

BORENIUS

KAIIVOSVEROSELVITYS

#16464818V1

SISÄLLYSLUETTELO

KAIVOSVEROSELVITYS	1
1 KAIVOSTOIMINTAAN KOHDISTUVAT VEROT JA MAKSUT	1
2 KAIVOSVERON TAVOITTEET, TARKOITUS JA VEROMALLIT	3
2.1 Ohjaavat päästöverot	3
2.2 Rojaltit	4
2.3 Nettotuloon kohdistuvat verot	5
2.4 Arvioitavan veromallin valinta	6
3 KAIVOSVEROMALLI	7
3.1 Kaivosveron piiriin kuuluvien toimintojen määrittäminen	7
3.2 Verotettavan rentin laskeminen (oppikirjaesimerkki)	9
3.2.1 Liikevaihdon määrittäminen	9
3.2.2 Downstream-arvonlisä	12
3.2.3 Upstream-kulut	14
3.2.4 Tuottovaatimus ja rentti	16
3.2.5 Verolaskelma (esimerkki)	16
3.3 Verovelvollisuus ja raportointi	19
3.4 Tappioiden vähentäminen	20
3.5 Suhde tuloverotukseen	21
3.6 Yrityskauppatilanteet	22
4 JOHTOPÄÄTÖKSET	22
LIITE 1: KAIVOSTOIMINNASTA PERITTÄVÄT LAKISÄÄTEISET MAKSUT JA VAKUUDET	24
1 KAIVOSLAIN NOJALLA TEHTÄVÄT MAKSUT	24
1.1 Maanomistajalle suoritettavat maksut	25
1.1.1 Malminetsintäkorvaus	25
1.1.2 Louhintakorvaus	25
1.1.3 Sivutuotekorvaus	26
1.2 Vakuudet	26
1.2.1 Jätteen käsittelytoiminnan vakuus	26
1.2.2 Kaivoslain mukaiset vakuudet	27
2 KAIVOSTOIMINTAA KOSKEVAT VEROT	28
2.1 Yhteisövero	28
2.1 Varainsiirtovero	28
2.2 Kiinteistövero	29
2.2.1 Kiinteistöveron suunnitellut muutokset	30
2.2.2 Uudistuksen merkitys kaivosteollisuudelle	31
2.3 Muut huomioon otettavat verot	31
2.3.1 Arvonlisävero	31
2.3.2 Energiaverotus	32
2.3.3 Sähkön valmistevero	32

BORENIUS

2.3.4	Polttoainevero	32
2.3.5	LNG:n, nestekaasun ja hakkeen valmistevero	32
2.3.6	Tuontitullit.....	33
2.3.7	Vakuutusmaksuvero	33
2.3.8	Maantäyttöjätteen toimitusvero.....	33
2.3.9	YLE-vero	33
	LIITE 2 ESIMERKKILASKELMAT	34

KAIVOSVEROSELVITYS

Tämän muistion tarkoituksena on selvittää kaivostoimintaan kohdistuvien verojen ja ympäristöoikeudellisten maksujen nykytilaa, sekä esittää malli kaivosverosta jatkovalmistelua varten. Muihin veromalleihin liittyvistä ongelmista johtuen selvityksessä tarkastellaan ensisijaisesti renttiverotyypistä¹ kaivosveroa ja jäljempänä kaivosverosta puhuttaessa puhutaan lähtökohtaisesti renttiverotyypisestä kaivosverosta, ellei toisin mainita. Tämä selvitys on laadittu Kaivosteollisuus Ry:n pyynnöstä ja se rakentuu Boreniuksen toimeksiantotarjouksessa (7.12.2021) kuvatuille asioille.

1 KAIVOSTOIMINTAAN KOHDISTUVAT VEROT JA MAKSUT

1. Kaivostoiminnan verotus vastaa nykyisellään pitkälti yleistä elinkeinoverotusta ja siihen liittyy eräitä ylimääräisiä maksuja.
2. Kaivoslain nojalla tehtäviä korvausluonteisia maksuja ovat lunastuskorvaus, malminetsintäkorvaus, louhintakorvaus ja sivutuotekorvaus. Lukuun ottamatta lunastuskorvausta korvaukset maksetaan vuosittain, ja niiden suuruus vaihtelee riippuen alueen koosta, toiminnan kestosta ja louhittujen mineraalien määrästä. Korvaukset maksetaan maanomistajalle, joskin on huomioitava, että kaivosalueiden suurin maanomistaja on Suomen valtio, ja tältä osin korvaukset päätyvät Metsähallituksen kautta valtiolle. Lisäksi yksityisten maanomistajien tulee maksaa saamistaan korvauksista pääomatuloveroa valtiolle, joka on suuruudeltaan 30–34 prosenttia.
3. Korvauksien lisäksi kaivostoiminnan harjoittajan tulee kaivoslain nojalla asettaa erilaisia vakuuksia, joiden tarkoituksena on varmistaa se, että toiminnanharjoittaja suoriutuu kaivostoiminnan lopettamiseen ja ympäristönsuojeluun liittyvistä julkisoikeudellisista velvollisuuksistaan. Keskeisimmät vakuudet ovat vakuus kaivostoiminnan lopettamista varten, vakuus malminetsintää varten ja ympäristönsuojelulain mukainen jätteen käsittelytoiminnan vakuus. Vakuudeksi hyväksytään takaus, vakuutus tai pantattu talletus. Vakuudet vapautetaan siinä vaiheessa, kun velvoite, jonka turvaamiseksi vakuus on määrätty, on suoritettu.
4. Lisäksi kaivostoiminnalta edellytetään pakollista ympäristövahinkovakuutusta.
5. Verotuksen osalta kaivostoiminta on jo nykyisellään monien verojen kohteena huolimatta siitä, ettei varsinaista kaivosveroa sisälly nykyiseen veropohjaan. Pääsääntöisesti kaikki yritykset ovat yhteisöverovelvollisia. Nykyinen yhteisöverokanta on 20 prosenttia. Kantaa voidaan muuttaa vuosittain, mutta se on pysynyt 20 prosentissa vuodesta 2014. Yhteisöverokantaan ei ole näillä näkymin tulossa muutoksia.
6. Toisekseen kaivostoimintaan kuuluvat luovutukset voivat joutua varainsiirtoveron kohteeksi. Suomalaisten yhtiöiden osakkeiden ja muiden arvopapereiden siirrosta kannetaan

#16464818v1

¹ Renttiveroa suositeltiin yhdessä voittoverotyypisen veron kanssa kaivosveron toteuttamismalliksi Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarjassa 2021:44 (Seppo Kari, Sari Kauppi, Kristiina Äimä, Anni Huhtala, Olli Ropponen, Kimmo Silvo, Jouko Tuomainen: Kaivosveron vaihtoehdot ja niiden vertailu (28.5.2021)).

varainsiirtoveroa, joka on suuruudeltaan 1,6 prosenttia hankintahinnasta. Kiinteistöille varainsiirtovero on 4 prosenttia. Varainsiirtoveroon liittyy tiettyjä poikkeuksia, jolloin osapuolet ovat vapautettuja varainsiirtoverosta. Tällainen poikkeus on esimerkiksi suomalaisen kohdeyhteisön arvopapereiden siirto sellaisten osapuolten välillä, jotka eivät ole Suomessa verovelvollisia. Varainsiirtoveron maksuvelvollisuus on asetettu ostajalle.

7. Lisäksi kaivostoimintaan kuuluvat maa-alueet ja rakennukset ovat pääsääntöisesti kiinteistöveron alaisia Suomessa. Malmi ei kuulu kiinteistöön ja sen hyödyntäminen edellyttää kaivoslakiin pohjautuvan elinkeino-oikeudellisen hyödyntämisluvan. Näin ollen malmia ei veroteta kiinteistöverotuksessa. Kiinteistöveron veropohjana toimii kiinteistön arvo, joka sisältää maa-alueen arvon ja kiinteistöllä sijaitsevat rakennukset. Maapohja ja rakennukset arvostetaan eri kriteerien mukaan. Maapohjan verotusarvo määritetään maapohjan maapohjatyypin ja sijainnin perusteella. Rakennusten verotusarvo määritetään rakennuksen ominaisuuksien, joita ovat esimerkiksi koko, tilavuus, ikä ja rakennustyyppi, perusteella. Rakennuksen verotusarvoon ei vaikuta rakennuksen sijainti, vaan rakennuksen verotusarvo lasketaan samoilla periaatteilla koko maassa. Kiinteistöverotus on kaksivaiheinen: ensin määritetään maapohjan ja/tai rakennusten verotusarvo, ja tämän jälkeen soveltuva kiinteistöverokantaa käyttämällä määritetään kiinteistöveron määrä. Soveltuvan kiinteistöverokannan suuruus riippuu rakennuksen ja sillä sijaitsevan maapohjan käyttötarkoituksesta ja rakennustyypistä. Kiinteistövero tilitetään kunnille, ja kunnanvaltuustot päättävät kiinteistöverokannan korkeudesta lain asettamissa rajoissa. Vuonna 2022 verokannan on oltava 0,93–2 prosenttia.
8. Kiinteistöverotuksessa periaatteena on, että maapohja ja/tai rakennus on kiinteistöveron alainen, ellei sitä ole erikseen säädetty kiinteistöverosta vapaaksi. Kiinteistöverosta on vapautettu metsämaa, maatalousmaa ja joutomaa, jos niitä käytetään maa- tai metsätaloustoimintaan. Lisäksi vuoden 2021 alussa tuli voimaan uusi säännös, jonka nojalla yksityisellä maalla sijaitsevat luonnonsuojelualueet vapautettiin kiinteistöverosta. Oikeuskäytännön nojalla kaivosaluetta pidetään kokonaisuudessaan rakennusmaana, ja kaivoksen maa-alue arvostetaan vähintään minimiarvoon. Maapohjan verotusarvo on 75 prosenttia käyvästä hinnasta eli aluehinnasta. Rakennusmaan verotusarvo koko maassa on kuitenkin vähintään 0,75 euroa neliökilometriltä. Kiinteistöverotusta uudistetaan parhaillaan, ja uudistushankkeen tarkoituksena on päivittää rakennusten ja maapohjien verotusarvot paremmin vastaamaan sijaintialueen todellista hintatasoa ja rakentamiskustannuksia. Muutos on tämänhetkisen tiedon mukaan tulossa voimaan vuoden 2024 alussa. Hallituksen esitysluonnoksen (25.3.2022) mukaan ja kaivannaistoiminnan rakennusten verorasituksen odotetaan kasvavan muutoksessa 44 % (veromuutos 24 miljoonaa euroa).
9. Muiden verojen osalta tulee huomioida, että malmin jatkojalosteiden myynnistä kannetaan arvonlisäveroa. Sovellettava arvonlisäverokanta on Suomessa 24 prosenttia, ja arvonlisäverovelvollinen on malmia myyvä yhtiö. Muita kaivostoiminnassa huomioitavia veroja ovat energiavero, sähkön valmistevero, polttoainevero, LNG:n (nesteytetyn maakaasun), nestekaasun ja hakkeen valmistevero, vakuutusmaksuvero, maantäyttöjätteen toimitusvero ja YLE-vero. Lisäksi huomioon tulee ottaa myös tuontitullit, joita ei sovelleta tavaroiden myyntiin Euroopan unionin alueella, mutta EU:n ulkopuolisista maista tuotaessa tuontitullut vaihtelevat tuontitavaroiden ja alkuperämaan mukaan.

10. Suomessa työntekijöiden tuloveroaste on moneen muuhun kaivosvaltioon nähden varsin korkea ja siten myös kaivosten maksamat palkat tuottavat huomattavan verokertymän valtiolle. Kaikissa kansainvälisissä kaivosverovertailuissa ei ole kiinnitetty huomiota tähän välilliseen verokertymään.

2 KAIVOSVERON TAVOITTEET, TARKOITUS JA VEROMALLIT

11. Maaperän uusiutumattomien luonnonvarojen hyödyntämiseen ei tällä hetkellä Suomessa liity erillistä yhteiskunnalle maksettavaa korvausta tai veroa vaikkakin valtion mailla louhintakorvaustuotot ohjautuvat valtiolle. Pääministeri Marinin hallitusohjelmaan otettiin kirjaus tavoitteesta selvittää mahdollisuus ottaa käyttöön erillinen kaivosvero, ja vuoden 2022 talousarviosityksen yhteydessä Marinin hallitus päätti uuden kaivosveron käyttöönotosta vuonna 2023 kaivostoiminnan sähköveron korotuksen sijaan.
12. Valtioneuvoston 28.5.2021 valmistuneen TEAS-hankkeen mukaan kaivosvero voisi Suomessa perustua louhitun malmin tai mineraalin määrään, malmin tai mineraalin arvoon, kirjanpidon/verotuksen voittoon tai kaivostoiminnan puhtaaseen voittoon. Myös esimerkiksi rikasteesta saatuun nettotuloon perustuva malli on esitetty vaihtoehtona. Hankkeessa kaivostoimintaan potentiaalisesti kohdistettavat verot jaoteltiin kolmeen eri ryhmään. Näitä ovat ohjaavat päästöverot, rojaltit ja nettotuloon kohdistuvat verot. Rojaltit voidaan jakaa vielä edelleen määrä- ja arvorojaltiratkaisuihin ja nettotuloon kohdistuvat verot voitto- ja renttiveroon. TEAS-hankkeessa arviointiin lähemmin tutkimuskirjallisuuden ja simulaatioiden pohjalta arvorojalteja, määrärojalteja, voittoveroa ja renttiveroa.
13. Seuraavassa tarkastellaan tiiviisti erilaisten kaivosveromallien ominaispiirteitä ja arvioidaan jatkotarkastelun kohteeksi valittavaa veromallia.

2.1 Ohjaavat päästöverot

14. Ohjaavalla päästöverolla tarkoitetaan sellaista veroa, joka kannustaa kaivostoiminnan harjoittajaa ottamaan ympäristölle aiheutuvat haittavaikutukset ja vahingot huomioon erilaisissa tuotannon määrää ja tuotantotapoja koskevissa päätöksissä. Tuotantotavalla voidaan sanoa olevan negatiivinen ulkoisvaikutus, jos se aiheuttaa haittaa jollekulle toiselle. Mikäli haitan aiheuttaja ei ota huomioon haitasta muille syntyviä kustannuksia, ulkoisvaikutus johtaa hyvinvoinnin kannalta tehostomiin päätöksiin. Ulkoisvaikutus voidaan korjata asettamalla sille ohjaava vero, jonka myötä haitan aiheuttaja kohtaa päätöstensä koko yhteiskunnallisen kustannuksen. Käytännössä ideaalisen ohjaavan veron toteuttaminen on vaikeaa. Koettu haitta voi syntyä viiveellä, kokonaishaitat muodostuvat useista erilaisista tekijöistä ja haitan mittaaminen on vaikeaa. Kaivostoiminnasta aiheutuvia haittoja, esimerkiksi meluhaittoja ja ilmapäästöjä säädellään jo nykyisellään ympäristölupamenettelyn avulla. On epäselvää, voitaisiinko ohjaavalla verolla täydentää tai korvata nykyistä sääntelyä. Lisäksi ohjaavan veron ongelmia on veron perusteen määrittelyvaikeus ja veron kohdistaminen oikealle verovelvolliselle. Suomessa ei ole enää vuosikymmeniin ympäristönsuojelun ohjauskeinona tukeuduttu päästömaksuihin teollisuuden ympäristönsuojelussa, vaan ympäristövaikutusten sääntely on keskeisesti pohjautunut hallinnollis-oikeudelliseen ohjaukseen ennakkollisen ympäristövalvonnan keinovalikoimaa käyttäen mm. määrittämällä toiminnalle päästölupaehdot ja siten varmistaen, ettei toiminta aiheuta

merkittävää ympäristön pilaantumista. Päästönormeja ohjaa parhaimman käyttökelpoisen tekniikan vaatimus. Näin ollen Suomessa toiminnanharjoittajat eivät voi valita ympäristönsuojeluvestointien tai ympäristöverojen / päästömaksujen välillä vaan suojelutaso määräytyy ennakkolisessä ympäristönsuojelun hallinnollisessa ohjauksessa. Näin ollen ympäristöverojen käyttöala on Suomessa jäänyt varsin pieneksi.

