastuksia, joilla verotasoa eriytetään esimerkiksi kaivosmineraalien välillä, jalostusasteen perusteella tai volyymin perusteella. Arvorojalttnissa olisi esimerkiksi mahdollista soveltaa eri veroprosenttia metallimalmeille ja teollisuusmineraaleille, jos niiden merkitystä halutaan painottaa verokertymän kannalta. Vastaavasti määrärojaltnin taso olisi mahdollista eriyttää kaivosmineraaleittain, jolloin voitaisiin ottaa huomioon esimerkiksi kaivosmineraalien erilaiset arvot. Ongelmana kuitenkin on, että teollisuusmineraaleista ei ole käytettävissä hintatietoja.

Kansainvälisiä esimerkkejä on myös siitä, että verotaso kasvaa progressiivisesti kaivoksen tuotantovolyymin eli esimerkiksi tuotantomäärän tai liikevaihdon kasvaessa. Progressiivisen verotaulukon myötä voitaisiin ottaa huomioon eri kaivosten kannattavuus, mutta veron tavoitteen kannalta progressiolle ei liene perusteita.

On kuitenkin otettava huomioon, että etenkin yksittäisten verotasojen eriyttämistä tulee arvioida myös valtiontukinäkökulmasta. Lisäksi verotasojen eriyttäminen monimutkaistaa verotusmenettelyä. Tästä johtuen hyöty-haitta -vertailua on syytä tehdä erilaisten porrastusten ja hallinnollisten kustannusten välillä.

EU:n valtiotukisääntely mahdollistaa myös vähämerkityksellisen tuen, eli niin kutsutun de minimis -tuen, jolla esimerkiksi pienimuotoinen kaivostuotanto voidaan jättää veron ulkopuolelle. De minimis -tukea koskevan sääntö soveltuu enintään 200 000 euron tukeen, joka myönnetään yritykselle kolmen peräkkäisen vuoden aikana. Tuki edellyttää kuitenkin jatkuvaa seurantaa, ja tuen enimmäismäärässä huomioidaan jäsenvaltion kaikkien eri viranomaisten kyseisenä ajanjaksona de minimis -tukena myöntämä rahoitus.

Esimerkkilaskelmia

Työryhmän käytössä ei ole ollut vertailukelpoisia tietoja kaivosten tuotantomääristä, malmin pitoisuuksista ja kaivosmineraalien arvoista, joten kaivosveron 25 miljoonan euron tuottotavoitteen täyttäviä verotasoja ei ole voitu arvioida kuin joiltakin osin. Seuraavassa esitetään kuitenkin käytettävissä olevien tietojen perusteella tehtyjä esimerkkilaskelmia, joilla havainnollisesta rojalittyypin veron verotasoja. On huomioitava, että verotason ja verotuottotavoitteen jakautuminen metalli- ja muiden kaivosten välillä päätetään poliittisesti arviomuiston valmistelun jälkeen.

Tuottotavoitteen täyttävä, malmin painon perusteella laskettavan määrärojalitin verotaso olisi vuoden 2021 louhintamäärillä staattisesti arvioiden, eli ottamatta huomioon veron aiheuttamia vaikutuksia kaivosyritysten tuotantopäätöksiin, noin 0,5 euroa tonnilta. Malmin pitoisuuksista tai eri kaivosmineraalien tuotantomääristä ei sen sijaan ole kaikilta osin vertailukelpoisia tietoja, joten näihin pohjaavasta määrärojalitista ei ole ollut mahdollista tehdä arviomuiston valmistelun yhteydessä esimerkkilaskelmaa.

Arvorojalitin tasoa voidaan esimerkinomaisesti haarukoida metallimalmien osalta, joista on käytettävissä maailmanmarkkinahintatietoja. Käytettävissä olevien tietojen puutteista johtuen tällaiseen haarukointiin tulee suhtautua suuruusluokka-arviona rojalitin tasosta. Metallimalmien vuoden 2021 tuotannon laskennallinen arvo oli vuoden 2022 helmikuun maailmanmarkkinahintojen perusteella lasketuna noin 2,8 miljardia euroa. Vuonna 2021 louhitun malmin mineraalipitoisuuden perusteella lasketun metallin laskennallinen arvo on tuotantomäärää suurempi, karkean arvion mukaan noin 4 miljardin euron luokkaa, koska kaikkea mineraalin sisältämää malmin ei ole tuotannossa hyödynnetty. Jos vero kohdennettaisiin jälkimmäiseen eli kaikkeen malmin pitoisuuden mukaan laskettuun määrään ja verotusarvona käytettäisiin maailmanmarkkinahintoja, 25 miljoonan euron tuottotavoitteen kerääminen pelkästään metallimalmeilta edellyttäisi karkeasti ja staattisesti arvioiden noin 0,6 prosentin verokantaa. Jos veropohjana olisi metallimineraalien tuotantomäärä, vastaava veroprosentti olisi korkeampi, noin 0,9 prosenttia, koska veropohjana oleva arvo on pienempi.

Arvorajaltin veroprosentti olisi todellisuudessa matalampi, kun myös teollisuusmineraaleista kerättävä verotuotto otetaan huomioon. Jos metallimalmien osuutta koko kaivostuotannon arvosta haarukoidaan edelleen Tilastokeskuksen teollisuustuotantotilaston⁵⁴ perusteella, metallimalmien myynnin arvo oli vuonna 2020 noin 78 prosenttia kaikkien kaivosmineraalien myynnin arvosta. Luvut pitävät sisällään kaivostuotannon upstream-tuotannon lisäksi myös joiltain osin jatkojalostamista ja rikastamista, joten ne eivät välttämättä kuvaa upstream-tuotannon arvon jakautumista metallimineraalikaivosten ja muiden kaivosten kesken. Jos kuitenkin oletetaan, että kaivostuotannon myynnin arvosta 78 prosenttia syntyy metallikaivostuotannon upstream-arvosta, verorasituksesta noin 20 miljoonaa euroa pitäisi kohdentaa metallimalmikaivoksiin ja 5 miljoonaa euroa muihin kaivoksiin. Tällöin metallikaivosten veroprosentiksi vuoden 2021 loughintamäärillä ja helmikuun 2022 maailmanmarkkinahinnoilla muodostuisi 0,5 prosenttia, jos veropohja olisi pitoisuuden perusteella laskettu määrä. Veroprosentti olisi 0,7 prosenttia, jos veropohja olisi malmin tuotantomäärä.

Jos teollisuusmineraalien verotasoksi asetettaisiin sama kuin metallimalmeilla mutta arvo määritettäisiin upstream-tuotannon käyväksi arvoksi, teollisuusmineraalien efektiivinen verorasitus jäisi matalammaksi. Verotuotto siis olisi pienempi kuin edellä esitetty 5 miljoonaa euroa. Vaihtoehtona edellä esitettiin, että teollisuusmineraaleille asetettaisiin määrärajoalti. Työryhmän käytettävissä olevilla tiedoilla ei kuitenkaan arviomuistion valmistelun yhteydessä ole voitu tehdä esimerkkilaskelmaa 5 miljoonan euron tuoton tuottavasta teollisuusmineraalien määrärajoaltin verotasosta. Käytettävää tietopohjaa tulisi laajentaa mahdollisessa jatkotyössä, jos rojalittyypinen vero päätetään valita kaivosveron toteutusmalliksi. Koska eri kaivosmineraalien käypää arvoa on kuitenkin käytännön lainvalmistelutyössä mahdotonta määrittää, verotuottotavoitteen jakautuminen metalli- ja muiden kaivosten kesken on viime kädessä poliittinen päätös.

4.7 Johtopäätökset

Kaivosveron toteuttaminen rojalittyypisenä verona on mahdollista erilaisilla veroperusteilla: hyvin yksinkertaisena ja keskimääräisenä mallina tai toisaalta yksityiskohtaisena liikevaihdon huomioivana veromallina. Tässä arviomuistiossa tarkastelun lähtökohdaksi on otettu sellainen malli, joka olisi toteutettavissa kaavamaisesti ja tarvittaessa täytäntöön-pantavissa nopeallakin aikataululla. Valinta perustuu siihen, että tällainen malli antaa riittävästi vertailukohtaa edellä tarkasteltuihin nettotuloon kohdistuviin veromalleihin ja antaa siten uutta näkökulmaa arvioinnille.

⁵⁴ Kaikkien mineraalien myynnin arvo oli 790 miljoonaa euroa. Tilastokeskus – *Teollisuustuotanto*: <https://www.stat.fi/tilasto/tti> (27.5.2022)

Työryhmän arvion mukaan rojaltityyppisen veron toteuttamiseen olisi mahdollista hakea pohjaa kaivoslaissa säädetyistä louhintakorvauksesta. Rojaltityyppinen kaivosvero olisi kuitenkin kaivoslain louhintakorvauksesta erillinen, valtiolle ja kaivoksen sijaintikunnille ohjattava suoritus, eikä työryhmä ota kantaa siihen, miten louhintakorvausta tulisi kehittää. Tässä muistiossa tarkasteltu rojalti olisi valtiosääntöoikeudelliselta luonteeltaan todennäköisesti vero, kun taas kaivoslain louhintakorvaus on katsottu maksuksi. Tällä jaottelulla on merkitystä etenkin siltä kannalta, minkälaiset vaatimukset suoritusta koskevalle lainsäädännölle asetetaan. Veroa koskevien säännösten tulee olla täsmällisempiä kuin kaivoslaissa säädetyt louhintakorvausta koskevat säännökset.

Rojaltityyppinen vero vastaisi suoraviivaisesti veron tavoitteeseen tuottaa yhteiskunnalle korvaus uusiutumattomien luonnonvarojen käytöstä, sillä se tulisi suoritettavaksi kaivos-toiminnan tuottavuudesta riippumatta. Louhintakorvauksen tavoin rojaltityyppinen vero olisi kohdennettavissa kaiken tyyppiseen Suomen maaperästä louhittavaan ja hyödynnettävään kaivosmineraaliin. Veropohja olisi siis mahdollista asettaa kattavasti, jolloin verotuotto voisi olla ennustettavaa ja vakaata. Työryhmän näkemyksen mukaan rojaltityyppisen veron soveltamisalan tulisi olla mahdollisimman laaja, jotta vero kohtelisi toimialaa kohdellaan mahdollisimman tasapuolisesti ja toisaalta toteuttaisi parhaiten verolle asetettua tavoitetta ohjata veronsaajalle kohtuullinen korvaus kaivosmineraaleista.

Verovelvollisuus olisi kohdennettavissa louhintakorvausta vastaavasti kaivostoimintaa harjoittavaan kaivosyhtiöön. Tällöin veronmaksuvelvollisuus kohdistuisi suoraan siihen tahoon, joka louhii kaivosmineraaleja. Työryhmän näkemyksen mukaan veroilmoitus olisi kuitenkin syytä antaa kaivoskohtaisesti, sillä veron tuotosta osa ohjautuu kaivoksen sijaintikunnalle.

Työryhmä arvioi, että parhaiten rojaltityyppisen kaivosveron tavoite voidaan saavuttaa, jos veron suorittamisvelvollisuus syntyisi, kun malmi louhitaan ja hyödynnetään. Tällöin vero perustuisi tuotannon alkuvaiheessa määritettävään louhinnan jälkeiseen, rikastettavaksi menevään määrään. Veropohjassa tulisi huomioida malmin pitoisuus, jolloin verorasitus olisi sama kaivosmineraalin määrään suhteutettuna. Jos pitoisuustietoa ei ole tai sillä ei ole merkitystä, kuten vuolu- ja arvokiviä louhittaessa, voitaisiin käyttää louhitun kaivosmineraalin määrätietoa, kuten louhitun määrän painoa.

Työryhmä arvioi, että arvorojalti olisi määrärojalta tarkoituksenmukaisempi tapa kerätä kohtuullinen korvaus uusiutumattomien luonnonvarojen käytöstä ja hyödyntämisestä. Tällöin pitoisuuden lisäksi mineraalien arvojen eroavaisuudet tulevat huomioiduksi ja arvotetuksi veron kautta suoritettavan korvauksen määrässä. Arvonmäärityksen näkökulmasta downstream-tuotannon ajankohta osoittaisi upstream-tuotantoa paremmin sen hetken, jolloin kaivosmineraaleja tyypillisesti vaihdetaan ja todennäköisistä luovutushinnoista on saatavilla paremmin julkisia vertailukelpoisia tietoja.

Työryhmän arvion mukaan verotusarvo voitaisiin määritellä maailmanmarkkinahintojen perusteella silloin, kun tällainen tieto on saatavilla. Vaihtoehto olisi käytännönläheinen ja läpinäkyvä järjestelmä, jonka voidaan arvioida ottavan verotuksen kannalta riittävällä tavalla huomioon mineraalien väliset erot arvoissa, ja samalla arvottavan yhtenäisesti saman mineraalin arvoa eri kaivoksissa. Työryhmä kuitenkin tunnistaa sen, että maailmanmarkkinahinta yliarvioi rikastusta ja muuta jatkojalostusta edeltävää kaivostuotannon arvoa. Kaivosverolle asetetun kiinteän verotuottotavoitteen takia ei kuitenkaan keskimäärin ole merkitystä sillä, käytetäänkö verotusarvona maailmanmarkkinahintojen mukaista, korkeampaa downstream-arvoa ja matalampaa verokantaa vai erikseen määriteltävää, matalampaa upstream-arvoa ja korkeampaa verokantaa.

Verotettavan määrän ja sen arvonmäärityksen ajallinen yhdenmukaistaminen olisi siis toteutettavissa verotason kautta. Toisaalta arvonlisä voitaisiin myös oikaista esimerkiksi kaavamaisella jatkojalostukseen arvoon perustuvalla vähennyksellä. Keskimääräinen arvostamisratkaisu olisi verotuksen näkökulmasta riittävä, vaikka se ei täsmällisesti vastaisikaan mineraalikohtaista käypää arvoa. Jos arvonmääritys haluttaisiin tehdä täysin käyvän arvon mukaisesti kaivoskohtaisesti, menettelyyn sisältyisi vertailukelpoisen hintatietojen puuttumisen takia merkittäviä epävarmuuksia, raskas hallinnollinen menettely ja samoja verosuunnittelumahdollisuuksia kuin edellä kuvattuihin nettotuloon kohdistuviin kaivosveromalleihin. Tällaista mallia ei ole nähty tarkoituksenmukaiseksi tarkastella erikseen rojaltinäkökulmasta. Lisäksi käypään arvoon tähtäävän arvonmäärityksen ei ole nähty tuovan riittävästi lisäarvoa veron toteutukseen, koska maailmanmarkkinahinnat kuvastavat kaivosmineraalien arvojen eroja riittävällä tavalla ja korkeampi arvo voisi tulla huomioiduksi esimerkiksi matalampana verokantana.

