



Turun yliopisto  
University of Turku

# **VEROTUS KESTÄVÄN KEHITYKSEN ESTEENÄ JA EDISTÄJÄNÄ**

Yritysjuridiikan  
pro gradu -tutkielma

Laatija:  
Emma Lakaniemi

Ohjaaja:  
Prof. Reijo Knuutinen

2.1.2018  
Turku



Turun kauppakorkeakoulu • Turku School of Economics

Turun yliopiston laatujärjestelmän mukaisesti tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck -järjestelmällä.

The originality of this thesis has been checked in accordance with the University of Turku quality assurance system using the Turnitin OriginalityCheck service.

# SISÄLLYS

LYHENTEET .....	5
1 JOHDANTO .....	6
1.1 Taustaa .....	6
1.2 Tutkimuskysymys, aiheen rajaus ja metodit .....	8
1.3 Tutkimuksen rakenne ja lähdeaineisto .....	10
2 KESTÄVÄ KEHITYS JA VEROTUS .....	12
2.1 Mitä on kestävä kehitys? .....	12
2.2 Kestävän kehityksen osa-alueet ja verotuskytkentä .....	14
2.2.1 Ekologinen kestävä kehitys .....	14
2.2.2 Sosiaalinen ja kulttuurinen kestävä kehitys .....	18
2.2.3 Taloudellinen kestävä kehitys .....	20
3 YLEINEN KULUTUSVEROTUS .....	23
3.1 Taloudellinen ja veropoliittinen tausta .....	23
3.2 EU:n vaikutus kansalliseen arvonlisäverotukseen .....	29
3.2.1 Kestävän kehityksen esteet EU-arvonlisäverotuksessa .....	29
3.2.2 Harmonisoitu arvonlisäverotus edistää kestäväää kehitystä .....	35
3.3 Yleinen kulutusverotus ja kestävä kehitys kansainvälisessä toimintaympäristössä .....	37
4 ERITYISET KULUTUSVEROT .....	43
4.1 Taloudellinen ja veropoliittinen tausta .....	43
4.2 EU:ssa harmonisoidut kulutusverot ja kestävä kehitys .....	44
4.3 Rajattomien mahdollisuuksien ympäristöverot meillä ja maailmalla .....	46
4.3.1 Yleistä ympäristöveroista .....	46
4.3.2 Maatalouden ympäristöverot ja kestävä kehitys .....	48
4.3.3 Liikenteeseen kohdistuva ympäristöverotus ja energiaverotus .....	49
4.3.4 Muiden ympäristöverojen vaikutuksia kestäväään kehitykseen .....	53
4.4 Voivatko erityiset kulutusverot toimia kestävään kehityksen esteenä? .....	54
5 YRITYSTEN TULOVEROTUS .....	57
5.1 Taloudellinen ja veropoliittinen tausta .....	57
5.2 Valtiontuet ja EU:n direktiivit osana yritysten verotusta .....	58
5.3 Yhteisöt kansainvälisessä toimintaympäristössä .....	61
5.3.1 Kestävän kehityksen esteitä – esimerkkejä muista maista .....	61

5.3.2	Globaali taloudellinen kestävä kehitys ja yritysverotus .....	64
5.4	Verosopimuksilla kohti kestävyttä? .....	69
6	LOPUKSI .....	75
	LÄHTEET .....	79
	Virallis- ja puolivirallislähteet .....	84
	Oikeustapaukset .....	86

## KUVIOT

Kuvio 1	Planeetan rajat – yhdeksän ympäristöhaastetta .....	14
Kuvio 2	Ympäristöverojen osuus suhteessa kokonaisverotuloihin ja BKT:een EU-maittain vuonna 2015 .....	45

## LYHENTEET

ALV	arvonlisävero
ALV-direktiivi	NDir 2006/112/EY yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006
AVL	arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501
BEPS	veropohjan rapautuminen ja voitonsiirrot ( <i>base erosion and profit shifting</i> )
CCTB	EU:n ehdotusyhteisestä veropohjasta (Common Corporate Tax Base) COM(2016) 685 final: Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base
Dnro	diaarinumero
EEA	Euroopan ympäristökeskus (European Environment Agency)
Emo-tytäryhtiö-direktiivi	NDir 2011/96/EU eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 30.11.2011.
EU	Euroopan unioni
EY	Euroopan yhteisö
HE	hallituksen esitys
KHO	korkein hallinto-oikeus
Korko-rojalti-direktiivi	NDir 2003/49/EY eri jäsenvaltioissa sijaitsevien lähiyhtiöiden välisiin korko- ja rojalTIMaksuihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä 3.6.2003.
KULTU	Kestävän kulutuksen ja tuotannon kansallinen ohjelma
MLI	BEPS-hankkeen luoma monenkeskinen menettely ( <i>multilateral instrument</i> )
OECD	Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö (Organisation for Economic Cooperation and Development)
RES-direktiivi	EPNDir 2009/28/EY uusiutuvista lähteistä peräisin olevan energian käytön edistämisestä sekä direktiivien 2001/77/EY ja 2003/30/EY muuttamisesta ja myöhemmästä kumoamisesta 23.4.2009
SDG	YK:n kestävän kehityksen tavoite (Sustainable Development Goal)
SEUT	sopimus Euroopan unionin toiminnasta
TVL	tuloverolaki 30.12.1992/1535
UNCTAD	Yhdistyneiden kansakuntien kauppaa- ja kehityskonferenssi (United Nations Conference on Trade and Development)
VATT	Valtion taloudellinen tutkimuskeskus
YK	Yhdistyneet kansakunnat
Yritysjärjestely-direktiivi	NDir 2009/133/EY eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojensiirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sekä eurooppayhtiön (SE) tai eurooppaosuuskunnan (SCE) sääntömääräisen kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden välillä sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 19.10.2009.
WHO	Maailman terveysjärjestö (World Health Organization)

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Taustaa

Vuonna 1987 raportissaan *Our Common Future* YK:n alainen Brundtlandin komissio määritteli ensimmäistä kertaa kestävä kehityksen käsitteen seuraavasti:

*“Humanity has the ability to make development sustainable to ensure that it meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs.”<sup>1</sup>*

Komission mukaan kestävä kehitys on siis sellaista toimintaa, joka tyydyttää nykyisen sukupolven tarpeet vaarantamatta tulevien sukupolvien kykyä täyttää omat tarpeensa. Raportin tavoitteena oli herättää keskustelua siitä, miten voitaisiin yhdessä luoda sellaiset edellytykset, että kaikkialla maailmassa olisi yhtäläiset oikeudet ja mahdollisuudet tarpeiden täyttämiseen.

Tutkijat ovat jo pitkään varoitelleet siitä, että maapallon kantokyky ei riitä, mikäli kaikki noin seitsemän miljardia ihmistä tavoittelevat länsimaista elämäntyyliä. Tarvitsimme kolme maapalloa, jos kaikki kuluttaisivat samoin kuin suomalaiset. Me suomalaiset kulutimme oman osuutemme maapallon uusiutuvista luonnonvaroista viime vuonna jo 3. huhtikuuta mennessä. Vuonna 2016 koko maailman ylikulutuspäivää vietettiin 8. elokuuta. Se tarkoittaa, että globaalisti ylitimme jo elokuussa maapallon kantokyvyn eli kulutimme enemmän uusiutuvia luonnonvaroja kuin mitä maapallo voi yhden vuoden aikana tuottaa ja tuotimme enemmän päästöjä kuin mitä maapallon kantokyky kestää. Vuonna 2017 maailman ylikulutuspäivää vietettiin puolestaan jo 2. elokuuta eli lähes viikkoa aiemmin kuin edellisenä vuonna. Ekologinen jalanjälkemme kasvaa vuosi vuodelta, ja samalla kansallinen ja kansainvälinen ylikulutuspäivä aikaistuvat entisestään.<sup>2</sup>

Tasapainotalous<sup>3</sup> tai vakaan tilan talous on sellainen taloustieteen osa-alue, jonka päätavoitteena on vakaa talousjärjestelmä ja jonka tehtävä ei ole kasvaa vaan saavuttaa tasapaino resurssienkulutuksen ja väestönkasvun suhteen. Tasapainotalous ei pyri rajoittamaan hyvinvoinnin kasvua vaan pikemminkin tyydyttämään kaikkien perustarpeet, sillä suuntauksen mukaan perustarpeet ylittävä kulutus ei lisää onnellisuutta tai hyvinvointia ja on lisäksi ympäristölle kestämatöntä. Vakaan tilan talous pyrkii löytämään *kestävän* tason resurssien hyödyntämiseen ja korostaa lisäksi tasa-arvoa yhteiskuntien sisällä ja välillä. Suuntaus ei kuitenkaan pyri pienentämään kulutusta loputtomasti, vaan

---

<sup>1</sup> Our Common Future 1987, 12.

<sup>2</sup> WWF: Ylikulutus 2017.

<sup>3</sup> Engl. Steady State Economy.

nk. *degrowth* eli talouden negatiivinen kasvu on ainoastaan väline tasapainotilan saavuttamiseen. Toisin kuin varsinainen degrowth-ajattelu, tasapainotalous näkee kestävän kehityksen tavoittelun arvoisena asiana – talouden, yhteiskunnan ja ympäristön suhteena, jossa jokainen toimija on tasapainossa synnyttäen kestävästä kasvua ja hyvinvointia.<sup>4</sup> Farleyn mukaan tasapainotalouteen pääsemisessä olennaista on löytää vakaa, kestävä ihmiskunnan koko, sillä kaikki muut tasapainotalouden tavoitteet riippuvat kuluttajien ja kulutuksen määrästä<sup>5</sup>. Toisaalta vakaan väestömäärän saavuttamisen keinot ovat varsin kiistanalaisia.

Kestävän kehityksen tavoitteet vaativat oikeanlaisia päätöksiä sekä yritys-, yksilö- että hallintotasolla. Tavoitteita ei saavuteta pelkästään verotuksen avulla, mutta verotus voi toimia tehokkaana apuvälineenä matkalla kohti kestävämpää taloutta ja yhteiskuntaa. Toisaalta lainsäädännössä on paljon sellaisia säädöksiä, joiden ensisijainen tavoite ei ole kestävän kehityksen periaatteiden mukainen, ja sekä päättäjät, oikeuden tuomarit, kunnat, yritykset että yksilöt ovat sidottuja näihin lain säädöksiin. On helppo kuvitella, että esimerkiksi jotkin korkeimman oikeuden ennakkoratkaisut muodostuisivat varsin erilaisiksi, jos tuomareita ohjaisikin lain sijaan ensisijaisesti kestävän kehityksen periaatteet ja tapaukset ratkaistaisiin näitä periaatteita käyttäen. Toisaalta on olemassa monia sellaisia tapauksia, joissa kestävän kehityksen toteutuminen kokonaisuutena on mahdotonta, mutta eri ratkaisumallien joukosta on löydettävä sellainen malli, joka ei ole ristiriidassa lakien ja asetusten kanssa mutta ottaa kuitenkin huomioon ympäröivän luonnon, alueen asukkaat sekä alueen kestävän kehittymisen. Yritysvastuu kytkeytyy läheisesti kestävän kehityksen teemoihin kuitenkin sillä erotuksella, että yritysvastuu ei yleensä perustu lakiin tai asetukseen vaan on yritysten vapaaehtoista toimintaa paremman ympäristön ja yhteiskunnan eteen.

Tämän tutkimuksen aiheen valinnassa seurasin mielenkiintoisia ajankohtaisia otsikoita, jotka liittyvät mm. tasapainotalouden edistämiseen sekä kestävän kehityksen tukemiseen. Idea ilmiöiden lähestymiseen juuri verotuksen näkökulmasta tuli ohjaajaltani professori Reijo Knuutiselta, joka on parhaillaan mukana Oslon yliopiston vetämässä SMART-hankkeessa. Hanke tutkii kestävän kehityksen esteitä ja edistäjiä maapallon kantokyvyn asettamien rajojen puitteissa.<sup>6</sup> Kestävästä kehityksestä lähestytään tässä tutkimuksessa erityisesti yritysten näkökulmasta, kulutus- ja yritysverotuksen tarjoamalla viitekehityksellä.

---

<sup>4</sup> Farley 2014.

<sup>5</sup> Farley 2014, 50.

<sup>6</sup> SMART: Sustainable Market Actors for Responsible Trade.

## 1.2 Tutkimuskysymys, aiheen rajausta ja menetelmät

Tässä tutkimuksessa keskeinen tutkimuskysymys on seuraava: minkälaisia kestävä kehityksen esteitä verotus asettaa, ja miten verotuksella voidaan edistää kestävä kehitystä? Tutkimuksessa pyritään ensisijaisesti työn otsikon mukaisesti identifioimaan verotuksen aiheuttamia kestävä kehityksen esteitä sekä kartoittamaan, miten verotuksella voidaan edistää tai on jo edistetty kestävä kehityksen toteutumista. Tutkimuksessa keskitytään erityisesti planeetan kestävä kehitykseen eli verotusta lähestytään ekologisen kestävä kehityksen näkökulmasta. Muutamia huomioita on esitetty myös mm. sosiaalisen kestävä kehityksen ja verotuksen suhteesta. Taloudellista kestävä kehitystä on tarkasteltu erityisesti tutkimuksen luvussa 5.3.2, jossa pohditaan kansainvälisten verojärjestelmien osuutta taloudellisessa kestävässä kehityksessä. Samalla pyritään tuomaan esille vastakkaisia argumentteja kestävä kehityksen toteuttamistavoista. Jos otetaan esimerkiksi YK:n Agenda 2030:n<sup>7</sup> ensimmäinen tavoite, poistaa köyhyys maailmasta, voidaan todeta, että luultavasti jokainen on periaatteessa yksimielinen tavoitteen hyvydestä. Tavat, joilla tavoitteeseen pyritään, sen sijaan oletettavasti jakavat mielipiteitä. Kärjitetysti voitaisiin esimerkiksi ajatella, että äärikapitalistisen ajattelun mukaan vain vapaat markkinat ja talouskasvu voivat ratkaista mm. köyhyyden ja sen tuomat ongelmat. Onkin totta, että maailman vapaimmat maat ovat kärjessä sekä talouskasvun, keskitulojen että vaikkapa eliniänodotteen osalta<sup>8</sup>. Äärisosialistinen suuntaus puolestaan kannattaa tuotantohyödykkeiden yhteisomistusta ja tasa-arvoa, jolloin jokaisen perustarpeet tulisivat tyydytetyksi. Tasapainotalouden käsite sijoittuu puolestaan jonnekin näiden kahden ääripään väliin.

Tutkimuksen kohteeksi on valittu verotuksen kaksi osa-aluetta: yritysten tuloverotus sekä kuluttamisen verotus. Kulutusverot voidaan jakaa yleisiin kulutusveroihin, käytännössä arvonlisäveroon, ja erityisiin kulutusveroihin, kuten alkoholiveroon tai energiaveroihin<sup>9</sup>. Vaikka kulutusverot maksaakin viime kädessä kuluttaja, niiden ensisijainen maksaja on kuitenkin yritys. Verotusta kestävä kehityksen esteenä ja edistäjänä tarkastellaankin tässä tutkimuksessa nimenomaan yrityksen näkökulmasta, joten yksityisten henkilöiden tuloverotus on rajattu pois tutkimuksesta. Yritysnäkökulma on aiheen kannalta kiinnostava, sillä yritysten tehtävä on perinteisesti ollut tuottaa voittoa omistajilleen. Kuitenkin kestävä kehitykseen kuuluu olennaisesti ympäröivän maailman huomioon ottaminen, jolloin yritysten on huomioitava mm. ympäristöön liittyvät näkökohdat. Toisaalta yritysten yhteiskuntavastuulla on koko ajan näkyvämpi osa yritysten toimintaa, sillä kuluttajien tietoisuus omien valintojensa vaikutuksista ympäröivään maa-

<sup>7</sup> Ks. jäljempänä luku 2.1.

<sup>8</sup> Lawson 2002.

<sup>9</sup> Ks. esim. Savolainen 2015, 4 ja Määttä 2007, 42.



ilmaan kasvaa jatkuvasti. Verotus on mielenkiintoinen vaikutin kestävän kehityksen toteutumisessa, sillä sen merkitystä on tutkittu paljon mutta implementoitu globaalisti vähän. Verotuksen ja kestävän kehityksen välistä suhdetta voidaan havainnollistaa seuraavalla esimerkillä: jos meillä ei olisi verotusta, voidaan olettaa, että yritykset tekisivät rationaalisia päätöksiä ja esimerkiksi sijoittuisivat sinne, mistä on lyhyin matka asiakkaille, tai ottaisivat huomioon jopa ympäristönäkökulmat tuotantotapojaan ja sijoittumisvaltiota valitessaan. Koska meillä kuitenkin on käytössä monenlaisia verolajeja ja -lakeja, yritykset tekevät oletettavasti epärationaalisia päätöksiä ja saattavat esimerkiksi pidentää toimitusketjujaan, jotta ne pystyisivät minimoimaan veronsa. Yritysomistajat eivät yleensä arvosta ympäristönäkökohtia verotuksen ohi. Verotus on siis aina osallinen yritysten päätöksenteossa ja saattaa aiheuttaa mm. ympäristöongelmia ja haitata kestävää kehitystä hyvälle verojärjestelmälle asetetuista mittareista, kuten verotuksen neutraalisuudesta tai ennustettavuudesta huolimatta.

Kulutusverojen ja yritysten tuloverotuksen asema EU-oikeudessa tarjoaa puolestaan mielekkään vastakkainasettelun kulutusverotuksen ollessa pitkälle harmonisoitu verolaji EU:ssa, kun taas yhteisöverotuksen toimittaminen on jätetty suurimmaksi osaksi jäsenvaltioiden omaan harkintavaltaan. Toisaalta tutkimuksen mielenkiintoa lisää se, että viime vuosina on yritysten tuloverojen osalta ollut käynnissä nk. *race to the bottom* eli kansainvälinen verokilpailu, jonka tarkoituksena on ollut houkutelua yrityksiä siirtämään toimintojaan alhaisen tuloverotuksen maihin. Tällä on, on ollut ja tulee varmasti jatkosakin olemaan vaikutuksia kestävän kehityksen toteutumiseen. Toisaalta viime vuosina on tullut ilmi useita yritysrakenteisiin liittyviä tapauksia, joiden pääasiallisena tarkoituksena on ollut välttyä veroilta<sup>10</sup>.

Kansainvälisen verotuksen merkitys kasvaa sitä mukaa, kun yritykset ja yksilöt globalisoituvat. Suomea on pidetty kestävän kehityksen edelläkävijänä, mutta siitä huolimatta meidän hiilijalanjälkemme on suhteellisen suuri muihin verrattuna. Meidän lainsäädännössämme ja verojärjestelmässämme on paljon hyvää. Silti esimerkiksi Kiinassa ollaan rohkeampia hyödyntämään verotusta osana ympäristötavoitteita, vaikka Suomen ja Kiinan ympäristöongelmien laajuutta ja vaikeutta ei voikaan oikeastaan mitenkään verrata toisiinsa. On mielenkiintoista tarkastella verotuksen kansainvälistä aspektia nimenomaan kestävän kehityksen kannalta, sillä usein olemme yhdessä viisaampia, ja hyvät käytännöt tulee pyrkiä ulottamaan koskemaan mahdollisimman laajaa joukkoa.