2.2 Rojaltit

15. Rojaltit jaetaan määrä- ja arvorojalteihin. Määrärojaltissa vero lasketaan louhitun malmin tai mineraalirikasteen painon tai massan perusteella, esimerkiksi €/tonni. Veropohja voidaan määrittellä myös malmipitoisuuden perusteella. Arvorojalti lasketaan prosenttiosuutena tuotannon arvosta, joka voi olla malmin toteutunut myyntihinta tai markkinaehtoisesti määriteltä laskennallinen arvo. Arvorojalti voidaan säätää myös progressiivisena, eli veroaste kasvaisi tuotannon arvon kasvaessa. Rojaltijärjestelmään on useissa maissa yhdistetty progressiivinen veroaste.
16. Rojaltien eduiksi TEAS-selvityksessä (2021:44) katsottiin tasainen verotuotto ja helpohko toimeenpano. Rojaltien haitoiksi katsottiin kielteiset kannustinvaiikutukset investointeihin ja toiminnan jatkamiseen. Rojaltit voivat tehdä muuten kannattavasta kaivostoiminnasta kannattamattoman. Rojaltien määräytymisperusteet joudutaan määrittelemään jokaiselle mineraalille erikseen. Lisäksi tuotantotavoissa ja niihin liittyvissä kustannuksissa voi olla yrityskohtaisia eroja esimerkiksi malmipitoisuuksista johtuen. Siksi rojaltit eivät kohtele eri yrityksiä tasapuolisesti ja niiden verotuotto voi jäädä heikommaksi kuin kaivoksen tuottoon perustuvissa veromalleissa.
17. Selvityksessä arvioitiin, että arvorojaltin kyky kerätä verotuottoja on vahvempi kuin määrärojaltin, koska arvorojalti reagoi mineraalien hintojen nousuun. Määrärojaltin verotuotto arvioitiin puolestaan vakaammaksi ja ennustettavammaksi, jolloin se alkaa kerätä verotuottoja heti kaivoksen perustamisen jälkeen.
18. Rojaltipohjaisia kaivosveroja on käytössä erityisesti kehittyvissä maissa. Rojaltipohjaiset verot ovat bruttoveroja, jotka kohdistuvat toiminnan tuotokseen, joko sen fyysiseen määrään tai arvoon. Veropohjaa laskettaessa ei tehdä mitään vähennyksiä liittyen malmin etsintään, kaivoksen kehittämiseen tai tuotantokapasiteetin luomisesta aiheutuviin kustannuksiin. Määrärojaltin veropohja voidaan määrittää useilla eri tavoilla, esimerkiksi malmin tai mineraalirikasteen paino tonneina tai mineraalin pitoisuusmassana malmassa tai rikasteessa.
19. Myös arvorojaltin veropohja voidaan määrittää eri tavoin riippuen esimerkiksi tuotantoprosessin vaiheesta, jossa metallimineraalin määrä ja arvo arvioidaan. Renttiveron tavoin² myös arvorojaltissa nousee esille kysymys siitä, missä kohtaa tuotantoketjua malmin arvo tulisi määrittellä. Niiden malmien osalta, joille on pörssinoteerattu hinta, on arvonmääritys suoraviivaista. Muussa tapauksessa, esimerkiksi teollisuusmineraalikaivosten osalta, arvonmäärityspiste joudutaan määrittelemään – joko heti louhinnan jälkeen ”at the mine gate”, tai rikastuksen tai muun jatkojalostuksen jälkeen. Jos arvo määritellään ”at the mine gate”, on malmin arvosta oikaistava pois rikastuksesta ja muusta jatkojalostusprosessista kertynyt arvonlisä. Kaivosveron tarkoitus verottaa luonnon resursseihin sisältyvää arvoa, eikä kaivostoimintaa yleensä, perustelee arvonmäärittämistä ”at the mine gate”. Tämän tyyppistä rojaltia edustaisi Net Smelter Return (”NSR”)

#16464818v1

² Kts. luku 4.

-rojalti. NSR:ssä on kyse siitä, että kaivostoiminnan harjoittaja saa jatkojalostusta varten myymästään malmista korvauksen, josta on vähennetty jatkojalostuksen kulut, tietyt louhitun malmin epäpuhtauksien mukaan määriteltävät vähennykset, sekä lopputuotteen myynti-, markkinointi- ja kuljetuskustannukset. NSR-rojaltissa rojalti määritettäisiin NSR-korvauksen pohjalta, ja se olisi prosenttiosuus louhitun malmin arvosta. NSR-rojaltiin liittyvät samat huonot puolet kuin arvorojalteihin muutenkin.

20. Arvorojaltiin voi siten liittyä arvonlisän oikaisua ja laskennallisen arvon tai siirtohinnan määrittelyä, jotka ovat ominaisia myös jäljempänä tarkemmin käsiteltäville renttiveromalleille. Tästä syystä arvorojaltien täytäntöönpano ei ole läheskään niin yksinkertaista kuin se toisinaan esitetään.³
21. Rojaltipohjaiseen järjestelmään liittyy useita ongelmakohtia. Ensinnäkin rojalitit kohdistuvat tuotannon bruttoarvoon. Tällöin elinkeinotoiminnan kuluja ei voida vähentää rojaltilin määrää laskettaessa ja vero tosiasiallisesti nostaa tuotantopanosten ja välituotteiden kustannuksia ja heikentää kannusteita investointeihin, työllistämiseen, malmin etsintään ja tuotantoon. Mitä korkeampi verokanta on, sitä enemmän rojaltipohjainen kaivosvero vääristää taloudellista toimintaa. Lisäksi rojaltilin on havaittu vääristävän louhinnan ajoitusta ja määrää ja heikentävän kannusteita malmin etsintään ja kaivosten suunnitteluun ja rakentamiseen. Rojaltilin etuna on laaja veropohja ja se, että niiden avulla yhteiskunta voi saada verotuottoja heti louhinnan aloittamisesta lukien. Vastaavasti rojaltilit eivät tyypillisesti kykene tehokkaasti verottamaan mineraalien nopeiden arvonnousujen yhteydessä tapahtuvaa kannattavuuden nousua, koska lainsäätäjät ei tyypillisesti ehdi reagoimaan markkinoiden nousuun niin nopeasti. Vastaavasti lainsäätäjän reaktio saattaa olla liian myöhäinen ja johtaa liian korkeaan rojaltilasteeseen maailmanmarkkinahintojen nopeassa laskussa, mikä rasittaa kaivosyhtiöiden kannattavuutta. Lisäksi NSR-rojaltissa kaivostoiminnan harjoittajan saamaa NSR-korvausta voidaan joutua myöhemmin tarkastamaan jatkojalostetun tuotteen toteutuneen myyntihinnan perusteella.
22. Kokonaisuutena rojaltipohjaisen mallin toimivuus luonnonvaroihin kohdistuvan varallisuuden verottamiseen on kuitenkin kyseenalainen, sillä edellä kuvatulla tavalla rojaltipohjaisen mallin ottaminen verotuksen perusteeksi ei huomioisi yrityksen elinkeinotoimintaan liittyviä kuluja ja sillä olisi negatiivisia vaikutuksia suhteessa investointeihin, työllistämiseen ja tuotantoon.

#16464818v1

2.3 Nettotuloon kohdistuvat verot

23. Voittoveron ja renttiveron ohjausvaikutuksia voidaan arvioida osin päinvastaisiksi kuin rojaltilin. Ne eivät vääristä yritysten taloudellisia valintoja ja kohtelevat eri yrityksiä tasapuolisesti. Renttivero ja voittovero ei voi tehdä yrityksestä tappiollista. Niiden potentiaalinen verotuotto voi olla myös hyvin korkea, mutta vaihtelevampi kuin rojalteissa. Erityisesti renttiveron katsottiin TEAS-selvityksessä kuitenkin olevan haastava suunniteltava, täytäntöön pantava, valvottava ja sen tuotto vaihtelee.
24. Voittovero toteutettaisiin kaivostoiminnan harjoittajan nettotuloksen verotuksena. Verotettava tulos laskettaisiin olemassa olevien elinkeinoverolain säännösten perusteella, jolloin voittovero

³ Mm. Otto, James; Adrews, Craig; Cawood, Fred; Doggett, Michael; Guj, Pietro; Stermole, Frank; Stermole, John & Tilton, John: Mining Royalties – A Global Study on Their Impact on Investors, Government, and Civil Society. World Bank 2006.

käytännössä muodostuisi lisäveroksi nykyisen yhteisöveron päälle. TEAS-selvityksen mukaan voittovero vääristää vähemmän investointeja kuin rojaltit. Se ei kuitenkaan kohdistu louhittuun malmiin vaan kaivostoimintaan yleensä, eikä se siten saavuta tavoitetta verottaa uusiutumattomien luonnonresurssin arvoa, vaan kohdistuisi monelta osin samaan toimintaan kuin nykyinen yhteisövero. Voittoveroon liittyviä etuja ovat sen yksinkertaisempi implementointi ja soveltaminen. Voittovero olisi renttiveron tavoin altis voitonsiirtelylle. Vaihtoehto voi olla houkutteleva, jos hyväksytään se, että vero ei kohdistu louhittuun malmiin.

25. Renttiverossa verotuksen kohteena on yritystoiminnan puhdas voitto eli rentti. Puhtaalla voitolla voidaan tarkoittaa esimerkiksi projektin rajatuoton ja rajakustannusten erotusta tai projektin tuottojen ja kaikkien kustannusten positiivista nettokykyarvoa projektin koko elinkaareltä. Renttivero kohtelee symmetrisesti voittoja ja tappioita, tarkoittaen sitä, että yritykselle hyvitetään negatiivisen tulokseen kohdistuva laskennallinen ero joko välittömästi tai myöhemmin. Renttivero pyrkii keräämään yhteiskunnalle kohtuullisen tuoton maaperän mineraalivarannoista tehokkaasti kuitenkin vääristämättä yritysten taloudellisia päätöksiä. Erilaisia vaihtoehtoja järjestää renttivero on esimerkiksi kassavirtavero, RRT-vero (resource rent tax), ACE-vero ja ACC-vero.
26. Renttiveron heikkouksia ovat puhtaan voiton mittauksen vaikeus ja se, että rentin veroaste voi vaikuttaa kansainvälisten yritysten päätöksiin koskien tytäryhtiöiden sijaintipaikkoja sekä mahdollisuus minimoida veroja siirtämällä voittoja joko samassa maassa toimivaan kevyemmin verotettuun yksiköön tai ulkomaille verokeitaaseen. Toisaalta luonnonvararentit ovat paikkoihin sidottuja, eivätkä yritykset voi siksi siirtää tuotantolaitoksia helposti kevyemmän verotuksen piiriin muualle. Lisäksi voitonsiirron osalta kaivosala ei ole erityisen hankala toimiala, sillä useimmille mineraaleille on löydettävissä markkinahinta.

2.4 Arvioitavan veromallin valinta

27. Hyvän verojärjestelmän ominaisuuksiin lukeutuu muun muassa verotuksen neutraalisuus ja verotuksen aiheuttaman rasituksen jakautuminen oikeudenmukaisesti verovelvollisten kesken.⁴
28. Tässä selvityksessä kuvatun kaivosveron tarkoituksena on olla mahdollisimman neutraali. Neutraalisuus tarkoittaa tässä yhteydessä sitä, että veron vaikutus markkinatoimijoihin on mahdollisimman pieni, eikä vero vaikuta esimerkiksi tuotantopanosten käyttämiseen tai toimintojen rahoitusmuotoon.
29. Rojaltit ja jossain määrin voittovero vaikuttavat yritysten käyttäytymiseen ja investointeihin renttiveroa enemmän koska vero ei kohdistu ainoastaan normaalituoton ylittäviin tuottoihin. Etenkin rojaltit heikentävät kaivostoiminnan kannattavuutta ja nostavat siten kynnystä kaivosprojektin aloittamiseen. Määrärojalti ei myöskään reagoi supersyklin aikana syntyviin tuottoihin, mikä voi aiheuttaa painetta nostaa veroastetta tällaisen syklin aikana. Renttivero voidaan sen sijaan teoriassa asettaa ilman että se vaikuttaa tuotantopanosten käyttämiseen.
30. Voittovero maksettaisiin lähtökohtaisesti yrityksen tavanomaisesta verotettavasta tuloksesta, ja se muodostaisi ikään kuin lisäveron normaalin yhteisöveron päälle. Voittoveron vaikutus

⁴ Kari S. Tikka (Veropolitiikka), s. 52-56

yritysten käyttäytymiseen on rojalteja vähäisempi. Voittovero ei kuitenkaan kohdistuisi uusiutumattomien luonnonvarojen hyödyntämiseen, vaan koko toimialaan laajemmin.

31. Tässä selvityksessä tarkoituksenmukaisimmaksi kaivosveroksi on katsottu malli, jonka kohteena on kaivostoiminnan harjoittajan maasta nostamasta malmista saama rentti, eli puhdas voitto. Voitto lasketaan allokoimalla malmin jatkojalosteiden myyntihinnoista muodostuvasta liikevaihdosta tarkemmin määriteltävä osa louhitulle malmille, jota ei ole vielä rikastettu. Tarkoituksena on eliminoida allokoitavasta liikevaihdosta tuotantoketjussa myöhemmin syntyvä arvonlisä. Renttivero ei koskaan tee yrityksestä tappiollista, joten taloudellisen tehokkuuden näkökulmasta renttivero on selvästi parempi kuin rojaltipohjainen malli. Lisäksi renttiveron haittapuolet, esimerkiksi tytäryhtiöiden sijaintipaikkojen siirtäminen tai voitonsiirtely, ovat pienemmät johtuen kaivostoiminnan luonteesta edellä käsitellyllä tavalla.
32. Koska kaivosvero kohdistuisi renttiin, olisi se samalla tavalla suhdannevaihteluille altis kuin kaivostoiminta yleensä. Toisaalta hyvien suhdanteiden aikana myös potentiaaliset verotuotot ovat suuremmat esimerkiksi määrärajalteihin verrattuna. Mallia olisi mahdollista soveltaa myös niin, että se kohdistuu louhitun malmin arvosta syntyvään koko tulokseen, eikä ainoastaan renttiin.
33. Taulukossa alla on esitetty neljän veromallin vaikutusten vertailu tiivistettynä. Jäljempänä kaivosverosta puhuttaessa puhutaan lähtökohtaisesti renttiverotyyppisestä kaivosverosta, ellei toisin mainita.

	Määrärajalte	Arvorajalti	Voittovero	Renttivero
Taloudellinen tehokkuus	+	+	++	++
Tasapuolisuus	+	+	++	+++
Verotuotto, määrä	+	++	++	++
Verotuotto ennustettavuus	+++	++	++	+
Hallinnollinen tehokkuus	++	++	+	+

Taulukko 1 Veromallien vertailu Kari et al 2021 mukaan.

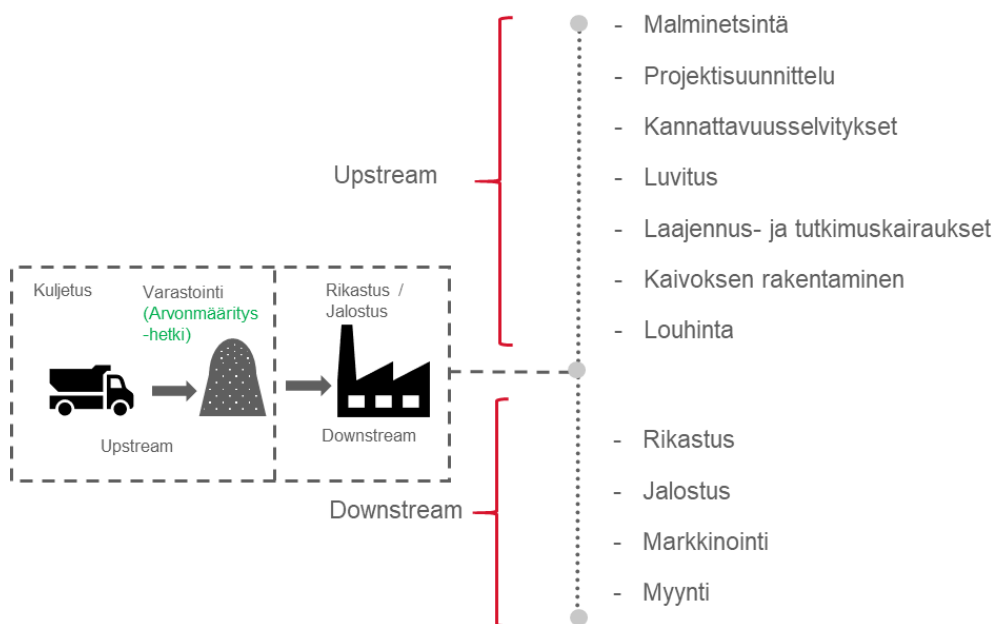
3 KAIVOSVEROMALLI

3.1 Kaivosveron piiriin kuuluvien toimintojen määrittäminen

34. Kaivostoiminta voidaan kaivosveron näkökulmasta jakaa ns. upstream- ja downstream-toimintoihin. Kaivosveron kohteena olisivat upstream-toimintoihin liittyvät tuotot ja kulut. Jäljempänä malmista puhuttaessa tarkoitetaan myös teollisuusmineraaleja (epämetalliset kaivannaiset kuten kalkkikivi), ellei toisin mainita.
35. Upstream-toiminnot käsittävät kaikki ne kaivosprojektiin liittyvät toiminnot, jotka edeltävät malmin rikastamista (ml. murskaus), kuten malminetsinnän mutta esimerkiksi myös kaivosprojektin suunnittelun kaivosyhtiön pääkonttorissa. Upstream-toiminnot päättyvät siihen, kun louhittu ja kuljetusta varten hienonnettu aines on kasattu tai varastoitu (tästä hetkestä puhutaan jäljempänä ns. arvonmäärittäyshetkenä, jolle osa myöhemmin syntyvästä liikevaihdosta allokoidaan).

Vaikka murskakasa tai malmivarasto ei sijaitisi välittömästi kaivoksen yhteydessä, olisi siihen asti kertyneet kulut selkeyden vuoksi syytä lukea upstream-toimintoihin. Tällöin vältetään tilanne, jossa eri kaivoksia kohdellaan eri tavalla riippuen siitä missä murska fyysisesti sijaitsee. Tätä seuraavat toimenpiteet, mukaan lukien kuljetus kasalta tai varastosta rikastamoon, kuuluvat downstream-toimintoihin.