Maailmanmarkkinahintaa ei ole mahdollista hyödyntää muiden kuin metallimalmien arvonmäärityksessä. Muiden kuin metallimalmien arvonmääritys voitaisiin toteuttaa käyvän arvon periaatteen pohjalta. Tähän kuitenkin sisältyisi huomattavia ongelmia, kuten edellä on kuvattu. Lisäksi muiden kuin metallimalmien arvo arvostettaisiin alhaisemmaksi metallimalmien maailmanmarkkinahintoihin perustuvaan arvostamistapaan verrattuna. Toisaalta vaihtoehtona olisi määrittää verotusarvot suoraan verolakiin, mutta tällöinkään ne eivät vastaisi välttämättä kaivosmineraalin käypää arvoa. Muille kuin metallimalmeille olisi siten perusteltua harkita rojaltin määräytymistä määräperusteisena arvorojaltin sijasta. Tämä ratkaisu voisi olla perusteltu myös siitä näkökulmasta, että teollisuusmineraalit ja muut mineraalit kuvastavat pienempää osaa kaikkien kaivosmineraalien kokonaisarvosta.

Työryhmä on laatinut esimerkkilaskelmia, joilla havainnollistetaan rojaltityyppisen veron verotasoja. Näitä esimerkkejä on myös hyödynnetty jäljempänä luvussa 6 tarkastelluissa vaikutuksissa. Laskelmissa 25 miljoonan euron verotuottotavoitteesta on johdettu suhteellinen verotuotto metallikaivoksille ja muille kaivoksille Tilastokeskuksen tietoihin

perustuvan liikevaihdon suhteessa. Tällainen laskentatapa voisi olla yksi vaihtoehto verotason haarukoinnissa. Lisäksi verotuksen ulkopuolelle olisi mahdollista jättää vähämerkityksellisen kaivostoiminta EU:n de minimis -tukea koskevan sääntelyn puitteissa. On kuitenkin huomioitava, että verotasojen ja verotuottotavoitteen jakautuminen metalli- ja muiden kaivosten välillä päätetään poliittisesti arviomuistion valmistelun jälkeen. Tästä sekä osin puutteellisesta tietopohjasta johtuen työryhmä ei ole arvioinut tarkemmin esitettyjen esimerkkiverotasojen toteuttamiskelpoisuutta.

Rojaltityyppiset veromallit

- Rojaltityyppinen vero vastaisi suoraviivaisesti veron tavoitteeseen tuottaa yhteiskunnalle kohtuullinen korvaus kaivosmineraalien käytöstä.
- Veropohja olisi mahdollista asettaa kattavasti, jolloin verotuotto voisi olla ennustettavaa ja vakaata. Veropohja tulisi määrittää louhitun ja hyödynnetyn malmin perusteella eli rikastukseen menevän määrän perusteella.
- Kaivosveron toteuttaminen rojaltityyppisenä verona on mahdollista kaavamaisilla ja yksinkertaisilla veroperusteilla.
- Kaavamainen rojaltili ei kuitenkaan täsmällisesti ottaisi huomioon kaivostuotannon kustannuksia ja toimintaa, mutta siinä voitaisiin huomioida veron tavoitteen ja tason kannalta riittävällä tavalla keskimäärin mineraalien ja kaivosten väliset erot.
- Arvorojaltili olisi määrärojaltilia tarkoituksenmukaisempi tapa kerätä kohtuullinen korvaus uusiutumattomien luonnonvarojen käytöstä ja hyödyntämisestä. Yksinkertainen tapa määrittää veron perusteena oleva verotusarvo olisi käyttää kaivosmineraalien maailmanmarkkinahintoja silloin, kun se on mahdollista.
- Jos maailmanmarkkinahintaa ei ole käytettävissä, olisi perusteltua harkita rojaltilin määräytymistä määräperusteisena arvorojaltilin sijasta.

5 Verotusmenettely ja kaivosverotuksen toteuttaminen

5.1 Yleistä uuden verolain säätämisestä

Kaivosvero tulee, valittavasta mallista riippumatta, olemaan täysin uusi ja uudenlainen vero nykyisessä verojärjestelmässämme. Kyse on käytännössä vain yhteen toimialaan kohdistuvasta pistemäisestä verosta. Kaivosveron viranomaisena toimisi Verohallinto.

Uutta lakia säädettäessä tulee substanssiin liittyvien erityiskysymysten lisäksi ottaa huomioon paitsi perustuslain, EU-oikeuden, myös asianmukaisen lainsäädäntöprosessin⁵⁵ asettamat vaatimukset. Hyvään lainsäädäntöprosessiin kuuluvat muun muassa asian huolellinen valmistelu, kattava vaikutusten arviointi sekä sidosryhmien kuuleminen⁵⁶. Säädettäessä uutta verolakia tulee erityisesti ottaa huomioon perustuslain 81 §. Sen mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Valtion veroa koskevasta laista tulee siis yksiselitteisesti ilmetä verovelvollisuuden piiri, ja lain säännösten tulee olla niin tarkkoja, että lakia soveltavien viranomaisten harkinta veroa määrättäessä on sidottua harkintaa.⁵⁷

EU:n jäsenvaltiona Suomen tulee myös huomioida EU-oikeuden kansalliselle lainsäädännölle asettamat reunaehdot, kuten vapaan liikkuvuuden turvaaminen, syrjimättömyysperiaate ja EU:n valtioneuvoston oikeuden säännöt. Kaivosverotusta ei ole harmonisoitu EU:n tasolla, joten Suomessa voidaan säätää kansallisesta kaivosverojärjestelmästä, kunhan EU-oikeuden yleiset säännöt ja periaatteet otetaan säätämisessä huomioon. TEAS-hankkeessa on arvioitu uuteen kaivosveroon mahdollisesti liittyviä EU-oikeudellisia näkökulmia

55 Ks. tarkemmin esim. Lainvalmistelun prosessiopas: <http://lainvalmistelu.finlex.fi/> (27.5.2022).

56 Ks. lisää esim. Säädösvalmistelun kuulemisopas: <http://kuulemisopas.finlex.fi/> (27.5.2022). Kohdassa 1.2 *Kuulemisen tavoitteet* todetaan mm. seuraavaa: ”Kuulemisen tavoitteena on säädösvalmistelun avoimuus ja hyvä laatu. Kuulemisen avulla pyritään selvittämään valmisteltavaan asiaan liittyvät erilaiset näkökohdat, vaikutukset ja käytännön toteuttamismahdollisuudet. Kuuleminen parantaa luottamusta demokraattiseen päätöksentekoon ja säädöksiin sekä edesauttaa normien noudattamista. Kuulemisella vahvistetaan myös kansalaisoikeuksien ja poliittisten oikeuksien toteutumista.”

57 Ks. esim. Lainkirjoittajan opas – 11.3 *Verosta säätäminen*: <http://lainkirjoittaja.finlex.fi/11-verot-ja-maksut/11-3/> (27.5.2022).

ja todettu, että kaivosvero tulisi muotoilla niin, että se ei vaikuttaisi rajamuodollisuuksiin tai esimerkiksi sijoittautumiseen ja pääoman liikkuvuuteen taikka kilpailuun EU-oikeuden vastaisesti. Lisäksi TEAS-hankkeessa todettiin, että kaivosveron tulisi kohdistua kaikkiin kaivostoimialan toimijoihin tasavertaisesti ja mikäli kaivosverolainsäädäntö sisältäisi myös veronhuojennuksia tai muita mahdollisuuksia vaikuttaa kaivosverokustannukseen, tulisi myös näiden säännösten olla EU-oikeuden edellyttämällä tavalla mahdollisimman neutraaleja.⁵⁸ Koska kaivosvero kohdistuisi tavoitteensa mukaisesti vain kotimaassa tapahtuvaan kaivostoimintaan samalla tavalla kotimaisten ja ulkomaisten toimijoiden kohdalla, sen ei arvioida olevan EU:n verosyrjäntäkiellon kannalta ongelmallinen. Kuitenkin erityisesti nettotulon vero malleissa tulee ottaa huomioon, saattaisivatko esimerkiksi veropohjan tai verovelvollisuuden määrittelemiseen liittyvät ratkaisut joissain tilanteissa johtaa tavaroiden tai pääoman vapaan liikkuvuuden tosiasialliseen rajoittamiseen tai valtiontukioikeuden tarkoittamaan kilpailua vääristävään tilanteeseen EU-oikeuden vastaisesti. Erityisesti nämä EU-oikeudelliset näkökulmat tulee siis analysoida ja huomioida tarkkaan kaivosverolain jatkovalmistelussa.

Lisäksi lainvalmistelussa tulee aina huomioida Ahvenanmaan maakunnan itsehallinnollinen erityisasema⁵⁹, sekä saamelaisten oikeudet alkuperäiskansana, kun kyseessä on saamelaisten kotiseutualueeseen mahdollisesti vaikuttava hanke.⁶⁰

Uuden veron säätämässä tulee ottaa huomioon hyvän verojärjestelmän peruseriaatteet, joita ovat muun muassa neutraliteetti, joustavuus, oikeudenmukaisuus, ennakoitavuus ja oikeusvarmuus, hallinnollinen tehokkuus ja yksinkertaisuus sekä kansainvälinen kilpailukyky ja nivelyvyys⁶¹. Näiden periaatteiden tai ominaisuuksien määrittäminen tai toteuttaminen ei kuitenkaan ole yksiselitteistä, ja periaatteet voivat myös olla vastakkaisia ja ristiriidassa keskenään. Tällöin jää lainsäätäjän punnintaan, mitä periaatteita milloinkin

58 *Kauppi et al.*, 2021, s. 88.

59 Ahvenanmaan maakunnan itsehallinto on turvattu perustuslain 120 §:ssä, ja tarkemmat säännökset ovat Ahvenanmaan itsehallintolaissa (1144/1991). Ks. myös esimerkiksi Lainkirjoittajan opas – 5 *Ahvenanmaan huomioon ottaminen lainvalmistelussa*: <http://lainkirjoittaja.finlex.fi/5-ahvenanmaan-huomioon-ottaminen-lainvalmistelussa/5-1/> (27.5.2022), sekä *OM*, 2012.

60 Saamelaisten asema alkuperäiskansana on turvattu perustuslaissa, jonka 17 §:n mukaan saamelaisilla on alkuperäiskansana oikeus ylläpitää ja kehittää omaa kieltään ja kulttuuriaan. Lisäksi perustuslain 121 §:ssä säädetään, että saamelaisilla on saamelaisten kotiseutualueella kieltään ja kulttuuriaan koskeva itsehallinto sen mukaan kuin lailla säädetään. Ks. myös esim. laki saamelaiskäräjistä (974/1995), kolttalaki (253/1995) ja oikeusministeriö – *Saamelaisasiat*: <https://oikeusministerio.fi/saamelaisasiat> (27.5.2022).

61 *Kauppi et al.*, 2021, on arvioitu hyvän verojärjestelmän ominaisuuksia kaivosveron kannalta, s. 80–82, sekä perustuslain kaivosverolle asettamia vaatimuksia, s.82–83. Hyvän verojärjestelmän ominaisuuksista ks. myös esim. *Myrsky*, 2013, s. 77 alkaen.

eniten painotetaan. Verolainsäädännössä neutraalisuustavoitetta, eli sitä, ettei verolainsäädäntö vaikuttaisi verovelvollisen toiminnassaan tekemiin päätöksiin tai ohjaisi tiettyyn toimintatapaan tai malliin, on usein pidetty tärkeänä. Verolakeja säädettäessä tulee ottaa huomioon itse säännösten neutraaliuden lisäksi se, että myös aukot sääntelyssä voivat ohjata toimintaa epätoivotulla tavalla lain tavoitteen vastaisesti. Neutraalisuustavoitetta ja kaivosveron mahdollisesti taloudellista toimintaa vääristävää vaikutusta käsitellään tarkemmin luvussa 6.2.1 sekä verosuunnittelumahdollisuuksien huomioimista ja aggressiivisen verosuunnittelun ehkäisemistä luvussa 3.8.

Puhuttaessa verotusmenettelystä tässä muistiossa tarkoitetaan kaivosveron käytännön toteutettavuuteen liittyvää menettelyä yleisellä tasolla. Verotusmenettely kattaa siis tässä yhteydessä varsinaisten verotusmenettelyyn liittyvien lakien⁶² lisäksi kaikki mahdolliset muut aiheeseen liittyvät menettelysäännökset sekä myös yleisemmällä tasolla käytännön kysymykset kaivosveron toteuttamiseen liittyen. Mallikohtaisissa arvioissa voidaan puolestaan viitata tiettyihin menettelysäännöksiin tarkemmin, sillä mallien välillä on tiettyjä eroja myös verotusmenettelyllisen tarkastelun osalta.

5.2 Nettotulon kaivosveromallit

Tässä muistiossa on tarkasteltu nettotulon kaivosveromalleja siitä lähtökohdasta, että nettotuloon kohdistuva kaivosvero olisi uusi ja erillinen vero kaivostoimintaa harjoittaville toimijoille. Kaivosvero tulisi siis uutena verorasitteena toimijoiden tällä hetkellä maksamien verojen, yleisimmin yhteisöveron, lisäksi eikä korvaisi näiden toimijoiden nykyistä tuloverotusta.

Nettotuloon kohdistuvasta kaivosverosta olisi perusteltua säätää täysin oma erillislakinsa sen sijaan, että sitä koskevat säännökset pyrittäisiin sisällyttämään nykyiseen tuloverotusta koskevaan sääntelyyn, kuten tuloverolakiin ja elinkeinoverolakiin. Tätä ratkaisua puoltaa vahvasti se, että pelkkään kaivostoimintaan kohdistuvassa verossa olisi useita erityisiä normaalista yhteisöverotuksesta poikkeavia erityispiirteitä, kuten yhden toiminnon tulojen ja menojen erotteleminen koko yrityksen muusta toiminnasta ja omanlaisensa tulon laskentasaännöt. Lisäksi, mikäli päädyttäisiin jonkinasteiseen renttiveromalliin, nämä yhteisöverotuksen normaalisäännöistä poikkeavat ratkaisut lisääntyisivät entisestään.