Tutkimuksen aihepiiri on varsin monitieteinen, minkä vuoksi tutkimuksen tekemisessä on käytettävä yhtäaikaaisesti useita eri metodeja. Kestävän kehityksen ja verotuksen välisen suhteen tutkiminen voi pitää sisällään esimerkiksi oikeustaloustieteen, oikeusetiikan sekä oikeusantropologian piirteitä. Oikeus- tai liiketoiminta-etiikka lähestymis-

---

<sup>10</sup> Ks. esim. Obermayer & Obermaier 2017.

tapa on erityisesti tätä tutkimusta ajatellen hyvin relevantti, sillä tutkimuksen kohteena ovat kansantaloudellisesti tärkeä tulonlähde, verot, sekä niiden laajuus, käyttö ohjauskeinona ja toisaalta niiden aiheuttamat eturistiriitatilanteet esimerkiksi luonnon ja yri-  
tystoiminnan välillä.<sup>11</sup> Sen sijaan esimerkiksi lainoppi ei ainakaan nykyisessä tilanteessa sovellu verotuksen ja kestävän kehityksen välisen suhteen tutkimiseen, sillä tutkimuk-  
sessa ei voida pohjautua lainopin kannalta tärkeiden voimassa olevien oikeusnormien tutkimukseen ja analysointiin<sup>12</sup>, koska tällaisia normeja ei varsinaisesti ole. Tutkimuk-  
sessa käytetään myös jonkin verran oikeusvertailua silloin, kun se on järkevää ja hyö-  
dyllistä. Systemaattinen oikeusvertailun tekeminen ei ole mahdollista eikä oikeastaan tarpeellistakaan, sillä valtiot ovat erilaisia erilaisine ongelmineen, verojärjestelmineen ja taustavaikuttimineen. Kestävän kehityksen tutkimus vaatii aina jonkin verran taustatie-  
toa myös vallitsevasta yhteiskunnallisesta tilanteesta sekä eettistä pohdintaa. Toisaalta tutkimalla verotuksen suhdetta kestävään kehitykseen voidaan tuottaa lainopille hyödyllistä tietoa ja mahdollisesti myös ratkaisuehdotuksia eli nk. *de lege ferenda* -tietoa. Täl-  
laista tietoa hyödyntämällä voidaan jatkossa mahdollisesti säätää kestävän kehityksen periaatteita toteuttavia veronormeja.

Tämä pro gradu -tutkielma on ensisijaisesti oikeuspoliittinen tutkimus, jonka tarkoi-  
tuksena on tutkia kestävän kehityksen ja verotuksen välistä suhdetta kartoittamalla on-  
gelmakeskeisesti vallitsevia verotuksen kestävän kehityksen esteitä. Toisaalta aihetta lähestytään myös päinvastaisesta suunnasta eli identifioimalla niitä tapoja, joilla kestä-  
vää kehitystä on verotuksen avulla edistetty tai voidaan edistää, ja analysoidaan näitä molempia tilanteita. *De lege ferenda* -ajattelu tässä tutkimuksessa pohjautuu verotuksel-  
listen ongelmien tarkasteluun ja tarkastelun pohjalta tehtyihin ratkaisuehdotuksiin. Rat-  
kaisuehdotusten muodostaminen ei ole kuitenkaan varsinaisesti tämän tutkimuksen pää-  
tarkoitus eikä -tavoite.

### 1.3 Tutkimuksen rakenne ja lähdeaineisto

Tutkielman johdannossa esitellään taustaa aihevalinnalle, tarkennetaan tutkimuskysy-  
mys, aiheen rajaus ja metodit sekä esitellään lähdeaineisto. Toisessa luvussa esitellään näkökulmia kestävään kehitykseen sekä pohditaan verotuksen ja kestävän kehityksen suhdetta yleisesti. Kolmannessa luvussa käsitellään yleistä kulutusverotusta sekä kansal-  
lisella tasolla, EU:ssa että kansainvälisesti. Samalla pohditaan, minkälaisia kestävän kehityksen esteitä yleinen kulutusverotus aiheuttaa ja toisaalta, miten unionitasolla har-  
monisoitu kulutusverotus edistää kestävää kehitystä. Neljäs luku esittelee erityisten ku-

<sup>11</sup> Hirvonen 2011, 29.

<sup>12</sup> Hirvonen 2011, 21–26.

lutusverojen taloudellista ja veropoliittista taustaa sekä tarkastelee niitä kansallisella tasolla ja EU:ssa. Erityisten kulutusverojen osalta perehdytään paremmin ympäristöverojen eri muotoihin ja lisäksi pohditaan, voivatko erityiset kulutusverot olla este kestäväälle kehitykselle. Viidennessä luvussa siirrytään kulutusverotuksesta yritysten tuloverotukseen. Yhteisöverotusta tarkastellaan jälleen kansallisesti sekä EU-tasolla, minkä lisäksi esitellään kansainvälisen yhteisöverotuksen tilanteita ja niiden vaikutuksia erityisesti taloudellisen kestäväen kehityksen toteutumiseen. Lopuksi tiivistetään tutkielman aikana tehdyt havainnot ja arvioidaan tavoitteiden saavuttamista. Lisäksi esitetään joitakin jatkotutkimusideoita.

Tutkimuksen lähdeaineistona on käytetty laajasti sekä suomen- että englanninkielistä lähdemateriaalia – verosäädöksiä, raportteja, oikeus- ja yhteiskuntakirjallisuutta sekä sanomalehtijulkaisuja. On huomattavaa, että sellaisia tutkimuksia, jotka käsittelevät verotuksen ja kestäväen kehityksen suhdetta, on saatavilla hyvin rajoitetusti, joten tutkimuksen teossa on ollut pakko yhdistellä usean alan asiantuntija-artikkeleita sekä raportteja ja pohtia sitä kautta ilmiöiden vaikutuksia kestäväen kehitykseen. Verotukseen on alettu kestäväen kehityksen osa-alueena kiinnittää laajemmin huomiota viime vuosina, joten on oletettavaa ja toivottavaakin, että aiheesta ilmestyy yhä useampia julkaisuja tulevien vuosien aikana.

Käsitteiden määrittely vaihtelee aiheen sisällä jonkin verran, ja siksi tutkielmassa on pyritty lyhyesti määrittelemään kulloinkin käytetyt käsitteet. Käsiteltyjen oikeustapausten määrä on vähäinen siitä syystä, että meillä ei ole olemassa sellaista verotukseen liittyvää oikeusnormistoa, joka olisi säädetty palvelemaan kestäväen kehityksen periaatteita. Kestävästä kehityksestä puhutaan ja kirjoitetaan paljon, mutta oikeustieteen tutkimuskohteena kestävä kehitys on verrattain uusi. Nk. ympäristöveroista on ilmestynyt jonkin verran kirjallisuutta, mutta usein ympäristöverojen tarkastelu rajoittuu pelkästään kansantaloustieteelliseen näkökulmaan, jossa pohditaan esimerkiksi verojen oikeaa tasoa ja kuluttajien sekä yritysten käyttäytymistä. Sen sijaan ympäristöverojen, samoin kuin muiden kestäväen kehitykseen liittyvien vero-ongelmien tai -ratkaisujen, oikeudellinen analysointi on kirjallisuudessa harvinaisempaa. Ympäristöveroja käsitellään laajemmin omassa luvussaan 4.3.

## 2 KESTÄVÄ KEHITYS JA VEROTUS

### 2.1 Mitä on kestävä kehitys?

Kestävän kehityksen tarkoituksena on taata riittävät edellytykset tarpeiden täyttämiseen nyt ja tulevaisuudessa. Tämä tarkoittaa sitä, että maapallon ja sen väestön toimintakunnosta on pidettävä huolta monella eri tasolla. Brundtlandin komission raportti tunnistaa kuusi eri kestävä kehityksen osa-aluetta, jotka ovat ongelmallisia. Ongelmat liittyvät väestönkasvuun, ruoantuotantoon, biodiversiteetin säilymiseen, kestäviin energiamuotoihin, teollistumiseen sekä kaupungistumiseen. Näiden ongelmien ratkaisemiseen tarvitaan raportin mukaan kansainvälistä, rajat ylittävää yhteistyötä.<sup>13</sup>

Jo Brundtlandin komission raportissa tunnistettiin ongelmien kytkeytyminen toisiinsa ympäristön, talouskehityksen ja yhteiskunnallisten tekijöiden saralla. Raportin mukaan yksi ongelma luo siten eräänlaisen surkeiden sattumusten sarjan, joka siirtyy eteenpäin muodostaen yhä uusia ympäristöllisiä, taloudellisia ja yhteiskunnallisia ongelmia.<sup>14</sup> Perinteisen käsityksen mukaan kestävä kehitys onkin jaettu kolmeen eri kestävä kehityksen osa-alueeseen: ekologinen, sosiaalinen ja taloudellinen kestävä kehitys<sup>15</sup>. Sittenkin käsitettä on hieman laajennettu, ja kuvioon on lisätty jokaisen osa-alueen leikkaava kulttuurinen kestävä kehitys. Joissakin malleissa, kuten Unescolla, kestävä kehitys sisältää ekologisen, taloudellisen ja sosiaalisen näkökulman lisäksi poliittisen lähestymistavan. Omasta mielestäni poliittinen lähestymistapa on ikään kuin sisäänrakennettuna sekä kaikissa kolmessa perinteisessä että kulttuurisessa lähestymistavassa.

Myös YK:n käsitys kestävästä kehityksestä pohjautuu kulttuurisen kestävä kehityksen huomioon ottavaan neljän dimension malliin, mutta käsitettä on hieman laajennettu. Syyskuussa 2015 YK:n jäsenmaat sopivat New Yorkissa järjestetyssä huippukokouksessa kestävä kehityksen tavoitelistasta, nk. Agenda 2030:sta, joka sisältää 17 kohtaa. Agenda 2030:n tavoitteet voidaan kaikki sijoittaa viiden eri teeman alle: rauha, yhteistyö, ihmiset, planeetta ja hyvinvointi, jotka edustavat monimuotoista kestävä kehityksen käsitettä. Tavoitteet ovat universaaleja eli sekä köyhät että rikkaat maat ovat sitoutuneet tavoitteisiin, ja ne tulivat voimaan vuoden 2016 alusta.<sup>16</sup> Tässä luvussa esitellään ekologisen, taloudellisen sekä sosiaalisen ja kulttuurisen monipuolisia kytköksiä verotukseen. Sosiaalista ja kulttuurista kestävä kehitystä käsitellään omana kokonaisuute-

---

<sup>13</sup> Our Common Future 1987.

<sup>14</sup> Our Common Future 1987.

<sup>15</sup> Passet 1979.

<sup>16</sup> Agenda 2030 – kestävä kehityksen tavoitteet.

naan, sillä sosiaalisen näkökulman verotusongelmat haittaavat usein myös kulttuurista kestävästä kehitystä.

Agenda 2030 -tavoiteohjelman kohta 12, kulutus- ja tuotantotapojen kestävyysvarmistaminen, on erityisen mielenkiintoinen tavoite, sillä tavoitteen saavuttamiseksi listatuissa toimenpiteissä on mainittu verotuksen osallisuus kestävästä kehityksestä toteutuksessa. Kohdassa 12.c todetaan, että kulutus- ja tuotantotapoja pyritään kehittämään järjeistämällä ”tehottomia ja tuhlailevaa kulutukseen kannustavia fossiilisten polttoaineiden tukia poistamalla markkinoiden vääristymiä paikallisten olosuhteiden mukaisesti, esimerkiksi *uudistamalla verotusta* ja karsimalla haitallisia tukia niiden ympäristövaikutusten perusteella – ”. Vaikka verotuksen uudistaminen mainitaankin pelkästään fossiilisten polttoaineiden kohdalla, verotus on otettava huomioon paljon laajempaan osaan kestävästä kehityksestä toteuttamista, mikäli pyritään aikaansaamaan kokonaisvaltaisia tuloksia ja sitouttamaan toimijoita kestävästä kehityksestä toteuttamiseen. Verotuksella voidaan sekä ohjailta tuottajien ja kuluttajien toimintaa ympäristöystävällisempään suuntaan että kerätä varoja ympäristöhaittojen torjumiseen ja ympäristöystävällisten ratkaisujen kehittämiseen ja tukemiseen. Luvussa 2.2 tarkastellaan verotuksen kytköksiä kestävästä kehityksestä eri osa-alueisiin.

Suomi on kestävästä kehityksestä kärkimaita erityisesti ekologisen kestävyysosa-alueella. Vuonna 2005 Valtioneuvoston alainen Kestävästä kulutuksen ja tuotannon ohjelma KULTU I laati raportin, jossa annettiin toimenpidesuosituksia, joilla voitaisiin edistää yhteiskunnan ekotehokkuutta ja löytää ratkaisuja hyvinvoinnin tuottamiseen kuormittamalla ympäristöä vähemmän. Vuonna 2013 Valtioneuvosto teki periaatepäätöksen kasvihuonekaasupäästöjen ja muiden ympäristöhaittojen pienentämiseksi valtiovetoisesti. Tästä periaatepäätöksestä syntyi ympäristöuudistuksen seuraava projekti, nk. KULTU 2, jossa tavoitteena on erityisesti julkisen kulutuksen, asumisen, liikkumisen ja ruokailun ympäristöhaittojen vähentäminen. Vuoden 2016 KULTU-seurantaraporttiin on kerätty molempien KULTU-projektien toimenpideehdotukset, tehdyt toimenpiteet ja arviot niiden onnistumisesta. Raportti sisältää jonkin verran myös verotukseen liittyviä toimenpideehdotuksia, joista osaa käsitellään tämän tutkimuksen puitteissa.<sup>17</sup>

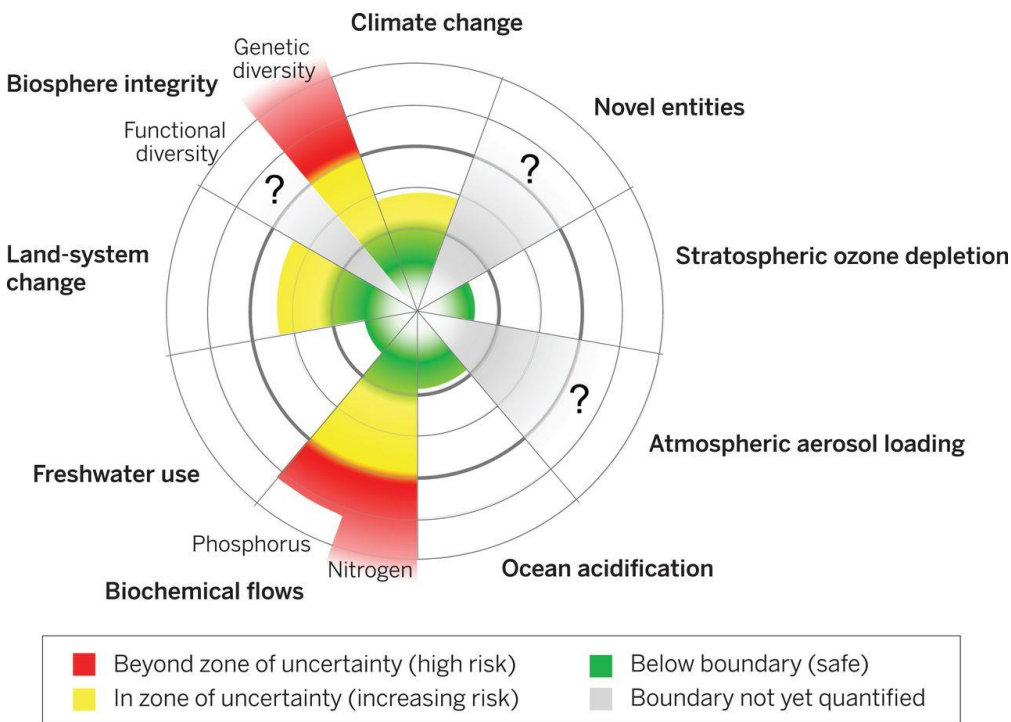
---

<sup>17</sup> Salo 2016, 1–2.

## 2.2 Kestävän kehityksen osa-alueet ja verotuskenttä

### 2.2.1 Ekologinen kestävä kehitys

Kestävällä kehityksellä on useita osa-alueita, joista varmasti tunnetuin ja tutkituin on ekologinen näkökulma. Jos tarkastellaan pelkästään ekologista kestävästä kehitystä, puhutaan usein planeetan rajoista tai planeetan kynnysarvoista<sup>18</sup>. Tutkijat ovat identifioineet yhdeksän eri maapallon ekosysteemiä uhkaavaa ympäristöhaastetta, joista typen ja fosforin kierron sekä biodiversiteetin häviämisen on todettu olevan jo huomattavasti kestävyysrajojen ulkopuolella. Näiden lisäksi maankäytön muutokset ja ilmastonmuutos ovat aivan kestävyysrajojen riskirajoilla. On myös havaittu alueellisia kriisipesäkeitä, joissa esimerkiksi makean veden saatavuus ja ilmakehän aerosolikuormitus saattavat aiheuttaa tulevaisuudessa vakavia ja laajentuvia globaaleja ongelmia, mikäli alueellisiin ongelmiin ei puututa ripeästi. Toisaalta kolmesta aihealueesta ei ole saatu vielä tarpeeksi tietoa, jotta voitaisiin arvioida, kuinka kriittisessä vaiheessa nämä ympäristöhaasteet ovat (Kuvio 1).<sup>19</sup>



Kuvio 1 Planeetan rajat – yhdeksän ympäristöhaastetta<sup>20</sup>

<sup>18</sup> Engl. *planetary boundaries*.

<sup>19</sup> Steffen ym. 2005. Ks. yllä oleva Kuvio 1.

<sup>20</sup> Steffen ym. 2005.

Ylempänä esitetyt kestäväen kehityksen ympäristöhaasteet kytkeytyvät verotukseen useilla tavoilla. Yleisellä tasolla ympäristön kestävää kehitystä voidaan tukea veroreformilla tai verojärjestelmän vihertymisellä. Vihertyvällä verojärjestelmällä tarkoitetaan sitä, että verotuksen painopiste siirtyy ympäristölle suotuisan tai ympäristöä vähän kuormittavan toiminnon (kuten työn tekeminen) verottamisesta ympäristölle haitallisen toiminnan (kuten liikenne) tai substanssien (kuten polttoaine) tiukempaan verottamiseen. Vihertyvässä verojärjestelmässä verotetaan siis ankarammin esimerkiksi liikenteen päästöjä mutta voidaan vastaavasti alentaa esimerkiksi ansiotuloverotusta.<sup>21</sup> Näin on tehty mm. Hollannissa vuonna 1992<sup>22</sup>. Bachusin mukaan vihreällä verojärjestelmällä tai ympäristöveroilla on ennen kaikkea kolme tavoitetta: ympäristön tilan parantaminen, verotulojen kerääminen ja verovirtojen tasapainottaminen sekä ympäristölle neutraalien toimintojen verotuksen alentaminen<sup>23</sup>. Vihertyvä verojärjestelmä mahdollistaa kaikessa yksinkertaisuudessaan pyrkimisen useisiin YK:n listaamiin kestäväen kehityksen tavoitteisiin samanaikaisesti. Ensinnäkin vihreän verojärjestelmän pääasiallinen tavoite on parantaa kokonaisvaltaisesti ympäristön tilaa, mikä on myös Agenda 2030:n yksi pääkohdista<sup>24</sup>. Toisaalta ympäristöverojen avulla voidaan lisäksi tukea sosiaalisen ja taloudellisen kestäväen kehityksen tavoitteita mahdollistamalla mm. tuloverotuksen madaltaminen ympäristöverotusta kiristämällä. Verojärjestelmän vihertyminen voidaan nähdä myös väylänä tasapainotaloutta kohti.