36. 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 tapahtuva käsittely kuljetusta varten sekä itse kuljetus seulontaan ja lajitteluun kuuluvat upstream-toimintoihin.
37. Kaivostoiminnan downstream-toiminnot käsittävät siten muun muassa malmin/teollisuusmineraalin rikastamisen, jatkojalostamisen, markkinoinnin, ja myynnin. Downstream-toiminnot päättyvät malmin tai teollisuusmineraalin luovutukseen jäljempänä tarkemmin kuvatulla tavalla.



Kuva 1. Upstream- ja downstream toiminnot kaivostoiminnassa

38. Toimialaluokituksessa (2008) kaivostoimintaan luetaan myös rikastus silloin kun se suoritetaan kaivospaikalla. Toimialaluokituksen määritelmään viitataan sähköverolaissa (laki sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta, 1260/1996). Kaivoslain (621/2011) 5 § 1 mom 4-kohdan mukaan kaivostoiminta kattaa louhinnan, kiviaineksen siirron ja noston lisäksi välittömästi louhinnan yhteydessä tapahtuvan kaivosmineraalien hyödyntämiseksi tarpeellisen rikastustoiminnan ja muun käsittelyn sekä kaivosmineraalien louhintaan välittömästi liittyvät valmistelevat ja muut tukitoimenpiteet.

39. Kaivosveron kaivostoiminnan määritelmä tulisi hahmottaa muualla lainsäädännössä omaksutuista kaivostoiminnan määritelmistä poikkeavasti, koska se ei käsittäisi rikastamista. Rikastamisen sijasta määritelmä kattaisi kiviaineksen murskaamisen tai muun hienontamisen, jotta se voidaan lastata kuljetettavaksi. Selvyyden vuoksi kaivostoiminta voi olla tarpeen määritellä kaivosverolaissa erikseen. Ainoastaan malminetsintää (juniorkaivosyhtiöt) harjoittavat yhtiöt eivät tulisi kaivosveron piiriin. Verovelvollisuuden alkamista on käsitelty tarkemmin jäljempänä.

3.2 Verotettavan rentin laskeminen (oppikirjaesimerkki)

40. Kaivosveron kohteena oleva rentti muodostuisi malmin jatkojalosteiden myynnistä syntyneestä puhtaasta voitosta. Kaivosveron tuottoja tarkastellaan lähtökohtaisesti projektikohtaisesti. Konseptuaalisesti rentti lasketaan seuraavasti:

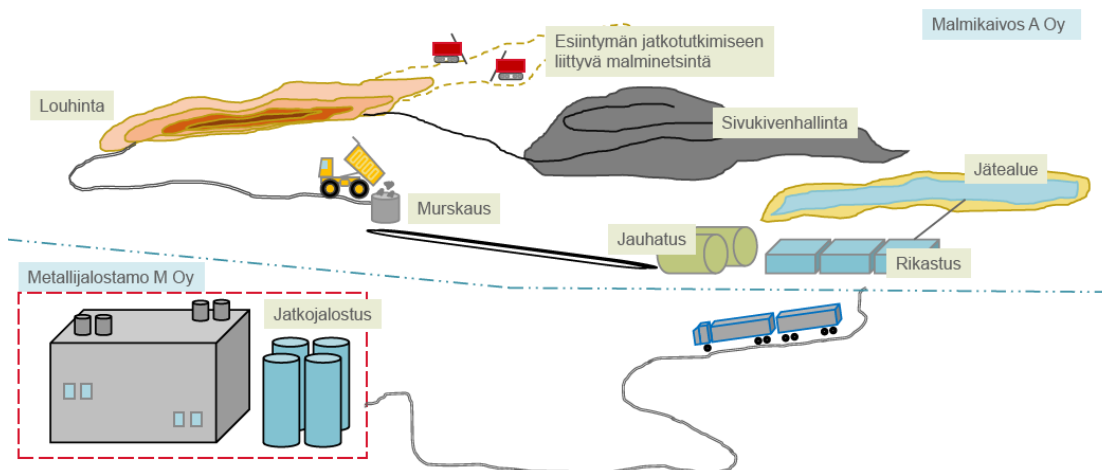
$$\text{Liikevaihto} - \text{downstream-arvonlisä} - \text{upstream-kulut} - \text{normaalituotto} = \text{rentti}$$

41. Käytännössä mallin yksityiskohdat voivat edellyttää muokkaamista yhteensopivaksi suomalaiseen verojärjestelmään ja erityisesti elinkeinoverolakiin. Näitä ehdotuksia on käsitelty jäljempänä tarkemmin.

3.2.1 Liikevaihdon määrittäminen

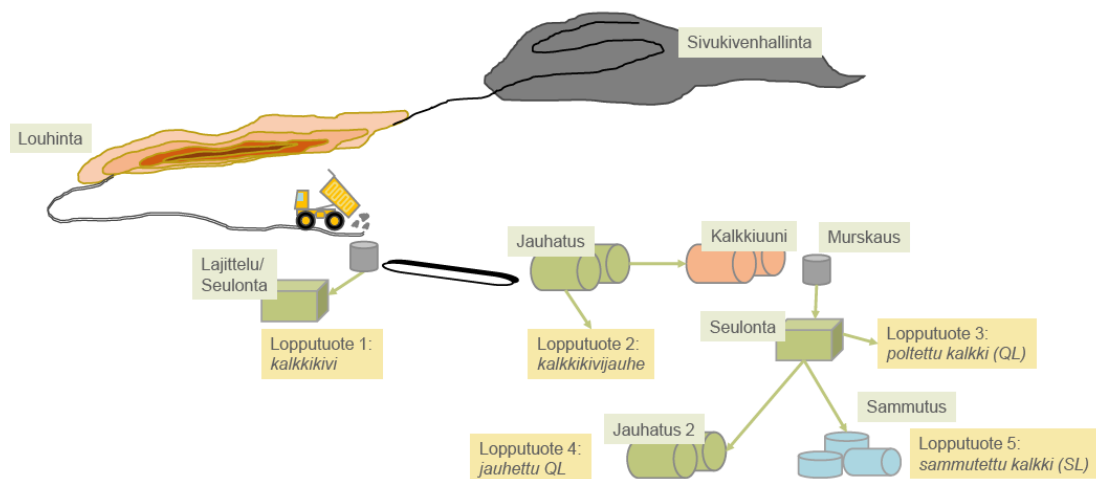
42. *Liikevaihdon* muodostaa malmin jatkojalosteiden luovutuksesta eli myynnistä saatu hinta. Luovutus voi kaivoksesta ja louhitusta malmista tapahtua esimerkiksi heti rikastuksen jälkeen, tai myöhemmin sulattamisen tai jatkojalostamisen jälkeen. Monessa kaivoshankkeessa kaivosyhtiön toimesta kaivosalueella toteutetaan rikastuksen jälkeen arvoa jalostavia jatkojalostustoimenpiteitä, esimerkiksi kemiallista jalostamista, sulatusta (esimerkiksi kullan sulatusta doréharkoiksi) ynnä muuta. Kaivosveron neutraalisuuden kannalta olisi tärkeää, että louhitun malmin jalostustoimenpiteet, jotka voivat olla korkean lisäarvon toimenpiteitä, jäisivät kaivosveron ulkopuolelle, vain yhteisöveron piiriin.
43. Jos kyse on malmista, jolle on olemassa pörssihinta jo ennen rikastamista (käytännössä murskauksen tms. välittömästi louhinnan jälkeen tapahtuvan käsittelyn, joka mahdollistaa malmin kuljettamisen kaivokselta rikastamolle) arvonmäärittäshetkellä, voidaan luovutushintana käyttää malmin metallisisällön pörssihintaa luovutuspäivän arvoon. Jos kyse on malmista, jonka myyminen edellyttää sen rikastamista, sulattamista tai muuta jatkojalostamista, voidaan liikevaihdon pohjana käyttää jalostetun tuotteen myyntihintaa (tai pörssihintaa, mikäli sellainen on saatavilla⁵). Tällöin liikevaihdosta tulee oikaista tuotantoketjussa syntynyt arvonlisä, rikastaminen mukaan lukien.
44. Liikevaihdon määrittelyssä on merkittävä eroja metallimalmikaivosten ja teollisuusmineraalikaivosten välillä. Metallimalmikaivoksissa louhitulle malmille hinta voi olla olemassa jo heti rikastamisen jälkeen, kun teollisuusmineraalikaivoksessa hinta voi lopputuotteesta riippuen muodostua eri kohdissa tuotantoketjua.

⁵ Ajatus perustuu olettamukselle siitä, että mikäli tietylle metallille on esimerkiksi sen rikastamisen jälkeen olemassa markkinat, metalli myydään kolmannelle eikä sitä jatkojalosteta pidemmälle kaivostoiminnan harjoittajan toimesta. Jos metallia jatkojalostetaan pidemmälle konsernin sisällä, on siirtohintaa määriteltävä siirtohinnoittelumenetelmin.



Tyypiesimerkki metallimalmikaivoksen toiminnoista. Liikevaihto kuvan tyypitapauksessa voi muodostua myynnistä metallijalostamolle, jolloin vähennettävä downstream-arvonlisä koostuu rikastuksesta ja katteesta.

45. Sulattoon toimitettava rikaste voi sisältää jatkojalostusprosessin kannalta haitallisia ainesosia ja siksi sulatot usein tekevät suoritettavasta vastikkeesta vähennyksen näiden haitallisten ainesosien (esimerkiksi klooriyhdisteet, pieninä pitoisuuksina jatkojalostuksessa akkumuloitua uraani, jne.) perusteella. Vähennys pienentää liikevaihtoa, jos liikevaihto on määritelty rikasteen luovutushinnan perusteella. Tietyissä tilanteissa myös erikseen arvoa omaavat mineraalit voivat olla prosessille haitaksi ja siten kaikki arvoa omaavat rikasteen komponentit eivät automaattisesti kumuloi arvoa, vaan voivat myös osin vähentää sitä.
46. Vastaavasti rikaste voi sisältää päätuotteen ohella pienempiä määriä muita arvoa omaavia mineraaleja, jotka ovat talteen otettavissa jatkojalostusprosessissa esim. kuparirikasteessa kulta ja muut platinaryhmän metallit. Tällöin sulatto hyvittää näistä krediittejä mikä lisää rikasteesta saatavaa vastiketta eli liikevaihtoa. Talteenottoprosesseissa on usein omat tekniset rajoitteensa ja siten näille hyvityksille määritetään usein joku taso, jota ylittävältä osin näistä mineraaleista suoritetaan hyvitystä.



Tyypiesimerkki teollisuusmineraalikaivoksen toiminnoista. Liikevaihto voi syntyä eri kohdissa tuotantoketjua, esimerkiksi sen alkupuolella (kalkkikivi) tai mittavan downstream-jalostamisen jälkeen (sammutettu kalkki).

47. Teollisuusmineraalikaivosten osalta louhitun mineraalin arvo voitaisiin määrittellä heti ensimmäisen lopputuotteen hinnan perusteella. Lopputuotteissa 2-5 arvonlisä muodostuu puhtaasti downstream-toiminnoissa. Tämä mahdollistaa sen, ettei jokaisesta lopputuotteesta tarvitse erikseen määrittellä ja oikaista downstream-arvonlisää (ks. jäljempänä tarkemmin).
48. Mikäli malmi viedään maasta ilman että sitä on tätä ennen myyty kolmannelle, tulee luovutushinta eli *liikevaihto* määrittellä laskennallisesti, maastaviennin hetkelle. Kyse voi olla esimerkiksi tilanteesta, jossa malmi siirretään vertikaalisesti integroituneen konsernin sisällä ulkomaille. Malmin tai sen jatkojalosteen myyntihinta määritetään markkinaehtoperiaatetta⁶ noudattaen tarvittaessa siirtohinnoittelumenetelmin. Tilanteesta riippuen siirtohintaa voidaan määrittää pörs-sihintojen tai vertailukauppojen perusteella tai näiden puuttuessa muulla hyväksyttävällä menetelmällä.
49. Vastaavasti kuin edellä, jos kyse on tilanteesta, jossa malmille olisi olemassa markkinat, mutta se siirretään vertikaalisesti integroituneen konsernin sisällä toiselle konserniyhtiölle jatkojalostettavaksi (vaikka tämä yhtiö olisi Suomessa), tulisi markkinaehtoisesti määritelty siirtohintaa ottaa liikevaihdon pohjaksi. Esimerkiksi yllä esimerkkiteollisuusmineraalikaivoksen kohdalla siirtohinnoiksi voidaan ottaa kalkkikiven myyntihinta (lopputuote 1). Kyse voi olla myös satelliittikaivoksesta, joka harjoittaa vain louhintaa ja rikastamista ja muu jatkojalostus tapahtuu muualla. Menetelmä ei edellyttäisi esimerkiksi downstream-toimintojen yhtiöittämistä upstream-kaivoistoiminnasta erilliseksi kokonaisuudeksi.
50. Liikevaihdon määrittämisen kannalta on sitä parempi, mitä varhaisemmassa vaiheessa tuotantoketjua malmin hinta saadaan määritettyä. Mikäli siirtohintaa ei kuitenkaan saada siirtohetkellä luotettavasti määritettyä, on liikevaihdon pohjaksi otettava lopullinen luovutushinta, josta

⁶ Markkinaehtoperiaatteen mukaan määräytyvä hinta on hinta, jonka kaivostoiminnan harjoittaja olisi voinut odottaa saavansa jos malmi olisi – maastaviennin sijasta – myyty kolmannelle osapuolelle. Markkinaehtoista hintaa määritettäessä tulee ottaa huomioon samat seikat kuin muutenkin siirtohinnoittelussa, eli laatia toiminto- ja tosiseikka-analyysi, ottaa huomioon markkinaolosuhteet, kaivostoiminnan harjoittajan strategia, käytettävissä olevat vertailuhinnat, jne.

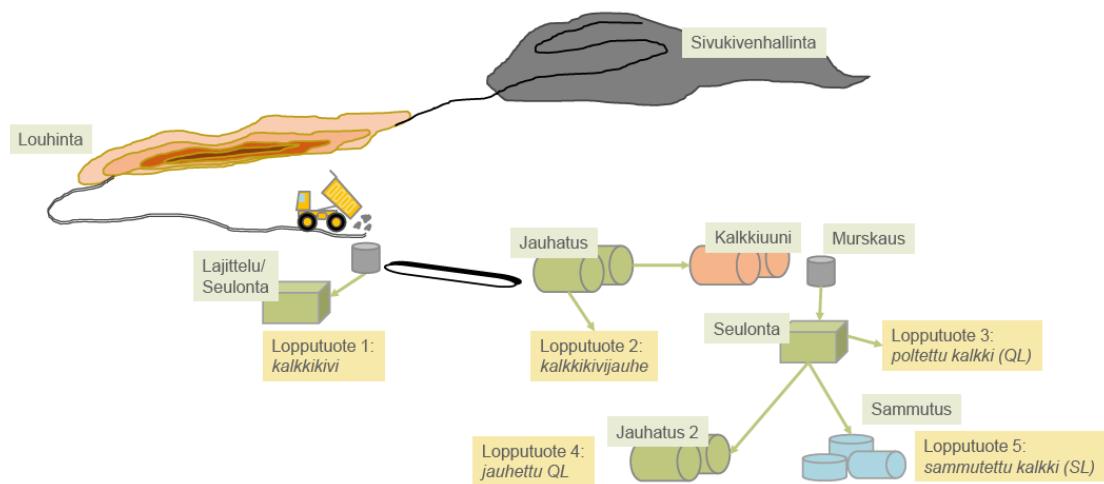
oikaistaan downstream-toiminnoissa syntynyt arvonlisä jäljempänä tarkemmin kuvatulla tavalla. Liikevaihdon kertyminen myös määrittäisi kaivosverotuksen verovuoden: pelkästään malmin louhinta ilman tätä seuraavaa luovutusta ei laukaise verotusta, vaan luovutuksen katsottaisiin tapahtuvan suoriteperiaatetta noudattaen sinä vuonna, kun suorite on luovutettu.