62 Erityisesti laki verotusmenettelystä (1558/1995) ja laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (768/2016). Lisäksi hallintolaki (434/2003) on hallintoasioissa noudatettava yleislaki. Menettelysäännöksiä voi sisältyä myös muihin lakeihin. Ks. myös esim. Verohallinnon ohje – Verotuksen toimittamisen periaatteita: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49044/verotuksen-toimittamisen-periaatteita/> (27.5.2022).

Koska erillinen kaivosverolaki olisi täysin uusi verolaki, jonka lähtökohta osin poikkeaa nykyistä yhteisöverotusta koskevan lainsäädännön taustalähtökohdista, ei liene säädösteknisesti perusteltua viitata kaivosverolaissa suoraan elinkeinoverolakiin, vaan erillislakiin tulisi ottaa täysin omat pykälät kaikista veron perusteisiin vaikuttavista eristä, vaikka erät olisivatkin osin samat, joista elinkeinoverolaissa ja tuloverolaissa säädetään. Edellä luvussa 3.1 on jo hieman avattu sääntelytarpeen laajuutta ja lisäksi luvuissa 3.4–3.8 käsitelty tarkemmin osaa tärkeimmistä aihepiireistä, joista uudessa kaivosverolaissa tulisi tarkalla tasolla säätää. Myös kansainväliset esimerkit osoittavat, että vaaditun sääntelyn laajuus ja tarvittava sääntelytarkkuus on kaivostoimintaan kohdistuvassa nettotulon erityisverossa hyvin kattavaa⁶³.

Nettotuloon kohdistuvassa kaivosverolaissa voisi kuitenkin olla perusteltua menettelyllisesti pyrkiä noudattamaan yhteisöverotuksessa noudatettavia peruseriaatteita ja käytäntöjä niin pitkälti kuin mahdollista, jotta ylimääräinen hallinnollinen taakka sekä kaivosverovelvollisiin kohdistuva sääntelytaakka vähenisi. Tämä tarkoittaisi, että nettotuloon kohdistuvan kaivosveron laissa säädettäisiin veron perusteista, mutta verotusmenettelyn osalta viitattaisiin mahdollisimman pitkälti tuloveroja koskeviin menettelysääntöihin. Kaivosvero voisi siis olla vastaavasti maksuunpantava vero kuin yhteisövero ja muut tuloverot. Kaivosverolla voisi myös olla lähtökohtaisesti sama vuosikalenteri ja verotusmenettely kuin tuloveroilla. Kaivosveroilmoitusta varten pitäisi todennäköisesti luoda oma erillinen veroilmoituslomake, mutta se voitaisiin antaa varsinaisen tuloveroilmoituksen yhteydessä. Lisäksi myös verotukseen toimittamiseen, jälkiverotukseen ja muutoksenhakuun voitaisiin pyrkiä mahdollisimman pitkälti soveltamaan samoja verotusmenettelylain sääntöjä kuin tuloverotuksessa muutoinkin.

Lisäksi se, mitä kaivoskohtaisuus tarkalleen ottaen tarkoittaa verotusmenettelyn kannalta tulisi vielä mahdollisen nettoveromallin jatkovalmistelussa ratkaista. Nettotulon veromallin mukaisen kaivosverolain säätämisessä tulee ratkaista ja säätää menettelysäännökset myös esimerkiksi tilanteissa, joissa yhdellä toimijalla on useampi kaivos, tai toisaalta jos yhdessä kaivoksessa toimintaa harjoittaa useampi toimija yhdessä.

63 Esimerkiksi Australian vuosina 2012–2014 voimassa ollut renttiveroa koskeva sääntely sisälsi noin 300 pykälää ja oli pituudeltaan yhteensä 287 sivua. Brittiläisen Kolumbian kaivosveroa koskeva laki on pituudeltaan noin 30 sivua sisältäen noin 45 pykälää, jonka lisäksi lakia täydentää 8 erillistä asetusta.

5.3 Rojaltit

Rojaltityyppinen vero antaa mahdollisuuden toteuttaa vero hallinnollisesti yksinkertaisella tavalla. Yksinkertaista ja kaavamaista rojaltimallia on tarkasteltu myös muista näkökulmista edellä. Hallinnollisesti yksinkertainen verotusmalli voi olla perusteltu lähtökohta, kun otetaan huomioon kaivosverolle ennalta asetettu 25 miljoonan euron verotuottotavoite ja verovelvollisten pieni lukumäärä.

Käytännössä rojaltityyppinen vero tarkoittaisi edellä kuvatusti uuden verolain, kuten kaivosmineraaliverolain, säätämistä. Menettelyllisesti rojaltityyppiseen veroon saattaisi kuitenkin olla ainakin osittain sovellettavissa valmisteverotuksen ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelyn säännökset. Lainsäädännöllisesti tämä tarkoittaisi, että rojaltityyppiseen veroon voitaisiin soveltaa esimerkiksi jäteverolain (1126/2010) sääntelyssä omaksuman tyyppisesti osittain valmisteverotuslain (182/2010) menettelysäännöksiävastavasti oma-aloitteisten verojen verotusmenettely kuten muissakin valmisteveroissa. Verolaissa säädettäisiin siis veron perusteista, mutta menettelysäännöksiä osalta viitattaisiin valmisteverotuslakiin ja oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annettuun lakiin. Tällöin voitaisiin siis hyödyntää jo olemassa olevia verotusmenettelysäännöksiä, kuten veron ilmoittamista ja muutoksenhakua koskevien säännöksiä, ja käytössä olevaa verotusjärjestelmää.

Rojaltityyppinen verotus olisi mahdollista toteuttaa joko oma-aloitteisena tai maksuunpantavana verona. Muihin valmisteveroihin sovelletaan oma-aloitteista verotusmenettelyä, joka voisi olla perusteltu myös rojaltityyppisessä verotuksessa. Vaihtoehto olisi myös hallinnollisesti kevyempi vaihtoehto verotuksen toimittavalle viranomaiselle. Oma-aloitteisesta verotusmenettelystä säädetään oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetussa laissa.

Oma-aloitteinen verotusmenettely tarkoittaisi sitä, ettei veroviranomainen erikseen määrää veroa, vaan verovelvollinen, eli edellä esitetysti kaivosyhtiö, laskee itse veron määrän, ilmoittaa sen veroviranomaiselle ja maksaa veron. Oma-aloitteisessa verotuksessa veroilmoitus annetaan ja vero suoritetaan laissa säädettyjen verokausien perusteella. Tyypillisesti verokausi on kuukausi, mutta eräissä tapauksissa sovelletaan esimerkiksi vuoden mittaista verokautta. Vuoden mittainen verokausi voisi olla toimiva vaihtoehto rojaltityyppisessä verossa etenkin, jos verotusarvo määritettäisiin esimerkiksi kalenterivuoden keskimääräisten arvojen perusteella. Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä annetun lain mukaisesti esimerkiksi kalenterivuoden mittaisen verokauden vero tulee ilmoittaa seuraavan vuoden helmikuussa eli kahden kuukauden kuluessa verokauden päättymisestä.

Oma-aloitteisesti suoritettava vero edellyttäisi, että verovelvollisille laaditaan yksityiskohmainen ohjeistus veron määrän laskemisesta, ilmoittamisesta ja maksamisesta. Tämä edellyttäisi veroviranomaiselta ennakkollista hallinnollista työtä. Veroviranomaisen työpanosta vaadittaisiin myös mahdollisen arvorojaltin verotusarvon määrittämiseen. Jatkotyössä tulisi vielä arvioida, minkälainen rooli veroviranomaisella olisi arvonmäärittämisessä. Selvitettäväksi tulisi muun muassa, laskisiko ja vahvistaisiko veroviranomainen verotusarvona käytettävän arvon esimerkiksi maailmanmarkkinahintojen vuoden keskiarvon perusteella. Olisi myös arvioitava, miten varmistetaan, että veroviranomaisella on riittävät tiedot arvon määrittämiseksi.

Verovalvonnan kannalta oma-aloitteinen verotus sisältää tiettyjä epävarmuuksia verrattuna maksuunpantavaan verotukseen, sillä verovelvollisten itse tekemät ilmoitukset saattavat sisältää virheellistä tietoa. Oma-aloitteinen verotusmalli edellyttää, että verovelvollinen voidaan määritellä ja tunnistaa saatavilla olevan tiedon perusteella luotettavasti, jotta verovelvollisen rekisteröitymisvelvollisuutta ja siten veroilmoittamista voidaan valvoa riittävällä tarkkuudella. Veroviranomaiselle tulisi säätää riittävät tiedonsaantioikeudet esimerkiksi niihin tietoihin, jotka kaivosyhtiöt antavat muille viranomaisille eli esimerkiksi kaivos- tai ympäristöviranomaiselle.

Kokonaisuutena rojalittyypinen vero olisi hallinnollisesta näkökulmasta toteuttavissa tarvittaessa suhteellisen kevyesti. Jos menettelyissä voidaan nojautua jo olemassa oleviin verotusmenettelyihin, kuten valmisteverotukseen ja oma-aloitteiseen verotukseen, vero voisi olla täytäntöönpantavissa nopeallakin aikataululla. Käytännössä voisi olla mahdollista, että rojalittyypinen vero otettaisiin käyttöön esimerkiksi vuoden 2023 aikana eikä voimaantuloa välttämättä tarvitse sitoa vuoden vaihteeseen. Nopea aikataulu edellyttäisi kuitenkin sitä, että veroviranomaiselle jää riittävästi aikaa toteuttaa tarvittavat järjestelmämuutokset ja laatia verotusta koskeva ohjeistus niin, että verovelvolliset voivat huomioida sen toiminnassaan.

5.4 Veron jakautuminen valtiolle ja kunnille

Talousarviokirjauksessa sekä työryhmän asettamis päätöksessä todetaan, että kaivosveron verotuotosta 60 prosenttia ohjataan kaivosten sijaintikunnille ja 40 prosenttia valtiolle. TEAS-hankkeen loppuraportissa on jo osaltaan arvioitu kaivosverosta saatavien verotulojen jakoa eri veronsaajille Suomen verojärjestelmässä, päätyen siihen, että kaivosvero soveltuu huonosti kuntien tulolähteeksi muun muassa vaikeasti ennakoitavan verotuotonsa vuoksi.⁶⁴

⁶⁴ Kauppi et al., 2021, s. 195–197.

Tässä muistiossa on pyritty arvioimaan veron jakautumista valtiolle ja kunnille lähinnä siitä näkökulmasta, vaikuttaako kaivosverolle valittavan mallin valinta erityisesti kuntien saamaan verotuottoon tai verontilitysmallin toteuttamiseen. Varsinaisen veron jakautumisen lopullinen tekninen toteutus tulisi selvittää tarkemmin ja ratkaista kaivosverolain jatkovalmistelun yhteydessä, kun veromallista on ensin päätetty.

Käytännön huomiona, erityisesti kaivosveron käyttöönoton aikataulusta johtuen, työryhmässä on keskusteltu siitä, että kuntien verontilitysmallin tulisi olla yksinkertainen ja nojata mahdollisimman pitkälle valmiisiin järjestelmiini. Mallia voitaisiin ottaa esimerkiksi nykyisestä kiinteistöveron tilitystavasta. On kuitenkin huomionarvoista, että nykyinen jako-osuusjärjestelmä on jo varsin monimutkainen, ja alustavan tarkastelun perusteella kaivosveron jakamisen kytkeminen esimerkiksi yhteisöveron jako-osuuksiin ei olisi käytännössä mahdollista edes nettotulon kaivosveromalleissa.

Avoimia, jatkovalmistelussa ratkaistavia kysymyksiä koskien verotulon jakautumista valtion ja kaivosten sijaintikuntien välillä ovat esimerkiksi, miten jako kunnille toteutetaan tilanteissa, joissa verovelvollisella useita kaivoksia tai yksi kaivos ulottuu useamman kunnan alueelle. Lisäksi nettotulon vero malleissa tulisi ratkaista, miten tappiontasaus useamman kaivoksen välillä tulisi huomioida.

Tappiontasauksen mahdollisuuksista riippumatta työryhmässä on arvioitu, että nettotulon malleissa verotuottojen ennakointi on haastavampaa, ja verotuotot voivat vaihdella enemmän verovuosien välillä. Rojaltimalleissa verotuotto olisi vakaampaa ja mahdollisesti yksiselitteisemmin allokoitavissa tietyille sijaintikunnille. Eri veromallien taloudellisia vaikutuksia on arvioitu tarkemmin luvussa 6.

Veronsaajien eli valtion ja erityisesti kuntien verotusperusteista ja tilityssykleistä riippumatta Verohallinnolle on tärkeää saada tietoon kaivosveron määrä ja kunta, jolle kaivosvero kuuluu, ja veron luonteesta riippuen myös verovuosi tai verokausi. Jos kaivosveron tilitykset tehdään kuukausittain, menevät ennen verokauden valmistumista tehdyt tilitykset todennäköisesti väärin ja oikaisut ovat pahimmillaan suuria ja ennakoimattomia. Veronsaajien kannalta on tyypillisesti ikävämpää jo tilitettyjen verojen pois ottaminen, kuin saada tilitykset myöhemmin oikeamääräisenä.

5.5 Johtopäätökset

Kaivosverotuksen toteuttaminen

- Kaivosvero tulee, mallista riippumatta, olemaan uudenlainen vero Suomen verojärjestelmässä.
- Veroviranomaisena toimisi Verohallinto.
- Uuden veron säätämisessä tulisi mahdollisuuksien mukaan huomioida hyvän verojärjestelmän peruseriaatteet. Tässä luvussa näistä on tarkasteltu etenkin hallinnollista tehokkuutta ja yksinkertaisuutta.
- Käytännön toteutettavuuden kannalta nettotulon mallit ovat rojaltimalleja huomattavasti työläämpiä ja kalliimpia toteuttaa ja niiden verovalvonta on työläämpää. Nettotulon mallit ovat hallinnollisestiraskaampia myös verovelvollisille.
- Rojaltityyppinen vero olisi toteutettavissa hallinnollisesti suhteellisen yksinkertaisella tavalla, mikä voi olla perusteltu ratkaisu kaivosverolle asetetun 25 miljoonan euron verotuottotavoitteen ja verovelvollisten pienen lukumäärän kannalta.
- Rojaltimallissa haasteeksi voidaan nähdä arvonmääritykseen liittyvät hallinnolliset kysymykset, jotka kaavamaisessa toteutuksessa ovat kuitenkin todennäköisesti ratkaistavissa hallinnollisesti yksinkertaisella tavalla.
- Kaivosveron huolellinen toteuttaminen tavoiteaikataulussa vuoden 2023 aikana on nettotulon mallien osalta käytännössä vähintäänkin haastavaa tai jopa mahdotonta. Rojaltityyppisen veron voimaantulo saattaisi olla mahdollista vuoden 2023 aikana.