Kasvihuoneilmiö on monen tutkijan mielestä yksi suurimmista ja vaikeimmista ihmiskunnan kohtaamista ekologisista ongelmista. Kasvihuoneilmiössä ilmassa olevat molekyylit (esimerkiksi hiilidioksidi) estävät maasta takaisin avaruuteen heijastuvan lämpösäteilyn poistumisen ilmakehästä ja siten lämmittävät sitä. Luonnollinen kasvihuoneilmiö on elintärkeä maapallolla olevan elämän muodostumiselle ja säilymiselle. Sen sijaan ilmiön nopea voimistuminen viimeisen vuosisadan aikana aiheuttaa ilmaston nopean muuttumisen ja ongelmia luonnon toiminnassa. Kasvihuoneilmiön tärkein aiheuttaja on hiilidioksidi, jota vapautuu ilmakehään mm. fossiilisten polttoaineiden palamisreaktioissa sekä metsien tuhoutuessa. Koska hiilidioksidia vapautuu ilmakehään vuosittain valtavia määriä ympäri maailman, se aiheuttaa epätasapainon hiilen kiertokulussa, jolloin ilmasto lämpenee.<sup>25</sup> Tässä tutkimuksessa kasvihuoneilmiötä ja ilmastonmuutosta käytetään toistensa synonyymeinä kuvaamaan sitä alati lämpenevää troposfäärin tilaa, jonka ihmiskunta on omalla toiminnallaan aiheuttanut ilmastolle. Monet tässä tutkimuksessa esiteltävät vero-ohjaukset ja verotuksen ongelmat liittyvät nimenomaan ilmastonmuutoksen hillitsemiseen – joko suoraan tai välillisesti.

---

<sup>21</sup> Bachus 2012, 3–4.

<sup>22</sup> Ks. esim. Määttä 1999, 144, 153.

<sup>23</sup> Bachus 2012, 4.

<sup>24</sup> Agenda 2030 – kestäväen kehityksen tavoitteet.

<sup>25</sup> Harper 2007, 412–415.

Yleisesti ottaen ekologisen kestävyuden ja verotuksen suhde on hyvin monipuolinen. Suurimpana ekologisen kestävyuden toteuttajana ovat erilaiset ympäristöverot, kuten polttoainevero tai jätemaksu. Ympäristöveroilla voi olla erilaisia tehtäviä<sup>26</sup>, mutta usein niiden tarkoitus on ennen kaikkea ohjata saastuttajia pois saastuttavasta toiminnasta. Siten esimerkiksi polttoaineveron nostolla voidaan tavoitella autoilun vähentymistä ja ekologisempien kulkutapojen suosion lisääntymistä. Samoin lannoiteverolla voidaan pyrkiä vähentämään lannoitteiden käyttöä ja siten pienentämään vesistöjen rehevöitymistä aiheuttavaa ravinnekuormitusta. Ympäristöverojen soveltaminen on suoraan kytköksissä ympäristön tilaan, eli ympäristöveroilla pyritään pienentämään tai poistamaan aiheutettuja negatiivisia ulkoisvaikutuksia<sup>27</sup>. Samalla voidaan kerätä verotuloja, joita voidaan käyttää esimerkiksi ulkoishaittojen korjaamiseen.

Ympäristöverojen lisäksi on olemassa lukuisia eri verolajeja, jotka suoraan tai välillisesti vaikuttavat ekologisen kestävyuden toteutumiseen – tai estävät sen. Suoraan ekologisen kestävyuden esteenä voi olla esimerkiksi kiinteistövero, jos verotus on sellaista, että se ei kannusta ottamaan kaupunkimaata tehokkaaseen käyttöön. Esimerkiksi Iso-Britanniassa maa-alueita ja sillä sijaitsevaa kiinteistöä verotetaan kokonaisuutena. Kiinteistövero on tavallista matalampi, jos tontilla sijaitseva rakennus ei ole käytössä. Tällöin kaupungit laajentuvat syöden mukanaan yhä enemmän maatalous- ja joutomaata, jotka ovat tärkeitä paitsi ruoantuotannolle myös biodiversiteetin säilymiselle.<sup>28</sup> Epäsuorasti ekologisen kestävä kehityksen toteutumisen esteenä voivat olla esimerkiksi arvonlisävero tai myyntivero. Periaatteessa nk. yleisten kulutusverojen pääasiallinen tehtävä on fiskaalinen, mutta veroja optimoidessaan yritys saattaa päätyä sellaisiin ratkaisuihin, joiden lopputuloksena on pienempi arvonlisäverorasitus mutta pidemmät toimitusketjut eli pidemmät ja siten epäekologisemmat kuljetukset<sup>29</sup>. Ylimääräiset tai pidemmät kuljetukset lisäävät ainakin ilmastokuormitusta. Samoin esimerkiksi kulutusveroista johtuva ostosmatkailu maiden tai alueiden välillä kasvattaa ilmastokuormitusta ja on siten ekologisen kestävä kehityksen este. Myös ympäristöverot, kuten vaikkapa tietyillä alueilla vaarallisista aineista perittävät haittaverot, saattavat johtaa toimitusketjujen pitenemiseen ja suurempaan ympäristörasitukseen<sup>30</sup>. Toisaalta yleisten kulutusverojen avulla on mahdollisuus mm. tukea ilmastoystävällistä käyttäytymistä esimerkiksi alentamalla kasvien tai muiden ilmastolle suotuisten ruoka-aineiden arvonlisäveroa<sup>31</sup>. Samoin erilaisten digitaalipalveluiden arvonlisäveron laskeminen voi vähentää raaka-

<sup>26</sup> Ks. tarkemmin ympäristöverojen tehtävistä luku 4.3.

<sup>27</sup> Ulkoisvaikutusten käsitteestä ja ympäristöverotuksen ja ulkoisvaikutusten suhteesta lisää luvussa 4.3.1.

<sup>28</sup> Lisää kiinteistöveron ekologisista vaikutuksista esim. McGill 2010.

<sup>29</sup> Esim. Norrman & Henkow 2014 ja Henkow & Norrman 2011.

<sup>30</sup> Ks. lisää esim. Norrman & Henkow 2014, 753.

<sup>31</sup> Esim. Party for the Animals – Eläinoikeuspuolue.



aineiden käyttöä (esim. digilehdet) tai vaikkapa yksityisautoilua (esim. etälääkäripalvelut).<sup>32</sup>

Yritysnäkökulmasta henkilöverotukseen siirryttäessä kestäväen kehityksen ja verotuksen suhde ehkä hieman hämärtyy. On vaikeampi hahmottaa, millaiset henkilökohtaiseen verotukseen liittyvät verosäännökset voisivat vaikuttaa positiivisesti tai negatiivisesti kestäväen kehitykseen. Nykyisin puhutaan paljon mm. vastuullisesta sijoittamisesta, joka tarkoittaa mm. ympäristöasioiden ja hyvän hallintotavan huomioonottamista osana sijoituskohteen riski- ja tuottoarviota. Vastuullinen sijoittaminen voi koskea mitä tahansa omaisuuslajia.<sup>33</sup> Verotuksella ei Suomessa ainakaan vielä ole pyritty vaikuttamaan sijoituspäätösten vastuullisuuteen, mutta periaatteessa tulevaisuudessa voisi olla mahdollista tukea vastuullista sijoittamista esimerkiksi verohelpotuksin. Käytännössä ongelma voisi muodostua vastuullisuuden määritelmä ja yrityksiin tai vaikkapa rahastoihin kohdistuva vastuullisuusvalvonta. Tutkimustyötä aiheesta tehdään kuitenkin koko ajan, ja ala on jatkuvan muutoksen alla.

Onpa joku toisaalta joskus ehdottanut esimerkiksi progressiivista ”lapsiveroakin” ilmastomuutoksen pysäyttäjäksi. Yhdysvaltalaiset filosofit ovat esittäneet, että rikkaat valtiot voisivat ottaa käyttöön progressiivisen lapsiveron, joka olisi siis ikään kuin rangaistus lapsien hankkimisesta. Väestönkasvun ollessa yksi vaikeimmista ympäristöongelmista, teollistuneiden valtioiden, joissa päästöt henkeä kohti ovat suuremmat kuin kehitysmaissa, tulisi filosofien mukaan kannustaa väestöä pienempään lapsilukuun, ja tämän tavoitteen tukena voitaisiin käyttää heidän mukaansa verotusta. Veroprogressio tarkoittaisi sitä, että suurituloiset maksaisivat lapsistaan pienituloisia enemmän.<sup>34</sup> Tällä hetkellä suuntaus on ainakin Suomessa päinvastainen lapsilisien ansiosta. Filosofit kutsuvat väestönkasvun hillitsemiseen tähtääviä ajatuksiaan väestönmuokkaukseksi<sup>35</sup>. Joku toinen saattaisi kutsua sitä yksilönvapauden rajoittamiseksi tai radikaaliksi väestöpolitiikaksi.

Erilaiset kansainväliset verosopimukset tai kansalliset verosäädökset saattavat johtaa ympäristön kestäväen kehityksen esteisiin, jos monikansalliset yhtiöt verojen minimoinnin toivossa sijoittuvat siten, että ympäristöverojen määrä sijoittumisstrategian vuoksi laskee, vaikka toiminta pysyisi entisenlaisena eli yhtä saastuttavana kuin aiemminkin. Samoin yritykset saattavat pyrkiä hyötymään verosopimuksista ketjuttamalla liiketoimintaansa niin, että verotus saataisiin optimaaliseksi. Tällöin tavarat saattavat kulkea useankin eri valtion tai talousalueen läpi ilman varsinaista liiketoimintaperustetta aiheuttaen turhaa ilmastokuormitusta. Esimerkkejä on olemassa lukuisia, ja verotuksen

<sup>32</sup> Lisää yleisten kulutusverojen suhteesta kestäväen kehitykseen luvussa 3.

<sup>33</sup> Lisää vastuullisesta sijoittamisesta esim. Hirske 2012.

<sup>34</sup> Hickey ym. 2016.

<sup>35</sup> Engl. *population engineering*.

mahdollisuudet mm. ilmastopolitiikan edistäjänä kiinnostavat tutkijoita meillä ja maailmalla. Edellisistä seikoista sekä verojärjestelmän vihertymisestä on ilmestynyt melko paljon uusia julkaisuja viimeisen 10–15 vuoden aikana.<sup>36</sup> Mm. OECD on julkaissut raportin, jossa tarkastellaan ympäristöveroja yleisesti sekä erityisesti esimerkiksi kasvihuonekaasupäästöjen rajoittamisen kannalta<sup>37</sup>.

### 2.2.2 Sosiaalinen ja kulttuurinen kestävä kehitys

Sosiaalinen kestävä kehitys perustuu yksilön perusoikeuksiin ja ihmisarvoon. Sosiaalisen kestävä kehityksen tavoitteena on turvata jokaiselle riittävä toimeentulo, tasa-arvo sekä perusoikeudet. Mahdollisuus koulutukseen ja perusterveydenhuoltoon ovat keskeisessä osassa sosiaalista tasa-arvoa ja yhä vakavia ongelmia erityisesti köyhimmässä maissa. Köyhyys onkin yksi sosiaalisen kestävä kehityksen suurimmista haasteista. Köyhyyteen on useita syitä, joista kehitysmaiden väestönkasvu on yksi vaativimmista. Eriarvoisuuteen liittyvät ongelmat koskevat myös teollistuneita maita.<sup>38</sup> Sosiaalisen kestävyuden ongelmat ovat erilaisia eri valtioissa riippuen siitä, miten kehittynyt yhteiskuntajärjestelmä maassa vallitsee<sup>39</sup>. Suomen sosiaalisen kestävä kehityksen suurimpia haasteita tällä hetkellä ovat työttömyys ja syrjäytyminen, jotka aiheuttavat myös suuria menoja valtiolle ja ovat siten osaltaan myös taloudellisen kestävä kehityksen ongelmia.<sup>40</sup> Sosiaalisella kestävyydellä on monta tasoa, jotka voivat liittyä ihmisten perustarpeiden täyttämiseen, ihmisen ja luonnon väliseen suhteeseen tai elämänlaatuun, ihmisuhteisiin ja henkiseen kasvuun. Siten sosiaalinen kestävä kehitys on läsnä lähes kaikissa kestävä kehityksen muodoissa.<sup>41</sup>

Kulttuurisen kestävä kehityksen määritelmä ei ole yksiselitteinen, sillä kulttuuri itessään muodostuu monien asioiden yhteisvaikutuksesta. Kulttuurinen kestävä kehitys on melko lähellä sosiaalisen kestävä kehityksen määritelmää, sillä kulttuurinen näkökulma korostaa ainakin yksilönvapautta ja mahdollisuutta kehittää itseään yhteiskunnan toimijana. Lisäksi kaikenlainen tasa-arvoisuus on tärkeässä osassa. Näistä syistä kulttuurisen näkökulman haasteet lähestyvät sosiaalisen näkökulman haasteita, kuten mah-

<sup>36</sup> Ks. esim. Bachus 2012 tai OECD 2001.

<sup>37</sup> OECD 2001.

<sup>38</sup> YK: Sosiaalinen kestävä kehitys.

<sup>39</sup> Esimerkiksi Murphy 2012, 16, 21–22 on pohtinut taloudellista eriarvoisuutta ja saastekuormituksen eroavaisuuksia rikkaamman pohjoisen ja köyhemmän eteläisen pallonpuoliskon välillä.

<sup>40</sup> Our Common Future 1987, 41–45 ja YK: Sosiaalinen kestävä kehitys.

<sup>41</sup> Vallance ym. 2011 esittelevät kolme kestävä kehityksen tasoa: 1) *development social sustainability*, 2) *bridge social sustainability* ja 3) *maintenance social sustainability*. *Development*-taso kuvaa sitä, mitä ihmiset tarvitsevat, siis perustarpeita. *Bridge*-taso pohtii, mikä on hyväksi bio-fyysiselle ympäristölle eli minkälaisia muutoksia ihmiset ovat valmiita tekemään omassa elämässään suojellakseen ympäristöä. *Maintenance*-taso käsittelee ihmisten haluja ja toiveita.

dollisuutta koulutukseen ja terveydenhuoltoon.<sup>42</sup> Sosiaalista ja kulttuurista näkökulmaa voisi ehkä kutsua yhteisnimikkeellä yhteiskunnallinen kestävä kehitys. Tässä tutkimuksessa puhutaan kuitenkin pääosin sosiaalisesta tai kulttuurisesta kestävästä kehityksestä niiden vakiintuneen aseman vuoksi, kun viitataan näihin kestäväen kehityksen näkökulmiin.

Sosiaalinen ja kulttuurinen kestävä kehitys liittyvät hyvin vahvasti verotukseen. Periaatteessa voitaisiin esittää sellainen ajatus, että jos jotakin veroa korotetaan ekologisen kestäväen kehityksen turvaamiseksi, korotus saattaakin olla sosiaalisen kestävyuden vastaista. Jos esimerkiksi kasvihuonekaasupäästöjä pyritään hillitsemään korottamalla polttoaineen verotaso, veron nosto saattaa olla raskainta matalan tulotason väestölle. Mitä matalampi on henkilön tulotaso, sitä suuremman osan tuloistaan tämä joutuu käyttämään verojen maksuun ja sitä vähemmän hänelle jää varaa muiden tarpeiden täyttämiseen. Siten verojen korottaminen ekologisen kestäväen kehityksen takaamiseksi saattaa olla ristiriidassa esimerkiksi sosiaalisen kestäväen kehityksen kanssa.<sup>43</sup> Toisaalta sosiaalisen kestävyuden varmistaminen esimerkiksi työn verotusta madaltamalla saattaa olla mahdollista vaikkapa jonkin ympäristöveron korotusta vastaan. Ekologista ja sosiaalista kestävyyttä toteuttavat verot saattavat siten myös tukea toisiaan.<sup>44</sup>

Valtion ja kuntien tarjoamat palvelut, kuten koulutus ja terveydenhuolto, toteutetaan yrityksiltä ja yksityisiltä henkilöiltä saaduilla verovaroilla. Jos verojen määrä on syystä tai toisesta alhainen, eikä julkinen toimija saa ulkopuolista rahoitusta, palveluiden taso on yleensä heikompi – koulujen ryhmäkoot saattavat olla suurempia tai terveydenhuolto on keskitetty muutamiin yksiköihin, jolloin niiden saatavuus huononee. Siksi kaikki julkisen sektorin verotuloihin kohdistuvat heikennykset saattavat laukaista sosiaalisen ja kulttuurisen kestäväen kehityksen ongelmien kierteen. Kansainvälisen verokilpailun seurauksena yritykset sijoittavat toimintojaan alhaisen tuloverotuksen valtioihin, veroparaatiiseihin. Lisäksi yritykset aiheuttavat valtioille verotulojen menetyksiä mm. siirtohinnoittelulla<sup>45</sup> ja konserniavustuksilla. Globaali liiketoimintakenttä mahdollistaa nykyisin laajamittaisen verosuunnittelun, mikä aiheuttaa sosiaalisen kestäväen kehityksen ongelmia erityisesti kehitysmaissa, joissa eriarvoisuus on jo valmiiksi vakava ongelma ja jota verosuunnittelu saattaa entisestään pahentaa.<sup>46</sup>

<sup>42</sup> YK: Kulttuurinen kestävä kehitys.

<sup>43</sup> Burningham & Thrush 2003, 519 ja Vallance 2011, 345.

<sup>44</sup> Bachus 2012, 3–4 ja Sandmo 2003, 5–6.

<sup>45</sup> Siirtohinnoittelulla tarkoitetaan konsernin sisäisten liiketoimien hinnoittelua. Konserniyhtiöiden välisissä transaktioissa on noudatettava markkinaehtoisuuden periaatetta (*arm's length principle*), jolla pyritään takaamaan oikeudenmukainen verotus konserniyhtiöiden osalta. Kielletyssä siirtohinnoittelussa konserniyhtiöt voivat esimerkiksi myöntää toisilleen lainaa paremmilla ehdoilla kuin konsernin ulkopuoliselle yhtiölle. Siirtohinnoittelua aggressiivisesti hyödyntämällä yritykset voivat pyrkiä mm. edullisempaan verotukselliseen asemaan. Ks. lisää siirtohinnoittelusta esim. Helminen 2005, 156–174.

<sup>46</sup> Ks. esim. Mistreated: The tax treaties – 2016 ja Obermayer & Obermaier 2017. Lisää verokilpailusta kestäväen kehityksen esteenä luvussa 5.3.2

Kulttuuriseen kestäväan kehitykseen liittyy olennaisesti yksilönvapaus ja itsemääräämisoikeus. Samoin kulttuurien säilyminen ja säilyttäminen sekä kansanperinteiden ylläpito ovat osa kulttuurista kestäväan kehitystä. Toisaalta monet verot pyrkivät nimenomaan ohjailemaan taloudellista käyttäytymistä, tuotantoa ja kulutusta. Siten on perusteltua esittää kysymys, onko kulttuurisen kestäväan kehityksen vastaista soveltaa yhä monimutkaisempia ohjailevia veroja, joiden tehtävä on selkeästi muuttaa yhteiskuntaa ja yksilöiden käytöstä aiemmasta poikkeavaksi. Taloudelliset ohjaukeinot, kuten erilaiset verot, ovat täysin perusteltuja ja oikeudenmukaisia, jos niiden tavoitteena on vahvistaa luonnon monimuotoisuuden säilymistä ja esimerkiksi nk. ekosysteemipalveluiden<sup>47</sup> toimivuutta. Ilman luonnon meille tarjoamia palveluja elämä maapallolla ei olisi mahdollista, ja siksi ekologinen kestävä kehitys menee omassa hierarkiassani muiden kestäväan kehityksen dimensioiden edelle. Toisaalta, yksilönvapaus säilyy, vaikka veroja käytettäisiinkin taloudellisen ohjailun apuna: jokaisella on mahdollisuus valita omat kulutustapansa tarjonnan puitteissa – veron määrä riippuu valinnasta.

### 2.2.3 *Taloudellinen kestävä kehitys*

Taloudellinen kestävä kehitys pyrkii takaamaan elinkeinoelämän ja luonnon sopuointuisen kehittymisen varmistamalla mm. luonnonvarojen tehokkaan ja kestäväan käytön sekä huolehtimalla esimerkiksi jätteiden oikeanlaisesta käsittelystä<sup>48</sup>. Kierrätys on hyvä esimerkki konkreettisesta taloudellisen kestäväan kehityksen toiminnosta. Myös tuotteiden pitkä käyttöikä ja tuotannon energiatehokkuus toteuttavat taloudellista kestäväan kehitystä. Sitä vastoin ilmastonmuutos on varoittava esimerkki taloudellisen kestäväan kehityksen ongelmista.<sup>49</sup> Sitran raportin mukaan talous on väline, jolla pyritään tuottamaan hyvinvointia ihmisille huomioimalla tulevien sukupolvien tarpeet ja toimimalla ympäristön meille asettamissa rajoissa<sup>50</sup>.