3.2.2 Downstream-arvonlisä

Liikevaihto – downstream-arvonlisä = malmin arvo

51. Yllä kuvatun mukaisesti liikevaihtoon voi sisältyä downstream-toiminnoissa muodostunutta arvonlisää, joka tulee oikaista siitä pois alla tarkemmin kuvatulla tavalla kaivosverotettavan malmin arvon määrittämiseksi. Käytännössä liikevaihdosta vähennetään kaikki *downstream-arvonlisä*.
52. Maa- tai kiviaineen louhintaa seuraava välitön hienontaminen kuljetusta varten sekä varastointi kuuluvat upstream-toimintoihin. Downstream-toimintojen kuluihin taas luetaan kaikki kulut, jotka ovat aiheutuneet *sen jälkeen*, kun malmi otetaan malmivarastosta ja sitä lähdetään kuljetta-
maan. Varastointi muodostaa ns. arvonmäärityshetken, jolle on allokoitava louhitun malmin arvoa vastaava osuus myöhemmin syntyvästä liikevaihdosta. Siinä tapauksessa, että malmia ei varastoida, vaan se kuljetetaan esimerkiksi suoraan kaivokselta rikastamoon, on arvonmäärityshetki juuri ennen sen luovuttamista rikastamoon.
53. Downstream-kulujen oikaisussa on kyse downstream-toiminnoissa syntyneen arvonlisän vähentämisestä malmin jatkojalosteen myyntihinnasta. Kulut eivät kuitenkaan monessa tapauksessa vastaa syntynyttä arvonlisää, vaan ovat tyypillisesti sitä pienemmät, sillä downstream-toiminnotkin muodostavat liiketoiminnalle katetta. Kolmannelle taholle jatkojalostamisesta maksettu korvaus kuvastaa paremmin syntyvää prosessissa syntyvää arvonlisää, kuin downstream kulujen määrittäminen kuluperusteisesti ilman katetta. Downstream-kulut tulisi siten määrittää markkinaehtoisesti, siinäkin tapauksessa, että jatkojalostus tehdään saman yhtiön tai toisen konserniyhtiön toimesta.
54. Konsernin sisäisessä tilanteessa downstream-toiminnot, esimerkiksi rikastamo tai jalostamo/sulattamo, voidaan hahmottaa omaksi itsenäiseksi yksikökseen, jolla on tähän toimintaan liittyvä riski, kulut ja katevaatimukset. Luotettavin tapa määrittää markkinaehtoinen hinta riippuisi kaivosyhtiön liiketoimintamallista ja kaivoksesta (esimerkiksi metallimalmikaivokset vrt. teollisuusmineraalikaivokset). Vastaavasti kuin siirtohinnoittelussa yleensä, verovelvollinen valitsee itse soveltuvimman tavan markkinaehtoisen hinnan määrittelyyn. Esimerkiksi rikastustoiminta voi joissain konserneissa olla matalan riskin toimintaa, josta maksettava korvaus voitaisiin määrittellä kustannusvoittolisämenetelmällä (cost plus -menetelmä).
55. Myös vertailuhintoja voidaan käyttää, jos toiminnalle on olemassa riittävät markkinat ja vertailutiedot: verovelvollinen voi esimerkiksi osoittaa, mihin hintaan rikastus tai sulattaminen olisi voitu ostaa kolmannelta osapuolelta. Jos downstream-toiminnot, esimerkiksi sulattaminen on ostettu kolmannelta osapuolelta, voidaan pohjana käyttää todellisia kuluja.

56. Ajatus downstream-toimintojen hahmottamisesta omaksi yksikökseen mukaillee pitkälti tuloverotuksessa vakiintunutta kiinteän toimipaikan kohtelua verotuksessa suhteessa sen pääliikkeeseen. Kummallakin on omat menot ja tulonsa, ja näiden välisen vaihdannan tulee olla markkinaehtoista siitä huolimatta, että kyse on samasta oikeushenkilöstä. Menetelmä mahdollistaa sen, ettei downstream-toimintoja ole verotuksen näkökulmasta tarvetta yhtiöittää omaksi kokonaisuudekseen.
57. Käytännössä kulujen sijoittaminen joko downstream- tai upstream-kuluihin vaatii toiminto- ja tosiseikka-analyysin laatimista sen todentamiseksi, mihin kohtaan kaivostoiminnan harjoittajan arvoketjua käytetyt toiminnot, varat ja riskit sijoittuvat. Tarvittaessa näitä kuluja (esimerkiksi palkkamenot) tulee jakaa toimintojen välillä asianmukaisilla allokaatioavaimilla.
58. Edellytys markkinaehtoisuudesta tarkoittaa samalla sitä, että kuluja ei voida vähentää yli markkinatason. Kun downstream-kulut määritellään markkinaehtoisesti, sillä onko kyseiset toiminnot tuotettu konsernin sisällä vai ostettu ulkopuolelta, ei tulisi olla merkitystä.
59. Joissain tapauksissa downstream-arvonlisää ei tarvitse määritellä tai se on hyvin suoraviivaista. Esimerkiksi silloin kun louhitulle malmille on olemassa jo arvonmäärittämisvaiheella tiedossa markkinahinta, ei downstream-arvonlisää ole tarkoituksenmukaista erikseen arvioida. Samoin jos rikasteen metallisisällölle on pörssihinta, voidaan downstream-arvonlisän tarkastelu rajoittaa rikastustoimintaan.
60. Teollisuusmineraalikaivoksilla downstream-arvonlisän ja -kulujen määrittely voi vaatia huomattavasti enemmän työtä metallimalmikaivoksiin verrattuna erilaisten ja erivaiheessa tuotantoketjua syntyvien lopputuotteiden takia. Kaivosyhtiö jalostaa louhitusta mineraalista eri lopputuotteita kysynnän ja markkinahintojen mukaisesti, mutta jalostuksesta syntynyt arvonlisä ei kuulu kaivosveron piiriin vaan verotetaan yhteisöjen tuloverotuksessa. Sen sijaan että arvonlisä oikaistaisiin jokaisesta lopputuotteesta erikseen, voitaisiin liikevaihdon syntyminen ja vastaavasti arvonlisän oikaisu rajata heti ensimmäiseen lopputuotteeseen ja siitä saatavaan liikevaihtoon, vaikka tosiasiansa osa louhitusta mineraalista menisikin jatkojalostukseen. Tällöin jatkojalostukseen siirtyville tuotteille määritettäisiin ensin luovutetun mineraalin perusteella sitä vastaava siirtohintaa.



Kuvan esimerkkiteollisuusmineraalikaivoksessa koko louhitun mineraalin arvo saataisiin ensimmäisen lopputuotteen arvosta (kalkkikivi).

61. Kun downstream-arvonlisäön oikaistu liikevaihdosta, saavutetaan malmin arvonmäärityshetken mukainen arvo.

3.2.3 Upstream-kulut

Malmin arvo – upstream-kulut = normaalituotto

62. Malmin arvosta vähennetään sen tuottamisesta aiheutuneet *upstream-kulut*. Peilaten downstream-arvonlisäön liittyviä kuluja, upstream-kuluihin luetaan kaikki malmin ja sen louhintaan liittyvät tosiasialliset kulut, jotka ovat syntyneet maa- tai kiviaineksen kasaamiseen tai varastointiin mennessä, nämä toiminnot mukaan lukien.
63. Kuluihin luetaan lähtökohtaisesti kaikki tiettyyn kaivosprojektiin tai esikaivosprojektiin⁷ liittyvät upstream-toimintojen kulut, mukaan lukien malminetsintä, lupamenettelyt, kaivosinfrastruktuurin rakentaminen, koneiden ja kaluston hankinta sekä kaivosalueen laajentamiseen liittyvät toimenpiteet. Esimerkiksi kaivosprojektin suunnittelukulut tulee ottaa huomioon. Koska kulujen tulisi liittyä tietyn projektin upstream-toimintoihin, ei esimerkiksi yleisiä kirjanpito- tai hallintokustannuksia, tai tutkimus- tai kaivosteknologian kehityskuluja vähennettäisi kaivosveron puitteissa.⁸ Tarvittaessa kulut tulee jakaa upstream- ja downstream-toimintojen välillä.
64. Menojen vähennyskelpoisuutta ja liityntää upstream-toimintoihin yleensä voitaisiin arvioida elinkeinoverolain (360/1968) menokäsitteen mukaisesti.
65. Kaivosveromallissa ei olisi erillisiä poistoja, vaan käyttöomaisuuden hankintahinnat vähennetään heti niiden syntymisvuonna. Siltä osin kuin kaivosprojektin aloittamisessa käytetään

#16464818v1

⁷ "Esikaivosprojektin" voitaisiin nähdä käynnistyvän, kun kaivostoiminnan harjoittaja saa oikeuden malminetsintään tietylle maa-alueelle.

⁸ Nämäkin kulut voivat olla vähennyskelpoisia silloin kun niiden voidaan osoittaa liittyvän johonkin tiettyyn projektiin. Jos projekteja on useampia, olisi kulut allokoitava näiden kesken.

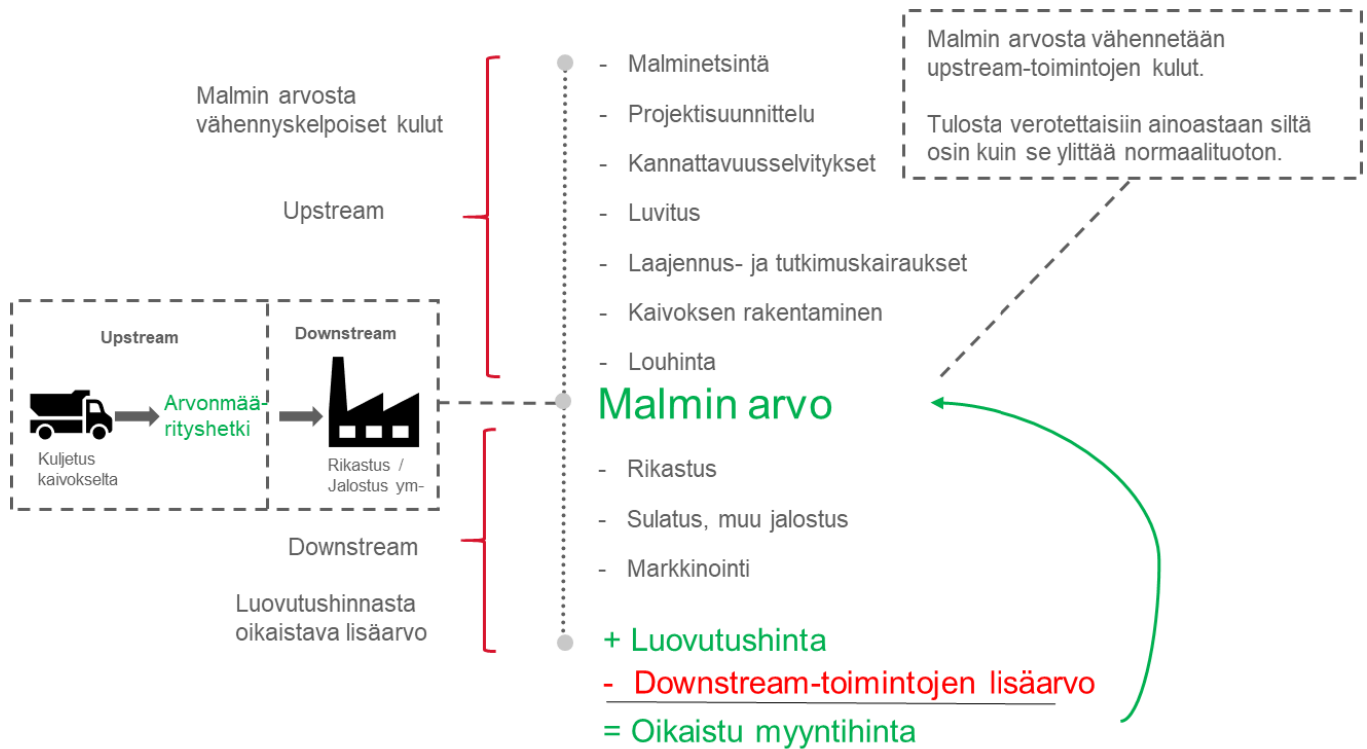
olemassa olevaa omaisuutta, voitaisiin kuluna käyttää joko tämän omaisuuden käypää arvoa tai jäljellä olevaa kirjanpitoarvoa.

66. Myös kaivosalueen ennallistamis- ja maisemointikulut – jotka syntyvät kaivostoimintaa lopetettaessa – liittyvät louhintaan ja olisivat siten vähennyskelpoisia upstream-toimintojen kuluina. Jälkihoitokulujen osalta tulee tarkemmin harkita, miten kulut voitaisiin ottaa mahdollisuuksien mukaan huomioon kaivoksen elinkaaren aikana (asiaa on käsitelty tarkemmin jäljempänä).
67. Kaivostoiminnan kulut olisivat lähtökohtaisesti vähennyskelpoisia, jos ne liittyvät upstream-toimintoihin. Rahoituskulut eivät kuitenkaan olisi vähennyskelpoisia tuottovaatimuksen huomiomisen takia, samoin kuin valuuttakurssitappiot tai suojauskulut (hedging). Kaivosvero olisi siten neutraali rahoitusmuodon osalta. Myöskään verot eivät lähtökohtaisesti olisi vähennyskelpoisia, koska niillä ei ole liitännäistä upstream-toimintoihin. Upstream-toimintoihin liittyvät lakisääteiset maksut olisi perusteltua katsoa vähennyskelpoisiksi. Korvaukset ovat luonteeltaan voiton jakamista maanomistajan kanssa (louhintakorvaukseen sisältyvä korvaus, jonka suuruus määritellään malmin arvon perusteella, sekä sivutuotekorvaus, joka perustuu kaivostoiminnan sivutuotteista saadulle hyödylle (myyntitulolle) tai korvausta maa-alueen käyttämisestä (malminetsintäkorvaus).
68. Puhdasoppisessa renttiveromallissa upstream-kulut tulisi ottaa huomioon, vaikka ne olisivat syntyneet kaivosyhtiön pääkonttorilla toisessa valtiossa. Tällainen tilanne voi johtaa kuitenkin ongelmallisiin kansainvälisiin verotuskysymyksiin esimerkiksi kulujen kaksinkertaisen vähentämisen takia. Samoin jos tuottovaatimuksen sijasta upstream-toiminnoissa vähennettäisiin siihen liittyvät rahoituskulut, tulisi periaatteessa ottaa huomioon esimerkiksi emoyhtiölle kaivosinfrastruktuurin rakentamisen rahoittamisesta aiheutuneet korkomenot.
69. Suomalaisen verojärjestelmän näkökulmasta kulujen vähennysoikeus on kuitenkin perusteltua rajata verovelvollisten erillisyyperiaatetta noudattaen verovelvolliskohtaiseksi. Ainoastaan verovelvollisen omat kulut otettaisiin huomioon, tuloverotusta vastaavasti. Mahdollisuus tulonsaukseen kaivosten välillä (asiaa käsitelty tarkemmin jäljempänä tappioiden yhteydessä) kuitenkin mahdollistaisi kaivosveron neutraalisuuden konsernirakenteen kannalta.
70. Upstream-kulut vähennetään malmin arvosta. Mikäli kulut ovat vähemmän kuin malmin arvo, syntyy tuloa. Tätä tuloa pidetään kaivostoiminnan normaalituottona.

3.2.4 Tuottovaatimus ja rentti

$$\text{Normaalituotto} - \text{tuottovaatimus} = \text{rentti}$$

71. Koska kaivosveron kohteena olisi ainoastaan rentti, vähennetään normaalituotosta vielä sijoittajan tuottovaatimus. Tuottovaatimuksen ylittävä osa tuotoista verotetaan renttinä erikseen määriteltävän kaivosveroasteen mukaisesti.



Kuva malmin arvon ja renttiveropohjan muodostumisesta.

72. Suomen verojärjestelmä ei tunne tuottovaatimuksen huomioimista, vaan yritysten tuloverot maksetaan niiden koko tuloksesta. Mikäli tuottovaatimusta ei huomioida, on rahoituskulut vähennettävä siltä osin kuin ne liittyvät upstream-toimintoihin. Tämä tarkoittaa samalla, että kaivosvero ei ole rahoitusmuodon kannalta neutraali, vaan vieraan pääoman käyttäminen parantaisi toiminnan verotehokkuutta vähennyskelpoisen korkomenon takia. Korkokulujen osalta huomioon otettaisiin verovelvollisten erillisperiaatetta noudattaen vain kaivosyhtiön oman lainanoton kulut.

3.2.5 Verolaskelma (esimerkki)

73. Selvitystä varten on laadittu verolaskelma, jonka tarkoituksena on havainnollistaa kaivosveron alaisen tulon laskemista sekä eroja elinkeinoverolaskelmaan. Luvut ovat suomalaisen kaivosyhtiön todellisia lukuja.