6 Eri veromallien taloudellisten vaikutusten arviointia

6.1 Vaikutukset verokertymään

Hallituksen vuoden 2022 talousarvioneuvotteluissa tehdyn linjauksen mukaan kaivosveron tavoiteltu verotuotto on 25 miljoonaa euroa vuodessa.

Koska kaivostoiminnan määrä, louhitun kaivosmineraalin arvo ja kaivostoiminnasta saatavan elinkeinotoiminnan tuotto muuttuvat ajassa, kaivosverosta saatava verotuotto väistämättä vaihtelee vuosittain valitusta veromallista riippumatta.⁶⁵ Mainittu verotuottotavoite voidaan siten pyrkiä saavuttamaan esimerkiksi vuosikeskiarvona usean vuoden ajanjaksolla tarkasteltuna.

Tavoiteltu verotuotto on mahdollista saavuttaa millä tahansa edellä tarkastelluista kaivosveromalleista. Kaivosveromalleja voidaan kuitenkin vertailla keskenään verokertymän ajoittumisen, tasaisuuden, ennustettavuuden, epävarmuuden ja alueellisen jakautumisen kautta. Näistä ominaisuuksilla arvioidaan olevan merkitystä erityisesti yksittäisen kunnan taloudenpidon kannalta. Koska uusi kaivosvero muodostaisi valtion kaikista verotuloista hyvin pienen osan, verotuoton tasaisuudella ja ajoituksella arvioidaan olevan vähäisempi merkitys valtiolle kuin veronsaajakunnille.

Tarkastelluista kaivosveromalleista rojalteihin perustuvat järjestelmät tuottavat verotuottoa heti kaivostoiminnan alettua. Nettotuloon perustuvat järjestelmät alkavat tuottaa verotuottoa siinä vaiheessa, kun kaivostoiminta on voitollista tai tuottaa puhdasta voittoa. Rojalteihin perustuvat järjestelmät ja erityisesti määrärojalti ovat verokertymältään tasaisimpia ja parhaiten ennustettavia. Koska kaivosmineraalien arvot voivat heilahdella voimakkaasti, arvorojaltin kertymä on määrärojaltia heikommin ennustettava. Renttivero on ajalliselta tuotoltaan epätasaisin ja ennustettavuudeltaan epävarmin. Käytännössä renttivero on kansainvälisissä verrokeissa toteutettu yhdessä rojaltityyppisen minimiveron rinnalla, mikä parantaa kaivosverokertymän tasaisuutta. Tällöin ei kuitenkaan voida puhua enää puhtaasta renttiverojärjestelmästä.

⁶⁵ Lisäksi kaivosveron kertymään voi vaikuttaa se, että osassa kaivoksia ei joka vuosi louhita: toimivissa kaivoksissa voi olla suunniteltuja väli vuosia, riippuen esimerkiksi kulloinkin tarvittavasta laadusta tai kysynnän kokonaismäärästä.

Verotuoton määrään voivat vaikuttaa myös veromalliin liittyvät verosuunnittelumahdollisuudet, joilla maksettavan veron määrää pyritään minimoimaan. Tarkastelluista veromalleista nettotulon verot ovat edellä arvoitu alttiimmiksi verosuunnittelulle. Toisaalta myös arvorajalti sisältää samantapaisia verosuunnittelumahdollisuuksia, jos mineraalin arvonnäilytys perustuu upstream-tuotannon käyvän arvon määrittelyyn.

Kaivosveron kertymään vaikuttavat myös muut veron aiheuttamat käyttäytymisvaikutukset. Seuraavassa luvussa tarkastellaan lähemmin kaivosveron vaikutusta kaivostoiminnan kannattavuuteen. Kaivosvero voi aiheuttaa sen, että kannattava kaivostoiminta muodostuu tappiolliseksi. Tämä puolestaan voi johtaa siihen, että jotkin kaivosinvestoinnit jäävät toteutumatta tai joidenkin kaivosten tuotanto lopetetaan aiemmin kuin ilman veroa. Tällöin myös kaivosveron tuotto alenee. TEAS-hankkeessa arvioitiin, että rojalit sisältävät tällaisia taloudellisia päätöksiä vääristäviä elementtejä enemmän kuin nettotulon verot. Veron tason ja tuottotavoitteen ollessa TEAS-hankkeessa tarkasteltua alhaisempi vääristävän vaikutuksen merkitys kuitenkin pienenee.

6.2 Vaikutukset taloudelliseen toimeliaisuuteen

6.2.1 Vaikutukset kaivosyhtiöiden investointeihin

Eri kaivosveromallit vaikuttavat eri tavoin kaivosyritysten tuotantoa koskeviin päätöksiin. Teoreettinen puhdas renttivero kohdistuisi vain niin sanottuun puhtaaseen voittoon, eikä se muuttaisi kaivostoiminnan investointi- tai tuotantopäätöksiä. Muut veromallit sen sijaan alentavat kaivostoiminnan kannattavuutta ja voivat johtaa siihen, että kannattava kaivostoiminta muodostuu tappiolliseksi. Erityisesti rojaltien voidaan katsoa vääristävän toimijoiden päätöksiä, koska rojalit kohdistuvat koko tuotannon määrään tai arvoon ja siten kaivosyrityksen nettotulon lisäksi kaivostoiminnan tuotannontekijöihin, kuten työvoimaan sekä koneisiin ja laitteisiin.

Eri kaivosveromallien vaikutuksia yritysten investointi- ja tuotantopäätöksiin lieventää suhteellisen pieni tuottotavoite, 25 miljoonaa euroa. Tämä voidaan päätellä tarkastelemalla TEAS-hankkeen laskelmia, joissa tarkasteltiin eri kaivosveromallien vääristäviä vaikutuksia. Hankkeen tarkastelussa olivat mukana vain metallimalmikaivokset. Määrärajaltin tasoksi tarkastelussa oli valittu 2,94 euroa malmitonnilta ja arvorajaltin tasoksi 5 prosenttia louhittujen metallien arvosta. Näillä valinnoilla metallikaivoksista saatava kaivosveron keskimääräinen vuosituotto olisi ollut noin 46 miljoonaa euroa 30 vuoden ajanjaksolla. Hankkeen analyyseissä päädyttiin siihen, että määrärajaltin tapauksessa 7,9 prosenttia simuloineista johti lopputulokseen, jossa kannattava kaivostoiminta muuttui kannattamattomaksi verrattuna tilanteeseen, jossa mitään kaivosveroa ei olisi. Arvorajaltin tapauksessa vastaava osuus oli 7,0 prosenttia.

Luvussa 4.6 on arvioitu, että TEAS-hankkeessa tarkasteltua pienemmän, talousarvio-kirjauksen mukaisen 25 miljoonan euron vuosittaisen verotuottotavoitteen saavuttamiseksi määrä- ja arvorojaltien tasot voisivat olla suuruudeltaan huomattavasti alhaisempia. Kun laskelmassa huomioidaan nykyhinnat ja -tuotantomäärät sekä veron ulottuminen teollisuusmineraaleihin, määrärojaltin taso voisi olla esimerkiksi noin 0,5 euroa malmitonnilta ja arvorojalti enintään noin prosentin kaivostuotannon arvosta. TEAS-hankkeen tuloksia tarkastelemalla voidaan karkeasti arvioida, että matalammat rojaltien tasot pienentävät mallien vääristävää vaikutusta suunnilleen samassa suhteessa.⁶⁶ Tällöin suuruudeltaan noin 0,5 euroa tonnilta oleva määrärojalti ja enintään prosentin suuruinen arvorojalti muuttaisivat toiminnan kannattamattomaksi hyvin harvoin, karkeasti arvioiden noin 1–2 prosentissa TEAS-hankkeessa simuloituista tapauksista.

Tämän perusteella TEAS-hankkeessa tarkasteltuun verrattuna matalat rojaltien tasot vääristävät kaivostoimintaa vain vähän, ja matalat rojalit eivät näyttäyty yhtä haitallisina kuin TEAS-hankkeessa tarkastellussa tilanteessa.⁶⁷ Toisaalta suhteutettuna kaivosyritysten nykyisin maksaman yhteisöveron määrään, on mahdollista, että voittoveron verokanta jouduttaisiin asettamaan korkeaksi, mikä kasvattaisi voittoveron vääristävää vaikutusta.⁶⁸ Loppupäätelmänä ei siis ole selvää, että verotuottotavoitteen saavuttava matala arvorojalti olisi voittoveroa merkittävästi vääristävämpi.

6.2.2 Vaikutukset yhteiskuntaan ja ympäristöön

Edellä todettu kaivosveron mahdollinen vääristävä vaikutus johtaa siihen, että jotkin kaivosinvestoinnit jäävät toteutumatta tai joidenkin kaivosten tuotanto lopetetaan aiemmin kuin ilman veroa. Kaivostoimintaa syntyy vähemmän, jolloin yhteiskunnan saama hyöty kaivosmineraaleista jää pienemmäksi samoin kuin siitä kerättävä verotuotto. Tuotantomäärän pienentymisellä samoin kuin kaivosveron käyttöönotosta seuraavalla hinnannousulla voi olla merkitystä tietyille kaivosteollisuuden tuotteita hyödyntäville toimialoille, kuten metsä-, ja metalli- ja kemianteollisuudelle sekä maataloudelle.

66 Muutos ei ole täsmälleen ottaen lineaarinen verotason suhteen, mutta arvio on suuntaa antava. Esimerkiksi TEAS-hankkeen ss. 167 ja 240 tuloksia vertailemalla nähdään, että verotason kaksinkertaistaminen kasvatti kannattamattomaksi muuttumisen todennäköisyyden metallikaivoksilla noin 2,4-kertaiseksi.

67 Vertailun vuoksi, TEAS-hankkeessa voittoveron vääristävä vaikutus oli arvioitu rojalteja vähemmän haitalliseksi, kun se muutti 2,1 % simuloinneista kannattavan kaivostoiminnan kannattamattomaksi.

68 TEAS-hankkeessa tarkasteltiin voittoverolle 11,4 %:n verokantaa ja renttiverolle 13,6 %:n verokantaa. Nykyisin 20 %:n verokannalla maksettavaa yhteisöveroa kaivosyhtiöt maksoivat noin 18–24 milj. euroa vuodessa vuosina 2018–2020.

Kerrannaisvaikutukset kaivosmineraaleja käyttäville toimialoille riippuvat kuitenkin siitä, pystyykö tuonti korvaamaan kotimaista tuotantoa ja siitä, miten verorasitus siirtyy eteenpäin hintoihin⁶⁹. Esimerkiksi maataloudessa käytettyjen mineraalien kuljetuskulut voivat nostaa hintoja. Louhintamäärien pienenemisellä on vaikutusta paitsi taloudelliseen toimeliaisuuteen, verotuottoihin ja työllisyyteen myös ympäristöön.⁷⁰

Toisaalta kaivosinvestointien toteutumatta jäämisessä kyse voi olla osittain kaivostoiminnan lykkääntymisestä. Koska kaivosmineraalit ovat uusiutumattomia luonnonvaroja, niiden louhintaan voidaan kohdentaa verotus vain kertaalleen. Kokonaisverotuottoker Tymän kannalta kyse voikin osittain olla lähinnä veron ajallisesta kohdentumisesta erityisesti, jos kaivostoiminta myöhemmän teknologisen kehityksen myötä muuttuu uudelleen kannattavaksi.

Edelleen on otettava huomioon se, että vaikka kaivosinvestoinnit ovat usein kansainvälisten yritysten tekemiä, veron takia mahdollisesti syntymättä jääneeseen kaivostoimintaan sitoutuneet resurssit jäävät muuhun taloudelliseen toimintaan, jolloin mahdolliset vaikutukset yhteiskuntaan kokonaisuudessaan voivat olla eri suuruisia kuin vaikutukset pelkästään kaivostoimintaan.

Vaikka veron tavoitteena ei ole vaikuttaa kaivoksista syntyviin ympäristöhaittoihin, kaivosveroilla voi myös olla vaikutuksia ympäristöön, jos ne vähentävät kaivosten perustamis- päätöksiä ja tuotantomääriä ja siten vähentävät haittoja ympäristölle ja luonnon monimuotoisuudelle Suomessa. Ympäristöhaittojen samoin kuin muiden kaivoksiin liittyvien mahdollisten haitallisten vaikutusten vähentämiseen tähtäävät keinot on kuitenkin suunniteltava erikseen siten, että ohjauskeinot ovat mahdollisimman vaikuttavia ja kustannustehokkaita näiden tavoitteiden suhteen.

Vaikka edellä kuvatut vaikutukset pätevät kaivosveroihin yleensä, niillä ei arvioida olevan keskeistä merkitystä tässä arviomuistiossa tehtävän eri veromallien vertailun kannalta. Edellä on arvioitu, että tässä tarkastelluilla veromalleilla ei edellä esitetyillä verotasoilla

69 Kaivostoimintaan kohdentuva verorasituksen välittyminen eteenpäin talouden eri toimijoille ja toimialoille on monimutkainen kysymys. Verorasitus voi välittyä eteenpäin muille kaivostuotteita käyttäville toimialoille kaivostuotteiden hinnannousuna, mutta lisäksi myös eteenpäin kaivostuotannon välituotepanosten hintaan kuten esimerkiksi työvoiman hintaan, jolloin sen vaikutus kaivosyritykselle ja sen päätöksiin lievenee. Verorasituksen lopullisen kohtaannon selvittäminen on kuitenkin empiirinen kysymys, jonka selvittäminen vaatisi hyvää tutkimusasetelmaa ja sofistikoituneita menetelmiä.