Taloudellista kestäväan kehitystä on hankala irrottaa sosiaalisen kestäväan kehityksen konseptista, sillä molemmista näkökulmista katsottuna kestäväan kehityksen ongelmat ovat hyvin samankaltaisia. Köyhyys, työttömyys ja väestönkasvu ovat sekä taloudellisen että sosiaalisen kestäväan kehityksen ongelmia, jotka saattavat myöhemmin johtaa myös ekologisen ja kulttuurisen kestäväan kehityksen ongelmiin. Meillä Suomessa esimerkiksi väestön ikääntyminen johtaa taloudellisiin haasteisiin huoltosuhteen vääristy-

<sup>47</sup> Ekosysteemipalveluilla tarkoitetaan luonnon tarjoamia palveluja mm. ruoan tuotannossa ja veden kierrossa. Esimerkiksi pölytys ja kasvien yhteyttäminen ovat luonnon meille tarjoamia ekosysteemipalveluja. Ks. esim. Ecosystems and Human Well-Being: Synthesis 2005.

<sup>48</sup> YK: Taloudellinen kestävä kehitys.

<sup>49</sup> YK: Taloudellinen kestävä kehitys.

<sup>50</sup> Kestämätön käy kalliiksi – 10 teesiä kestäväan talouteen 2013, 6–8.

essä. Sen sijaan Suomessa monen on vaikea nähdä yhteyttä kestävän talouden ja ympäristönsuojelun välillä, sillä meillä ei ole mitään radikaaleja luonnonilmiöitä ja luonnonolot ovat muutenkin vakaat ja talous melko stabiili. Kestävä talous auttaa kuitenkin yhteiskuntaa kohtaamaan sekä taloudelliset, sosiaaliset että ekologiset haasteet ja sopeutumaan globalisoituvaan talouteen.<sup>51</sup> Kiertotalous on aikamme termi, joka pyrkii vastaamaan kestävän talouden ja ekologisuuden haasteisiin.

Taloudellinen kestävä kehitys on pitkälti riippuvainen talouspoliittisista toimenpiteistä, mm. verotuksesta. Talouspoliittiset päätökset määrittelevät, millä keinoilla kestävää taloutta rakennetaan. Jos tarkastellaan vaikkapa työttömyyttä, voidaan löytää useita syitä sille, miksi työttömyysaste on ollut Suomessa korkea viime vuosien aikana. Kansainvälinen (vero)kilpailu on siirtänyt työpaikkoja halvan työvoiman maihin, reaali-palkkataso on kohonnut viime vuosikymmenten aikana nopeasti ja siten lisännyt myös henkilökohtaisten nettotuloverojen tasoa. Kannustinloukut eivät houkuttele ihmisiä tekemään töitä, jolloin työssäkävien maksamat verot valuvat yhä useammin valtion ja kuntien maksamiin tukiin.<sup>52</sup> Mikä on yhteistä kaikille edellä mainituille kestävämmille talouden tilanteille? Verotus. Verokilpailun kiristyessä on löydettävä uusia keinoja houkutella yrityksiä siirtämään toimintojaan Suomeen ja siten luomaan uusia työpaikkoja. Verotuksen painopiste on siirrettävä työn verotuksesta esimerkiksi ympäristöä pilaavan toiminnan verotukseen. Samoin ympäristölle haitallisten tukien tarvetta ja tarkoitusta on tarkasteltava kriittisesti<sup>53</sup>. Kun verojärjestelmä vihertyy, työn tekemisestä ja teettämisestä tulee houkuttelevampaa sekä yritysten että työntekijöiden kannalta. Toisaalta, mitä enemmän meillä on työssäkäyviä ihmisiä, sitä enemmän valtiolle kertyy verotuloja. Verotus on olennaisessa osassa kestävän talouden rakentamisesta. Suomi on jo panostanut yritysten yhteiskuntavastuun parantamiseen ja maamme cleantech-osaamisen kehittämiseen. Seuraava askel kestävän kehityksen toteuttamisessa voisi olla kokonaisvaltainen veroreformi, jonka seurauksena verotuksen painopiste siirtyisi palveluista tavaroihin, työstä ympäristöongelmiin, ympäristön tilaa edistävästä saastuttavaan toimintaan. Ekologista veroreformia on esittänyt myös Valtioneuvoston KULTU I -ohjelma, jonka ehdotukseen kuului mm. ympäristölle haitallisten tukien poisto sekä verotuksen painopisteen siirtäminen kestävän toiminnan verotuksesta ympäristölle haitallisen toiminnan verotukseen. Suomessa on jo tehty energiaverouudistus vuonna 2011, jolloin päätettiin korottaa ympäristölle haitallisten energialähteiden, kuten turpeen ja maakaasun, verotusta asteittain sekä nostaa liikennepolttoaineiden verotusta kokonaisvaltaisesti.<sup>54</sup> Ekologinen verouudistus on ajankohtainen myös unionitasolla, sillä vuonna 2014 perustettu

---

<sup>51</sup> YK: Taloudellinen kestävä kehitys ja Kestämätön käy kalliiksi – 10 teesiä kestävään talouteen 2013, 7–8.

<sup>52</sup> Kestämätön käy kalliiksi – 10 teesiä kestävään talouteen 2013, 12.

<sup>53</sup> Hyyrynen 2013.

<sup>54</sup> Salo 2016, 4.

järjestö Green Budget Europe ajaa aktiivisesti kaikki kestävän kehityksen tasot huomioonottavaa veroreformia EU-tasolla<sup>55</sup>. Taloudellista kestävä kehitystä kansainvälisessä kontekstissa tarkastellaan tässä tutkimuksessa tarkemmin luvussa 5.3.2.

---

<sup>55</sup> Green Budget Europe 2015.

## 3 YLEINEN KULUTUSVEROTUS

### 3.1 Taloudellinen ja veropoliittinen tausta

Kulutusverot ovat tavaroihin ja palveluihin lisättäviä maksuja. Toisin kuin suoraan kuluttajilta perittävät välittömät verot, kulutusveroja kutsutaan usein välillisiksi veroiksi, että ensisijaisesti ne tulevat yritysten kannettaviksi, mutta pidemmällä aikavälillä yritykset siirtävät kulutusverot niiden tarjoamien tuotteiden ja palveluiden hintoihin. Näin ollen kuluttajasta tulee ajan myötä kulutusveron todellinen maksaja. Kulutusverojen piirissä on myös muutamia välittömiä veroja, kuten koiravero ja ajoneuvovero.<sup>56</sup> EU-maissa valmisteverot on harmonisoitu, mutta siitä huolimatta kulutusverojen laatu ja verotaso vaihtelevat jäsenmaittain huomattavasti<sup>57</sup>.

Suomessa kulutusverojen osuus kaikista verotuloista oli vuonna 2016 noin kolmannes, 32,7 %.<sup>58</sup> Verrattuna muihin OECD-maihin Suomi sijoittuu kulutusverojen määrän osalta keskivaiheille. OECD-maiden pienimmät kulutusverot löytyvät Japanista ja Yhdysvalloista, kun taas suurimmat kulutusverotuotot suhteutettuna kaikkiin verotuottoihin olivat Chilessä, jossa kulutusverojen osuus kaikista verotuotoista oli yli puolet, 54 %. Myös esim. Turkissa ja Unkarissa kulutusverojen aste lähentelee puolta kaikista verotuotoista.<sup>59</sup> Tästä voidaan päätellä, että kulutusverot ovat tärkeä tulonlähde monille valtioille. Esimerkiksi Suomen kokonaisverotulot vuonna 2016 olivat noin 95 miljardia euroa, mikä tarkoittaa, että kulutusverojen osuus oli noin 31 miljardia euroa<sup>60</sup>.

Viime vuosina kansainvälinen trendi on ollut kulutusverotuksen kiristäminen. Yleisten kulutusverojen osuus verojärjestelmissä on noussut ja samaan aikaan erityisten kulutusverojen osuus vähentynyt. Yleisten kulutusverojen kasvun osuutta selittää arvonlisäveron käyttöönotto joissakin maissa sekä toisaalta verokantojen nousu. Myös EU-maissa useat valtiot ovat kiristäneet kulutusverotustaan viime aikoina nostamalla yleistä arvonlisäverokantaa sekä joitakin erityisiä valmisteveroja. Verotuksen kiristämisen taustalla on ollut tarve tasapainottaa valtiontaloutta maailmanlaajuisen finanssikriisin jälkeen. Kulutusverot tarjoavat siihen puolestaan helpon välineen, sillä useimpien hyödykkeiden kulutusjousto on melko pientä eli niitä kulutetaan lähes entisenlaiseen tapaan, vaikka niiden hinta verojen korotuksen seurauksena nousisikin hieman. Esimerkiksi Unkarissa yleistä arvonlisäverokantaa on nostettu viime vuosien aikana seitsemän prosenttiyksikköä sen ollessa tällä hetkellä EU-maiden korkein, 27 %. Myös Suomessa

<sup>56</sup> Juanto & Saukko 2014, 1–6.

<sup>57</sup> Rauhanen 2013, 190–191, 209; Savolainen 2015, 13–14.

<sup>58</sup> Suomen virallinen tilasto (SVT): Verot ja veronluonteiset maksut.

<sup>59</sup> Kulutusverot Suomessa.

<sup>60</sup> Suomen virallinen tilasto (SVT): Verot ja veronluonteiset maksut.

on kiristetty kulutuksen verotusta: yleinen arvonlisäverokanta on noussut hiljalleen 22 %:sta 24 %:iin vuosien 2009–2013 aikana.<sup>61</sup> Lisäksi Suomessa on otettu käyttöön joitakin uusia valmisteveroja, kuten nk. makeisvero, joka otettiin käyttöön 1.1.2011<sup>62</sup>. Sittemmin lakia on muutettu, ja nykyisin se koskee pelkästään virvoitusjuomia<sup>63</sup>.

Kulutusverotuksen pääasiallinen tavoite ajan saatossa on ollut verotulojen hankkiminen julkiselle sektorille. Koska monet kulutusverot ovat fiskaalisesti hyvin joustavia, niiden muutokset ovat olleet nopeita, ja niitä on lisätty ja vähennetty valtion taloudellisen tarpeen mukaan. Suomessa on ollut ajan mittaan käytössä useita erilaisia kulutusveron muotoja, kuten elokuvavero, tilauslento- ja matkustajavero, jotka ovat sittemmin poistuneet käytöstä, kun niille ei enää ole ollut fiskaalista perustetta. Toisaalta kulutusverotuksella voidaan myös pyrkiä sääntelemään kuluttajakäyttäytymistä tai ohjaamaan ihmisiä tekemään esimerkiksi kansantalouden tai ympäristön kannalta parempia valintoja. Vuosina 1993–1994 kannetun tilauslento- ja matkustajaveron osalta tilanne oli juuri tällainen, sillä näitä veroja soveltamalla pyrittiin piristämään kotimaanmatkailua ja tasapainottamaan vaihto- ja matkustustasetta.<sup>64</sup>

Eräs verotuksen keskeisistä periaatteista on nk. maksukykyisyysperiaate. Periaatteella tarkoitetaan sitä, että jokaisen tulisi maksaa veroa kykynsä mukaan eli niin, että hyvätuloiset maksaisivat enemmän veroa kuin heikompituloiset. Periaate itsessään toteuttaa jo sosiaalisen kestävyuden ajatusta. Suomessa maksukykyisyysperiaate toteutuu henkilökohtaisessa tuloverotuksessa sen progressiivisuuden takia. Sen sijaan kulutusverotuksessa verokannat ovat kaikille samat, joten kulutusverotus voidaan nähdä regressiivisenä verotuksena.<sup>65</sup> Siten heikompituloiset maksavat kuluttamisesta tuloihinsa nähden suhteellisesti enemmän kuin parempituloiset<sup>66</sup>. Näin ollen maksukykyisyysperiaate heikentyy, mistä syystä kulutusverotusta kritisoidaan erityisesti silloin, kun hallitus päättää nostaa esim. ALV-kantoja.

Suomen ensimmäinen yleinen kulutusvero, liikevaihtovero, säädettiin vuonna 1941 lähinnä korvaamaan tullitulojen romahduksesta aiheutunutta kassavajetta<sup>67</sup>. Liikevaihtoverotuksen laaja uudistus toteutettiin Suomessa vuosina 1989 sekä 1991. Nykyinen arvonlisäveroa säätelevä laki tuli voimaan vuonna 1994, ja sitä on muutettu useita kertoja. Suomen liittyminen EU:iin toi mukanaan suuria muutoksia. Suomen EU-jäsenyyttä ennakoiden nykyinen arvonlisäverolaki korvasi aiemman liikevaihtoveron. Nykyinen arvonlisäverolaki tuli voimaan 1.6.1994. Lain laadinnan yhteydessä pyrittiin ennakoimaan Suomen mahdollinen liittyminen EU:iin, mutta lakiin jouduttiin kuitenkin teke-

<sup>61</sup> Savolainen 2015, 11–12, 17–19.

<sup>62</sup> 1127/2010: Laki virvoitusjuomaverosta 17.12.2010.

<sup>63</sup> 1535/2016: Laki makeisten, jäätelön ja virvoitusjuomien valmisteverosta annetun lain muuttamisesta.

<sup>64</sup> Juanto & Saukko 2014, 1–4.

<sup>65</sup> Juanto & Saukko 2014, 8.

<sup>66</sup> Vallance ym. 2011, 345 ja Murphy 2012, 22.

<sup>67</sup> Arvonlisäverotuksen kansallisesta kehityksestä ks. esim. Wikström ym. 2015, 362–366.



mään jälkikäteen useita muutoksia Suomen EU-jäsenyyden toteutuessa vuonna 1995 esimerkiksi sisämarkkinajärjestelmään siirtymisen vuoksi.<sup>68</sup> Lisäksi laki koki suuria muutoksia vuonna 2006 annetun nk. EU:n ALV-direktiivin myötä. Direktiivi korvasi nk. kuudennen arvonlisäverodirektiivin vuodelta 1977, ja sen tehtävä on ennen kaikkea harmonisoida EU-valtioiden arvonlisäverojärjestelmiä ja mahdollistaa siten mahdollisimman tasapuolinen kilpailu unionin alueella.<sup>69</sup> Jäsenvaltioilla on direktiivin soveltamisessa jonkin verran liikkumavaraa, mutta ne eivät saa aiheuttaa toimillaan kilpailuvääristymiä EU:n sisämarkkinoilla<sup>70</sup>.

Nykyinen arvonlisäverojärjestelmä eroaa monin tavoin aiemmasta liikevaihtoverojärjestelmästä. Aiemman liikevaihtoveron veropohja oli huomattavasti nykyistä suppeampi, sillä esimerkiksi useimmat palvelut jäivät liikevaihtoveron soveltamisalan ulkopuolelle.<sup>71</sup> Toisaalta arvonlisäverolain uudistamisen myötä luovuttiin useista erityisistä kulutusveroista<sup>72</sup>. Eräs liikevaihtoveron keskeisimmistä ongelmista oli piilevä liikevaihtovero, joka hankaloitti vientiä ja asetti toisaalta tuontituotteet parempaan kilpailuasemaan kotimaisiin tuotteisiin nähden<sup>73</sup>. Ennen arvonlisäverotuksen uudistusta, tuontituotteista kannettiin nk. tasausveroa<sup>74</sup>. Piilevän liikevaihtoveron ongelma johtui kahdesta syystä: ensinnäkin vähittäis- ja tukkukaupoilla ei ollut aiemmin tuotantopanoksista kannettavan veron vähennysoikeutta, minkä vuoksi vero kertaantui ja kuluttajille myytävien lopputuotteiden myyntihinnassa oli ikään kuin kertaantunutta piilevää liikevaihtoveroa. Toiseksi veropohjan ulkopuolelta tehtyihin hankintoihin sisältyvä vero kertaantui. Kun siirryttiin liikevaihtoverosta arvonlisäveroon, kaikki liiketoiminta, myös tukku- ja vähittäiskauppa, sai vähennysoikeuden investointipanoksista maksettavan veron vähentämiseen, jolloin kotimainen tuotanto saatettiin samaan kilpailuasemaan tuontituotteiden kanssa ja tasausveroa ei enää tarvittu. Samalla veropohjaa laajennettiin merkittävästi.<sup>75</sup> Piilevästä arvonlisäverosta on kuitenkin vaikea päästä kokonaan eroon, sillä sitä saattaa nykyisinkin esiintyä esimerkiksi veropohjan ulkopuolelle jätetyissä palveluissa, kuten terveydenhuollon maksuissa, niiden hintoihin sisältyvien verollisten hankintojen vuoksi<sup>76</sup>.

<sup>68</sup> Ks. esim. Rauhanen 2003, 191–192 ja Juanto & Saukko 2014, 3.

<sup>69</sup> ALV-direktiivi 2006/112/EY. Ks. myös Juanto & Saukko 2014, 16.

<sup>70</sup> HE 283/1994: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.

<sup>71</sup> Rauhanen 2003, 191–192.

<sup>72</sup> Mm. elokuvavero poistettiin vuonna 1994 osittain fiskaalisista syistä. Ks. esim. Juanto & Saukko 2014, 4.

<sup>73</sup> Rauhanen 2003, 192.

<sup>74</sup> Arvonlisäverolain muutos poisti Suomesta tasausveron, jonka tehtävänä oli tuontituotteiden asettaminen samaan kilpailuasetelmaan kotimaisten hyödykkeiden kanssa. Tuontituotteista perittiin siten kotimaisten tuotteiden hintaan sisältyneen liikevaihtoveron verran tasausveroa. Ks. esim. Juanto & Saukko 2014, 3–4.

<sup>75</sup> Rauhanen 2003, 192; Wikström ym. 2015, 368.

<sup>76</sup> Knuutinen 2017, 190.

Arvonlisäverotuksen keskeinen tarkoitus on fiskaalinen: arvonlisäveron pääasiallinen tehtävä on tuottaa verotuloja valtiolle. Kulutusveroista suurin osa tulee Suomesta juuri arvonlisäverosta<sup>77</sup>. Veron kertaantumisen eli piilevän veron välttämisen lisäksi AVL:n toinen keskeinen periaate on verotuksen neutraalisuus eli pyrkimys siihen, että sääntely ei aiheuttaisi vääristymiä yritysten välisessä kilpailussa sekä kansallisesti että koko EU:n alueella. Sääntelyssä huomiota on kiinnitetty myös veron kiertämiseen, joka on paitsi taloudellisesti myös kestävän kehityksen kannalta merkittävä seikka, erityisesti taloudellisesta näkökulmasta katsottuna.<sup>78</sup> AVL 181 §:ään sisältyy yleinen veronkierto-lauseke, jonka mukaan arvioiden toimitettava arvonlisäverotus on mahdollinen, mikäli veron kiertämistä on havaittu. Veron kiertäminen on arvonlisäverotuksessa jokseenkin hankalampaa kuin esimerkiksi tuloverotuksessa. Joillekin hyödykkeille tai palveluille sovellettavat alennetut arvonlisäverokannat saattavat kuitenkin houkutella yrityksiä hyödyntämään alennettuja verokantoja laajemminkin. Yleisen ja alennetun arvonlisäve-rokannan välistä rajanvetoa pohdittiin ennakkoratkaisussa KHO:2017:47:

*Yhtiöllä oli maastossa kevytrakenteisia kojua karhujen ja muiden eläinten katselu- ja kuvaustoimintaa varten. Yhtiön tarjoama palvelu sisälsi asiakkaiden kuljetuksen kojulle, eväitä, yöpymisen kojussa sekä oppaan palveluita kojussa ja matkalla sinne. Yhtiö vei karhuille maastoon ruokaa päivittäin ennen asiakkaiden saapumista kojulle. Kojuille saavuttiin yleensä iltapäivällä ja niiltä poistuttiin seuraavana aamuna. Kojuista ei voinut turvallisuussyistä poistua yön aikana.*

*Korkein hallinto-oikeus katsoi, että karhunkatseluretki ja sillä tarjotut muut palvelut, joilla pyrittiin erityisesti asiakkaan turvallisuuden varmistamiseen, muodostivat yhden suoritekokonaisuuden, jonka verokohtelu määräytyi pääsuoritteen mukaisesti. Pääsuoritteenä pidettävä karhunkatselupalvelu oli verrattavissa näytökseen tai pääsyyn eläintarhaan siten, että kyse oli arvonlisäverolain 85 a §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitusta viihdetilaisuuteen rinnastettavasta palvelusta, johon oli sovellettava alennettua verokantaa. Maksuunpano vuosille 2011 ja 2012. Äänestys 3-2.*

Kyseisessä KHO:n tapauksessa äänestettiin siitä, tuliko yrityksen tarjoamaan karhunkatselupalveluun soveltaa alennettua arvonlisäverokantaa. KHO korosti ratkaisussaan sitä, että AVL 85 a §:n 1 momentin 4 kohdassa mainittu luettelo ei ole tarkoitettu tyhjettäväksi. Vaikka karhunkatselun kaltaista kokonaisvaltaista palvelua ei ole mainit-

<sup>77</sup> Vuonna 2014 arvonlisäveron osuus kulutusveroista oli noin 64 % eli hieman alle 19 miljardia euroa (Suomen verokertymät).