Kaivosverolaskelma (6. tuotantovuosi)	
Kaivosverotuotot	
Malmin arvo	57 652 376
KAIVOSTOIMINNAN VERONALAISET TUOTOT YHTEENSÄ	57 652 376
Kaivosverokulut	
Materiaalit ja palvelut	21 044 283
Henkilöstökulut	3 507 301
Käyttöomaisuuden hankintamenot	245 548
Toiminnan muut kulut	2 108 048
Varausten lisäykset	53 248
Tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennys	
Muut vähennyskelpoiset kulut	9 070
Hallinnon alkoidut kulut	792 968
KAIVOSTOIMINNAN VEROTUKSESSA VÄHENNYSKELPOISET KULUT YHTEENSÄ	27 760 467
Kaivostoiminnan tulos	29 891 910
Tuloksesta vähennetään normaalituotto	5 149 166
Verotettava rentti	24 742 744

Tuloverolaskelma (EVL)	
Elinkeinotoiminnan tuotot	
Liikevaihto	73 202 007
Valmistus omaan käyttöön	8 379
Toiminnan muut tuotot	443 872
Rahoitustuotot	717 366
Palautuvat arvonalennukset	
Saatu konserniaavustus	
Varausten vähennykset	10 429
Osuus väliyhteisön tuloon	
Muun omaisuuden luovutusvoitot	
Muut veronalaiset tuotot	
ELINKEINOTOIMINNAN VERONALAISET TUOTOT YHTEENSÄ	74 382 054
Elinkeinotoiminnan kulut	
Materiaalit ja palvelut	28 939 913
Henkilöstökulut	7 687 613
Poistot ja käyttöomaisuuden arvonalentumiset	16 104 032
Toiminnan muut kulut	13 432 373
Rahoituskulut	1 449 503
Annettu konserniaavustus	
Varausten lisäykset	
Muun omaisuuden luovutustappiot ja arvonalentumiset	
Muuhun omaisuuteen kuuluvien saamisten arvonalentumiset	
Tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennys	
Ulkomaisen tytäryhtiön tappiot	
Muut vähennyskelpoiset kulut	715
ELINKEINOTOIMINNAN VEROTUKSESSA VÄHENNYSKELPOISET KULUT YHTEENSÄ	67 614 150
Verotettava tulos tai vahvistettava tappio	6 767 903

74. Esimerkkilaskelman kaivos on elinkaarensa 6. tuotantovuodella. Kyseessä on metallimalmi-kaivos, jonka louhima malmi myydään rikastamisen jälkeen (liikevaihdon syntymishetki). Laskemassa malmin arvosta on oikaistu downstream-kulut, jotka ovat aiheutuneet rikastamisen kuluista ja myyntikuluista. Esimerkin downstream-kuluille on laskettu 4 % kate, jotta ne kuvastavat paremmin syntynyttä arvonlisää.
75. Kaivosverokulut on sisällytetty laskelmaan siltä osin kuin ne liittyvät upstream-toimintoihin. Upstream-kuluihin ovat luettu kaikki kulut, jotka ovat syntyneet ennen malmin saapumista rikastamolle. Esimerkkitapauksessa murskaus on tapahtunut käytännön syistä sijainnallisesti rikastamon yhteydessä, mutta asiallisesti se on kuitenkin osa upstream-toimintoja. Kuljetus malmi-varastolta rikastamolle kuuluisi downstream-kuluihin.
76. Käyttöomaisuuden hankintamenot ovat vähennetty vuosikuluna aktivoinnin ja poistamisen sijasta.
77. Hallinnon kuluista osa on allokoitu upstream-toiminoille käytetyn henkilöstön suhteessa (hallintopalvelun tuottaa henkilöstöresurssi).
78. Kuluissa on varausten lisäyksenä otettu huomioon verovuodelle jaksotettu maisemointivaraus. Maisemointivaraus on jaettu kaivoksen (upstream) ja rikastamon (downstream) välillä niiden arvioitujen jälkihoitokustannusten suhteessa. Varauksen vuotuinen lisäys on IFRS:n kirjattu

diskonttauskorko, joka Finnish GAAP-tilinpäätöksessä käsitellään varauksen lisäyksenä. Kaivoksen osuus pakollisesta varauksesta ja vuotuisesta lisäyksestä on 24 % ja rikastamon osuus 76 %.

79. Jälkihoitovarauksen huomioiminen ja jaksottaminen kaivoksen elinkaaren ajalle olisi perusteltua siltä osin kuin se liittyy itse kaivokseen. Haasteena vaihtoehdossa on, että sekä kaivoksen elinkaari että jälkihoitovaraus tyypillisesti elävät ja muuttuvat kaivoksen alkutilanteesta esimerkiksi kaivosalueen laajentumisen takia. Jaksotus ja lisäysten huomioiminen vuosittain (mukaan lukien IFRS:n diskonttauskorko) tulisi toteuttaa niin, ettei se edellytä ainakaan toistuvia jälkikäteisiä varauksia verotukseen. Toimiva vaihtoehto voisi olla toteutuneen varauksen huomioiminen jäljempänä tappioiden yhteydessä kuvatussa carry back-menetelmässä.
80. Kaivostoiminnan tuloksesta vähennetään normaalituotto. Esimerkkitapauksessa tuottovaatimus (10 %) on laskettu yhtiön omalle pääomalle. Kaivokseen ja rikastamoon sijoitetun pääoman määrää ei käytännössä ole mahdollista erottaa toisistaan. Tällainen jako voitaisiin tehdä jonkin hyväksyttävän, laskennallisen suhdeluvun perusteella, esimerkiksi upstream- ja downstream-toimintoihin tehtyjen investointien mukaisessa suhteessa. Tuottovaatimuksen huomioimisen johdosta rahoituskuluja ei vähennetä erikseen.
81. Esimerkkikaivosyhtiössä laskelman täyttämistä ei koettu sen monimutkaisemmaksi kuin EVL-laskelman täyttämistä ylipäänsä. Keskusteluiden perusteella ainakin suuremmilla kaivosyhtiöillä on jo valmiiksi olemassa pitkälle ne luvut, joita laskelman tekeminen edellyttää (mm. rikastamista edeltävät ja sen jälkeiset kulut). Laskelman tekemistä varten pystytään siis käyttämään olemassa olevia kirjanpidon lukuja ilman erityisiä oikaisuja.
82. Merkittävin laskelmasta heräävä huomio on se, miten kaivosveroa sovellettaisiin jo toiminnassa oleviin yhtiöihin. Esimerkiksi kulupohjan (upstream-toimintoihin tehdyt investoinnit ja hankintamenojen vähentäminen) osalta tulisi määritellä, minkä suuruisena se otetaan huomioon kaivosveron alussa. Esimerkkitapauksessa kaivosyhtiön kaivosveron alaisesta tulosta on vähennetty ainoastaan verovuoden kulut, eikä esimerkiksi aiempina vuosina käyttöomaisuuden hankinnasta tai malminetsinnästä aiheutuvia kuluja ole huomioitu. Mikäli aiemmat kulut otettaisiin huomioon, on mahdollista, että esimerkkilaskelmassa olisi oma rivinsä "aiempien vuosien tappio" joka vähennettäisiin verotettavasta rentistä.
83. Yksinkertainen ratkaisu olisi soveltaa kaivosveroa ainoastaan uusiin kaivoksiin, mutta tämän ratkaisun käyttökelpoisuuteen voi vaikuttaa verovelvollisten tasapuolinen kohtelu. Toinen vaihtoehto voisi olla simuloida kaivosveron mukainen tulos/tappio menneiltä vuosilta (eli ikään kuin kaivosveroa olisi sovellettu siitä asti, kun louhinta kaivoksella alkoi – ks. jäljempänä tarkemmin verovelvollisuuden alkamisesta) ja ottaa jäljelle jäävä kulupohja kaivosveron pohjaksi. Tämä aiheuttaa työtä niin verovelvolliselle kuin hallinnollekin valvonnan kautta, mutta onnistuessaan johtaa tasapuoliseen lopputulokseen uusien ja jo olemassa olevien kaivosten välillä. Todennäköisesti laissa olisi joka tapauksessa tarpeen säätää siirtymäkaudesta, jonka aikana

kaivosyhtiöt voivat tarvittaessa järjestellä toimintansa ja kirjanpitonsa niin, että kaivosveroa voidaan alkaa soveltamaan.

84. **Liitteenä 2** on saman kaivoksen esimerkkilaskelmat 2. ja 5. tuotantovuodelta. Kaivosyhtiö teki elinkeinoverotuksessa tappiota 5. vuonna, joka katettiin konserniavustuksella. Esimerkkilaskelmissa rentin määrä kasvaa vuosien tuotantovuosien edetessä.

3.3 Verovelvollisuus ja raportointi

85. Kaivosverossa verovelvollinen taho olisi kaivostoiminnan harjoittaja eli käytännössä kaivosyhtiö. Veroilmoituksen olisivat velvollisia antamaan ne yhtiöt, jotka harjoittavat louhintaa ja saavat malmista kaivosveron alaista tuloa. Esimerkiksi ainoastaan malminetsintää harjoittavat juniorikaivosyhtiöt, samoin kuin jalostusprosessiin keskittyvät yhtiöt (esimerkiksi sulattamot) jäävät veron soveltamisalan ulkopuolelle. Näin vero kohdistuisi varmimmin tavoitteensa mukaisesti juuri uusiutumattomien luonnonvarojen käyttämiseen.
86. Käytännössä kaivosveroilmoitus voitaisiin antaa ensimmäisen kerran louhinnan käynnistyttyä. Tällä ensimmäisellä veroilmoituksella kaivosyhtiö ilmoittaisi kaikki siihen mennessä kertyneet, upstream-toimintoihin liittyvät kulut ja vähentää ne verotuksessaan. Malmin louhinnasta tuloja kertyisi suoriteperiaatetta noudattaen silloin kun malmi on luovutettu. Tässä mallissa louhinnan alkamiseen mennessä kertyneet hankintamenot ja investoinnit vähennettäisiin kerralla ensimmäiseltä vuodelta annettavalla veroilmoituksella. Mikäli kaivosverossa haluttaisiin soveltaa nykyistä poistojärjestelmää, voitaisiin kulupohjaksi ottaa louhinnan alkamiseen kertyneet poistot. Tällöin esille nousee se ongelma, että poistot on (tiettyjä poistoluokkia lukuun ottamatta) tehtävä tietyn ajan kuluessa. Mikäli kaivosprojektin aloittamisen ja tuotantovaiheen välillä kuluu pitkä aika – mikä kaivosten osalta on täysin mahdollista – on riskinä, että osa poistoista on jouduttu jo tekemään ja näistä vahvistettava tappio ehtii vanhenemaan. Toisaalta tämän riskin realisointumista rajaa se, jos tappion vähentämisaika määritellään riittävän pitkäksi (jäljempänä ehdotus 25 vuodesta).
87. Raportoinnin näkökulmasta kaikki kaivosveron alaiset tulot ja vähennyskelpoiset menot voitaisiin ilmoittaa yhdellä veroilmoitusliitteellä. Jos kaivostoiminnan harjoittajalla on useita eri kaivoksia, tarkoittaisi tämä käytännössä sitä, että eri kaivosten tulo- ja kulupohja konsolidoituisivat keskenään. Lähestymistapa on linjassa tuloverotuksen kanssa, jossa tietyn yhtiön eri liiketoimintojen tulot ja menot lasketaan ja ilmoitetaan yhdessä. On mahdollista, että kirjanpidossa lukuja olisi seurattava ja ylläpidettävä kaivoskohtaisesti erityyppisten malmien ja epämetalli-kaivannaisten arvon määrittämiseksi.
88. Kaikissa kaivosyhtiöissä eri kaivosten tulosta ei lasketa tällä hetkellä toisistaan erillään, joten lähestymistapa voi edellyttää muutoksia joidenkin kaivosyhtiöiden kirjanpitoon. Osassa kaivosyhtiöitä tulos lasketaan kaivoskohtaisesti jo valmiiksi.
89. Kaivostoiminnan harjoittajan tulisi veroraportoinnista erillään ylläpitää dokumentoitua selvitystä downstream-kulujen markkinaehtoisesta määräytymisestä. Tämä dokumentaatio olisi tarvittaessa veroviranomaisen tarkastettavissa. Dokumentaation ylläpito koskisi niitä kaivostoiminnan harjoittajia ja kaivoksia, joissa malmin kaupallinen hyödyntäminen edellyttää jatkojalostusta. Dokumentaation lähtökohdaksi voidaan ottaa verovelvollisen näkemyks sopivimmasta metodista

markkinaehtoisuuden määrittämiseksi (esimerkiksi vertailuhinnat ja muut yleiset siirtohinnoittelumetodit).

90. Mikäli louhintaa ei päädytä tietyssä kaivosprojektissa käynnistämään esimerkiksi huonon kannattavuuden takia, ei kaivosverovelvollisuutta syntyisi vaan kulut vähennettäisiin tavallisesti yhteisöjen tuloverotuksessa.

3.4 Tappioiden vähentäminen

91. Kaivosveromallissa kustannukset vähennetään heti, eikä erillistä poistojärjestelmää ole. Käytännössä tämä johtaa siihen, että kulut painottuvat kaivostoiminnan alkuvuosiin, tasoittuen kohti kaupallisen toiminnan vaihetta. Kaivosverossa tappiot – jotka syntyvät upstream-toimintojen kuluista – vahvistettaisiin erikseen kultakin vuodelta ja ne säilyisivät kaivostoiminnan luonteen johdosta ilman erillistä aikarajaa. Tappiot vähennettäisiin kaivosveron alaisesta rentistä vuosittain niiden syntymisjärjestyksessä.
92. Tappiota syntyy niinä vuosina, kun upstream-kulut ylittävät arvonmäärityshetkelle allokoitavan liikevaihdon (malmin arvon). Esikaivosprojektin⁹ upstream-kuluissa otettaisiin huomioon myös kolmannelle osapuolelle malminetsinnästä suoritettu korvaus. Käytännössä kaivostoiminnan harjoittajalla olisi vähennyskelpoisia tappioita kaupallisen kaivostoiminnan käynnistyessä.
93. Kaivosprojektin tai esikaivosprojektin hankintakulu itsessään olisi kaivosveron piirissä vähennyskelpoinen kulu. Jos esimerkiksi ainoastaan malminetsintää harjoittava toimija (juniorikaivosyhtiö) myy kaivosprojektin, sen hankintakulu olisi ostajalle kaivosverotuksessa vähennyskelpoinen.
94. Ehdotetussa mallissa kaivosverovelvollisuus syntyisi, kun kaivostoiminnan harjoittaja aloittaa louhinnan tietyllä kaivoksella. Tämä tarkoittaa, että tuloksettomana päättynyt malminetsintä tai kaivosprojektin päättäminen muusta syystä ennen louhintavaihetta kuuluisi tavallisen yhteisöverotuksen piiriin. Lähestymistapa on selkeämpi verrattuna siihen vaihtoehtoon, jossa aiemmin aiheutuneita malminetsinnän kuluja kohdistettaisiin yhdelle louhintaan asti edistyneelle projektille. Käytännössä ainoastaan ne malminetsintäkulut, jotka ovat johtaneet varsinaisen kaivoksen perustamiseen tai laajentamiseen otettaisiin huomioon.¹⁰
95. Niiden projektien osalta, jotka eivät etene louhintaan, olisivat kulut sekä niiden pohjalta mahdollisesti vahvistettava verotappiot vähennettävissä yleisessä tuloverotuksessa. Tavallisen yhteisöverotuksen puolella tappiot säilyvät kymmenen vuoden ajan. Tappiot voivat jäädä lopullisesti verovelvollisen vahingoksi, tai tappiot voidaan siirtää yritysjärjestelyjen avulla (ml. yhtiöiden purkaminen) omistajalle tai toiselle konserniyhtiölle, tai niitä voidaan käyttää konsernin tuloksen tasaukseen konserniavustuksen avulla.

#16464818v1

⁹ Esikaivosprojektin alkupisteinä voidaan pitää malminetsintää, ja päätepisteinä kaivostoiminnan kaupallisen tuotannon käynnistymistä.

¹⁰ Näkemysme mukaan on selvää, että myös tuloksettomana päättäneet malminetsintäprojektit kontribuoivat siihen yhteen tuhannesta, onnistuneesta malminetsintäprojektista, joka johtaa kaupallisen kaivoksen perustamiseen. Näin ollen myös epäonnistuneiden malminetsintäprojektien kuluista osa olisi teoriassa perusteltua allokoida kaupalliselle kaivokselle. Käytännön kannalta vähennysoikeuden rajaaminen (kaivosveron piirissä) on kuitenkin selkeintä tehdä edellä esitetyllä tavalla.

96. Tätä taustaa vasten myös kaivosverotuksessa on perusteltua säätää tulontasausmahdollisuudesta eri kaivosten välillä. Tulontasaus mahdollistaa konsernirakenteen neutraalisuuden eli sen, että kaivoksia ei ole välttämätöntä hankkia saman yhtiön alle tulojen ja menojen konsolidoimiseksi. Teknisesti tappiontasaus voisi tapahtua esimerkiksi siten, että kaivostoiminnan harjoittaja antaa veroilmoitusliitteellä suostumuksen kaivosveron tappion käyttämiseen toisen konsernikaivosyhtiön kaivosveron alaisen tulon kattamiseen.
97. Ottaen huomioon kaivosten pitkä elinkaari, tappioiden vanhentumisaika tulisi asettaa huomattavasti tuloveron tappioita pidemmäksi, esimerkiksi 25 vuoteen. Tappioiden vanhentumisaika ei muuttuisi niiden siirtämisen takia. Tappioiden siirtymisen ja omistajanvaihdoksen osalta voitaisiin harkita vastaavaa poikkeuslupahakemusmenettelyä kuin tuloverolaissa.
98. Kaivoksen lopettamisen yhteydessä realisoituvat maisemointi- ja ennallistamiskustannukset tulisi ottaa huomioon kaivosveroa säädettäessä. Yhteisöverotuksessa nämä kulut voivat jäädä vähentämättä, koska kaivostoimintaa ollaan kulun syntymishetkellä päättämässä eikä verotettavaa tuloa enää kulun verovuonna muodostu. Kaivosveron piirissä edellä mainitut kulut ovat sivukivialueiden osalta upstream-kuluja, joista voi muodostua tappio. Mikäli tätä tappiota ei päästä vähentämään rentistä, olisi yksi vaihtoehto hyvittää käyttämättä jäänyt tappio kaivosyhtiölle. Tämä olisi mahdollista toteuttaa esimerkiksi monista ulkomaisista verojärjestelmistä tulla carry back -menetelmällä¹¹, mutta tämä voi kuitenkin istua huonosti suomalaiseen verolainsäädäntöön, jossa kulut (tappiot) jäävät lopullisesti toiminnan harjoittajan vahingoksi, ellei vastaavaa tuloa synny tai tappiota ei saada siirrettyä.