70 Kauppi et al., 2021.

vaikuta olevan suuria eroja taloudellisen toiminnan vääristävyydessä. Tästä näkökulmasta niillä ei myöskään todennäköisesti olisi merkittäviä eroja suhteessa kaivosteollisuuden materiaaleja hyödyntäville toimialoille, muualle yhteiskuntaan tai ympäristöön.

6.3 Hallinnolliset kustannukset

Kaivosvero olisi uusi vero, joten se aiheuttaisi väistämättä hallinnollista taakkaa verovelvollisille ja viranomaisille.

Arvioituista veromalleista rojaltien ilmoittamisen arvioidaan tarvitsevan vähemmän tietoja kuin nettotulon verojen, joten rojalti voi olla hallinnollisilta kustannuksiltaan kevyempi veronmaksajan kannalta. Toisaalta nettotulon verojen ilmoittamista varten tiedot löytyvät ainakin osittain jo nyt yritysten kirjanpidosta. Nettotulon verot kuitenkin edellyttävät monimutkaisempien tietojen selvittämistä kuin rojalit. Näiden tietojen raportointi voi olla haastavaa etenkin pienemmille kaivosyrityksille.

Yhdistelmämalleilla, kuten rojalitin ja nettotulon veron yhdistelmällä, voidaan yrittää yhdistää eri veromallien hyviä puolia. Samalla yhdistelmämallit voivat lisätä merkittävästi hallinnollista taakkaa niin yrityksille kuin Verohallinnolle. Mallien yhdistämisestä saatavaa hyötyä olisikin punnittava suhteessa siitä saatavaan hyötyyn ottaen huomioon, että veron tuottotavoite ja verorasitus jäävät suhteellisen mataliksi ja yhdistelmästä saatava hyöty jää rajalliseksi.

Verohallinnon kannalta kyseessä olisi kokonaisuudessaan uuden verolajin toimeenpano. Uuden verolajin toimeenpano vaatii kokonaisvaltaisen huomioimisen kaikissa Verohallinnon toiminnoissa, kuten tietojärjestelmissä, mahdollisissa saatavissa olevissa vertailutiedoissa, virkailijakoulutuksessa, asiakasohjeistuksessa ja asiakaspalvelussa sekä viestinnässä. Uuden verolajin hallinnollinen järjestäminen vaatii erityistä huomiota kuten, miten valvonta järjestetään ja, mistä tiedot valvontaa varten olisivat saatavissa esimerkiksi ulkoisia rajapintoja hyödyntäen. Järjestelmäkustannusten sekä henkilöressurssien tarpeen arvioiminen on haastavaa. Uusi kaivosvero voi aiheuttaa rekryointitarpeita ja siten ylimääräisiä kustannuksia.

Käytettävissä olevilla tiedoilla Verohallinto on suuntaa-antavasti arvioinut, että kaivannaisten määrään perustuvan rojalitiveron toteutuksen kertakustannukset olisivat noin 800 000–1 000 000 euron suuruusluokkaa. Toteutus maksuunpantavana tuloverona tulisi olemaan kustannuksiltaan ainakin kaksinkertainen. Toteutusvaihtoehtojen työmäärien välillä on myös eroja. Toimeenpanon tarkemmat euromääräarviot voidaan arvioida tarkemmin jatkotyössä, kun Verohallinnon käytettävissä on tarkemmat tiedot veron toteuttamismallista.

6.4 Vaikutukset veronsaajille

Hallituksen vuoden 2022 talousarvioneuvotteluissa tekemän linjauksen mukaan 60 prosenttia kaivosveron tuotosta ohjataan kaivosten sijaintikunnille ja 40 prosenttia valtiolle. Kaivosveron tavoitellusta 25 miljoonan euron vuosituotosta valtion osuus olisi siten 10 miljoonaa euroa ja kuntien osuus 15 miljoonaa euroa vuodessa.

Yksittäisen kunnan kannalta kaivosmallin valinnalla voi olla merkitystä, sillä vero voi muodostaa yksittäisen kunnan kannalta merkittävän tuloerän.⁷¹ Verotuoton epätasainen alueellinen vaihtelu voi johtaa kuntien väliseen eriarvoisuuteen.⁷² Verotuoton ajallinen vaihtelu vaikeuttaa verotuoton ennakoinnista, mikä hankaloittaa kuntien taloudenpitoa. Kaivosveron odottamattomat tuotot voivat myös tuoda tehottomuutta julkisten varojen käyttöön. Voidaan lisäksi kysyä, kuinka hyvin kuntarajojen mukaan muodostuva alue vastaa sitä yksikköä, jonka tulisi saada hallituksen linjauksen mukainen kohtuullinen korvaus sen alueella sijaitsevien luonnonvarojen käytöstä. Myös TEAS-hankkeen johtopäätös oli, että kaivosvero sopii huonosti kuntien tulolähteeksi, vaikka verojen alueellista jakamista voidaan perustella esimerkiksi kunnille kaivoksista aiheutuvilla kustannuksilla. Toisaalta on syytä huomata, että kaivokset tuottavat kunnalle kaivosveron lisäksi myös välillistä hyötyä mm. työpaikkojen ja yhteisöverotulojen kautta.

Tarkastelluista veromalleista kuntien tulolähteeksi sopivat parhaiten mallit, jotka tuottavat tasaista ja ennustettavaa verotuottoa ja johtavat todennäköisesti pienempiin alueellisiin vaihteluihin. Nämä tavoitteet toteutuvat parhaiten määräraojaltin ja heikoiten renttiveron kohdalla. Arvorojalti ja voittovero sijoittuvat näiden välille.

Kaivosveron asema valtionosuusjärjestelmään liittyvässä verotuloihin perustuvassa tasauksessa tulee selvittää erikseen. Tarkastelussa tulee ottaa huomioon niin kannustavuus kuin kuntien erilaiset tilanteet. Tulevaisuuden kuntopolitiikkaa koskevassa valtiovarainministeriön selvityksessä katsottiin, että lähtökohtaisesti kaikkien verotulojen tulisi olla mukana verotuloihin perustavassa tasauksessa vähintään osittaisella painolla.⁷³ Jos kaivosvero luettaisiin mukaan kuntien peruspalvelujen valtionosuusjärjestelmään

71 Esimerkiksi, jos oletetaan metallikaivoksille 0,7 %:n arvorojaltin taso, voidaan arvioida vuoden 2021 tilinpäätöstietojen perusteella, että Sotkamo olisi saanut metallikaivoksilta verotuloja noin 3,5 milj. euroa ja Sodankylä noin 3 milj. euroa, kun kuntien osuus on 60 % näiden kuntien alueella toimivien kaivosyhtiöiden maksamasta kaivosverosta (tässä tarkausarviossa kuntien osuus Terrafame Oy:n kaivosverosta on maksettu kokonaisuudessaan Sotkamoon). Summat vastaavat yli 10 % näiden kuntien kunnallisveron tuotosta vuonna 2020.

72 Merkittävää ajallista vaihtelua voi syntyä kaivosveromallista riippumatta esimerkiksi kaivosten suunniteltujen väli vuosien vuoksi.

73 VM, 2022.

sisältyvään verotuloihin perustuvaan valtionosuuden tasaukseen, järjestelmä leikkaisi kaivosveroa saavan matalan tulotason kunnan valtionosuutta ja lisäisi muiden matalan tulotason kuntien valtionosuutta tasaukseen sisältyvän laskennallisen tasausrajan noustessa veron lisäyksen verran. Yksittäisen kaivoskunnan hyöty pienenesi, jos kaivosvero luetaisiin osaksi tulojen tasauksen laskennallisia verotuloja.

6.5 Johtopäätökset

Vaikutusten arviointia

- Tavoiteltu verotuotto 25 miljoonaa euroa vuodessa on mahdollista saavuttaa millä tahansa edellä tarkastelluista kaivosveromalleista.
- Kaivosveromalleilla on eroja verokertymän ajoittumisen, tasaisuuden, ennustettavuuden, epävarmuuden ja alueellisen jakautumisen osalta. Näillä ominaisuuksilla on merkitystä erityisesti veronsaajakuntien kannalta.
- Tarkastelluista kaivosveromalleista rojalteihin perustuvat järjestelmät tuottavat verotuottoa heti kaivostoiminnan alettua. Nettotuloon perustuvat järjestelmät alkavat tuottaa verotuottoa siinä vaiheessa, kun kaivostoiminta on voitollista (tai tuottaa puhdasta voittoa). Rojalteihin perustuvat järjestelmät ja erityisesti määrärojalti ovat verokertymältään tasaisimpia ja paremmin ennustettavia.
- Kaivosvero ja erityisesti rojaltit vaikuttavat kaivosyritysten tuotantoa koskeviin päätöksiin. Rojaltit kohdistuvat koko tuotannon määrään tai arvoon ja siten kaivosyrityksen nettotulon lisäksi kaivostoiminnan tuotannontekijöihin, eli esimerkiksi työvoimaan sekä koneisiin ja laitteisiin.
- TEAS-hankeen tuloksien perusteella matala rojalтин taso vääristää kaivostoimintaa kuitenkin vain vähän. Loppupäätelmänä ei siis ole selvää, että verotuottotavoitteen saavuttava matala arvorojalti olisi voittoveroa merkittävästi vääristävämpi.
- Samasta syystä tarkasteltujen veromallien ei ole arvioitu todennäköisesti eroavan toisistaan merkittävästi sen suhteen, millaisia vaikutuksia ne aiheuttavat kaivosyrityksille, kaivosteollisuudelle, ympäristölle tai muualle yhteiskuntaan.

- Kaivosvero olisi uusi vero, joten se aiheuttaisi väistämättä hallinnollista taakkaa verovelvollisille ja viranomaisille.
- Yhdistelmämalleilla voidaan yrittää yhdistää eri veromallien hyviä puolia, mutta samalla yhdistelmämallit voivat lisätä merkittävästi hallinnollista taakkaa niin yrityksille kuin Verohallinnolle.
- Nettotulojen veron toteutuksen kertakustannus Verohallinnolle olisi suurempi kuin rojaltin.
- Tarkastelluista veromalleista kuntien tulolähteeksi sopivat parhaiten mallit, jotka tuottavat tasaista ja ennustettavaa verotuottoa ja johtavat todennäköisesti pienempiin alueellisiin vaihteluihin. Nämä tavoitteet toteutuvat parhaiten määrärajoittein ja heikoiten renttiveron kohdalla.

7 Yhteenveto työryhmän johtopäätöksistä

Työryhmän tehtävänä on ollut arvioida vaihtoehtoisia malleja kaivosveron toteuttamiseksi. Arvioituja malleja ovat määräraojalti, arvorojalti, voittovero, renttivero ja rikasteesta saatuun nettotuloon perustuva vero. Työryhmä on tarkastellut eri vaihtoehtojen soveltuvuutta ja toteuttamiskelpoisuutta sekä juridisen että käytännön toteuttamisen kannalta, sekä arvioinut eri vaihtoehtojen pääasiallisia vaikutuksia. Veron toteuttamiskelpoisuuden tarkastelussa työryhmä on ottanut huomioon hallituksen linjauksen kaivosveron käyttöönnotosta vuonna 2023.

Työryhmä on tarkastellut eri veromalleja työryhmän luoman arviointikriteeristön pohjalta. Arviointikriteeristön perusteella työryhmä on tarkastellut erityisesti sitä, miten eri mallit suhteutuvat tavoitteeseen kerätä yhteiskunnalle kohtuullinen korvaus uusiutumattomien luonnonvarojen käytöstä, miten veropohja ja veron perusteet on määritettävissä eri malleissa, miten eri mallit eroavat suhteessa tavoitteeseen 25 miljoonan euron vuosittaisesta verokertymästä, miten eri mallit kohdistuvat eri kaivosyrityksiin, miten mallit eroavat hallinnollisen menettelyn ja toteutettavuuden osalta, sekä mitkä ovat kaivosverosta ja sen eri toteuttamisvaihtoehtoista aiheutuvat yhteiskunnalliset kustannukset.

Työryhmän arviota eri malleista suhteessa tämän arviointikriteeristön kysymyksiin on esitelty liitteessä 1 olevissa taulukoissa. Seuraavassa taulukossa on tiivistetty työryhmän johtopäätöksiä rojaltien ja nettotuloon kohdistuvan kaivosveron hyvistä ja huonoista puolista.

Taulukko 2. Vertailu mallien hyvistä ja huonoista puolista

	Rojalityyppinen kaivosvero	Nettotuloon kohdistuva kaivosvero
Mallin edut	<p>Kohdistuu suorimmin uusiutumattomien luonnonvarojen louhintaan ja hyödyntämiseen sekä arvorojaltissa myös arvoon.</p> <p>Mahdollisuus toteuttaa hallinnollisesti suhteellisen suoraviivaisesti, jos veromalli yksinkertainen ja kaavamainen.</p> <p>Mahdollista toteuttaa nopeassakin aikataulussa, voimaantulo saattaisi olla mahdollista jopa vuoden 2023 aikana.</p>	<p>Vähemmän taloudellisia päätöksiä vääristäviä kuin rojaltit, joten huomioisi sen, että veron ensisijainen tavoite ei ole uusiutumattomien luonnonvarojen käytön väheneminen.</p> <p>Huomioi kaivosyhtiön veronmaksukyvyyn, sillä vero kohdistuu voitolliseen toimintaan.</p> <p>Sama veropohja ja verotaso soveltuvat luontevasti kaikille kaivoksille.</p>
Mallin heikkoudet	<p>Teoriassa vaikuttavat enemmän kaivosyriyten tuotantoa koskeviin päätöksiin, mutta merkitys pieni verotuottotavoitteen mukaisella alhaisella verotasolla.</p> <p>Yksinkertainen veromalli edellyttäisi todennäköisesti arvo- ja määräraojaltin yhdistelmää, eli veropohja eroaisi hieman metallimalmien ja muiden mineraalien välillä.</p>	<p>Vero kohdistuminen kaivostoiminnan voittoihin ei välttämättä aina kerää kohtuullista korvausta uusiutumattomien luonnonvarojen käytöstä.</p> <p>Hallinnollisesti monimutkaisempi toteuttaa kuin rojaltit.</p> <p>Tulon määrittäminen tarkasti upstream-toimintojen jälkeiseen pisteeseen ei ole suoraviivaista.</p> <p>Riski verotuottojen vuotamisesta suurempi kuin rojalteissa.</p> <p>Verotuottojen vuosittainen ja alueellinen vaihtelu suurempaa kuin rojalteissa.</p> <p>Valmistelu ja täytäntöönpano vaativat asetettua aikataulua pidemmän ajan.</p>

Työryhmän arvion perusteella kaivosvero voitaisiin teknisesti sinänsä toteuttaa millä tahansa edellä tarkastelluista kaivosveromalleista. Myös tavoiteltu verotuotto 25 miljonnaa euroa vuodessa on mahdollista saavuttaa mallista riippumatta. Koska kyseessä on täysin uusi vero, kaivosveroa toteutettaessa tulisi huomioida hyvän verojärjestelmän periaatteet. Näistä työryhmä on pitänyt tärkeänä erityisesti veron neutraalia vaikutusta kaivos toiminnan kannattavuuteen ja investointeihin sekä veron oikeudenmukaisuutta, ennakoitavuutta ja hallinnollista tehokkuutta. Seuraavassa esitetään työryhmän arvio eri mallien toteuttamiskelpoisuudesta asetettujen tavoitteiden valossa.