<sup>78</sup> Juanto & Saukko 2014, 17.

tu AVL:ssa, palvelu voitiin silti katsoa alennetun arvonlisäverokannan alaiseksi toiminnaksi. Toisaalta palvelun arvonlisäverokanta olisi voitu myös katsoa olevan yleisen arvonlisäverokannan alaista toimintaa, kuten hallinto-oikeus sekä kaksi eriävän mielipiteen äänestyksessä ilmaissutta oikeusneuvosta totesivat.<sup>79</sup> Edellisen kaltaisissa tilanteissa, joissa on epäselvää, voiko yritys soveltaa tuotteisiinsa ja/tai palveluihinsa alennettua arvonlisäverokantaa, kysymys saattaa olla myös yritysten välisestä kilpailun neutraalisuudesta<sup>80</sup>. Alennetut arvonlisäverokannat saattavat aiheuttaa ongelmia, jos niitä käytetään väärin. Parhaassa tapauksessa alennettu verokanta voi kuitenkin kannustaa yrityksiä monipuoliseen liiketoimintaan, minkä seurauksena valtion verotulot voivat jopa kasvaa, mikäli yrityksen liiketoiminta tuottaa voittoa, josta maksetaan yhteisövero. Toisaalta voidaan kyseenalaistaa, minkälainen toiminta on saatettava alennettujen arvonlisäverokantojen piiriin. Onko esimerkiksi ekologisen kestävyuden kannalta oikein, jos karhunkatselun kaltaisia palveluita, jotka saattavat häiritä luonnon omaa toimintaa, tuetaan verotuksen avulla?

Alennettujen arvonlisäverokantojen lisäksi Suomessa sovelletaan arvonlisäverotuksessa nk. nollaverokantaa. Tiettyjen hyödykkeiden myyjällä on oikeus saada palautusta myymänsä hyödykkeen hankintaan sisältyvästä verosta, vaikka itse hyödykkeen myynti onkin verotonta. Nollaverokannan alaisiin hyödykkeisiin kuuluvat kiinteistön myynti ja vuokraus, postipalvelut, terveyden- ja sairaanhoitopalvelut, sosiaalihuolto, koulutus, rahoitus- ja vakuutuspalvelut, esiintymispalkkiot, tekijänoikeudet, jäsenlehdet sekä joi-takin muita verottomia toimintoja. Edellä mainittuihin nollaverokannan alaisiin tuotteisiin ja palveluihin sisältyy monia poikkeuksia, ja esimerkiksi kiinteistön myyntiin liittyy useita erilaisia tilanteita, jotka kaikki eivät kuulu nollaverokannan piiriin. Nollaverokantoja sovelletaan useasta syystä: esimerkiksi rahoitus- ja vakuutuspalvelujen arvonlisäverottaminen on jokseenkin ongelmallista mm. veron laskentapohjan määrittelemisen vaikeuden takia. Lisäksi rahoitus- ja vakuutuspalvelut on vapautettu arvonlisäverosta muualla Euroopassa. Nollaverokantoja sovelletaan myös pääasiassa julkisin varoin ylläpidettäviin palveluihin, kuten sosiaalihuoltoon ja koulutukseen, joiden arvonlisäverottaminen ei olisi tarkoituksenmukaista.<sup>81</sup> Myös painetut sanoma- ja aikakauslehdet kuuluivat aiemmin nollaverokannan alaisiin hyödykkeisiin<sup>82</sup>, mutta vuonna 2012 lehdet otettiin mukaan arvonlisäveron piiriin<sup>83</sup>. Nollaverokantojen käyttö sosiaalista kestävyyttä tukevissa palveluissa, kuten koulutus- ja terveydenhuoltopalveluissa on perusteltua niiden tarjoaman yhteisen hyvän vuoksi. Sen sijaan luonnonvaroja kuluttavan toiminnan,

<sup>79</sup> KHO:2017:47

<sup>80</sup> Knuutinen 2017, 189.

<sup>81</sup> AVL 27–62 §. Ks. myös Juanto & Saukko 2014, 71–122.

<sup>82</sup> Nollaverokanta koski vähintään kuukaudeksi tilattuja lehtiä. Sen sijaan lehtien irtonumeromyntin sovellettiin arvonlisäveroa aikaisemminkin.

<sup>83</sup> HE 52/2011: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.

kuten sanoma- ja aikakauslehtien painotoiminta, nolla-arvonlisäverokanta vuoteen 2012 asti, on ollut jokseenkin kyseenalaista. Lehtien arvonlisäverottomuus on ehkä aiemmin voinut olla perusteltavissa sillä, että yhteiskunnan kannalta on ollut tärkeää, että lehdistä saatava tieto on ollut kaikkien saatavilla edullisesti. Nykyisin tiedonhaku on kuitenkin jo siirtynyt enimmäkseen sähköisiin lähteisiin, joten digipalvelujen arvonlisäverokantaa tulisi voida madaltaa niitä koskevasta nykyisestä, 24 %:n yleisestä ALV-kannasta sekä yleissivistyksellisten intressien että digipalveluiden ympäristöystävällisyyden vuoksi<sup>84</sup>.

Nykyisin monet kulutusverot kannustavat nimenomaan ympäristöystävällisempien valintojen tekemiseen, vaikkakin EU:n pyrkimykset ympäristöverotuksen harmonisointiin unionin sisällä ovat edistyneet huonosti<sup>85</sup>. Toisaalta voidaan esittää seuraava ajatus: vaikuttavatko kulutusverot ihmisten kulutuskäyttäytymiseen siten, että mitä suurempi on kulutusverojen yleinen taso, sitä tarkempia ihmiset ovat omasta kulutuskäyttäytymisestään? Jos esimerkiksi ruuan arvonlisäverokantaa nostettaisiin selkeästi, olisivatko kuluttajat tarkempia siitä, että ostaisivat vain juuri sen määrän ruokaa, minkä oikeasti tarvitsevat, ja pyrkisivät näin ollen minimoimaan ruuan hävikin? Huhtalan mukaan ruoka on liian halpaa, jos kuluttajilla ei ole motiivia hyödyntää sitä tehokkaasti, vaan merkittävä osa siitä päätyy kotitalouksien jätteeksi. Toisaalta suurimmat ympäristöhaitat syntyvät tosiasiaassa usein jo tuotteita valmistettaessa, mikä merkitsee sitä, että esimerkiksi ruuan arvonlisäverokannan nostaminen ei välttämättä vähennä ympäristöhaittoja merkittävästi, vaan verotuksen painopiste tulisivat siirtää tuotannon alkupäähän, mikäli verotuksella on ympäristötavoitteita<sup>86</sup>.

Ruuan arvonlisäverotus on Suomessa kokonaisuudessaan jo varsin korkealla tasolla esimerkiksi muihin EU-maihin verrattuna. Sen sijaan ruuan verotusrakennetta voitaisiin jatkossa muuttaa esimerkiksi siten, että ympäristöystävällisten tuotteiden, kuten luomuruuan ja kasvisvaihtoehtojen kulutusta tuettaisiin niiden arvonlisäveroalaskemalla. Alankomaissa tätä on jo ehdotettu: hollantilainen eläinoikeuspuolue Partij voor de Dieren (PvdD) on ehdottanut arvonlisäveron poistamista luomuruualta sekä lihaa korvaavilta valmisteilta. Tämän lisäksi puolue on ehdottanut luonnonvarojen, kuten veden ja energian, progressiivista verotusta.<sup>87</sup>

<sup>84</sup> Euroopan unionin neuvosto on jättänyt ehdotuksen kirjojen, sanomalehtien sekä aikakauslehtien arvonlisäverokantojen muuttamiseksi 2016/0374. Ehdotuksella pyritään muuttamaan ALV-direktiivin 2006/112/EY 98 artiklan 2 kohdan toinen alakohta siten, että alennettuja verokantoja voitaisiin jatkossa soveltaa myös sähköisiin palveluihin.

<sup>85</sup> Ks. lisää Rauhanen 2003.

<sup>86</sup> Huhtala 2015.

<sup>87</sup> Party for the Animals – Eläinoikeuspuolue.

## 3.2 EU:n vaikutus kansalliseen arvonlisäverotukseen

### 3.2.1 Kestävän kehityksen esteet EU-arvonlisäverotuksessa

EU-alueella kaikki kuluttamisen verotus on harmonisoitu. Erityisesti nk. ALV-direktiivi on pakottanut jäsenmaat soveltamaan yhtenäistettyä verojärjestelmää arvonlisäveron osalta. Harmonisoinnista huolimatta arvonlisäverotus vaihtelee hieman jäsenmaittain ja saattaa siksi toimia kestävän kehityksen esteenä. Toisaalta vaikka arvonlisäverotus EU-alueella toimisikin kestävän kehityksen periaatteiden mukaisesti, saattaa EU-maan ja nk. kolmannen maan välisessä kaupassa esiintyä epäjohdonmukaisuuksia EU:n ALV-harmonisoinnista johtuen.

Vaikka arvonlisäveroilla ei pääasiassa ole ympäristötavoitteita, ALV voi periaatteessa soveltua myös eräänlaiseksi yleiseksi ympäristöveroksi, jos esimerkiksi ympäristölle haitallisten tuotteiden tai palveluiden yleistä arvonlisäverokantaa nostetaan tai ei ainaakaan alenneta. Tällainen tilanne voisi olla esimerkiksi silloin, jos hallitus päättää nostaa vaikkapa maataloudessa käytettävien lannoitteiden yleistä arvonlisäverokantaa. Toisaalta tulee muistaa, että EU:n ALV-direktiivi sallii vain yhden yleisen arvonlisäverokannan sekä enintään kahden alennetun verokannan käyttämisen<sup>88</sup>. Siten esimerkiksi lannoitteiden arvonlisäverokanta ei voisi olla nykyistä 24 %:n verokantaa suurempi, vaan lannoitteiden ympäristövaikutusten verottaminen tulisi toteuttaa toisentyypisillä, erityisillä kulutusveroilla, jotka kohdistuisivat esimerkiksi lannoitteiden sisältämään fosforiin. Jotkut tutkijat ovat lisäksi esittäneet, että yleistä arvonlisäverokantaa voitaisiin alentaa ympäristöverokantojen nostamisen vastapainoksi. Tällaisesta menettelystä kokemuksia on mm. Hollannista, jossa vuonna 1992 yleistä arvonlisäverokantaa laskettiin 0,5 prosenttiyksikköä ympäristöverotuottojen lisääntyessä.<sup>89</sup> Toisaalta sekä EU:n arvonlisäverosäädökset että kansainväliset sopimukset saattavat kuitenkin joissain tapauksissa aiheuttaa tilanteita, joissa ALV itse asiassa on kestävän kehityksen esteenä aiheuttamalla esimerkiksi turhia kuljetuksia maiden välillä arvonlisäveron välttämiseksi. Tällaisia tilanteita pohditaan hieman myöhemmin tässä luvussa.

Suomen arvonlisäverolaki suunniteltiin siten, että se olisi linjassa EU:n lainsäädännön kanssa, mikäli Suomi päättäisi myöhemmin liittyä EU:iin. Nykyinen arvonlisäverolaki tuli voimaan kesäkuussa 1994 ja puoli vuotta myöhemmin, tammikuussa 1995, Suomi liittyi neuvoo-antavan kansanäänestyksen jälkeen Euroopan unioniin. EU-jäsenyyden eräänä keskeisimpänä ehtona oli arvonlisäverotuksen soveltaminen unionin säädösten mukaan. Siksi Suomessakin jouduttiin muuttamaan juuri säädettyä ALV-lakia

<sup>88</sup> ALV-direktiivin 2006/112/EY 96–99 artikla.

<sup>89</sup> Ks. esim. Määttä 1999, 144, 153.

vastaamaan direktiivejä, joiden tehtävä on yhdenmukaistaa EU:n sisämarkkinoita. Suurin muutos toteutettiin kuitenkin vasta vuonna 2006 Euroopan yhteisöjen neuvoston antamalla ALV-direktiivillä 2006/112/EY, joka kumosi kuudennen arvonlisäverodirektiivin ja siihen tehdyt muutokset. Uuden arvonlisäverodirektiivin tarkoitus oli yhtenäistää kaikkien unionin jäsenmaiden arvonlisäverojärjestelmät sekä veropohjan että verokantojen lukumäärän ja tason osalta. Direktiivi määrittelee kaikissa EU-valtioissa sovellettavan verojärjestelmän sekä siihen liittyvät verokannat ja jäsenvaltioiden väliseen kauppaan sovellettavat säännökset. Erityisen tärkeänä periaatteena direktiivissä on maiden välinen kilpailuneutraalisuus, jonka mukaan jäsenmaat eivät saa soveltaa direktiiviä siten, että se aiheuttaa kilpailun vääristymistä unionin sisämarkkinoilla. Toisin sanoen EU-valtiot eivät saa arvonlisäverotuksella suosia kotimaisia markkinoita.<sup>90</sup>

Huolimatta siitä, että ALV-direktiivin keskeisin tavoite on yhdenmukaistaa unionin sisämarkkinoiden ALV-käytännöt, direktiivi antaa EU-jäsenvaltioille jonkin verran liikkumavaraa. Jäsenvaltiot saavat esimerkiksi määritellä itse omat arvonlisäverokantansa. Direktiivin mukaan normaaliverokanta on 15 prosenttia mutta tämän lisäksi jäsenvaltiot saavat soveltaa enintään kahta alempaa verokantaa, joiden tulee olla minimissään viisi prosenttia. Tämän lisäksi nollaverokanta on sallittu.<sup>91</sup> Direktiivissä ei ole määritelty ylärajaa arvonlisäverokannoille ja siksi yleiset ALV-kannat vaihtelevatkin tällä hetkellä Luxemburgin 17 %:n ja Unkarin 27 %:n verokantojen välillä<sup>92</sup>. Direktiivin perusteella tietyille hyödykkeille on kaikissa unionin jäsenvaltioissa myönnettävä arvonlisäverovapaus<sup>93</sup>. Jäsenvaltioiden erisuuret arvonlisäverokannat herättävät kysymyksen, kuinka paljon EU:n sisällä tapahtuu ”veromatkailua” eli siirtymisiä jäsenvaltiosta toiseen ostoksille alempien verokantojen perässä. Suomessa tällaista ALV:sta johtuvaa liikehdintää ei oletettavasti ole yhtä paljon kuin muissa EU-maissa, sillä maantieteellinen sijaintimme ei ole yhtä ihanteellinen veromatkailulle kuin esimerkiksi Keski-Euroopassa sijaitsevat valtiot. Toisaalta kokemus on osoittanut, että Suomesta lähdetään esimerkiksi Viroon halvempien hintojen perässä esimerkiksi hyvinvointilomille. Suurimmat hyödyt verotuksen kannalta taidetaan saada kuitenkin erityisten kulutusverojen puolelta – suomalaiset ovat löytäneet Viron edulliset alkoholimarkkinat<sup>94</sup>. Veromatkailu on kestävä kehityksen kannalta ongelmallista, sillä se synnyttää päästöjä ja toisaalta vähentää lähtömaan verotuloja.

Euroopan unionin arvonlisäjärjestelmä toimii kohdemaaperiaatteen mukaisesti, mikä tarkoittaa sitä, että vero kerätään tuotteiden osalta siinä maassa, jossa se myydään lop-

<sup>90</sup> Myrsky 2013, 296–297.

<sup>91</sup> ALV-direktiivi 2006/112/EY.

<sup>92</sup> Arvonlisäverokannat EU-maissa.

<sup>93</sup> ALV-direktiivi 2006/112/EY.

<sup>94</sup> Seuri & Niemeläinen 2017: Viro päätti nostaa alkoholiverojaan heinäkuusta 2017 alkaen, mikä saattaa osaltaan vähentää suomalaisten Viron matkoja mutta toisaalta lisätä matkailua Viron läpi Latvian rajalle, sillä Latvian alkoholiverotus on vielä Viroakin edullisempaa.

pukuluttajille. Palveluista veroa maksetaan siihen valtioon, jossa myyjällä on kiinteä toimipaikka (*permanent establishment, PE*)<sup>95</sup>. EU:n sisämarkkinoilla kohdemaaperiaatteen mukaisesti vientitavaran hintaan sisältyvä arvonlisävero palautetaan tuotteen viejälle eli vienti on näin ollen viejälle verotonta myyntiä. Samalla jäsenvaltioiden vaihtelevat ALV-kannat eivät pysty vääristämään markkinoita. Kohdemaaperiaatteeseen liittyy kuitenkin joitakin ongelmia, joita on melko hankala valvoa, sillä valvontaviranomaiset ovat käytännössä viejäyritysten antamien tietojen varassa. Unionin sisämarkkinoilla saattaa liikkua tuotteita, joiden arvonlisäveroa ei ole maksettu esimerkiksi siitä syystä, että tavara on ilmoitettu vietäväksi kolmanteen maahan, jolloin se olisi vapaa arvonlisäverosta, mutta se palautetaankin takaisin kotimaahan tai EU:n sisämarkkinoille perusteettomasti verovapaana. Keskeinen ongelmakohta on se hetki, kun valvontavastuu siirtyy valtiolta toiselle ja arvonlisäveroketju katkeaa nolloveroon.<sup>96</sup> Tämän jälkeen tavaroita on helppo käsitellä arvonlisäverovapaana eränä ilman valvontaa. Kohdemaaperiaatteen aiheuttamia ongelmia on pyritty EU:ssa poistamaan ajamalla alkuperämaaperiaatteeseen siirtymistä. Alkuperämaaperiaatteen mukaisesti vero peritään siinä valtiossa, jossa tavara tai palvelu myydään. Alkuperämaaperiaate ei ole kuitenkaan saanut kannatusta EU-valtioiden keskuudessa, sillä siihen siirtyminen edellyttäisi valtioiden välisten verojärjestelmien tiiviimpää yhtenäistämistä ja esimerkiksi yhteisten verokantojen sopimista, mihin EU-valtiot eivät ole olleet halukkaita.<sup>97</sup>

EU:n alueella tapahtuvaan arvonlisäverotukseen liittyy keskeisesti käsitteet yhteisömyynti ja yhteisöhankinta. Yhteisömyynnillä tarkoitetaan hyödykkeiden myyntiä EU-valtiosta toiseen EU-valtioon ja vastaavasti yhteisöhankinnalla hyödykkeiden hankkimista toisesta EU-valtiosta. AVL 1 §:n mukaan arvonlisäveroa suoritetaan Suomessa tapahtuvasta liiketoiminnasta, tavaran maahantuonnista sekä tavaran yhteisöhankinnasta. Maahantuonnin verotus koskee ainoastaan EU:n veroalueen<sup>98</sup> ulkopuolelta tuotavia tavaroita ja silloinkin verollisuuteen liittyy poikkeuksia. Taloudellisesti yksi merkittävimmistä poikkeuksista tuonnin verollisuuteen on AVL 94 § 24 kohdan mukainen säännös, jonka mukaan arvonlisäveroa ei kanneta, mikäli tavaran kokonaisarvo on enintään 22 euroa pois lukien tupakkatuotteet, alkoholi ja hajuvedet. Koska säännöstä on hankala

<sup>95</sup> ”Arvonlisäverotuksessa kiinteällä toimipaikalla pysyvää liikepaikkaa, josta yrityksen liiketoimintaa harjoitetaan kokonaan tai osittain.” Kiinteitä toimipaikkoja voivat olla esimerkiksi sivuliikkeet, toimistot, myymälät tai tehdas. Keskeistä on, että liikepaikka on pysyvä ja että sieltä käsin tosiasiallisesti harjoitetaan liiketoimintaa. Liikepaikkaa ei pidetä kiinteänä toimipaikkana, jos se ei osallistu ulkomaisen yrityksen liiketoimintaan, esimerkiksi tavaroiden tai palveluiden myyntiin tai yrityksen johtamiseen. Ks. lisää Verohallinnon ohje Dnro A45/200/2014 (11.11.2014): Ulkomaalaisen rekisteröinti arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa, luku 1.2.1.