3.5 Suhde tuloverotukseen

99. Kaivosveron kohteena on upstream-toimintoihin kuuluvat tulot ja menot. Downstream-kulut ja -tulot, joita voi kertyä esimerkiksi rikastamisesta tai metallin jatkojalostamisesta, ovat tavallisesti elinkeinoverotuksen piirissä. Yleiseen tuloverotukseen kuuluu myös malmin jatkojalosteiden myyntihinta siltä osin kuin sitä ei ole luettu arvonmäärityshetken liikevaihtoon.
100. Lainvalmistelun lähtökohdaksi on perusteltua ottaa se, että kaivosvero toteutettaisiin mahdollisimman itsenäisenä kokonaisuutena ilman tarvetta muokata tai muuttaa olemassa olevia säännöksiä (esimerkiksi elinkeinoverolaissa). Tämä tarkoittaa, että kaivostoiminnan harjoittajien elinkeinotoiminnan tuloksen laskeminen säilyisi ennallaan, eikä esimerkiksi upstream-toiminnan menoja rajattaisi sen ulkopuolelle. Upstream-menojen vähennyskeltottomuus elinkeinoverotuksessa voisi muutenkin johtaa tilanteeseen, jossa kaivosyhtiölle kertyy vuosittain kaivostoiminnan tappioita, samalla kun verotettava elinkeinotoiminnan tulos kasvaa suhteettomasti. Tämä riski korostuu etenkin niiden kaivosyhtiöiden kohdalla, joissa tuotantoketjun arvo syntyy käytännössä vasta jatkojalostuksessa. Erityisesti tämä on ongelma silloin, jos kaivostoiminnan tappioita ei hyvitetä ja voisi käytännössä johtaa elinkeinotoiminnan veron kiristämiseen niiden yhtiöiden osalta, joiden louhima mineraali itsessään on matala-arvoista (esimerkiksi teollisuusmineraalit kuten kalkkikivi, fosfaatti, talkki ym.).

¹¹ Carry back -menetelmässä verovuoden tappio vähennetään taaksepäin eli edellisten vuosien voitoista ja johtaa jo maksettujen verojen palauttamiseen yritykselle. Edellisten vuosien verotukset oikaistaan ottamalla huomioon myöhemmän vuoden tappiot.

3.6 Yrityskauppatilanteet

101. Kaivoksen perustamisen lisäksi kaivosyhtiö voi myös hankkia olemassa olevan kaivosprojektin. Kyse voi olla esimerkiksi kaivosprojektin hankkimisesta juniorkaivosyhtiöltä tai toiselta kaivosyhtiöltä. Kaivosprojekti voi olla vielä esimerkiksi vielä luvitusvaiheessa, tai se on voinut edetä jo kaupallisen toiminnan vaiheeseen.
102. Kaivosprojektia hankkiessa kaupan kohteena on tyypillisesti osakkeet, joiden hankintakulu ei ole verotuksessa vähennyskelpoinen erä.
103. Hankintakulusta tulisi kuitenkin kaivosverotuksen kulupohjaan ottaa se osa kuluista, jotka liittyvät (mahdollisesti myöhemmin alkavan louhinnan) upstream-toimintoihin. Esimerkiksi juniorkaivosyhtiön tapauksessa tämä voi olla suoraviivaista, jos hankintameno koostuu malminetsinnästä aiheutuneista kuluista ja myyjän tuottovaatimuksesta. Tällöin yrityskaupan hinta muodostaa kaivostoiminnan hankintakulun. Sen sijaan yrityskaupoissa, joissa kohteeseen voi kuulua esimerkiksi rikastamo, otettaisiin vain upstream-toimintoihin kohdistuva hankintameno huomioon kaivosverotuksessa. Ellei hankintamenoa otettaisiin huomioon upstream-toiminnan kulupohjassa, muodostuisi kaivosveron alaiset tuotot suhteettoman suuriksi. Yrityskaupakohteen hintaan sisältyvät kuitenkin ne investoinnit ja kulut, joita myyjälle on kohteen kehittämisestä ja rakentamista myyntiin mennessä kertynyt.
104. Yrityskaupakohteeseen kuuluva tappio lähtökohtaisesti siirtyisi kaivosprojektin mukana. Tappion siirtymiseen ja hyödyntämiseen voitaisiin tarvittaessa soveltaa tuloverolain tappioiden menettämistä koskevia omistajanvaihdoissa sääntöjä ja poikkeuslupahakemusmenettelyä. Tappiot eivät voisi olla kauppatavarana.
105. Myyjän kannalta yrityskauppa ei lähtökohtaisesti kuuluisi kaivosveron piiriin. Jos luovutukseen sisältyy louhittua malmin, jolle on määritettävissä osa kauppahinnasta, voitaisiin yrityskaupaa pitää malmin tai sen jatkojalosteiden myyntinä kaivosveron kannalta. Myyjän tulisi tällöin tarvittaessa osoittaa luovutetun malmin arvo. Tämä voi olla haastavaa silloin, jos malmin arvo syntyy vasta jatkojalostusprosessissa. Arvon osoittamisen tueksi voitaisiin tukeutua mahdollisiin aiempiin kaivosveroilmoituksiin tai muuhun myyjän perusteltuun arvioon malmin arvosta. Koko yrityskaupan arvoon nähden louhitun malmin arvo voi kuitenkin olla niin marginaalinen, että luovutustilanteet voi myyjän kannalta olla perusteltua jättää kaivosveron soveltamisalan ulkopuolelle.

#16464818v1

4 JOHTOPÄÄTÖKSET

106. Suosittelemme kaivosveron toteuttamista renttiverotyyppisen mallin pohjalta. Mallin selkeä etu ja samalla ero rojalteihin on se, että siinä huomioidaan malmin louhintaan liittyvät kustannukset, eikä tappiollinen toiminta aiheuta veroseuraamuksia. Rojalteissa tätä kustannusta ei huomioida, minkä takia niillä on selkeästi suurempi, negatiivinen ohjausvaikutus.
107. Kaivosvero olisi mahdollista toteuttaa ilman normaalituoton huomioista. Tällöin vero kohdistuisi samoin kuin elinkeinoverolaisissa kaivostoiminnan koko tulokseen. Normaalituoton käyttäminen yksinkertaisesti verolaskentaa, koska se olisi käytetyn rahoitusmuodon osalta neutraali. Rajoitusten osalta olisi harkittava sovelletaanko upstream-toimintoihin täysimääräisiä rajoituksia vai

jotain suhteellista osaa. Tämä monimutkaistaisi mallin soveltamista ja raportointia. Tällaisen vaihtoehdon vaikutuksia esimerkiksi kaivostoiminnan kannattavuuteen tai tuotantopanosten käyttämiseen ei ole arvioitu TEAS-hankkeessa. Todennäköisesti vaikutukset olisivat kuitenkin suuremmat kuin renttiverolla, mutta pienemmät kuin koko kaivostoimintaan kohdistuvassa voivoteromallissa.

108. Vähentämällä käyttöomaisuuden hankintamenot ja investoinnit (esimerkiksi tutkimus- ja kehitysmenot) niiden syntymisvuonna yksinkertaistaisivat kaivosyhtiöiden poistolaskentaa. Nykyisellään kaivosyhtiöt pyrkivät hyllyttämään ennen tuotantovaihetta syntyviä kuluja, jotta ne voidaan vähentää myöhemmin kaivostoiminnan tuottoja vastaan. Vähentämällä hankintamenot heti päästäisiin kaivosverossa eroon tulojen ja menojen jaksottamiseen liittyvästä problematiikasta. Mikäli poistot tehtäisiin kuten elinkeinoverotuksessa yleensä, olisi erityisen tärkeää turvata tappioiden säilyminen, jotta upstream-toiminnoista tosiasiaassa syntyneitä kuluja päästään vähentämään louhitun malmin arvosta koko kaivoksen elinkaaren ajan. Esimerkiksi 25 vuoden käyttöaika kattaisi useimpien kaivosprojektien elinkaaren.
109. Ehdotettu kaivosveromalli ei näkemyksemme mukaan edellyttäisi muutoksia elinkeinoverolakiin, vaan kaivosvero voitaisiin säätää omalla erityislaillaan. Kaivosverolain säännöksiä esimerkiksi hankintamenojen vähentämisestä ja normaalituoton huomioimisesta sovellettaisiin elinkeinoverolakiin nähden itsenäisesti. Ehdotettu kaivosveromalli toteuttaa hyvän verojärjestelmän piirteitä etenkin siinä, että vero olisi mahdollisimman neutraali, kohtelisi tasapuolisesti kaivosalan toimijoita ja se kohdistuisi nettotuloon.

LIITE 1: KAIVOSTOIMINNASTA PERITTÄVÄT LAKISÄÄTEISET MAKSUT JA VAKUUDET

1 KAIVOSLAIN NOJALLA TEHTÄVÄT MAKSUT

1. Kaivostoiminnan harjoittajan ja malminetsijän velvollisuudeksi on säädetty suorittaa tiettyjä lakisääteisiä korvauksia maanomistajille. Nämä korvaukset (malminetsintäkorvaus, louhintakorvaus, sivutuotekorvaus) ovat erillisiä lunastuskorvauksesta, jonka tarkoituksena on korvata maanomistajalle aiheutuvat taloudelliset haitat, jotka aiheutuvat alueen käyttöoikeudesta kaivosalueeksi. Lunastuskorvauksen määrittämisen lähtökohtana on kompensoida maanomistajalle kaikki käytön rajoittumisesta aiheutuva haitta. Kaivoslain mukaisten korvausten taustalla puolestaan on ajatus maanomistukseen kytkeytyvästä tietynlaisesta intressistä maaperän malmivaroihin.¹² Varhaisemmassa vaiheessa tämä ilmeni maanomistajan osallistumisoikeutena kaivostoimintaan (mikä luonnollisesti myös merkitsi riskin kantamista). Koska tämä edellytti mitavia pääomia ja siksi käytännössä jäi hyödyntämättä osallistumisoikeus konvertoitiin louhimismaksuksi. Tämän vuoksi lainsäätäjä on katsonut, että maanomistajan tulee saada myös taloudellista tuottoa niiden hyödyntämisestä, vaikka maanomistaja ei sinällään olisi pyrkinyt lainkaan edistämään malmivarojen löytymistä tai päättymistä hyödynnettäväksi. Taloustieteellisesti näitä korvauksia voitaisiin pitää windfall-voitoina maanomistajalle.¹³ Korvausten suuruus määräytyy lakisääteisesti veroluonteisten maksujen tapaan, eli kysymys on eräänlaisista rojalteista. Tästä syystä esimerkiksi Ruotsissa kolme neljäsosaa louhintakorvauksesta maksetaan maanomistajalle ja yksi neljäsosa valtiolle.¹⁴ Toisaalta verotuksessa etenkin kaivoslain 100.2,2 mukaisten muiden kuin metallimalmien osalta suoritettavien louhintakorvausten määräytymisperusteet eivät täyttäisi perustuslain 81.1 §:n vaatimuksia siitä, että veron suuruuden perusteista on säädettävä lailla.
2. Vaikka korvaukset suoritetaan periaatteessa yksityisille tahoille, on syytä ottaa huomioon, että kaivosalueiden suurin maanomistaja on Suomen valtio ja tältä osin myös korvaukset päätyvät Metsähallituksen kautta valtiolle. Lisäksi yksityiset maanomistajat maksavat saamistaan korvauksista pääomatuloveroa 30-34 % valtiolle.¹⁵
3. Valtio on myös huutokaupannut GTK:n löytämiä esiintymiä kaivosyhtiölle pohjautuen lakiin 174/1940. Näitä sopimuksia on laadittu siten, että korvaus esiintymän hyödyntämisestä määräytyy rojaltien tapaan. Tällöin rojalit eivät kuitenkaan ole veroluonteisia, vaan sopimusollisia.

#16464818v1

¹² Korvausjärjestelmä rakentui 1700-luvulla siten, että maanomistajalla oli oikeus osallistua puolella hankkeen vaatimalla pääomalla hankkeeseen ja siitä saatavaan voittoon. Vuoden 1943 kaivoslain säätämisen yhteydessä maanomistajan osallistumisoikeuden rinnalle kehitettiin vaihtoehtoksi maanomistajalle suoritettava louhimismaksu. Vuoden 1965 kaivoslaissa maanomistajan osallistumisoikeus poistettiin siten, että louhimismaksu muutettiin ainoaksi osallistumisoikeuden muodoksi. Historiallisesti louhintakorvaus on siis maanomistajan osallistumisoikeuden vastike, josta on poistettu maanomistajan liiketaloudellinen riski.

¹³ Näkökulmaa puoltaa esimerkiksi se, että kiinteistöjen malmivaroja ei yleensä selvitetä arvioitaessa rakentamattoman maan kauppahintaa tai arvostettaessa kiinteistöä kiinteistöverotuksessa.

¹⁴ Minerallag (1991:45) 7 kap 7 §.

¹⁵ Tässä yhteydessä ei ole tarpeen käsitellä lunastuskorvausten verotusta. Sitä koskevan ohjeen verohallinto on päivittänyt 20.1.2017 Dnro A224/200/2016.

1.1 Maanomistajalle suoritettavat maksut

1.1.1 Malminetsintäkorvaus

4. Malminetsintäluvan haltija on velvollinen suorittamaan malminetsintäalueeseen kuuluvien kiinteistöjen omistajille vuotuisen korvauksen. Malminetsintäkorvauksen vuotuinen suuruus kiinteistöä kohti on
 - (1) 20 euroa hehtaarilta malminetsintäluvan voimassaolon ensimmäiseltä neljältä vuodelta
 - (2) 30 euroa hehtaarilta malminetsintäluvan voimassaolon viidenneltä, kuudennelta ja seitsemänneltä vuodelta
 - (3) 40 euroa hehtaarilta malminetsintäluvan voimassaolon kahdeksannelta, yhdeksänneltä ja kymmenenneltä vuodelta
 - (4) 50 euroa hehtaarilta malminetsintäluvan voimassaolon yhdenneltätoista vuodelta ja sen jälkeisiltä vuosilta.
5. Yhteensä malminetsintäkorvausta maksetaan 15 vuoden malminetsintäkauden aikana yhteensä 540 €/ha. Malminetsintäkorvauksia maksettiin vuonna 2020 noin 4,6 miljoonaa euroa. Näiden lisäksi korvattavaksi voi tulla malminetsinnästä aiheutuneet vahingot ja haitat.

1.1.2 Louhintakorvaus

6. Louhintakorvaus maksetaan kaivosalueeseen kuuluville maanomistajille vuosittain. Sen perusosan suuruus on kiinteistöä kohti 50 euroa hehtaarilta. Korvaus voidaan korottaa 100 euroon hehtaarilta, jos kaivostoimintaa ei ole aloitettu ja kaivosviranomaisen lykkää luvan raukeamista kaivoslain 68.3 §:n mukaisesti siihen asti, kunnes kaivostoiminta aloitetaan. Tämä kiinteä osuus korvasi vanhan lain mukaisen kaivospiirimaksun. Tämä lisäksi maksetaan mineraalin arvoon perustuvaa korvausta.
7. Metallimalmien osalta maksu on 0,15 prosenttia louhitun ja hyödynnetyn kaivosmineraalien arvosta. Sitä laskettaessa otetaan huomioon malmin sisältämien hyödynnettyjen metallien keskiarvohinta vuoden aikana ja muiden malmista hyödynnettyjen tuotteiden keskimääräinen arvo vuoden aikana. Ennen 1.7.2011 haettuihin kaivospiireihin soveltuu aikaisemman lainsäädännön mukainen louhimismaksu, jonka tasoa ei ole määritetty laissa, vaan se pohjautui samankaltaiseen harkintaan kuin mitä uuden 2011 vuoden kaivoslain osalta edelleen sovelletaan muihin kuin metallimalmeihin.
8. Muiden kuin metallimalmien osalta maksetaan kaivosmineraalin taloudelliseen arvoon vaikuttavat perusteet huomioon ottaen kohtuullinen korvaus louhitusta ja hyödynnetyistä kaivosmineraalista. Kiinteistön omistaja ja kaivosluvan haltija voivat sopia korvauksen suuruudesta tai kaivosviranomaisen voi määrätä maksun kiinteistön omistajan tai kaivosluvan haltijan hakemuksesta. Jos kaivosmineraalin taloudelliseen arvoon vaikuttavat perusteet muuttuvat olennaisesti, kiinteistön haltija tai kaivosluvan haltija voi pyytää viranomaista tarkistamaan korvauksen suuruuden.

1.1.3 Sivutuotekorvaus

9. Sivutuotekorvausta maksetaan vuosittain kaivosalueen kiinteistönomistajille muusta kuin kaivostoimintaan käytetystä kaivostoiminnan sivutuotteista saadusta hyödystä. Korvauksen on oltava kohtuullinen. Jos kaivosluvan haltija ja kiinteistön omistaja eivät saa sovittua sivutuotekorvauksen suuruudesta, se on 10 prosenttia sivutuotteesta saadusta myyntitulosta.