Nettotuloon kohdistuvien kaivosveromallien, erityisesti renttiveron, etuna voidaan pitää sitä, että ne vääristävät rojalteja vähemmän yritysten päätöksentekoa. Nettotuloon kohdistuvien kaivosveromallien etuna voidaan pitää myös sitä, että niitä voitaisiin luontevasti soveltaa yhtenäisesti kaikkiin kaivostoiminnan harjoittajiin ilman tarvetta ottaa huomioon kaivosmineraalikohtaisia erityispiirteitä. Lisäksi nettotuloon kohdistuvassa kaivosverossa verorasitus kohdistuisi veronmaksukykyisyysperiaate huomioon ottaen erityisesti voitolliseen toimintaan.

Toisaalta nettotulon veromallien ei välttämättä voida katsoa parhaalla mahdollisella tavalla vastaavan tavoitteeseen kerätä kohtuullinen korvaus uusiutumattomista luonnonvaroista, sillä kaivostoiminnasta ei välttämättä kertyisi lainkaan korvausta uusiutumattomista luonnonvaroista silloin, kun toiminnasta ei synny voittoa tai puhdasta voittoa. Nettotulon vero malleissa luonnonvarojen käytöstä suoritettavaan korvaukseen vaikuttaa siten suhdannevaihteluiden ja kaivoksen elinkaarivaiheen lisäksi myös kaivostoiminnan harjoittajan kustannustehokkuus.

Rojaltityyppinen vero vastaisi suoraviivaisesti veron tavoitteeseen tuottaa yhteiskunnalle korvaus uusiutumattomien luonnonvarojen louhinnasta ja hyödyntämisestä, sillä ne tulevat suoritettavaksi kaivostoiminnan kannattavuudesta riippumatta. Toisin kuin nettotulon veromallit, rojaltityyppinen vero olisi mahdollista toteuttaa kaavamaisilla ja yksinkertaisilla veroperusteilla. Tällöin veropohja ei täsmällisesti vastaisi kaivostuotannon arvoa, mutta ottaisi kuitenkin veron tavoitteen ja tason kannalta riittävällä tavalla huomioon kaivosmineraalien ja kaivosten väliset erot.

Rojaltit vaikuttavat kaivosyritysten tuotantoa koskeviin päätöksiin enemmän kuin nettotulon veromallit. Ennalta asetettu verotuottotavoite tarkoittaisi kuitenkin rojaltien osalta matalaa verotasoa. Tällainen matalan verotason rojalte saattaisi siis vääristää toimintaa vain vähän, eikä ole selvää, että rojalte olisi tällöin voittoveroa merkittävästi vääristävämpi. Tästä syystä tarkasteltujen veromallien ei ole todennäköisesti arvioitu eroavan toisistaan merkittävästi sen suhteen, millaisia vaikutuksia ne aiheuttavat kaivosyrityksille, kaivosteollisuudelle, muualle yhteiskuntaan tai ympäristölle.

Koska kaivosvero olisi uusi vero, se aiheuttaisi väistämättä hallinnollista taakkaa vero-velvollisille ja viranomaisille mallista riippumatta. Hallinnolliselta toteuttavuudeltaan rojaltilmien on arvioitu olevan kuitenkin suhteellisen yksinkertaisesti toteuttavia, jos vero perustuu tarkasteltuun kaavamaiseen rojaltilmalliin. Sen sijaan nettotulon vero mallien arvioidaan olevan huomattavasti työläämpiä ja kalliimpia toteuttaa sekä vaativan verotusmenettelyltä monimutkaisempaa ja hallinnollisesti raskaampaa järjestelmää. Kokonaisuutena arvioiden molempien mallien valmistelu siten, että veroa voitaisiin soveltaa vuoden 2023 aikana, vaikuttaa haastavalta. Hyvin yksinkertaisen rojaltiltityyppisen veron osalta tämä voisi kuitenkin olla tavoiteltavissa, jos jatkovalmistelua varten saadaan riittävä tietopohja ja veroviranomaiselle jää riittävä aika toteuttaa järjestelmä ja ohjeistus.

Tarkastelluista kaivosveromalleista rojalteihin perustuvat järjestelmät tuottavat verotuottoa heti kaivostoiminnan alettua. Nettotuloon perustuvat järjestelmät alkavat tuottaa verotuottoa siinä vaiheessa, kun kaivostoiminta on voitollista tai tuottaa puhdasta voittoa. Kuntien näkökulmasta nettotulon veromalleja voidaan pitää rojalteja huonompana vaihtoehtona, sillä verotuotto voi vaihdella vuosittain. Rojaltiltityyppisissä veroissa verokertymä voisi olla tasaisempaa ja ennakoitavampaa.

Kun otetaan huomioon verolle asetettu suhteellisen matala valtiontaloudellinen tavoite ja veron käyttöönoton tavoiteaikataulu vuoden 2023 aikana, tulee arvioida tarkkaan, onko rojalteja huomattavasti monimutkaisemman ja hallinnollisesti raskaamman sekä verosuunnittelumahdollisuuksien vuoksi verotulojen vuotamiselle alttiimman nettotulon veromallin käyttöönotto Suomessa perusteltua. Työryhmän kokonaisarvion perusteella rojaltiltityyppinen vero voi asetettujen tavoitteiden näkökulmasta olla toteuttamiskelpoisempi malli, jos vero toteutetaan arviomuistiossa esitetysti kaavamaisena ja yksinkertaisena verona. Jos kaivosverossa halutaan kuitenkin ottaa huomioon tarkka kaivoskohtainen toiminta ja tuottavuus, veron tulisi perustua nettotulon veromalleihin. Tällaisen veron valmistelu, täytäntöönpano ja seuranta vaatisivat kuitenkin huomattavasti pidemmän valmisteluajan.

Lähteet

Harju, J., Matikka, T. (2019): Yritysten hallinnolliset kustannukset selittävät ALV-alarajan aiheuttamat vaikutukset. VATT Policy Brief 1/2009. (*Harju – Matikka, 2009*)

Kauppi, Sari; Kari, Seppo; Äimä, Kristiina; Huhtala, Anni; Ropponen, Olli; Silvo, Kimmo; Tuomainen, Jouko (2021): Kaivosveron vaihtoehdot ja niiden vertailu. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2021:44; Helsinki 2021. (*Kauppi et al., 2021*)

Knuutinen, Reijo: Mitä on ns. aggressiivinen verosuunnittelu? Verotus 1/2015, s. 5-19; Helsinki 2015. (*Knuutinen, 2015*)

Knuutinen, Reijo: Verosuunnittelun oikeudelliset ja yhteiskunnalliset rajat, Helsinki 2020. (*Knuutinen, 2020*)

Myrsky, Matti, Suomen veropolitiikka, Helsinki 2013. (*Myrsky, 2013*)

Otto, James; Andrews, Craig; Cawood, Fred; Doggett, Michael; Guj, Pietro (2006); Stremole, Frank; Stermole, John; Tilton, John: Mining Royalties – A Global Study of Their Impact on Investors, Government, and Civil Society. World Bank, Washington, 2006. (*Otto et al., 2006*)

Oikeusministeriö: Ahvenanmaan asema säädösvalmistelussa ja EU-asioissa. Ohjeita ministeriöiden valmistelijoille. Oikeusministeriön julkaisu 8/2012, Selvityksiä ja ohjeita, Helsinki, 2012. (*OM, 2012*)

Työ- ja elinkeinoministeriö: Toimialaraportit – kaivosteollisuus. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisu 57/2019, Helsinki, 2019. (*TEM, 2019*)

Työ- ja elinkeinoministeriö: Toimialaraportit – kaivosteollisuus. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisu 4/2021, Helsinki, 2021. (*TEM, 2021*)

Valtiovarainministeriö: Energiaverotuksen uudistamista selvittävän työryhmän raportti ehdotukseksi hallitusohjelman kirjausten ja tavoitteiden toteuttamisesta sekä energiaverotuksen muusta kehittämisestä. Valtiovarainministeriön julkaisu – 2020:62. (*VM, 2020*)

Valtiovarainministeriö: Kuntapolitiikka käännekohdassa? Kuntien toimintaedellytysten vahvistaminen ja kuntapolitiikan tulevaisuuden skenaarit. Valtiovarainministeriön julkaisu – 2022:5. (*VM, 2022*)

Liite 1 – Eri kaivosveromallien tarkastelu työryhmän asettaman arviointikriteeristön pohjalta

Taulukko 3. Miten eri veromallit toteuttavat parhaiten tavoitetta kerätä kaivosverolla kohtuullinen korvaus uusiutumattomien luonnonvarojen käytöstä?

Kaivosveromalli	Arvio mallista
Määrärojalti	Vero kohdistuu välittömästi louhittavan ja hyödynnettävän uusiutumattoman luonnonvaran määrään ja tuottaa lainsäädännössä määritetyn korvauksen siitä. Veropohjan määrittelytavasta riippuen vero on kohdennettavissa upstream- tai downstream-tuotantoon.
Arvorojalti	Arvorojalti tuottaa lainsäädännössä määritetyn korvauksen, joka mineraalin määrän lisäksi ottaa huomioon arvon. Veropohjan määrittelytavasta riippuen vero on kohdennettavissa upstream- tai downstream-tuotantoon.
Voittovero	Vero kohdistuu kaivostoiminnan voittoihin, jolloin veron määrä ei välttämättä korreloi suoraan uusiutumattomien luonnonvarojen käytön kanssa vaan riippuu myös kaivostoiminnan harjoittajan tehokkuudesta – uusiutumattomia luonnonvaroja käytetään tappiollisessakin kaivostoiminnassa. Kaivostoiminnan tehokkuus vaikuttaa kunnan saamaan korvaukseen luonnonvaroista.
Renttivero	Vero kohdistuu kaivostoiminnan puhtaisiin voittoihin, jolloin veron määrä ei välttämättä korreloi suoraan uusiutumattomien luonnonvarojen käytön kanssa vaan riippuu myös kaivostoiminnan harjoittajan tehokkuudesta (vielä enemmän kuin voittovero) – uusiutumattomia luonnonvaroja käytetään myös tappiollisessa kaivostoiminnassa. Kaivostoiminnan tehokkuus vaikuttaa kunnan saamaan korvaukseen luonnonvaroista.
Rikasteesta saadun nettotulon vero	Kuten voittovero tai renttivero. Lisäksi vero ei kohdistu pelkästään kaivoksen ns. upstream-toimintoihin. Veropohjassa varsinaisen louhimistoiminnan lisäksi myös myöhemmästä jatkojalostuksesta syntynyttä voittoa, jolloin vero ei kohdistu pelkästään uusiutumattomien luonnonvarojen käyttöön.

Taulukko 4. Veropohja ja veroperusteet: mitä tarkoitetaan uusiutumattomilla mineraalivaroilla ja miten veropohja ja veroperusteet määritetään?

Kaivosveromalli	Arvio mallista
Määrärajalti	<ul style="list-style-type: none"> • Sama veromalli soveltuisi kaikille kaivosmineraaleille. • Ei ota huomioon riittävästi eri tekniikoita ja mineraalien arvoja – edellyttäisi useampia verotasoja.
Arvorajalti	<ul style="list-style-type: none"> • Huomioi mineraalin määrän lisäksi sen arvon, jolloin mineraalien arvojen eroavaisuudet tulevat huomioiduksi ja arvotetuksi veron määrässä. • Arvonmääritys olennainen kysymys. Kaavamaisessa mallissa metallimalmeille voitaisiin hyödyntää maailmanmarkkinahintaa. • Muille kuin metallimalmeille ei julkisia arvoja, mikä vaikeuttaa arvonmääritystä. Arvorajaltin sijasta tulisi mahdollisesti harkita määrärajaltia muille kuin metallimalmeille.
Voittovero	<ul style="list-style-type: none"> • Muistuttaa nykyistä yhteisöverojärjestelmää (pois lukien kaivoskohtaisuus ja mahdollisuus luonnolliseen henkilöön verovelvollisena). • Sama veropohja ja verotaso soveltuu luontevasti yhtenäisesti eri kaivosmineraaleille ilman tarvetta ottaa huomioon eri kaivosten ja kaivosmineraalien erityispiirteitä. • Kapeahko veropohja, sillä tulonhankkimiskustannukset vähennetään. Veropohjaan liittyvät ratkaisut tehtävä tiiviissä kytköksissä veron soveltamisalaa koskevien rajausten kanssa. • Tulojen määrittely upstream -toimintojen jälkeiseen arvoon ei yksiselitteistä, erityisesti jos kaivosmineraalille ei löydy maailmanmarkkinahintaa (teollisuusmineraalit ja myös osa metallimalmeista).
Renttivero	<ul style="list-style-type: none"> • Uusi malli Suomessa, johon liittyy paljon teknisiä kysymyksiä. Esimerkiksi voittojen ja tappioiden symmetrinen kohtelu ja oman pääoman kustannuksen huomioiminen poikkeaisi nykyisestä yhteisöverojärjestelmästä. Toisaalta esimerkiksi investointien käsittely kassavirtaperusteisesti voisi olla suoraviivaisempi malli kuin nykyinen poistojärjestelmä. • Sama veropohja ja verotaso soveltuu luontevasti yhtenäisesti eri kaivosmineraaleille ilman tarvetta ottaa huomioon eri kaivosmineraalien ja kaivosten erityispiirteitä. • Kapea veropohja, sillä tulonhankkimiskustannukset vähennetään ja kohdistuu vain puhtaaseen voittoon. Veropohjaan liittyvät ratkaisut tehtävä tiiviissä kytköksissä veron soveltamisalaa koskevien rajausten kanssa.