<sup>96</sup> Myrsky 2013, 298–301.

<sup>97</sup> Myrsky 2013, 298–300.

<sup>98</sup> EU:n veroalue on määriteltä unionin perustamissopimuksissa. AVL 1a §:ssä käytetään käsitteitä jäsenvaltio ja yhteisö, joilla viitataan EU:n perustamissopimukseen. EU:n veroalueen ulkopuolisia alueita kohdellaan arvonlisäverotuksen osalta samoin kuin nk. kolmansia valtioita eli EU:iin kuulumattomia alueita. Ks. esim. Juanto & Saukko 2014, 20.

valvoa, lakia kierretään todellisuudessa varsin tehokkaasti ilmoittamalla lähetyksen sisällöksi lähes arvotonta tavaraa, vaikka todellisuudessa lähetys saattaa sisältää satojen tai tuhansien eurojen arvosta esimerkiksi huippuelektroniikkaa<sup>99</sup>.

EU:n veroalueen ja erityisesti arvonlisäveroalueen määritelmät ovat aiheuttaneet porsaanreikiä vallitsevaan oikeusjärjestykseen. Näiden porsaanreikien kautta yritysten on ollut mahdollista kiertää tuonnista maksettavaa arvonlisäveroa, ja näin on myös tehty. Suomessa tuonnin arvonlisäveroa on vältelty kierrättämällä esimerkiksi verkkokauppojen lähetyksiä ja aikakauslehtiä Ahvenanmaan kautta, sillä Ahvenanmaa ei ole osa EU:n määrittelemää ALV-aluetta. Suomen ja Ahvenanmaan välistä verorajaa on pyritty tilkitsemään viime vuosina katoavien arvonlisäveromaksujen palauttamiseksi. Vuonna 2013 pienin perittävä arvonlisäveron määrä pudotettiin kymmenestä eurosta viiteen euroon. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että aiemmin Ahvenanmaalta saatettiin lähettää verovapaasti noin 44 euron arvoisia tuotteita, mutta nykyään verovapaasti voidaan AVL 94 § 1 momentin 24 kohdan mukaan lähettää enää 22 euron alle jääviä tuotteita lukuun ottamatta tupakkatuotteita, alkoholia tai alkoholijuomia sekä hajuvesiä, mikäli tavarasta perittäisiin normaaliverokannan alaista arvonlisäveroa. Toinen tiukennus verorajaan tehtiin vuoden 2015 alusta, kun aikakauslehdet rajattiin pois verovapauden piiristä. Suomesta tulevat ja edelleen Ahvenanmaalta takaisin Suomeen lähetetyt aikakauslehdet olivatkin Ålands Postin omistamalle Maarianhaminan uudelle postikeskukselle miljoonabisnes.<sup>100</sup> Ahvenanmaalla toimii lisäksi yrityksiä, jotka ovat erikoistuneet varta vasten verorajan hyödyntämiseen ja tarjoavat nk. LVCR-palveluita<sup>101</sup>, joiden pääasiallinen tarkoitus on välttyä arvonlisäveron maksamiselta. Arvonlisäveroalueen kiertäminen kierrättämällä tuotteita esimerkiksi Ahvenanmaan kautta, pidentää tai lisää kuljetusmatkoja ja aiheuttaa siten tarpeettomia päästöjä. Toisaalta verotettavaksi tarkoitettut hyödykkeet muuttuvat kierrättämisen seurauksena verovapaiksi, mikä tarkoittaa pienempiä verotuloja valtiolle ja heikentää siten taloudellista kestävyyttä.

Vuonna 2011 Suomen hallitus päätti asettaa painetuille aikakauslehdille yhdeksän prosentin arvonlisäveron. Aiemmin lehtien myynti oli ollut kokonaan arvonlisäveroton.<sup>102</sup> Vuonna 2012 aikakauslehtien ALV nostettiin kymmeneen prosenttiin. Vuoteen 2013 mennessä valtion lehdistä kerryttämät arvonlisäverotulot olivat vuosittain noin 30 miljoonan euron luokkaa. Aikakauslehdistä kertyvän veron määrä kuitenkin romahti kymmenesosaan, noin 3 miljoonaan euroon, vuoteen 2014 tultaessa. Syynä verotulojen romahtamiseen oli se, että suuret kustantamot, kuten A-Lehdet, Sanoma ja Otava, alkoivat kierrättää Suomessa myytävät aikakauslehdet EU-alueen ulkopuolelta Suomeen,

<sup>99</sup> Komissio ehdottaa uusia verosääntöjä – – 2016.

<sup>100</sup> Ks. esim. Kerkkänen 2016a.

<sup>101</sup> LVCR eli *Low-value consignment relief*.

<sup>102</sup> HE 52/2011: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.



jotta arvonlisäveroa ei tarvitsisi maksaa.<sup>103</sup> EU-alueen ulkopuolelta toimitettavat lehdet ovat vapaita arvonlisäverosta, sillä lehtien postitusta ulkomailta pidetään maahantuontina. Jos arvonlisävero yksikköä kohden jää tavaroiden maahantuonnissa alle viiden euron, kuten yksittäisen aikakauslehden tapauksessa käy, veroa ei peritä.<sup>104</sup>

Ensin lehtiä kierrätettiin Ahvenanmaan kautta, sillä Ahvenanmaa ei ole osa EU:n veroaluetta, joten siihen pätevät samat säännöt kuin kaikkiin EU:n veroalueen ulkopuoliin maihin<sup>105</sup>. AVL 70.1 §:n ja 70.2 §:n perusteella tavaran myynti EU:n ulkopuolelle on verotonta. Kun arvonlisäverolakiin tehtiin muutos, jossa Ahvenanmaan verovapausalue aikakauslehtien osalta poistettiin<sup>106</sup>, lehtiä alettiin rahdata Suomesta Norjaan, EU:n veroalueen ulkopuolelle, ja sieltä takaisin Suomeen. Vuonna 2015 Ahvenanmaan verovapauden poissulkeminen palautti jonkin verran verotuloja Suomeen, mutta ne jäivät siitä huolimatta noin 15 miljoonaan euroon. Summa oli jotakuinkin sama vuoden 2016 osalta.<sup>107</sup>

Korkein hallinto-oikeus on antanut linjauksen, jonka mukaan Tulli on asettanut oman ohjeistuksensa kustantajille aikakauslehtien vientiä ja maahantuontia koskien. Tullin ohjeen mukaan aikakauslehtien maahantuonti yksittäisille tilaajille on arvonlisäverovapaata silloin, kun lehdet esimerkiksi muovitetaan tai niihin lisätään osoitteet eli niille tehdään jonkinlaisia lisäarvoa tuottavia palveluja veroalueen ulkopuolella. Näin ollen pelkkä tavaroiden vienti veroalueen ulkopuolelle ei riitä, vaan toiminnalle täytyy olla jokin liiketaloudellinen peruste.<sup>108</sup>

Muutamit suuret lehtitalot ovat avoimesti myöntäneet harjoittavansa lehtien kuljetamista Norjaan ja se vaikuttaakin olevan aikakauslehtien kustantajien parissa jo lähes vakiintunut käytäntö. Media-ala ja perinteiset lehdet ovat olleet viime vuosina ahdingossa, sillä sähköisten lähteiden ja digilehtien käyttö on kasvattanut suosiotaan valtavasti ja painettujen lehtien kulutus on vähentynyt kiihtyvällä tahdilla.<sup>109</sup> Kerkkäsén artikkelin mukaan kustantajien on ollut lähes pakko turvautua nk. ”Norjan malliin”, eli lehtien lähettämiseen EU-veroalueen ulkopuolelta, pystyäkseen säilyttämään kilpailukykyä ulkomaisten aikakauslehtien rinnalla sekä turvaamaan työpaikkojen säilymisen.<sup>110</sup>

Useiden artikkeleiden mukaan sanomatalojen johtajat tiedostavat, että tilanne on tällä hetkellä varsin kestämaton sekä kansantaloudelliselta että ympäristön kannalta. Johtajat toivovat hallitukselta lakimuutoksia sekä kannustimia digitalisoitumiseen. A-Lehtien

<sup>103</sup> Kerkkänen 2016b; Brännare & Kerkkänen 2016.

<sup>104</sup> ALV-direktiivi 2006/112/EY.

<sup>105</sup> Kerkkänen 2016b.

<sup>106</sup> 1092/2014: Laki Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain muuttamisesta.

<sup>107</sup> Brännare & Kerkkänen 2016, Kerkkänen 2016b.

<sup>108</sup> Kerkkänen 2016b.

<sup>109</sup> Suihkonen 2015; Kerkkänen 2016b.

<sup>110</sup> Kerkkänen 2016b.

toimitusjohtajan Juha Blomsterin ehdotus on, että lehdistä perittävä arvonlisävero laskettaisiin Ruotsin kanssa samalle tasolle, viiteen prosenttiin. Tällöin lehtien kuljettamista EU:n veroalueen ulkopuolelle ei hänen mukaansa enää tarvittaisi. Toisaalta Blomster toivoo verotuksesta apuvälineitä lehtitalojen digitalisaatioon: tähän mennessä digitilauksen arvonlisäverokanta on ollut 24 % eli korkein mahdollinen veroluokka.<sup>111</sup>

Aikakauslehtien kierrättäminen on vain yksi esimerkki siitä, miten EU:n veroalueen määritelmää pyritään hyödyntämään verosuunnittelussa. Yritysten toiminnassa ei sinänsä ole mitään laitonta, vaan lehtien kierrättäminen verovapaiksi voidaan katsoa aggressiiviseksi verosuunnitteluksi. Karkeasti ajateltuna voidaan sanoa, että aggressiivista verosuunnittelua ei pystytä torjumaan lakiin implementoitavalla yleisellä veronkiertolausekkeella tai muilla juridisilla keinoilla, sillä kysymys on enemmän yritysten liiketoimintamoraalista. Tavallinen verosuunnittelu on puolestaan lain puitteissa tapahtuvaa toimintaa, joka antaa verosubjektille tietynlaista liikkumavaraa toimintansa suunnittelussa. Veron kiertäminen on taas yleensä estettävissä lakiin lisättävillä veronkiertolausekkeilla, jotka tekevät verohyötyyn tähtäävistä keinotekoisista järjestelyistä laittomia.<sup>112</sup>

Kestävän kehityksen kannalta EU:n veroalue on sen sijaan jokseenkin problemaattinen, sillä se saattaa aiheuttaa Suomen ja Ahvenanmaan tai Suomen ja Norjan välisen verorajan kaltaisia ylimääräisiä kuljetuksia vain verojen välttämisen toivossa. Kaikki kuljetukset tuottavat ilmakehälle haitallista hiilidioksidia ja jokainen verotuksen aikaansaama ”keinotekoinen” kuljetus lisää ilmakehän räsitystä. Verojen minimoimisen vuoksi tapahtuvasta ympäristörasituksesta tulisi päästä eroon. EU:ssa asiaa voitaisiin edistää ainakin laajentamalla veropohjaa siten, että kaikki tuonti olisi verollista. Näin ollen luovutettaisiin vallitsevasta 22 euron yksikköhinnasta ja alimmasta perittävästä veron määrästä eli viidestä eurosta. Juuri tätä Euroopan komissio esittikin viime joulukuuisessa ehdotuksessaan<sup>113</sup>, jota käsitellään tarkemmin seuraavassa luvussa 3.2.2. Toisaalta, kuten aiemmin todettiin, ulkomailta saapuvien lähetysten arvoa on hankala valvoa, joten alimman perittävästä veron määrä tuskin täysin poistaisi vallitsevaa vähäarvoisten tuotteiden tuontiongelmaa. Lisäksi veroasioita koskevien ehdotusten ongelmana on niiden pitkä läpimenoaika, sillä veroasioissa kaikilta EU-mailta vaaditaan asiassa yksimielisyyttä, jotta säädöksiä voidaan muuttaa<sup>114</sup>.

<sup>111</sup> Kerkkänen 2016, Brännare & Kerkkänen 2016 ja Suihkonen 2015.

<sup>112</sup> Ks. lisää verosuunnittelun, veron kiertämisen ja verovilpin välisestä problematiikasta esim. Knuutinen 2014a, 169–173 ja Knuutinen 2012, 3–8.

<sup>113</sup> 2016/0374: Ehdotus direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta kirjojen, sanomalehtien ja aikakauslehtien arvonlisäverokantojen osalta.

<sup>114</sup> SEUT 326–334 artikla.

### 3.2.2 *Harmonisoitu arvonlisäverotus edistää kestäväää kehitystä*

Arvonlisäverotus on siis harmonisoitua EU-alueella, ja siitä on paljon hyötyä niin unionin alueella toimiville yrityksille kuin jäsenvaltioiden hallinnoillekin. Samojen pelisääntöjen noudattaminen arvonlisäverotuksessa takaa yhdenmukaisen verotusstatuksen kaikille yrityksille EU-maissa. Samalla kun valtioiden verotusjärjestelmiä harmonisoidaan, pyritään säädöksillä saavuttamaan myös verotuksen neutraalisuus ja poistamaan verotuksen aiheuttama syrjintä. Periaatteessa minkään jäsenvaltion toimija ei saisi kulutusverotuksen avulla saada itselleen perusteetonta kilpailuetua unionin alueella.

Aiemmin esiteltiin ongelma, joka koski aikakauslehtien kierrättämistä EU:n ALV-alueen ulkopuolelta takaisin ALV-alueella sijaitseville asiakkaille. Kustantamot ovat päätyneet tällaiseen ratkaisuun nousseiden arvonlisäverokustannusten ja kansainvälisen kilpailun aiheuttamien kustannuspaineiden myötä. Kustantamojen ahdinkoon lienee kuitenkin tulossa helpotusta lähiaikoina. Valtiovarainministeri Petteri Orpo aikoo esittää digilehtien verokannan alentamista nykyisestä 24 prosentista painettujen lehtien tasolle kymmeneen prosenttiin. Hallituksen täytyy kuitenkin odottaa ensin, että EU sallii digitaalisten julkaisujen arvonlisäverokannan alentamisen samalle tasolle painettujen julkaisujen kanssa.<sup>115</sup> EU-komissio on antanut ehdotuksen verokannan laskemisesta joulukuussa 2016<sup>116</sup>, ja se odottaa kaikkien jäsenvaltioiden hyväksyntää. Digijulkaisujen arvonlisäverotuksen laskeminen olisi varsinainen kestävä kehityksen riemuvoitto, sillä se saattaisi parhaassa tapauksessa vähentää painettujen lehtien ja kuljetusten määrää radikaalisti. Toisin sanoen materiaalia käytettäisiin vähemmän ja ilmastorasitus pienenee vähentyneiden päästöjen myötä. Digijulkaisujen arvonlisäverotuksen laskeminen olisi askel mm. kohti kestävä kehityksen tavoitetta nro 13<sup>117</sup>.

Digijulkaisujen arvonlisäverokannan laskemisen lisäksi EU-komissio ehdotti, että pienten lähetysten arvonlisäverovapaus poistettaisiin. Näin ollen kaikki EU:n veroalueen ulkopuolelta tuotavat lähetykset kuuluisivat jatkossa arvonlisäverotuksen piiriin.<sup>118</sup> Tähän mennessä lähetykset, joiden arvo on ollut alle 22 euroa, ovat olleet ALV-vapaita ja tällaisia lähetyksiä on tuotu EU-alueelle joka vuosi noin 150 miljoonan euron arvosta. Muutoksen tarkoituksena on parantaa EU-alueella toimivien yritysten kilpailukykyä kolmansien valtioiden yrityksiin nähden sekä pyrkiä vähentämään säännöstä koskevia väärinkäytöksiä. Euroopan komission antaman lehdistötiedotteen mukaan säännöstä on pyritty hyödyntämään mm. ilmoittamalla rahtikirjoissa lähetysten sisältävän vähäarvois-

<sup>115</sup> Sutinen 2017.

<sup>116</sup> 2016/0374: Ehdotus direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta kirjojen, sanomalehtien ja aikakauslehtien arvonlisäverokantojen osalta

<sup>117</sup> Agenda 2030 – kestävä kehityksen tavoitteet: SDG 13: ”Toimia kiireellisesti ilmastonmuutosta ja sen vaikutuksia vastaan”.

<sup>118</sup> 2016/0370: Ehdotus direktiivin 2006/112/EY ja direktiivin 2009/132/EY muuttamisesta palvelujen suorituksia ja tavaroiden etämyyntiä koskevien tiettyjen arvonlisäverovelvoitteiden osalta.

ta tavaraa, vaikka todellisuudessa paketissa olisi esimerkiksi arvokkaita teknologiatuotteita.<sup>119</sup> Säännöksen muutoksen myötä myös aikakauslehtien lähettäminen EU:n veroalueen ulkopuolelta, esimerkiksi Norjasta, saattaa jatkossa olla turhaa, sillä arvonlisäveron kiertäminen ei ole enää sillä keinolla mahdollista. Näin voitaisiin jatkossa vähentää turhia kuljetuksia, jotka perustuvat EU:n ALV-alueen väärinkäyttöön.

Verotus on erittäin ajankohtainen aihe EU:ssa tälläkin hetkellä EU:n komission hiltaintain antaman arvonlisäverouudistusta koskevan ehdotuksen vuoksi. Komissio esittää uuden, koko EU:n kattavan arvonlisäveroalueen<sup>120</sup> perustamista, minkä tärkeimpänä tavoitteena on veropetosten ehkäiseminen ja toisaalta EU:n sisäisen kaupan helpottaminen. Komission mukaan EU-valtiot menettävät vuosittain 50 miljardia euroa rajanylittävien arvonlisäveropetosten vuoksi. Arvonlisäverouudistus pienentäisi petosten määrää jopa 80 %. Unionikauppaa käyvät yritykset kärsivät puolestaan noin 11 % korkeammista kustannuksista kuin ne yritykset, jotka käyvät kauppaa vain kotimaassa. ALV-uudistus vähentäisi komission mukaan näitä kustannuksia noin miljardilla. Uudistuksen kolmantena tavoitteena on luoda yrityksille nk. yhden luukun periaate arvonlisäverotuksen osalta. Tämä tarkoittaisi sitä, että yritykset tilittäisivät keräämänsä arvonlisäveron vain yhdelle kotimaan viranomaiselle ja että jäsenvaltiot huolehtisivat arvonlisäverojen valtioiden välisistä tilityksistä, kuten on nykyinen käytäntö verkkokauppojen osalta.<sup>121</sup>

ALV-käytäntöihin kohdistuva ehdotus on suurin neljännesvuosisataan, ja vuodelle 2018 odotetaan vielä toista suurta arvonlisäverotukseen liittyvää ehdotusta, joka esittelisi uuteen verojärjestelmään liittyviä teknisiä yksityiskohtia. Lisäksi komission on määrä antaa vielä ehdotukset liittyen ALV-kantojen asettamisen modernisointiin, jäsenvaltioiden välisen yhteistyön vahvistamiseen sekä pk-yritysten alv-käytäntöjen yksinkertaistamiseen. Kyseessä on siten valtava verouudistus, joka tulisi voimaan vuonna 2022, mikäli kaikki jäsenvaltiot hyväksyvät komission ehdotuksen.<sup>122</sup> Kestävän kehityksen kannalta arvonlisäverouudistus edistäisi erityisesti taloudellisen kestävän kehityksen toteutumista verotuloja kasvattamalla. Toisaalta suuremmilla verotuloilla valtioilla olisi mahdollisuus edistää myös ekologista ja sosiaalista kestävää kehitystä, joten kyseessä on myös kestävän kehityksen näkökulmasta varsin kattava uudistus.