1.2 Vakuudet

10. Kaivostoiminnan harjoittaja joutuu asettamaan vakuuksia, joiden tarkoituksena on varmistaa se, että toiminnanharjoittaja suoriutuu kaivostoiminnan lopettamiseen ja ympäristönsuojeluun liittyvistä julkisoikeudellisista velvollisuuksistaan. Keskeisimmät vakuuslajit ovat vakuus kaivostoiminnan lopettamista varten, vakuus malminetsintää varten ja ympäristönsuojelulain mukainen jätteen käsittelytoiminnan vakuus. Lisäksi kaivostoiminnassa kyseeseen voi tulla vakuudet, jotka asetetaan silloin kun myönnetään ympäristönsuojelulain mukainen toiminnan aloittamisoikeus muutoksenhausta huolimatta, toiminnan aloittamisoikeus silloin kun vesistön pilaantumisesta aiheutuvien vahinkojen korvauksista ei ole määrätty ympäristöluvassa sen lupapäätöstä viivästyttävän vaikutuksen vuoksi tai myönnettäessä vesilain mukainen valmistelulupa.
11. Vakuudeksi hyväksytään takaus, vakuutus tai pantattu talletus. Vakuudet on vapautettava siinä vaiheessa, kun velvoite, jonka turvaamiseksi vakuus on määrätty, on suoritettu. Suurimmillaan yksittäisten kaivoksien ympäristönsuojelulain ja kaivoslain mukaisten vakuuksien suuruus on noussut selvästi yli sadan miljoonan euron. Vakuutuksen käsite vakuuslistauksessa on hieman harhaanjohtava, sillä ei tarkoiteta toimintaa koskevia vakuutuksia, vaan takauksena toimivaa takausvakuutusta, eli vakuutuslaitoksen myöntämää takausta.
12. Lisäksi kaivostoiminnalta edellytetään pakollista ympäristövahinkovakuutusta.

1.2.1 Jätteen käsittelytoiminnan vakuus

13. Ympäristönsuojelulain 59 §:n mukaan jätteen käsittelytoiminnan harjoittajan on asetettava vakuus asianmukaisen jätehuollon, seurannan, tarkkailun ja toiminnan lopettamisessa tai sen jälkeen tarvittavien toimien varmistamiseksi. Vakuuden asettamisvelvollisuudesta voidaan harkinnanvaraisesti vapauttaa muu kuin kaatopaikkatoiminnan harjoittaja.¹⁶
14. Vakuuden määrän mitoittamisen lähtökohtana on luvanmukainen toiminta. Vakuudella katetaan ennalta arvioitavat jätehuolto- ja toiminnan lopettamis- ja jälkitarkkailukustannukset. Vakuudella ei kateta ympäristövahinkoja ja muita odottamattomia kustannuksia.¹⁷ Pitkäaikaisissa toiminoissa on mahdollista kerryttää vakuutta vähitellen ja vapauttaa sitä mukaa, kun lopettamistoimenpiteet tulee tehdyksi.¹⁸
15. Jätteen käsittelytoiminnan vakuudet ja kaivoslain mukainen kaivostoiminnan lopettamista varten määrättävä vakuus liittyvät molemmat toiminnan lopettamiseen. Yleinen periaate vakuuksien mitoittamisessa on päällekkäisten vakuuksien välttämisen periaate. Tämä tarkoittaa sitä,

¹⁶ Oikeuskäytäntöä mm. KHO 2018:83.

¹⁷ Mm. KHO 8.4.2016, t. 1224

¹⁸ Jätevakuusopas. Ympäristöhallinnon ohjeita 5/2012.

että kunkin lopettamistoimenpiteen osalta on erikseen arvioitava, millä vakuudella se kuuluu katettavaksi ja varmistettava, ettei samaan toimenpiteeseen liittyviä kustannuksia ole mitoitettu kaivoslain mukaiseen vakuuteen.

16. Kaivostoiminnassa jätteen käsittelytoiminnan vakuuksia on määrätty rikastushiekka-altaiden sekä sivukiven läjitysalueiden sulkemista varten. Ympäristönsuojelulain 60 §:n mukaan kaivannaisjätteen jätealueen vakuuden on katettava myös kustannukset, jotka aiheutuvat jätealueen vaikutusalueella olevan, kaivannaisjätteen jätehuoltosuunnitelmassa tarkemmin määritetyn maa-alueen kunnostamisesta tyydyttävään tilaan. Säännöksen 2 momentissa edellytetään varmistamaan ympäristöluvassa, että vakuuden määrä vastaa koko ajan mahdollisimman hyvin niitä kustannuksia, joita toiminnan lopettaminen ja jälkihoito arviointihetkellä aiheuttaisivat.

1.2.2 Kaivoslain mukaiset vakuudet

17. Kaivoslain edellyttämiä vakuuksia on vakuus malminetsintää varten ja vakuus kaivostoiminnan lopettamista varten. Ensiksi mainitulla voidaan kattaa malminetsinnästä aiheutuneet vahingot ja haitat sekä jälkihoitotoimenpiteet. Vakuuden asettamisvelvollisuudesta voidaan myös harkinnanvaraisesti vapauttaa.
18. Kaivostoiminnan lopettamisvakuudella katetaan kaivoksen sulkemiseen liittyvät jälkihoitotoimenpiteet. Kaivosviranomaisen määrää vakuuden lajin ja suuruuden sekä tarkistaa sitä tarvittaessa luvan muuttamisen tai voimassaolon jatkamisen yhteydessä. Kaivostoiminnan lopettamisvakuudella katettavia kustannuksia voi olla muun muassa:
- avolouhoksen aitaaminen ja tieyhteyksien sulkeminen
 - maanalaiseen kaivokseen pääsyn estäminen (vinotunneli)
 - ilmanvaihto- ja täyttönousujen täyttäminen
 - läjitysalueiden loiventaminen
 - maaluiskien ja kallioseinämien loiventaminen, jos alueella on sortumariski
 - pystyyn jäävien rakennusten turvalliseksi saattaminen
 - rakennusten purkaminen kaivosviranomaisen luvalla
 - koneiden, laitteiden ja putkistojen purkaminen ja laitteiden poisto
 - sortuma- ja painumavaarallisten alueiden rajaaminen
 - kaivoksen turvallisuudeksi tehtyjen rakenteiden säilyttäminen
 - louhittujen kaivosmineraalien poistaminen.¹⁹

¹⁹ Toissijaisten ympäristövastuujärjestelmien kehittäminen. Ympäristöministeriön raportteja 23 / 2014, s. 42-43.

2 KAIVOSTOIMINTAA KOSKEVAT VEROT

2.1 Yhteisövero

19. Yhteisöveron perii Verohallinto ja sen kertymä jaetaan valtion ja kuntien kesken. Kaikki yritykset ovat pääosin yhteisöverovelvollisia. Eri yritysmuotoja ovat esimerkiksi osakeyhtiöt, osuuskunnat, julkiset yhtiöt ja laitokset. Tietyt yritykset, kuten rahastot, voidaan vapauttaa kokonaan tai osittain yhteisöverosta. Yrityksiltä ei peritä erillisiä valtion- ja kunnallisveroja. Osakeyhteisöjä verotetaan lähtökohtaisesti elinkeinoverolain mukaisesti.
20. Nykyinen yhteisöverokanta on 20 %. Verokantaa voidaan muuttaa vuosittain, mutta se on pysynyt 20 prosentissa vuodesta 2014. Tiedossa ei ole että verokantaan suunniteltaisiin muutettavan.
21. Yhteisövero maksetaan yleensä ennakoon verovuoden aikana. Maksettavan tuloveron määrä arvioidaan edellisen vuoden verotettavan tuloksen perusteella, jota yhtiö voi pyrkiä oikaisemaan meneillään olevalle verovuodelle.
22. Kaivostoimintaan (ja yhteisöverotukseen yleensä) liittyviin verosuunnitteluvälineisiin on historiallisesti kulunut velan käyttö Suomessa sijaitsevien toimintojen rahoittamisessa, verovähennysten lykkääminen poistoja aktivoimalla, sekä siirtohinnoittelu. Poistojen aktivointi ja hyllypoistojen käyttö on ollut tärkeä osa kaivosyhtiöiden verosuunnittelua Suomessa, koska tuloverotuksessa vahvistetut tappiot vanhenevat 10 vuoden kuluessa. Vähennyksiä lykkäämällä tappiot voidaan realisoida ja käyttää myöhemmin.²⁰ Siirtohinnoittelusäännökset ovat sinänsä vakiintuneita ja niillä voidaan puuttua tilanteisiin, jossa etuyhteydessä olevien yhtiöiden välinen hinnoittelu ei ole markkinaehtoista. Myös konserniavustusta voidaan käyttää suomalaisten konserniyhtiöiden välillä tappioiden ja tuloksen tasaamiseksi konserniavustuslain (825/1986) edellytysten täytyessä.
23. Verosuunnittelukeinoja ei käsitellä tässä muistiossa tarkemmin, mutta viimeaikainen verotus- ja oikeuskäytäntö on osoittanut, että konsernin sisäisen velkarahoituksen käyttöön voi liittyä veronkiertoepäilyksiä. Korkomenojen vähennyskelpoisuutta rajoitetaan elinkeinoverolain 18 a §:ssä. Rajoituksia sovelletaan vain, jos korkokulut ylittävät yrityksen saamat korkotuotot. Alle 500.000 euron nettokorkokulut ovat aina täysin vähennyskelpoisia. Lisäksi ulkoisista lainoista aiheutuvat korkokulut ovat aina vähennyskelpoisia 3.000.000 euroon saakka. Jos nettokorkokulut ylittävät 500.000 euron rajan, nettokorkokulut voidaan edelleen vähentää niin kauan kuin ne ovat enintään 25 prosenttia yhtiön oikaistusta tuloksesta.

2.1 Varainsiirtovero

24. Suomalaisten yhtiöiden osakkeiden ja muiden arvopapereiden siirrosta kannetaan varainsiirtoveroa 1,6 prosenttia hankintahinnasta. Kiinteistö- ja taloyhtiöille varainsiirtovero on 2 prosenttia ja kiinteistöille 4 prosenttia.

²⁰ Hyllypoistot voidaan siirtää eteenpäin ja vähentää verolainsäädännön asettamissa rajoissa. Hyllytettyjen tutkimus- ja kehitysmenojen vähentämistä voidaan lykätä periaatteessa niin kauan kuin verovelvollinen haluaa. Sen sijaan tasapoistoja koskee 10 vuoden enimmäispoisto aika.

25. Suomalaisen kohdeyhteisön arvopapereiden siirto sellaisten osapuolten välillä, jotka eivät ole Suomessa verovelvollisia, vapautetaan Suomen varainsiirtoverosta, paitsi jos kohdeyhteisö on suoraan tai välillisesti suomalainen kiinteistö- tai taloyhtiö, tai jos kohteen toiminta koostuu pääasiassa suomalaisen kiinteistön omistamisesta tai sellaisen hallinnasta
26. Muun kuin suomalaisen kohdeyhteisön arvopapereiden siirto ei ole Suomen varainsiirtoveron alaista, paitsi jos suomalainen kiinteistö suoraan tai välillisesti kattaa yli 50 prosenttia ei-suomalaisen kohdeyhteisön omaisuudesta, ja sen toiminta koostuu pääasiassa suomalaisen kiinteistön omistamisesta tai kontrolloimisesta, ja edellyttäen lisäksi, että vähintään yksi liiketoimen osapuoli on suomalainen yhteisö tai esimerkiksi ulkomaisen rahoitusyhtiön suomalainen sivuliike.
27. Ostaja on velvollinen maksamaan varainsiirtoveron. Osakkeiden hankintahinnan lisäksi varainsiirtoveropohjaan voi sisältyä muita myyjää hyödyttäviä maksuja, kuten myyjän kohdeyritykselle myöntämien lainojen takaisinmaksu (ostajan toimesta). Mikäli osakaslainat ostetaan, ei niitä oikeuskäytännön nojalla sisällytetä varainsiirtoveropohjaan.

2.2 Kiinteistövero

28. Sekä maa-alueet että rakennukset ovat kiinteistöveron alaisia Suomessa. Kiinteistöveron määrittämisessä on kaksi erillistä vaihetta. Ensinnäkin on laskettava maan ja/tai rakennusten verotusarvo. Toiseksi kiinteistöverokanta määrittää maksettavan kiinteistöveron lopullisen määrän.
29. Kiinteistöveron veropohjana on kiinteistön arvo, joka sisältää maan arvon ja kiinteistöllä sijaitsevat rakennukset. Verotusarvo määräytyy erikseen maa-alueiden ja rakennusten mukaan. Maan verotusarvo perustuu maan pinta-alaan ja tyyppiin, ja rakennusten verotusarvo perustuu rakennusten ominaisuuksiin (koko, tilavuus, ikä, rakennustyyppi jne.). Rakennuksen sijainti ei vaikuta verotusarvoon, eli samat rakennusten arvokriteerit ovat olemassa koko maassa. Maan arvo perustuu kunnallisiin maanhintakarttoihin ja verohallinnon ohjeisiin.
30. Kiinteistöverotuksen tavoitteena on, että maan verotusarvo olisi 75 prosenttia maan käyvästä markkina-arvosta. Rakennusmaan vähimmäisarvo on koko maassa 0,75 euroa neliömetriltä.
31. Metsämaa, peltoala ja joutomaat on vapautettu kiinteistöverosta, jos niitä käytetään maa- tai metsätaloustoiminnassa. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun mukaisesti koko kaivosalueita pidetään "rakennusmaana" ja kaivoksen maa-alue arvostetaan vähintään minimiarvoon.
32. Korkeimman hallinto-oikeuden vuonna 2014 antaman ratkaisun mukaan kaivosalueen malmiarvoa ei tule laskea osaksi kiinteistön verotusarvoa. Tuomioistuin katsoi, että kiinteistön käsite on määriteltävä Suomen kiinteistön jakamista koskevan lainsäädännön mukaisesti. Koska kaivosoikeudet eivät riipu kiinteistön omistuksesta, kaivosoikeuksia ei pitäisi pitää kiinteistön osana eikä malmin arvoa sisällytetä kiinteistöveropohjaan.
33. Korkein hallinto-oikeus on vuonna 2021 antamassaan ratkaisussa (KHO:2021:85) ottanut kantaa kaivosyhtiön Verohallinnolle osoittamassaan ennakkoratkaisuhakemuksessa esittämiin kysymyksiin. Kaivosyhtiö oli esittänyt valituksessaan, että kaivostoiminnan käytössä olevalla maapohjalla ei ole toimialan luonteen johdosta itsenäistä arvoa, eikä kaivostoiminnan käytössä

olevia altaita tule käsitellä kiinteistöverotuksessa rakennelmina. Toissijaisesti kaivosyhtiö vaati, että sekä maapohjan että rakennelmien käyväksi arvoksi tulee katsoa nolla euroa.

34. Korkein hallinto-oikeus totesi, että kaivosyhtiön omistamaa kaivosteollisuuden käytössä olevaa kiinteistöä ei ollut säädetty verosta vapaaksi kiinteistöksi, joten siitä oli suoritettava veroa. Kiinteistön maapohjan katsottiin kuuluvan kiinteistöveron perusteeseen rakennusmaana, ja se oli arvostettava sen mukaisesti. Kiinteistöllä sijaitsevien rikastushiekka- ja kaivosvesialtaat luettiin kiinteistön ainesosina kiinteistöveron perusteeseen. Verovelvollisella on mahdollisuus osoittaa, että kiinteistön verotusarvon kaavamaiset arvostamisperusteet johtavat kiinteistön käypää arvoa korkeampaan verotusarvoon, jolloin verotusarvona käytetään käypää arvoa. Ratkaisussa todettiin, että kaivosyhtiön maksamien lunastuskorvausten ei voitu katsoa osoittavan sen omistaman kiinteistön käypää arvoa yhtiön hallussa.
35. Kun kiinteistön verotusarvo on laskettu, tätä arvoa verotetaan kyseiseen kiinteistöön sovellettavalla kiinteistöverokannalla. Eri rakennuksille on erilaisia kiinteistöverokantoja, mutta muita kuin asuinrakennuksia ja maata verotetaan yleisellä verokannalla. Kunnanvaltuusto päättää kuntakohtaisesta kiinteistöveroprosentista vuosittain. Yleisen kiinteistöveron vaihteluväli säädetään laissa ja vuonna 2022 verokannan on oltava 0,93–2 %. Sodankylän kunnassa vuoden 2022 kiinteistöveroprosentti on 1,4 %

2.2.1 Kiinteistöveron suunnitellut muutokset

36. Valtiovarainministeriö on 25.3.2022 lähettänyt luonnoksen hallituksen esitykseksi kiinteistöveron arvostamisuudistusta koskevaksi lainsäädännöksi.
37. Jatkossa maapohjan aluehinta määritettäisiin Maanmittauslaitoksen kauppahintatiedoista ja muista tiedoista johdetuista aluekohtaisista keskimääräisesti ja vuosittain päivitettävistä hintatiedoista. Verotusarvon alueittain on tarkoitus perustua markkinahintoihin, eli toteutuneisiin kiinteistöjen ja asuntojen kauppahintatietoihin. Tavoitteena hankkeessa on, että kiinteistöille voidaan laskea maapohjan verotusarvo hintavyöhykekarttaa hyödyntämällä siten, että kiinteistökohtaisesti saadaan sijaintia vastaava arvo. Maapohjan aluehinnalla ei olisi vähimmäishintaa. Verotusarvo olisi 70 % aluehinnasta.
38. Uudistuksen myötä myös rakennusten arvostamisperusteet muuttuvat ja vain verotuksessa sovelletusta rakennustyyppiluokituksesta luovutaan. Tilalle tulee uusi rakennusluokitus 90 Teollisuuden ja kaivannaistoiminnan rakennukset. Määritelmän mukaan kaivannaistoiminnan rakennuksiin kuuluvat kaivosalueella sijaitsevat teollisuuden ja kaivannaistoiminnan rakennukset, jotka on tarkoitettu luonnossa esiintyvien mineraalien, öljyn ja kaasun kaivamiseen, louhintaan, pumppaukseen ja jalostamiseen. Kaivostoiminta sisältyy kaivannaistoimintaan. Kaivannaistoiminnan rakennuksissa voidaan käsitellä raaka-aineita jatkojalostuksessa tai -käytössä tarvittavaan muotoon seulomalla, pesemällä, murskaamalla, jauhamalla, kiillottamalla tai muulla tavoin rikastamalla. Kaivannaistoiminnan rakennuksia ovat metallimalmien käsittelyrakennukset ja muut kaivannaistoiminnan rakennukset. Määritelmään eivät kuulu kaivosalueen ulkopuolella sijaitsevat metallimalmien käsittelyrakennukset (jotka kuuluvat luokkaan 091 Teollisuuden tuotantorakennukset) ja toimistorakennukset (0400 Toimistorakennukset).