Kaivosveromalli**Arvio mallista**

	<ul style="list-style-type: none">• Tulojen määrittely upstream-toimintojen jälkeiseen arvoon ei yksiselitteistä, erityisesti jos kaivosmineraalille ei löydy maailmanmarkkinahintaa (teollisuusmineraalit ja osa metallimalmeista).• Vain vähän kv-verrokkeja kaivosalalla ja sovelletaan yleensä yhdessä rojaltityyppisen minimiveron kanssa.
Rikasteesta saadun nettotulon vero	<ul style="list-style-type: none">• Rikasteesta saadun tulon määrittely voi usein olla yksinkertaisempaa kuin pelkän upstream-toiminnan tulo, sillä kaivosmineraali useimmin kaupallisessa muodossa rikastamisen jälkeen.• Lisäksi samat huomiot kuin edellä voittoverossa tai renttiverossa.

Taulukko 5. Verokertymä

Kaivosveromalli	Arvio mallista
Määrärajalti	<ul style="list-style-type: none"> • Tuotantomäärän vaihtelu vaikuttaa verotuoton määrään. Määrätiedot eivät välttämättä vastaa tulevaa tuotantomäärää (lähivuosina). • Jos verotaso määritettäisiin neutraaliuden tavoitteen mukaan kullekin mineraalille erikseen sen arvon mukaan, hintamuutosten seurauksena verotasoja pitäisi muuttaa vuosittain ja hintavaihtelu vaikuttaisi verotuottoon. • Kaivoskunta saa korvauksen luonnonvaroista tuotannon määrän perusteella.
Arvorojalti	<ul style="list-style-type: none"> • Tuotantomäärän vaihtelu vaikuttaa verotuoton määrään. Määrätiedot eivät välttämättä vastaa tulevaa tuotantomäärää (lähivuosina). • Veroprosentti määritettäisiin nykyhinnoin. Hintavaihtelu vaikuttaisi verotuottoon. • Kaivoskunta saa korvauksen luonnonvaroista tuotannon arvon perusteella.
Voittovero	<ul style="list-style-type: none"> • Verotuottojen vuosittainen ja alueellinen vaihtelu voi olla suurta. • Kaivoskunta saa korvauksen luonnonvaroista ainoastaan, jos kaivostoiminta on voitollista. • Riski verotuottojen vuotamiseen, jonka huomiointi vaatii yksityiskohtaista sääntelyä. • Verokannan määrittely vaikeaa etukäteen verotuottotavoitteen saavuttamiseksi. Verokanta mahdollisesti määriteltävä korkeaksi. • Vero kohtelee tasapuolisemmin eri kokoisia ja eri tyyppisiä kaivoksia ilman että esimerkiksi verotasossa olisi tarpeen ottaa huomioon kaivosmineraalikohtaisia erityispiirteitä.
Renttvero	<ul style="list-style-type: none"> • Verotuottojen vaihtelu vielä suurempaa kuin nettovoiton verossa. KV-esimerkeissä vaihtelua yleensä tasataan jonkinlaisella minimiverolla. • Kaivoskunta saa korvauksen luonnonvaroista ainoastaan, jos kaivostoiminta tuottaa puhdasta voittoa. • Riski verotuottojen vuotamiseen, jonka huomiointi vaatii yksityiskohtaista sääntelyä. Mahdollinen koko pääoman kustannuksen huomiointi voi kuitenkin vähentää rahoitusjärjestelyihin liittyviä verosuunnittelumahdollisuuksia. • Verokannan määrittely vaikeaa etukäteen verotuottotavoitteen saavuttamiseksi. Verokanta mahdollisesti määriteltävä korkeaksi. • Vero kohtelee tasapuolisemmin eri kokoisia ja eri tyyppisiä kaivoksia ilman että esimerkiksi verotasossa olisi tarpeen ottaa huomioon kaivosmineraalikohtaisia erityispiirteitä.

Taulukko 6. Veron kohdistuminen ja vaikutukset kaivosyrityksiin

Kaivosveromalli	Arvio mallista
Määrärojalti	<ul style="list-style-type: none"> • Vääristää yritysten investointipäätöksiä verrattuna teoreettiseen puhtaaseen renttiveroon. Matalalla verotasolla vääristymän vaikutus on vähäinen. Määrärojalti potentiaalisesti arvorojaltia vääristävämpi, jos verotasoa ei voida määrittää neutraalisti mineraalien kesken. • Kiinteän verotusarvon selkeys ja ennustettavuus. • Yrityksille kohdistuva hallinnollinen taakka suhteellisen pieni.
Arvorojalti	<ul style="list-style-type: none"> • Vääristää yritysten investointipäätöksiä verrattuna teoreettiseen puhtaaseen renttiveroon. Matalalla verotasolla vääristymän vaikutus on vähäinen. • Yrityksille kohdistuva hallinnollinen taakka suhteellisen pieni, jos verotusarvon määrittely pohjaa maailmanmarkkinahintaan.
Voittovero	<ul style="list-style-type: none"> • Teoriassa vääristää investointipäätöksiä vähemmän kuin rojaltit. • Kaivostulon määrittämiseen mahdollisesti liittyvä tulokinnanvaraisuus ja tietojen raportoiminen voi olla haastavaa etenkin pienemmille kaivosyrityksille, joille hallinnolliset kustannukset voisivat muodostua suhteessa suurehkoiksi. Mahdollinen alarajahuojennus voisi lieventää vaikutuksia.
Renttivero	<ul style="list-style-type: none"> • Teoriassa ei merkittävää vaikutusta investointien kannattavuuteen ja ei vääristä investointipäätöksiä. Käytännössä teoreettista puhdasta renttiverojärjestelmää ei mahdollista toteuttaa, mutta vääristävien vaikutusten voidaan kuitenkin arvioida olevan vähäisempiä kuin muissa malleissa. • Kaivostulon määrittämiseen mahdollisesti liittyvä tulokinnanvaraisuus ja tietojen raportoiminen voi olla haastavaa etenkin pienemmille kaivosyrityksille, joille hallinnolliset kustannukset voisivat muodostua suhteessa suurehkoiksi. Mahdollinen alarajahuojennus voisi lieventää vaikutuksia.

Taulukko 7. Hallinnollinen menettely, toteutettavuus ja veron jakaminen kunnille

Kaivosveromalli	Arvio mallista
Määrärojalta	<ul style="list-style-type: none"> • Suoraviivainen toteutusmalli menettelyllisesti, toteuttavissa oma-aloitteisena verona. • Jos useampia verotasoja, menettely monimutkaistuu.
Arvorojalta	<ul style="list-style-type: none"> • Suoraviivainen toteutusmalli menettelyllisesti, toteuttavissa oma-aloitteisena verona. • Arvojen määrittäminen ja vahvistaminen verotusta varten riittävällä tarkkuudella vaatii hallinnollista työtä ja osaamista. • Jos useampia verotasoja, menettely monimutkaistuu.
Voittovero	<ul style="list-style-type: none"> • Pohjana voidaan mahdollisesti joiltakin osin hyödyntää nykyistä elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia, vaikkakin veropohja pitänee määrittää itsenäisesti ja yksityiskohtaisesti ottaen huomioon veron luonne vain kaivostoimintaan kohdistuvana erillisverona. Voimaantulo vuoden 2023 aikana vaikea saavuttaa. • Menettelyllisesti voitaneen toteuttaa pitkälti nykyisen yhteisöveromenettelyn pohjalta.
Renttivero	<ul style="list-style-type: none"> • Täysin uusi verotustapa Suomen verotusjärjestelmä jonka voimaantulo vuoden 2023 alusta vaikea saavuttaa. • Menettelyllisesti voitaneen toteuttaa pitkälti nykyisen yhteisöveromenettelyn pohjalta.

Liite 2 – Kaivosteollisuus ry:n täydentävä lausuma

Valtiovarainministeriölle

LAUSUNTO VALTIOVARAINMINISTERIÖN KAIVOSVERON ARVIOMUISTIOSTA

Valtiovarainministeriö on antanut Kaivosteollisuus ry:lle mahdollisuuden jättää täydentävä lausunto kaivosveron toteuttamista arvioivan työryhmän arviomuistioon. Kaivosveron toteuttamistapoja on käyty läpi Kaivosteollisuus ry:n työryhmässä, johon kuuluu kattavasti Suomessa toimivien metallimalmi- ja teollisuusmineraalikaivosyhtiöiden edustajia.

Kaivosteollisuus ry kiittää mahdollisuudesta lausua otsikkoasiassa ja esittää lausuntonsa alla.

1 KAIVOSTUOTANNON ARVO

1. Kaivosteollisuus ry haluaa kiinnittää Valtiovarainministeriön huomion kaivosteollisuuden tilanteeseen Suomessa. Kuten arviomuistiossa todetaan, sulatot ja jalostamot tuottavat Suomessa metalleja paljon enemmän kuin mitä niiden raaka-aineita Suomessa louhitaan. Suomi on erittäin riippuvainen raaka-aineiden tuonnista ulkomailta, ja suomalaiset metallinjalostajat toimivatkin suurelta osin tuontirikasteiden varassa. Vuonna 2020 metallimalmirikasteita tuotiin Suomeen yhteensä 3,8 miljoonaa tonnia, kun niitä vietiin Suomesta 0,3 miljoonaa tonnia. Venäjän hyökkäys Ukrainaan on heikentänyt raaka-aineiden saantia, kun Venäjältä tavallisesti tuotujen raaka-aineiden tuonti on keskeytetty. Venäjältä on tuotu Suomeen etenkin nikkelikiiveä, rautamalmia ja lannoitteiden raaka-aineita.

On myös syytä kiinnittää huomiota EU:n raaka-ainepolitiikkaan. EU:n komission REPowerEU -tiedonanosssa (COM 2022/230 18.5.2022) komissio pyrkii vahvistamaan eurooppalaista arvoketjua tunnistamalla mineraalivaroja ja Euroopan strategisen edun mukaisia kriittisiä raaka-aineita koskevia hankkeita ja varmistamalla samalla ympäristönsuojelun korkea taso.

2. Kaivosveron käyttöönotto lisää suomalaisten kaivosyhtiöiden toimintakustannuksia ja siten pienentää rikastehintojen ja tuotannon marginaaleja. Kotimaiseen tuotantoon kohdistuvat kustannukset asettavat Suomessa tuotetun rikasteen eri

asemaan suhteessa ulkomailta tuotuun rikasteeseen. Vaikutus vaihtelee valittavan kaivosveromallin mukaan, mutta vaikutus on joka tapauksessa suurempi kuin ilman kaivosveroa. Etenkin ne veromallit, jotka eivät kohdistu nettotulon verottamiseen, nostavat kynnystä kaivosten perustamiseen ja vastaavasti aikaistavat niiden sulke-
mista. Kaivosveron säätäminen tulee heikentämään kotimaisen tuotannon asemaa. Ulkomailta tuotavaa rikastetta ei ole tarkoitus verottaa.

3. Mikäli kaivosveron säätäminen katsotaan vallitsevassa maailman tilassa tarpeelliseksi, tulee se säätää huolella ja pitkäjänteisesti. Ottaen huomioon kansantaloudelliset ja suomalaisen kaivosteollisuuden omavaraisuusnäkökulmat, vero on perusteltua kohdistaa kaivostoiminnan nettotuloon.
4. Kaivosveron tuotot on perusteltua jakaa valtion ja kuntien välillä vuoden 2022 talousarvioneuvotteluissa linjatun suhteen 60/40 mukaisesti. Suuri osa Suomen kaivoksista sijaitsee kasvukeskusten ulkopuolella. Näillä harvaan asutuilla seuduilla ei usein ole valmiiksi infrastruktuuria ja palveluita, joita kaivostoiminnan harjoittaminen edellyttää. Tämä tarkoittaa tie-, sähkö- ja vesiyhteyksien lisäksi muun muassa työvoiman käyttämiä päivittäispalveluita. Tästä näkökulmasta olisi perusteltua, että kaivosveron kuntaosuudella ei olisi merkitystä valtionosuusjärjestelmässä kunnille määriteltävään valtionosuuteen.

2 VEROVELVOLLISET

5. Kaivosveron soveltamisala on rajattava louhintaan ja luonnon resurssin sisältämästä arvosta saatuun tuottoon, vaikka koko kaivostoiminnan tuotoista osa jakautuisi muille toimijoille. Arviomuistiossa on käsitelty juniorkaivosyhtiöitä ja sellaisia alihankkijoita, joiden saama palkkio on sidottu kaivostoiminnan tulokseen.
6. Kaivosteollisuus ry:n näkemyksen mukaan nämä toimijat on jätettävä kaivosveron soveltamisalan ulkopuolelle.
7. Juniorkaivosyhtiöt eivät käytä eivätkä saa tuloja luonnon resurssin sisältämästä arvosta, vaan ne harjoittavat malminetsintää. Kun juniorkaivosyhtiöt myyvät tietyn projektin, on kyse tutkimusoikeuksien tai hyödyntämis- ja tutkimusoikeuksien myynnistä. Juniorkaivosyhtiöiden riski on myös täysin erilainen kuin kaivosyhtiöillä: hankittu kaivosprojekti tyypillisesti edellyttää mittavien lisäpääomien sijoittamista, ennen kuin kaupallinen kaivostoiminta voidaan aloittaa. On myös mahdollista, että hankittu kaivosprojekti ei osoittaudu kaupallisesti kannattavaksi, jolloin kaivos jää perustamatta.