<sup>119</sup> Komissio ehdottaa uusia verosääntöjä – – 2016.

<sup>120</sup> Engl. *Single EU VAT Area*.

<sup>121</sup> European Commission proposes far-reaching reform of the EU VAT system 2017.

<sup>122</sup> European Commission proposes far-reaching reform of the EU VAT system 2017.

### 3.3 Yleinen kulutusverotus ja kestävä kehitys kansainvälisessä toimintaympäristössä

Kuluttamisen verotuksesta sovelletaan lukuisia erilaisia muotoja ympäri maailmaa. KPMG:n raportin mukaan yli 140 valtiolla on käytössä jonkinlainen arvonlisävero<sup>123</sup>. 35 OECD-maasta vain yksi, Yhdysvallat, ei sovelle maassaan arvonlisäverotusta. Lähes kaikissa Yhdysvaltain osavaltioissa myynnistä peritään kuitenkin nk. *sales tax*, joka on siis sidottu myynnin volyymiin ja on samalla tavalla yleinen kulutusvero kuin arvonlisäverokin. Kaupoissa hinnat on yleensä ilmoitettu verottomana, joten matkailijaa saattaa kohdata kassalla yllätys, kun tuotteiden loppusummaan lisätään vielä osavaltiosta riippuen noin 5–10 prosentin suuruinen myyntivero. Vuonna 2017 yhteensä 45 USA:n osavaltiota sekä pääkaupunki Washington keräävät osavaltion laajuisesti myyntiveroa. Tämän lisäksi osavaltioilla on oikeus kerätä paikallisia (kaupunki-, piirikunta-, kuntaym.) myyntiveroja. Ainoastaan viisi osavaltiota ei sovelle minkäänlaista yleistä, osavaltion laajuista kulutusveroa. Toisaalta eroja on myös osavaltioiden määrittelemässä veropohjassa: jotkut osavaltiot ovat vapauttaneet esimerkiksi ruuan kokonaan myyntiverosta, osa soveltaa elintarvikkeisiin alempaa verokantaa, kun taas osa verottaa myös ruokaa yleisen verokannan mukaan. Verotusta tulee kuitenkin katsoa kokonaisuutena, sillä niissä osavaltioissa, joissa kulutusverotus on alhaista, tuloverotus on usein korkeampaa ja päinvastoin.<sup>124</sup>

Kestävän kehityksen näkökulmasta osavaltioiden soveltamat erisuuruiset myyntiverokannat saattavat olla ongelmallisia: tutkimusten mukaan ihmiset siirtyvät korkeiden verokantojen alueilta, kuten suurkaupungeista, matalampien verokantojen alueille, esim. kaupunkien lähiöihin, tekemään suuret hankinnat. Tutkimuksissa on todettu, että esimerkiksi Chicagon alueen kuluttajat tekevät suuret hankinnat joko kaupungin lähiöissä tai ostavat tavarat verkosta välttääkseen Chicagon soveltaman korkean 10,25 %:n myyntiveron.<sup>125</sup> Ostosmatkailu puolestaan kuluttaa polttoainetta, aiheuttaa turhia päästöjä ja saastuttaa ilmakehää ja ympäristöä. Erilainen kulutusverotus eri osavaltioissa mm. perushyödykkeiden, kuten ruuan ja vaatteiden osalta, saattaa lisäksi aiheuttaa eriarvoistumista, mikä on sosiaalisen kestävä kehityksen ongelma<sup>126</sup>.

Samoin kuin EU-maiden välisessä yhteisökaupassa, kansainvälisenkin kaupan arvonlisäverotusta ohjaavana periaatteena käytetään kohdevaltioperiaatetta<sup>127</sup>. Näin ollen vienti on arvonlisäverosta vapaata mutta tuontitavaroihin lisätään kohdevaltion verotason mukainen arvonlisävero. Yksinkertaistetusti voidaan esittää, että kun esimerkiksi

<sup>123</sup> Indirect tax rates table 2017.

<sup>124</sup> Walczak & Drenkard 2017.

<sup>125</sup> Walczak & Drenkard 2017.

<sup>126</sup> Ks. tämän tutkimuksen luku 2.2.2.

<sup>127</sup> Ks. esim. Myrsky 2013. 298.

yhdysvaltalainen yritys tuo Suomeen Yhdysvalloissa valmistettuja tuotteita vienti on yhdysvaltalaisyriykselle arvonlisäverotonta, mutta suomalainen maahantuojayritys joko maksaa arvonlisäveron itse tai lisää sen tuotteen myyntihintaan, mikäli tavara myydään eteenpäin. Todellisuudessa tilanne voi kuitenkin olla huomattavasti monimutkaisempi yritysten ketjuttaessa toimintojaan verohyötyjen saavuttamiseksi. Tilanne voi olla esimerkiksi sellainen, että ruotsalainen yritys ostaa suomalaiselta yritykseltä tavaraa. Yritykset sopivat keskenään, että suomalainen valmistaja toimittaa tuotteet Norjaan, jolloin kyseessä on EU:n arvonlisäveroalueen ulkopuolelle tapahtuva veroton myynti siitä huolimatta, että ruotsalainen ostaja kuuluu EU:n veroalueeseen.

Molemmissa Henkowin ja Norrmanin (2011) sekä Norrmanin ja Henkowin (2014) artikkeleissa käsitellään kansainvälisen kaupan tilanteita, joissa logistiikan ja oikeustieteen periaatteet kohtaavat ristiriitaisesti. Ristiriidat aiheuttavat kestäväen kehityksen näkökulmasta mm. turhia kuljetuksia osavaltioiden, maakuntien, maiden tai jopa maanosien välillä, mikä synnyttää mm. hiilidioksidia, joka on ilmaston lämpenemisen kannalta tärkein kasvihuonekaasu. Euroopan komission mukaan jopa viidesosa unionin kasvihuonepäästöistä aiheutuu tieliikenteestä. Siksi liikenne on merkittävä kohde kestäväen kehityksen ja verotuksen näkökulmasta ja mm. maiden erilaisista ALV-käytännöistä aiheutuvia ylimääräisiä kuljetuksia tulee tarkastella kriittisesti. Kansainvälisesti tapahtuvaan myyntien ketjutukseen voidaan puuttua esimerkiksi kahden- tai monenvälisiä verosopimuksia käyttämällä – tosin sopimuksista on vaikea tehdä niin aukottomia, että kaikki verosuunnittelun mahdollistavat tilanteet pystyttäisiin poissulkea. Norrmanin ja Henkowin (2014) artikkelissa käsitellään myös mm. eri valtioiden ALV-käytännöistä syntyviä ongelmia, jotka saattavat jarruttaa kestäväen kehityksen toteutumista. Seuraavaksi esitellään muutamia artikkelista kerättyjä esimerkkejä, joissa käsitellään toimitusketjujen johtamisen ja oikeustieteen periaatteiden ristiriitoja erityisesti ympäristön kestäväen kehityksen kannalta.

Suurella raskaan teollisuudenalan eurooppalaisyrityksellä oli varasto varaosille Singaporessa, mutta yritys suunnitteli sen siirtoa Kiinaan maan kasvavien markkinoiden takia ja suuren Japanin markkinan vuoksi. Paitsi että logistiselta kannalta tuotteiden läpimenoajat lyhenisivät ja toimitusketjun rakenne yksinkertaistuisi, myös kuljetusmatka lyhenisi, mikä olisi järkevää sekä kustannusten että ympäristön kannalta. Yrityksen suunnitelmat kuitenkin kariutuivat, sillä Kiinan tuonnista maksettava ALV ei ollut vähennys- eikä hyvityskelpoinen siinä tilanteessa, että kertaalleen maahantuodut osat viettäisiin maasta eteenpäin, esimerkiksi Japaniin. ALV olisi näin ollen muodostanut ylimääräisen kuluerän yritykselle.<sup>128</sup> Tässä tapauksessa territoriaaliperiaate tai ALV:lle tyypillinen kohdevaltioperiaate olisi synnyttänyt kitkaa toimitusketjujen johtamiselle

<sup>128</sup> Norrman & Henkow 2014, 752.

ominaisen tehokkuusajattelun kanssa ja siten ollut haitaksi myös kestäväälle kehitykselle ainakin ympäristönäkökulmasta katsottuna. Yrityksen oli taloudellisesti katsottuna järkevämpää pitää varasto Singaporessa ja kuljettaa varaosat pidempi matka kuin siirtää varasto Kiinaan. Vaikka Kiinan ALV-käytännön tarkoituksena oli ehkä varmistaa arvonlisäverotulojen jääminen maahan ja siten valtion verotulojen kartuttaminen, lopputulos oli se, että valtio jäi kokonaan paitsi mahdollisista verotuloista. Lisäksi voimassa oleva ALV-sääntely esti osaltaan sekä ympäristön että talouden kannalta suotuisan kehityksen.

Seuraava ympäristön kannalta järjetön mutta kustannustehokkuuden kannalta välttämätön tapaus paljastui myös Norrmanin ja Henkowin tutkimuksessa: eräs suuri teollisuusvetoinen ruotsalaisyritys osti tuottamaansa järjestelmään akun yhdysvaltalaisarjoajalta, rahtasi sen Ruotsiin ja sen jälkeen takaisin Yhdysvaltoihin asiakasjakelua varten sen sijaan, että olisi kuljettanut akun suoraan tehtaalta asiakkaalle Yhdysvaltojen sisällä. Syy tähän oli se, että kuljetuskustannukset Ruotsiin ja takaisin Yhdysvaltoihin olivat paljon pienemmät kuin ylimääräinen, ei-hyvitettävä USA:n sisäisistä kuljetuksista perittävä liikevaihtovero. Jos tuotteet lähetettäisiin suoraan tuottajalta ruotsalaisyrityksen asiakkaalle, ruotsalaisyritykseltä perittäisiin liikevaihtoveroa, joka ei ole hyvitettävä tai vähennettävä erä, sillä ruotsalaisyritys ei ollut rekisteröitynyt verovelvolliseksi vähittäismyynnistä USA:ssa. Kun yritys kuljetti akun pois Yhdysvalloista ja takaisin sinne, liikevaihtoveroa ei peritty. Kyseisessä tapauksessa kitkaa aiheuttivat siten asuinvaltio- ja kohdevaltioperiaatteiden yhteentörmäys toimitusketjun tehostamistavoitteen kanssa. Nykyisin tuotteita ei enää rahdata välttämättä Eurooppaan asti vaan vapaakauppa-alueelle Yhdysvaltojen ja Meksikon rajalle, jossa yritys X vastaanottaa ne tuottajalta ja myy eteenpäin yhdysvaltalaiselle asiakkaalle eli maahantuo tuotteet uudelleen. Vaikka kuljetusmatka onkin lyhentynyt, järjestely ei ole silti poistanut uudelleenreitittämisen ongelmaa, mikä aiheutuu myyntiverojen maksun välttämisestä suoratoimituksissa.<sup>129</sup>

Oletetaan seuraavaksi tilanne, jossa ruotsalainen yritys X haluaa toimittaa Ranskassa sijaitsevalta tehtaaltaan tuotteita ranskalaiselle asiakkaalleen. Logistisesti järkevintä olisi järjestää suoratoimitus tehtaalta asiakkaalle Ranskan sisällä. Tällöin yritys X:n olisi pakko rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi Ranskassa, mikä tietysti aiheuttaisi yritykselle jonkin verran hallinnollisia kuluja. Mikäli yritys X ei rekisteröityisi ALV-velvolliseksi Ranskassa, sen kannettavaksi tulisi 19 %:n ALV, joka ei olisi hyvityskelpoinen. Toisaalta ALV-velvolliseksi rekisteröityminen muuttaisi tuotteesta maksettavan ALV:n vähennyskelpoiseksi. Yrityksen X tavoitteena on suunnata mahdollisimman paljon liikevaihdosta Ruotsiin, jossa sillä syntyy myös paljon tutkimus- ja kehityskuluja, ja siten minimoida maksettava yhteisövero Ruotsissa. Näin ollen yritys X ei halua

<sup>129</sup> Norrman & Henkow 2014, 752–753; Henkow & Norrman 2011, 886.

rekisteröityä ALV-velvolliseksi Ranskassa. Sen sijaan, ALV-velvollisuuden rekisteröinnin sekä 19 %:n ALV-maksun välttämiseksi, tuotteet kuljetetaan ensin Belgian puolelle, jossa rahtikirjat vaihdetaan ja tuotteet kuljetetaan takaisin Ranskaan. Yrityksen X ja sen alihankkijan välisessä sopimuksessa todetaan, että tuotteet kuljetetaan Belgiaan. Yrityksen X ja sen asiakkaan välisessä sopimuksessa puolestaan on sovittu, että tuotteet kuljetetaan Belgiasta asiakkaan toimitiloihin Ranskaan, jolloin rekisteröitymistä ALV-velvolliseksi ei tarvita.<sup>130</sup> Esimerkin perusteella yritykset ovat valmiita monimutkaisiinkin järjestelyihin verotuksen optimointia tavoitellessaan. Oletettavasti yksinkertaisinta ja ainakin eettisesti oikein edellisessä tilanteessa olisi rekisteröityä ALV-velvolliseksi Ranskaan, jolloin tuotteesta perittävä ALV olisi hyvityskelpoinen ja yritys pystyisi kuljettamaan tuotteen suoraan tehtaalta Ranskassa sijaitsevalle asiakkaalleen. Koska yrityksen liiketaloudellinen tavoite on kuitenkin ohjata mahdollisimman paljon liikevaihtoa Ruotsissa sijaitsevan emoyhtiön kirjanpitoon, yritys on päättänyt jättää rekisteröitymättä ALV-velvolliseksi Ranskassa. Tämä aiheuttaa paljon järjestelyitä kuljetusten osalta sekä oletettavasti huomattavia sopimuskuluja sekä rahtiyhtiöiden että varsinaisen asiakkaan kanssa. Ilmeisesti järjestely on kuitenkin yrityksen mielestä kannattava, jos se pystyy kyseisellä järjestelyllä välttämään ainakin osan sille koituvista veroista. Kestävän kehityksen kannalta tilanne on tietenkin kestävämpi paitsi ekologisesti myös taloudellisesti. Voidaanko kuitenkin ajatella, että tilanne voisi jopa tietyllä tavalla edistää sosiaalista kestävästä kehitystä, sillä yritys saattaa käytössä olevalla toimintatavalla mm. työllistää enemmän henkilöitä kuin mitä se työllistäisi käyttämällä jotakin muuta tapaa?

Edelliset esimerkit ovat seurausta valtioiden kansallisesta sääntelystä ja osittain yritysten (aggressiivisesta) verosuunnittelusta. Useimmat valtiot harjoittavat alueellaan sellaista veropolitiikkaa, jonka pyrkimyksenä on säilyttää veropohja mahdollisimman laajana. Näin valtiot takaavat itselleen jatkuvan ja vakaan kassavirran, joka on edellytys talouskasvulle ja hyvinvoinnille. Yritykset sen sijaan pyrkivät mahdollisimman pieneen kokonaisveroprosenttiin:

*In terms of tax policy, most businesses will not try to maximize the tax payments in a country, but they will try to minimize the total tax payment globally.<sup>131</sup>*

Samaan aikaan, kun jokainen toimija ajaa omaa etuaan, ympäröivän luonnon tai yhteiskunnan tarpeet usein unohdetaan. Tavaroiden rahtaaminen ympäri maailmaa pelkien verovähennysten tai -vapautusten takia on ympäristön kannalta ylimääräinen rasite ja kestäväntöntä. Toisaalta monet ympäristön kannalta epäsuotuisat säännökset saattavat samaan aikaan rajoittaa myös kansantalouden taloudellista ja sitä myöten sosiaalista kehitystä, kuten todettiin aiemmassa Kiinan ALV-käytäntöihin liittyvässä esimerkissä.

<sup>130</sup> Henkow & Norrman 2011, 884–885.

<sup>131</sup> Norrman & Henkow 2014, 759.



Veropoliittisessa päätöksenteossa on otettava huomioon paitsi käsiteltävänä oleva säännös, myös alueellinen liiketoimintaympäristö ja sen mahdolliset muutokset sekä arvioitava yritysten käyttäytymistä.

Edellä käsitellyissä tilanteissa ongelmia voi syntyä joko suoran tai epäsuoran verotuksen kanssa tai tullimaksujen osalta. Epäsuorien verojen eli arvonlisäveron ja muiden myyntiverojen osalta tilanne on periaatteessa yksinkertainen: myyjä ei veloita arvonlisäveroa ja ostaja maksaa ALV:n hankintahetkellä. Tosiasiassa tilanteet eivät ole läheskään näin suoraviivaisia, vaan jokaista toimitusketjua on tarkasteltava erikseen, sillä mm. toimitusehdot sekä sopimusosapuolten sijoittumisvaltio ja rekisteröityminen arvonlisäverovelvolliseksi vaikuttavat siihen, miten arvonlisävero määräytyy ja kuka sen maksaa erilaisissa sopimussuhteissa.<sup>132</sup> ALV-direktiivissä on kuitenkin olemassa sellaisia yksinkertaistuksia, jotka saattaisivat tulla kyseeseen myös aiemmin käsitellyissä tilanteissa. Ensinnäkin EU:n jäsenvaltiot voivat halutessaan päättää, että vastaanottaja (mikäli verovelvollinen) on velvollinen suorittamaan arvonlisäveron paikallisesti tuotetusta tuotteesta, jos myyjä on ulkomainen yritys.<sup>133</sup> Toiseksi on olemassa sääntö kattamaan sellaiset hyödykkeet, jotka on myyty A:lta B:lle, joka myy ne eteenpäin C:lle mutta jotka kuljetetaan suoraan A:lta C:lle ja kaikki osapuolet ovat sijoittuneet eri jäsenvaltioihin<sup>134</sup>. Tällaisissa tilanteissa välittäjäosapuoli eli B voidaan vapauttaa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisestä ja ALV:n maksamisesta tekemistään hankinnoista<sup>135</sup>. Jos sovelletaan kolmikantakaupan arvonlisäverosäännöksiä, välttyään ylimääräiseltä kuljetukselta A:lta B:lle ja edelleen C:lle, ja siten ilmastokuormitus vähenee.

EU:n ALV-säännösten osalta eletään mielenkiintoista vaihetta, sillä EU:n komissio on antanut vastikään ehdotuksen unionin ALV-järjestelmän yksinkertaistamiseksi ja veropetosten ehkäisemiseksi<sup>136</sup>. Komission antamaa ehdotusta on käsitelty tarkemmin edellisessä luvussa 3.2.2. Puhtaasti kansainvälisten tilanteiden osalta ALV-kysymykset ovat vaikeammin määriteltävissä ja ratkaistavissa, sillä periaatteessa jokaisella valtiolla on omanlaisensa ALV-järjestelmä. Intressiristiriitoja, samoin kuin kestävän kehityksen esteitä, voidaan pyrkiä ehkäisemään yksityiskohtaisilla kansainvälisillä verosopimuksilla. Verosopimuksia käsitellään tarkemmin luvussa 5.4.