39. Rakennusten arvostamisessa siirryttäisiin rakennuksen jälleenhankinta-arvoon perustuvasta järjestelmästä käyttämään rakennusten arvostamisessa niin kutsuttua perusarvoa, joka muodostaa rakennuksen verotusarvon. Rakennuksen perusarvo perustuisi vastaavien rakennusten kunkin verovuoden rakentamismääräysten ja -käytäntöjen mukaisen keskimääräisen alueellisen rakentamiskustannuksen perusteella. Perusarvo olisi 50 % edellä mainituista rakentamiskustannuksista.
40. Perusarvon määrittämisessä huomioitaisiin rakennusten käyttötarkoitus, sijaintikunta ja laajuus. Perusarvon laskentaperusteet vahvistettaisiin vuosittain annettavalla asetuksella. Asetuksessa tulotaisiin määrittämään eri rakennusluokille pinta-alan neliömetrikohtainen tai tilavuuden kuutiometrikohtainen arvo (yksikköarvo). Erilaisia hintaluokkia tulisi noin kolmekymmentä. Lisäksi asetuksella tulotaisiin vahvistamaan kullekin kunnalle oma kuntakohtainen sijaintikerroin, joka olisi sitä matalampi mitä halvemman rakentamisen alueella kiinteistö sijaitsee. Lopullinen verotuksessa käytettävä perusarvo määräytyisi siis yksikköarvon, rakennuksen koon, sekä sijaintikerroimen tulona.
41. Uudistuksen seurauksena oltaisiin luopumassa myös rakennusmateriaalista riippuvista erillisistä kiinteistöjen ikäalennusprosentteista. Vastaisuudessa ikäalennus tulisi riippumaan vain rakennuksen käyttötarkoituksesta. Hallituksen esitysluonnoksessa ikäalennusprosentit on esitetty mm. kerros-, rivi ja omakotitaloille (1,4-3,4 % sijaintikunnasta riippuen), kun "muihin rakennuksiin" sovellettava ikäalennus olisi rakennusluokasta riippuen 3,4 tai 3,8 %. Ikäalennus vähennetään vuosittain perusarvosta. Perusparannusmenojen ja huomattavien kunnossapitotöiden huomioon ottamisesta ikäalennusta alentamalla luovuttaisiin.
42. Maapohjan ja rakennusten kiinteistöveroprosentit eriytettäisiin toisistaan. Maapohjan kiinteistöveroprosentti olisi jatkossa 0,13-2,00 % (tällä hetkellä 0,93-2,00 %). Rakennusten yleinen kiinteistöveroprosentti olisi 0,53-1,70% (tällä hetkellä 0,93-2,00%).
43. Arvostamisuudistuksen tavoitteena ei ole kasvattaa kokonaisverokertymää, mutta yksittäisten toimialojen kohdalla verotus voi tosiasiasa kiristyä. Esitysluonnoksen mukaan (s. 62) teollisuuden ja kaivannaistoiminnan rakennusten verorasituksen odotetaan kasvavan muutoksessa 44 % (veromuutos 24 miljoonaa euroa). Kiinteistöverolakiin ehdotetaan otettavaksi vuosien 2024-2026 ajaksi sovellettava ns. jarrusäännös, jonka mukaan kiinteistövero ei maksuunpantaisi siltä osin kuin veron määrä edellisestä vuodesta nousee enemmän kuin 30 % ja samalla 200 euroa.

2.2.2 Uudistuksen merkitys kaivosteollisuudelle

2.3 Muut huomioon otettavat verot

2.3.1 Arvonlisävero

44. Malmin jatkojalosteiden myynnistä kannetaan arvonlisäveroä, joka on Suomessa 24 prosenttia. Suomessa malmia myyvä yhtiö on arvonlisäverovelvollinen Suomessa. Yritys voi vähentää liiketoiminnan tarpeisiin ostettujen tavaroiden ja palvelujen arvonlisäveron. Kaivosyhtiöt saavat yleensä ilmoittautua arvonlisäverovelvollisiksi toiminnan alusta alkaen, vaikka välitöntä myyntiä

ei olisikaan. Alv-rekisteröintiä suositellaan yleensä, jotta ostetuista tavaroista ja palveluista voidaan vähentää arvonlisävero.

2.3.2 Energiaverotus

45. Suomessa kannetaan energian valmisteveroja sähköstä, hiilestä, maakaasusta, turpeen poltosta, mäntyöljystä ja nestemäisistä polttoaineista. Kaikessa energiaverotuksessa verovelvollinen on pääasiassa energian myyjä, joten kaikki energiaverot sisältyvät energian hintaan.

2.3.3 Sähkön valmistevero

46. Sähkön valmistevero on jaettu kahteen veroluokkaan. Teollisuudessa käytettävään sähkөөn sovelletaan alempaa verokantaa (II). Kaikkien muiden sähkön käyttötarkoitusten osalta vero maksetaan korkeamman verokannan (I) mukaisesti. Kaivostoiminta ja louhinta on 1.1.2017 lähtien sisällytetty alempaan II verokantaan. Sähkön valmistevero, mukaan lukien Kansallinen huoltovarmuusmaksu, on 1.1.2022 alkaen 2,253 senttiä kilowattituntia kohti verokannan I osalta ja 0,063 senttiä kilowattituntia kohti verokanta II:ssa. Valmistevero sisältyy sähköyhtiön laskutamaan hintaan.

2.3.4 Polttoainevero

47. Myyjä on velvollinen maksamaan kaikki polttoaineiden valmisteverot, ja vero sisältyy polttoaineen hintaan. On kuitenkin huomattava, että valmisteveron kannalta Suomessa on kaksi pääasiallista dieselpolttoainetyyppiä. Ensimmäinen tyyppi on tavallinen dieselpolttoaine ja toinen tyyppi on "kevyt polttoöljy", joka on alhaisemman valmisteveron alainen.

48. Ainoa todellinen ero näiden kahden välillä on valmisteveron määrä ja se, että kevyt polttoöljy on värjätty eri tavalla, jotta se voidaan erottaa tavallisesta dieselistä. Kevyen polttoöljyn käyttöä säännellään tiukasti. Kevyttä polttoöljyä voidaan käyttää pyörillä varustetuissa koneissa, joita ei käytetä missään kuljetuksessa ja joissakin muissa tapauksissa, kuten maatalouskäytössä. Jos kevyttä polttoöljyä käytetään ajoneuvoissa, joissa sen käyttö ei ole sallittua, vaarana on melko korkea sakko. Maksu vaihtelee eri ajoneuvojen välillä, mutta se on esimerkiksi pakettiautolle 500 euroa päivässä ja kuorma-autolle 1000-1500 euroa päivässä.

49. Tietyissä hyvin erityisissä tilanteissa polttoainetta voidaan käyttää ilman valmisteveroa. Näin on silloin, kun "polttoaineita käytetään teollisessa tuotannossa raaka-aineena tai apuaineena tai välittömässä ensikäytössä tavaroiden valmistuksessa". Emme usko, että valmisteverovapautus koskisi kaivosteollisuutta.

2.3.5 LNG:n, nestekaasun ja hakkeen valmistevero

50. LNG:n (nesteytetyn maakaasun) valmistevero sisältyy kaasun hintaan. Vero on tällä hetkellä 23,354 euroa /MWh.
51. Nestekaasun valmistevero sisältyy kaasun hintaan. Veron määrä on tällä hetkellä 13,400-31,490 senttiä kilogrammaa kohden riippuen kaasun biokomponentin määrästä.
52. Hake ei tällä hetkellä ole valmisteveron alainen.

2.3.6 Tuontitullit

53. Tavaroiden myyntiin Euroopan unionin alueella ei sovelleta tulleja. EU:ssa on tällä hetkellä 27 jäsenmaata.
54. Tuontitullit EU:n ulkopuolisista maista vaihtelevat tuontitavaroiden ja alkuperämaan mukaan. Monien tuotteiden tulli on 0 %, mutta se voi olla korkeampi. Vuonna 2015 kaikkien tuotteiden keskimääräinen tulli oli 2,61 ja painotettu keskimääräinen tulli oli 1,89. Tällä hetkellä maanalaiseen käyttöön suunniteltujen kuormauslaitteiden (CN-koodi 8428 51 10) tullit ovat tällä hetkellä 0 %, kuten myös maanalaisten kallioleikkureiden ja tunnelointikoneiden (CN-koodi 8430 39).

2.3.7 Vakuutusmaksuvero

55. Vakuutusmaksuvero on 24 % nettovakuutusmaksuista. Verovelvollisena on vakuutusyhtiö ja se sisältyy vakuutusmaksuihin, jos vakuutusyhtiö on sijoittautunut Suomeen tai on sijoittautunut Euroopan talousalueelle ja myy vakuutuspalveluja Suomeen. Muissa tapauksissa vakuutusmaksuveron maksaa vakuutuksenottaja.

2.3.8 Maantäyttöjätteen toimitusvero

56. Vero on 70 euroa jokaista kaatopaikalle toimitettua tonnia kohden. Jätevero ei koske kaivosjättekiveä, mutta se koskee "perinteisiä" jätteitä, kuten rakennusjätettä, muovia jne.

2.3.9 YLE-vero

57. Yrityksen on maksettava yleisradiovero, jos se harjoittaa liiketoimintaa Suomessa ja verotettava kokonaistulo Suomessa on vähintään 50 000 euroa verovuodelta. Veron määrä on verotettavan tulon määrästä riippuen 140–3 000 euroa.

LIITE 2 ESIMERKKILASKELMAT

Kaivoksen toinen tuotantovuosi.

Kaivosverolaskelma (2. tuotantovuosi)		Tuloverolaskelma (EVL)	
Kaivosverotuotot		Elinkeino toiminnan tuotot	
Malmin arvo	37 473 734	Liikevaihto	50 875 363
		Valmistus omaan käyttöön	
		Toiminnan muut tuotot	115 752
		Rahoitustuotot	16 297 187
		Palautuvat arvonalennukset	
		Saatu konserniaavustus	
		Varausten vähennykset	
		Osuus välyhteisön tuloon	
		Muun omaisuuden luovutusvoitot	
		Muut veronalaiset tuotot	
KAIVOSTOIMINNAN VERONALAISET TUOTOT YHTEENSÄ	37 473 734	ELINKEINOTOIMINNAN VERONALAISET TUOTOT YHTEENSÄ	67 288 302
Kaivosverokulut*		Elinkeino toiminnan kulut	
Materiaalit ja palvelut	13 359 236	Materiaalit ja palvelut	23 538 303
Henkilöstökulut	2 107 296	Henkilöstökulut	5 583 815
Käyttöomaisuuden hankintamenot**	13 290 526	Poistot ja käyttöomaisuuden arvonalentumiset	8 269 989
Toiminnan muut kulut	34 592	Toiminnan muut kulut	1 946 701
Varausten lisäykset	2 372 933	Rahoituskulut	14 378 533
Tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennys		Annettu konserniaavustus	
Muut vähennyskelpoiset kulut	211 152	Varausten lisäykset	
Hallinnon allokoidut kulut	653 939	Muun omaisuuden luovutustappiot ja arvonalentumiset	
		Muuhun omaisuuteen kuuluvien saamisten arvonalentumiset	
		Tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennys	
		Ulkomaisen tytäryhtiön tappiot	
		Muut vähennyskelpoiset kulut	
KAIVOSTOIMINNAN VEROTUKSESSA VÄHENNYSKELPOISET KULUT YHTEENSÄ	32 029 674	ELINKEINOTOIMINNAN VEROTUKSESSA VÄHENNYSKELPOISET KULUT YHTEENSÄ	53 717 343
Kaivostoiminnan tulos	5 444 060		
Tuloksesta vähennetään normaalituotto***	5 124 080		
Verotettava rentti	319 980	Verotettava tulos tai vahvistettava tappio	13 570 960

#16464818V1

Kaivoksen viides tuotantovuosi.

Kaivosverolaskelma		Tuloverolaskelma (EVL)	
Kaivosverotuotot		Elinkeinoiminnan tuotot	
Malmin arvo	45 481 604	Liikevaihto	60 496 640
		Valmistus omaan käyttöön	30 541
		Toiminnan muut tuotot	237 743
		Rahoitustuotot	435 479
		Palautuvat arvonalennukset	
		Saatu konserniaustus	5 400 000
		Varausten vähennykset	
		Osuus väilyhteisön tuloon	
		Muun omaisuuden luovutusvoitot	
		Muut veronalaiset tuotot	
KAIVOSTOIMINNAN VERONALAISET TUOTOT YHTEENSÄ	45 481 604	ELINKEINOTOIMINNAN VERONALAISET TUOTOT YHTEENSÄ	66 600 403
Kaivosverokulut*		Elinkeinoiminnan kulut	
Materiaalit ja palvelut	18 191 592	Materiaalit ja palvelut	29 839 990
Henkilöstökulut	2 680 815	Henkilöstökulut	8 898 043
Käyttöomaisuuden hankintamenot**	3 654 060	Poistot ja käyttöomaisuuden arvonalentumiset	15 816 734
Toiminnan muut kulut	5 132 168	Toiminnan muut kulut	10 364 728
Varausten lisäykset	303 086	Rahoituskulut	1 466 503
Tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennys		Annettu konserniaustus	
Muut vähennyskelpoiset kulut		Varausten lisäykset	
Hallinnon allokoituidut kulut	986 217	Muun omaisuuden luovutustappiot ja arvonalentumiset	
		Muuhun omaisuuteen kuuluvien saamisten arvonalentumiset	
		Tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennys	
		Ulkomaisen tytäryhtiön tappiot	
		Muut vähennyskelpoiset kulut	
KAIVOSTOIMINNAN VEROTUKSESSA VÄHENNYSKELPOISET KULUT YHTEENSÄ	30 947 938	ELINKEINOTOIMINNAN VEROTUKSESSA VÄHENNYSKELPOISET KULUT YHTEENSÄ	66 385 998
Kaivostoiminnan tulos	14 533 665		
Tuloksesta vähennetään normaalituotto***	5 934 488		
Verotettava rentti	8 599 177	Verotettava tulos tai vahvistettava tappio	214 405

#16464818v1

Kaivoksen kuudes tuotantovuosi.

Kaivosverolaskelma (6. tuotantovuosi)		Tuloverolaskelma (EVL)	
Kaivosverotuotot		Elinkeinotoiminnan tuotot	
Malmin arvo	57 652 376	Liikevaihto	73 202 007
		Valmistus omaan käyttöön	8 379
		Toiminnan muut tuotot	443 872
		Rahoitustuotot	717 366
		Palautuvat arvonalennukset	
		Saatu konserniavustus	
		Varausten vähennykset	10 429
		Osuus väliyhteisön tuloon	
		Muun omaisuuden luovutusvoitot	
		Muut veronalaiset tuotot	
KAIVOSTOIMINNAN VERONALAISET TUOTOT YHTEENSÄ	57 652 376	ELINKEINOTOIMINNAN VERONALAISET TUOTOT YHTEENSÄ	74 382 054
Kaivosverokulut		Elinkeinotoiminnan kulut	
Materiaalit ja palvelut	21 044 283	Materiaalit ja palvelut	28 939 913
Henkilöstökulut	3 507 301	Henkilöstökulut	7 687 613
Käyttöomaisuuden hankintamenot	245 548	Poistot ja käyttöomaisuuden arvonalentumiset	16 104 032
Toiminnan muut kulut	2 108 048	Toiminnan muut kulut	13 432 373
Varausten lisäykset	53 248	Rahoituskulut	1 449 503
Tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennys		Annettu konserniavustus	
Muut vähennyskelpoiset kulut	9 070	Varausten lisäykset	
Hallinnon allokoituidut kulut	792 968	Muun omaisuuden luovutustappiot ja arvonalentumiset	
		Muuhun omaisuuteen kuuluvien saamisten arvonalentumiset	
		Tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennys	
		Ulkomaisen tytäryhtiön tappiot	
		Muut vähennyskelpoiset kulut	715
KAIVOSTOIMINNAN VEROTUKSESSA VÄHENNYSKELPOISET KULUT YHTEENSÄ	27 760 467	ELINKEINOTOIMINNAN VEROTUKSESSA VÄHENNYSKELPOISET KULUT YHTEENSÄ	67 614 150
Kaivostoiminnan tulos	29 891 910		
Tuloksesta vähennetään normaalituotto	5 149 166		
Verotettava rentti	24 742 744	Verotettava tulos tai vahvistettava tappio	6 767 903

#16464818V1