8. Alihankkijoille maksetun palkkioiden osalta huoli liittyy Kaivosteollisuus ry:n käsityksen mukaan siihen, että alihankkijalle maksettu palkkio voi olla nettotuloveromallissa kaivosyhtiölle vähennyskelpoinen menoerä, mutta alihankkija ei maksaisi saamastaan tulosta kaivosveroa. Kaivosteollisuus ry haluaa painottaa, että kaivosyhtiöiden kuten muidenkin elinkeinonharjoittajien tavoite on pyrkiä harjoittamaan mahdollisimman kannattavaa liiketoimintaa. Alihankkijoiden käyttö on kaivosyhtiölle kuluerä, eli niitä käytetään ainoastaan silloin kun se on liiketaloudellisesti perusteltua. Jos veroja maksetaan nettotuloveropohjaisesti, kaivosyhtiön kannattaa pyrkiä verosta huolimatta pyrkiä kasvattamaan voittojaan. Myös se on syytä pitää mielessä, että verovelvollisilla on oikeus järjestää liiketoimintansa haluamallaan tavalla, ja näillä valinnoilla voi olla vaikutusta myös verotukseen. Myös alihankkijat maksavat tuloistaan veroa. Kyse ei ole mistään torjuttavasta ilmiöstä, vaan siitä, että elinkeinotoimintaa harjoitetaan liiketoiminnan ehdoilla.

3 ROJALTIMALLIT

9. Valtiovarainministeriön arviomuistiossa on käsitelty metallimalmien maailmanmarkkinahintojen perusteella määräytyvää arvorojaltia, sekä määrärojaltia, jota sovellettaisiin silloin kun maailmanmarkkinahintaa ei ole.
10. Maailmanmarkkinahinta kuvastaa metallimalmien keskimääräisiä standardihintoja, ja se on saatavilla valmiille metallituotteelle. Maailmanmarkkinahinta sisältää siten jatkojalostuksessa syntynyttä arvonlisää, joka ei liity itse louhitun luonnon resursin sisältämään arvoon, eikä se vastaa täsmällisesti rikasteena tai lopputuotteena myydyin malmin arvoa. Arviomuistiossa on todettu, että maailmanmarkkinahinnat kuvastaisivat kuitenkin riittävällä tasolla eroja metallimalmien arvoissa eikä tämä siksi olisi ongelma rojaltin maksuunpanon kannalta. Arvorojalti kylläkin huomioi maailmanmarkkinahintojen muutoksen mutta se ei pysty huomioimaan sitä, miten malmista saadaan myyntikelpoinen rikaste. Esimerkiksi osa kaivoksen rikasteista saattaa olla sellaisia, etteivät ne sellaisenaan ole kauppakelpoisia vaan vaativat lisäjalostusta.
11. Arviomuistiossa on myös käsitelty sitä, missä kohtaa tuotantoketjua rojaltin perusteena oleva määrä tulisi määrittää. Arviomuistiossa on esitetty, että jos veropohja määritetään vasta rikastuksen tai jatkojalostuksen jälkeen, ei vero kohdistuisi kaikkiin louhittuun mineraaliin vaan ainoastaan siihen osaan joka on hyödynnetty. Kaivosteollisuus ry huomauttaa, että rikastamisella pyritään lähtökohtaisesti saamaan talteen kaikki taloudellisesti kannattavasti hyödynnettävät mineraalit. Kaivos toiminnan tuotantoketjuun kuuluvat valmistelevat työt, louhinta, rikastusjätteen varastointi ja muu logistiikkaa edellyttävät niin merkittäviä taloudellisia panostuksia,

että mitään kaupallisesti hyödynnettävissä olevia mineraaleja ei jätetä ottamatta talteen.

12. Näin määrättävä arvorojalti – vastaavasti kuin määrärojalti – vaikuttavat kaivoksia koskeviin investointipäätöksiin kuten kaivoksen perustamiseen ja lopettamiseen. Arviomuistiossa on esitetty kaivosveron tavoitellun verotuoton olevan 25 miljoonaa euroa vuodessa. Mikäli vero toteutetaan tuotantokustannuksiin vaikuttavana rojal-tina, nostaisi se tuotantokustannuksia ja kannattavan louhinnan edellyttämää mal-min metallipitoisuutta (eli malmin cut-off -arvoa). Osaa malmiesiintymistä ei kannat-taisi tällöin louhia, jolloin luonnonvaroja jää hyödyntämättä. Kaivoksen kannatta-vuus loppuu aikaisemmin ja elinkaari lyhenee.
13. Mikäli kaivos lopetetaan aiemmin kuin nettotuloveromallissa, jää kaivosverotuottoja kyseisiltä vuosilta saamatta. Kaivoksen lopettamisella on myös useita välillisiä vaiku-tuksia kaivospaikkakunnan työpaikkojen vähentymisen, sekä ansio- ja yhteisötulo-verokertymän pienenemisen kautta.
14. Kaivosteollisuus ry toteaa, että arviomuistiossa esitetyle näkemykselle siitä, että arvorojaltin vaikutus markkinaan olisi vähäinen, ei ole näyttöä. Sen sijaan, Kaivos-teollisuus ry:n saama viesti kaivosyhtiöiltä on päinvastainen: 25 miljoonan euron verotuottotavoitteen kerääminen rojaltein vaikuttaa merkittävästi kaivosyhtiöiden toimintaan ja heikentää kaivostoiminnan kannattavuutta.
15. 25 miljoonan euron verotavoite on nykyisen hallituksen asettama. Tavoite voi muuttua tulevina hallituskausina poliittisesta päätöksenteosta ja valtion budjetin rahoitustarpeista riippuen. Jos kaivosvero toteutetaan rojal-tina, verotavoitteen kas-vattaminen heikentää kaivostoiminnan kannattavuutta entistä voimakkaammin. Vaikka vaikutusta pidettäisiin nyt vähäisenä (mitä se ei Kaivosteollisuus ry:n ja suo-malaisten kaivosten näkökulmasta ole), ei se tarkoita, että tilanne säilyisi tulevaisuu-dessa samana. Nettotuloveromalleissa vaikutus ei ole yhtä voimakas, koska veroa maksetaan voitosta.
16. Rojal-tien korottamiselle niin sanotun supersyklin aikana (jolloin kaivostoiminnan tuotot kasvavat merkittävästi) voi myös syntyä painetta. Riskinä on tällöin, että koro-tus tapahtuu liian myöhään ja / tai jää voimaan liian pitkäksi aikaa, mikä entisestään heikentää kaivostoiminnan kannattavuutta. Nettotuloveromalleissa tätä ongelmaa ei ole, koska verotuotot kasvavat automaattisesti nettotulon kasvun myötä. Rojal-teihin on arviomuistiossa yhdistetty etuna hallinnollisen työn suhteellinen keveys nettotuloveromalleihin verrattuna. Asiassa on syytä huomatta, että rojal-tit edellyt-tävät muun muassa louhitun mineraalin pitoisuuksien määrittämistä. Arviomuis-tiossa todetaan, että arvorojaltia varten tarvittava mineraalin arvo ei ole saatavilla

yksinkertaisesti kaikilta mineraaleilta. Arvorojaltin implementointi voi siten edellyttää myös omanlaistaan yksityiskohtaista raportointia louhituista kaivosmineraaleista. Rojaltin määrään voi vaikuttaa esimerkiksi sivukiveen menevät pitoisuudet ja rikastuksessa syntyvä hävikki.

17. Rojaltimalleissa teollisuusmineraalikaivosten verotus voidaan joutua toteuttamaan arvorojaltin sijasta määrärojalta. Jos tuotannon arvo laskee heikon suhdanteen aikana, on mahdollista, että määrärojalti tekee kaivostoiminnasta tappiollista, kun myyntitulot laskevat mutta louhitut määrät säilyvät ennallaan. Tämä voi johtaa keskeytysiin tai välivuosiin kaivostoiminnassa, tai koko kaivoksen lopettamiseen.

4 NETTOTULOVEROMALLIT

18. Kaivosteollisuus ry:n näkemyksen mukaan nettotuloveromallille on kolme vaihtoehtoa: yhteisöveron korotusta muistuttava vero, joka määrätään kaivosyhtiön kaivos- ja jalostustoiminnan perusteella; kaivostoiminnan tuottoihin kohdistuva tulovero; ja kaivostoiminnan normaalituoton ylittävään tuottoon kohdistuva vero (renttivero). Kaivostoiminnan tuotoilla tarkoitetaan tässä yhteydessä metallimalmeista ja teollisuusmineraaleista saatuja tuottoja ilman niihin kohdistuvaa jatkojalostusta.
19. Kaivosvero on myös Kaivosteollisuus ry:n näkemyksen mukaan syytä säätää siten, että se kohdistuu luonnon resurssin sisältämään arvoon. Arviomuistiossa on näiden mallien osalta nostettu esille huolia siitä, että verotuottoon vaikuttaa kaivosyhtiöiden tehokkuus (tai tehottomuus), alihankkijoiden käyttö, ja tappiollinen toiminta, jolloin nettotulon perusteella määrättävää veroa ei tule maksettavaksi.
20. Jokainen kaivosyhtiö – kuten elinkeinonharjoittajat yleensäkin – pyrkivät toimimaan mahdollisimman tehokkaasti liiketoiminnan tuotot maksimoiden. Tämä on osakeyhtiölainsäädännöstäkin ilmenevä elinkeinotoiminnan lähtökohta, eli toiminnan tarkoituksena on tuottaa voittoa osakkeenomistajille. Verotus ei vääristä tätä tavoitetta silloin, kun vero on suhteellinen osa yhtiön nettotuloista: yhtiön kannattaa pyrkiä verotuksesta riippumatta maksimoimaan tuottonsa. Tästä syystä myöskään alarajan säätäminen kaivosveron soveltamispiirille ei loisi tehottomuutta markkinalla. Rojalteja taas maksetaan tuloksesta riippumatta, joka edellä selitetyllä tavalla heikentää kaivostoiminnan tuotto-odotuksia.
21. On tyypillistä, että kaivostoiminnan tappiot painottuvat elinkaaren alkupuolelle, kaivoksen investointi- ja rakennusvaiheeseen. Suomessa kuitenkin toimii useita kaivoksia, jotka ovat elinkaarensa eri vaiheissa. Tuottoihin vaikuttavat myös suhdannevaihtelu, eli tuotot voivat olla – toiminnan sinänsä säilyessä samana – yhtenä vuotena

suuremmat ja toisena pienemmät. Koska nettotuloveromalleilla on rojalteja pienempi vaikutus kaivostoiminnan kannattavuuteen, ja koska Suomessa on useita eri kaivoksia, joilta verotuottoja voidaan kerätä, ei yksittäisen kaivoksen tappiollisuudella ole suuressa kuvassa merkitystä. Nettotuloveromallit ovat verokertymän kannalta alttiit suhdannevaihtelulle, mutta sama pitää paikkansa myös arvorojaltin osalta. Arvorojaltiin voi kuitenkin edellä selitetyllä tavalla kohdistua korotuspaineita supersyklin aikana.

22. Arviomuistiossa on kiinnitetty huomiota siihen, että tulon määrittäminen tarvittaessa siirtohinnoittelumenetelmin voi olla epätarkkaa tai siihen voi liittyä tulkinnanvaraisuutta. Kaivosteollisuus ry painottaa, että sen esittelemässä nettotulon veromalleissa siirtohintana olisi useimmissa tapauksissa saatavissa toteutuneista myyntihinnoista. Tällainen arvonnäytystapa ei liene ainakaan epätarkempi kuin arvorojaltissa käytettävä maailmanmarkkinahinta, jota arviomuistiossa ei ole nähty ongelmalliseksi. On muistettava, että hyödynnettävät esiintymät ovat erilaisia eikä kaavamainen hinnanmääritys ole läheskään aina oikeudenmukainen ratkaisu.
23. Kaikki arvomuistiossa käsitellyt veromallit tarkoittavat uutta sääntelyä ja lainsäädäntöä, joka ei välttämättä kaikilta osin vastaa nykyistä elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia. Lain valmistelun lähtökohdaksi – ja etenkin kun kyse on veroista – on asetettava hyvän, aikaa kestävän ja eri kaivosyhtiöitä tasapuolisesti kohtelemaan lain säätäminen. On kriittistä, että kaivosverolakia ei toteuteta rojaltona ainoastaan sen takia, että tavoitteena on saada laki voimaan vuonna 2023. Kaivosteollisuus katsoo, että kaivostoiminnan normaalituoton ylittävään tuottoon kohdistuva vero (rentti) olisi neutraalein ratkaisu.
24. Toiminnassa olevien kaivosten osalta Kaivosteollisuus ry puoltaa arviomuistiossa esiteltyyn ns. alkuvähennyksen (starting base allowance) käyttöönottoa, joka huomiosi vähennysten kautta ennen lain muutosta tehdyt investoinnit. Tehtyjen investointien ja aiemmin kertyneen kulupohjan huomioiminen nettotuloperusteista veroa laskettaessa on tärkeää, koska kaivosveron kohteena olevat tuotot muodostuisivat muuten ylisuuriksi.
25. Arviomuistiossa on nostettu esille nettotuloveromalleista kaivosyhtiöille aiheutuva raportointi- ja muu hallinnollinen taakka. Kaivosteollisuus ry huomauttaa, että suurin osa Suomessa toimivista kaivosyhtiöistä on pörssiyrityksiä tai näiden tytäryhtiöitä, ja niiltä löytyy tarvittava tietotaito ja resurssit nettoverotulomallin toteuttamiseksi. Kaivosteollisuus ry on testannut ja saanut kaivosyhtiöiltä palautetta rentti-veromallin laskemisesta ja sen edellyttämien tietojen keräämisestä. Mallin laskentaan tarvittava talousdata saatiin yhtiöiden talousosastoilta 1-2 työpäivän sisällä. Tämä osoittaa että malli ei edellytä sellaisen tiedon tuottamista tai talouslaskentaa,

jota yhtiöillä ei olisi jo valmiiksi käytössä. Näiden kokemusten mukaan aiheutunut hallinnollinen vaiva ei eronnut tuloveroilmoituksen täyttämisestä. Pienempien toimijoiden osalta olisi mahdollista säätää alarajasta, jonka puitteissa kaivosverolaki ei tulisi sovellettavaksi.

Helsinki 31.5.2022

KAIVOSTEOLLISUUS ry Pekka Suomela, toiminnanjohtaja



VALTIOVARAINMINISTERIÖ
FINANSMINISTERIET

VALTIOVARAINMINISTERIÖ
Snellmaninkatu 1 A
PL 28, 00023 VALTIONEUVOSTO
Puhelin 0295 160 01
vm.fi

ISSN 1797-9714 (pdf)
ISBN 978-952-367-279-6 (pdf)

Kesäkuu 2022