Arvonlisäverotus ei pelkästään aiheuta kestävän kehityksen ongelmia vaan voi toimia myös välineenä esimerkiksi ekologisten ongelmien ratkaisemisessa. Mm. Kiinassa on viime vuosina otettu käyttöön muutamia ekologisuuteen liittyviä ALV-kannustimia osana laajempia toimia maan vakavia ympäristöongelmia vastaan. ALV-kannustimia on tarjolla mm. sellaisille yleisiksi ALV-velvollisiksi rekisteröityneille yrityksille, joiden

<sup>132</sup> Henkow & Norrman 2011, 888–889.

<sup>133</sup> ALV-direktiivin 2006/112/EY 194 artikla.

<sup>134</sup> Nk. kolmikantakauppa. Ks. esim. Hakapää ym. 2016, 121–137.

<sup>135</sup> ALV-direktiivin 2006/112/EY 141 ja 197 artikla.

<sup>136</sup> European Commission proposes far-reaching reform of the EU VAT system 2017.

liiketoimintaa on kierrätysmateriaalien välittäminen. Myös kierrätysmateriaaleja tuotannossaan käyttäville yrityksille on tarjolla erilaisia arvonlisäverokannustimia: vapautuksia ALV:sta sekä täysiä ja osittaisia hyvityksiä verosta. Ilmeisesti kannustimen taso riippuu käytettävästä kierrätysmateriaalista ja tuotettavista tuotteista. Rakennusteollisuuden yrityksille voidaan myöntää vapautus ALV:sta, jos niiden rakennusmateriaalit sisältävät vähintään 30 % kierrätettyä teollisuusjätettä. Lisäksi joillekin maahantuoduille energiapiheille koneille ja laitteille voidaan myöntää sekä ALV- että tullivapaus.<sup>137</sup> Yleisesti voidaan todeta, että Kiinassa kierrätysmateriaaleja tuotannossaan tai muuten liiketoiminnassaan hyödyntävät yritykset voivat saada ympäristöystävällisellä toiminnallaan kilpailuetua muihin yrityksiin verrattuna. Ne pystyvät tuottamaan ympäristöystävällisempiä tuotteita alhaisemmalla hinnalla niille myönnettyjen ALV-vapautusten tai -vähennysten johdosta. Toisaalta ne voivat myös ostaa halvempia, kierrätysmateriaaleista tuotettuja raaka-aineita, jolloin myös tuotantokustannukset alenevat.

---

<sup>137</sup> Cheng & Shi 2015, 75.

## 4 ERITYISET KULUTUSVEROT

### 4.1 Taloudellinen ja veropoliittinen tausta

Erityiset kulutusverot ovat nk. pisteveroja, jotka määräytyvät tuoteyksikkökohtaisesti. Erityisten kulutusverojen suosio on ollut kansainvälisesti hieman laskussa<sup>138</sup>. Aiemmin todettiin, että arvonlisäverotuksen ensisijainen tavoite on fiskaalinen eli veron tarkoitus on ensisijaisesti kerryttää rahaa valtiolle. Erityisten kulutusverojen osalta tilanne on hieman toisenlainen. Veromuodolla on fiskaalinen tavoite, mutta erityisistä kulutusveroista saadut varat saatetaan ohjata toiminnosta aiheutuneiden ulkoisvaikutusten korjaamiseen tai haittojen pienentämiseen. Esimerkiksi Brasilia on päättänyt ohjata kaikki polttoaineen myynnistä saatavat verot julkisen liikenteen kehittämiseen<sup>139</sup> ja ottanut siten askeleen kestävän kehityksen tavoitteen numero 11<sup>140</sup> toteutumiseen. Erityisten kulutusverojen avulla pyritään kuitenkin myös ohjailemaan kuluttajien käyttäytymistä ja toisaalta vähentämään toimintoja, joilla on paljon negatiivisia ulkoisvaikutuksia. Suomessa ainoastaan juomapakkausten valmisteverotus Suomessa on tällä hetkellä ainoa kulutusvero, jonka päätavoitteena ei ole fiskaalinen vaan tuotantoa ja kuluttajia ohjaava vaikutus. Juomapakkausten lisäksi erityisiä kulutusveroja on asetettu mm. alkoholille, tupakalle, sähkölle ja nestemäisille polttoaineille.

Erityisiä kulutusveroja ja valmisteveroja käytetään oikeuskirjallisuudessa usein toistensa synonyymeinä, vaikka ne eivät tarkalleen ottaen sitä ole. Valmisteverolla tarkoitetaan jollekin tuotteen ainesosalle, esimerkiksi hiilelle, asetettua veroa, jonka tavoite on ensisijaisesti pienentää tuotteen käyttöä nostamalla sen hintaa ja sitä kautta alentaa päästöjä<sup>141</sup>. Valmisteverolla voidaan tarkoittaa myös esimerkiksi limonadille asetettua veroa, joka nostaa limsapullon hintaa ja siten mahdollisesti vähentää tuotteen kysyntää. Vero on asetettu tuotteelle ensisijaisesti kansanterveydellisistä syistä ohjaamaan kuluttajia pois haitallisesta toiminnasta eli limonadin juomisesta. Sen sijaan esimerkiksi jätevero ei ole valmistevero mutta se luetaan siitä huolimatta erityiseksi kulutusveroksi sen keräämiseen käytettävän valmisteverojen keräämisessä sovellettavan samankaltaisen verojärjestelmän vuoksi. Jäteveron tarkoituksena on pienentää kaatopaikoille joutuvan jätteen määrää, joten verolla on valmisteverolle tyypillinen ohjaileva vaikutus.<sup>142</sup>

<sup>138</sup> Savolainen 2015, 11–12, 17–19.

<sup>139</sup> Freedom to move – – 2016, 29.

<sup>140</sup> Agenda 2030 – kestävän kehityksen tavoitteet: SDG 11: ”Taata turvalliset ja kestävät kaupungit sekä asuinyhdyskunnat”.

<sup>141</sup> Tällaisesta verosta voidaan käyttää myös nimitystä ympäristöllisesti motivoitu panosvero. Ks. esim. Ollikainen 2009, 102.

<sup>142</sup> Kurkioja & Sneek 2012, 16–17, 20, 114–118.

## 4.2 EU:ssa harmonisoidut kulutusverot ja kestävä kehitys

Samoin kuin arvonlisävero, myös valmisteverot ovat harmonisoituja EU:n sisällä. Harmonisoinnilla tarkoitetaan sitä, että tiettyjä valmisteveroja kerätään EU:n alueella jokaisessa valtiossa ja verolle on määrätty minimitaso. Valmisteveroista on annettu useita direktiivejä, jotka määrittelevät mm. veropohjan laajuutta ja verotasoja. Jäsenvaltioilla on myös mahdollisuus asettaa joitakin muita kulutusveroja kuin EU:n direktiiveissä määrätyt verot.<sup>143</sup> Suomessa tällaisia kansallisia kulutusveroja ovat esimerkiksi virvoitusjuomavero ja veroon rinnastettava öljyjätömaksu. Kansallisia kulutusveroja puolustetaan vetoamalla niiden fiskaalivaikutukseen mutta toisaalta myös ympäristö- ja terveyspoliittisten syiden takia. Valmisteverotusta koskevaa verolainsäädäntöä jouduttiin uudistamaan Suomen liittyessä EU:iin, jolloin myös poistettiin esimerkiksi elintarvikkeisiin ja rehuihin kytkeytyviä veroja, jotka olivat ristiriidassa tai tarpeettomia EU:n yhteisen maatalouspolitiikan vuoksi.<sup>144</sup> Eräs poistetuista veroista oli vuosina 1976–1994 käytössä ollut lannoitevero, joka laski maatalouden typpi- ja fosforikuormitusta 1990-luvun alussa. EU:n harmonisoidut valmisteverot eivät siten aina takaa askelta kestävä kehityksen suuntaan. Toisaalta typpi- ja fosforikuormituksen laskuun oli muitakin syitä kuin pelkkä lannoiteveron soveltaminen – mm. lannoitteiden fosforipitoisuuden alentaminen ja lannoitussuosituksen pienentäminen. On siten epäselvää, kuinka paljon lannoiteveron poistaminen EU:iin liittymisen myötä todella kasvatti ympäristön ravinnekuormitusta ja toisaalta, onko mahdollista saavuttaa pienempi ravinnekuormitus muilla keinoin kuin lannoiteveroa soveltamalla.<sup>145</sup>

Euroopan unionissa on panostettu viime vuosina erityisesti ympäristönsuojeluun liittyvien valmisteverojen harmonisointiin ja laajempaan käyttöönnottoon. Esimerkiksi vuonna 2003 annettu energiaverodirektiivi 2003/96/EY laajensi harmonisoinnin nestemäisistä polttoaineista kiinteisiin ja kaasumaisiin polttoaineisiin, kuten kivihiiileen ja maakaasuun, sekä sähköön.<sup>146</sup> Uusiutuvien polttoaineiden käyttöönnottoa on edistetty EU:ssa direktiivillä 2009/28/EY (nk. RES-direktiivi), joka korostaa kasvihuonekaasupäästöjen vähentämisen tärkeyttä ja sitoutumista nk. YK:n Kioton pöytäkirjan sitoumuksiin sekä kannustaa uusien puhtaampien teknologioiden kehittämiseen ja uusiutuville energioille myönnettäviin verovapauksiin tai investointitukiin. Energiaverodirektiiviä ja RES-direktiiviä käsitellään tarkemmin luvussa 4.3.3. Vuosina 2002–2015 ympäristöveroista kertyvä verovirta kasvoi EU-alueella noin 2,4 % vuosittain samaan ai-

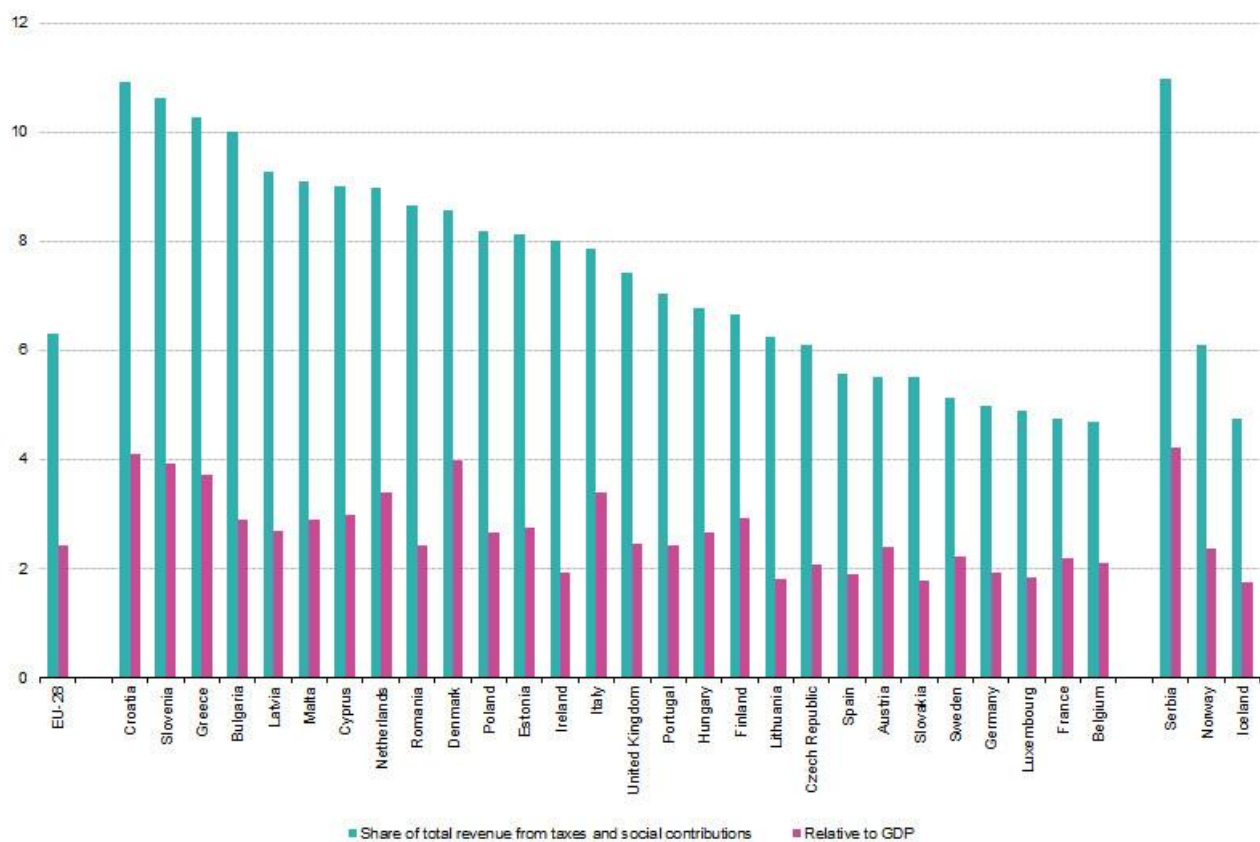
<sup>143</sup> Kurkioja & Sneck 2012, 17–19.

<sup>144</sup> Juanto & Saukko 2014, 270–273.

<sup>145</sup> Lisää lannoiteveron historiasta ja vaikutuksista maatalouden ravinnekuormitukseen Verotukseen perustuva ohjaus maatalouden ravinnepäästöjen rajoittamisessa 2007.

<sup>146</sup> Kurkioja & Sneck 2012, 18.

kaan kun markkinahintainen BKT kasvoi noin 2,7 %<sup>147</sup>. Kuvio 2 on esitetty EU-maiden ympäristöveroista keräämät verotuotot maittain suhteessa niiden kokonaisverotuloihin sekä BKT:een.



Kuvio 2 Ympäristöverojen osuus suhteessa kokonaisverotuloihin ja BKT:een EU-maittain vuonna 2015<sup>148</sup>

Huolimatta unionin määrätietoisesta pyrkimyksestä harmonisoitujen ympäristöverojen laajempaan käyttöön, Kuvio 2 nähdään, että ympäristöveroista saadut verotulot suhteessa kokonaisverotuloihin vaihtelevat huomattavasti EU:n sisällä. Ympäristöverojen osuus kaikista verotuloista on korkeimmillaan noin 11 % ja alhaisimmillaan vajaan viiden prosentin luokkaa EU-28:n keskiarvon ollessa hieman yli kuusi prosenttia. Suomi sijoittuu vertailussa EU:n keskiarvon tuntumaan. Huomattavaa on se, että vahvoissa teollisuusmaissa, kuten Saksassa, ympäristöverojen osuus on EU:n keskiarvoa alhaisempi. Ottamatta kantaa Saksan verojärjestelmän tai teollisuuden rakenteeseen on kummallista, että yksi suurimmista kasvihuonekaasupäästöjen aiheuttajista EU-alueella kerää suhteessa vähän ympäristöveroja. Tämän tutkimuksen puitteissa ei ole mahdollis-

<sup>147</sup> Eurostat: Environmental tax statistics 2017.

<sup>148</sup> Eurostat: Environmental tax statistics 2017.

ta perehtyä yksittäisten maiden verotusratkaisuihin sen syvemmin, mutta jonkinlaiselle verovertailulle, erityisesti ympäristöverojen osalta, muutaman EU-maan välillä voisi olla tarvetta kestäväen kehityksenkin tutkimuksen puitteissa.

Samoin kuin arvonlisäverojärjestelmää, myös valmisteveroihin liittyviä verotuskysymyksiä pohditaan jatkuvasti sekä yksittäisissä EU-maissa että koko unionin tasolla. Verotus on tärkeä osa unionin ympäristöpolitiikkaa, jolla on kunnianhimoiset tavoitteet vuosiin 2020, 2030 ja 2050 mennessä mm. ilmastonsuojelun suhteen. Mm. aiemmin mainittu uusiutuva energiaa koskeva RES-direktiivi 2009/28/EY on keskeinen osa EU:n 2020 ilmasto- ja energiapaketin sisältöä. Green Budget Europe pyrkii lobbamaan ekologisen, taloudellisen ja sosiaalisen kestäväen kehityksen mukaista verojärjestelmää EU-päättäjille. Järjestössä on mukana useita organisaatioita ympäri Eurooppaa, jotka pyrkivät edistämään vihreää veroreformia EU-tasolla. Järjestö tuottaa verotusta ja ympäristöä käsitteleviä raportteja sekä järjestää tapaamisia yritysedustajien, kansainvälisten organisaatioiden, poliittisten päättäjien ja tutkijoiden kesken tavoitteenaan lisätä ympäristötietoa ja kannustaa päättäjiä kestäväen kehitystä tukeviin päätöksiin.<sup>149</sup> Tulevaisuudessa on siten mahdollista, että EU:ssa toteutetaan kaikkia jäsenvaltioita koskeva verouudistus pääpainonaan kestävä kehitys. Toisaalta verotusta koskevat päätökset vaativat EU:ssa kaikkien jäsenvaltioiden yksimielisyyden asiassa<sup>150</sup>, joten riskinä on, että kestäväen kehityksen mukainen verouudistus jää toteutumatta, jos jäsenvaltiot pelkäävät verouudistuksen syövän liikaa valtioiden suvereniteettia ja pienentävän niiden keräämiä verotuloja.

### **4.3 Rajattomien mahdollisuuksien ympäristöverot meillä ja maailmalla**

#### **4.3.1 Yleistä ympäristöveroista**

Viimeisen 15–20 vuoden aikana on käyty paljon keskustelua ympäristöverojen veropohjasta ja -tasosta. Ympäristöveroilla tarkoitetaan sellaiseen toimintaan kohdistuvaa verotusta, jolla on haitallisia ympäristövaikutuksia, kuten vesistöjen rehevöityminen tai kasvihuonekaasupäästöt. Kaikkia ympäristöveroja koskevia poliittisia päätöksiä ei ole tämän tutkimuksen puitteissa mahdollisuus tarkastella, sillä mahdollisia keinoja soveltaa erilaisia ympäristöveroja on lähes rajattomasti ja niiden määrä ja laatu globaalisti muuttuvat jatkuvasti. Toisaalta esimerkiksi energiaveroihin liittyvä sääntely on niin teknistä

<sup>149</sup> Green Budget Europe 2015.

<sup>150</sup> SEUT 326–334 artikla.

ja monimutkaista, että säännösten syvempi tarkasteleminen vaatisi huomattavaa teknistä ymmärrystä ja asiantuntijuutta aiheesta. Siksi seuraavissa luvuissa on esimerkinomaisesti esitelty joitakin ympäristöveroihin luettavia toimenpiteitä esimerkiksi maatalouden ja liikenteen saralla. Lisäksi esitellään ympäristöverojen käyttökohteita ja toimintaperiaatteita yleisemmin.

Ympäristöverojen määrä on maailmanlaajuisesti kasvanut, mutta niiden fiskaalinen merkitys on edelleen melko pieni – vuonna 2015 Suomessa noin seitsemän prosenttia kansantalouden kokonaisverokertymästä eli hieman yli kuusi miljardia euroa tuli ympäristöveroista. EU-tasolla Suomi sijoittuu ympäristöverojen verokertymässä unionin keskivaiheille. Suurin osa Suomen soveltamista ympäristöveroista tulee nk. energiaveroista eli polttoaineesta ja sähköstä perittävistä veroista. Kolmasosa ympäristöverojen kertymästä tulee erilaisista ajoneuvoihin liittyvistä veroista, kuten ajoneuvoverosta. Vuoden 2015 tilastoissa selkein muutos edellisvuoteen oli tapahtunut kotitalouksien maksamissa energiaveroissa, jotka kasvoivat reilut 4 % vuoteen 2014 verrattuna. Yrityssektorin maksamien energiaverojen määrä laski puolestaan noin 10 % vuoden takaisesta.<sup>151</sup> Energiaverotuksen uhkia ja mahdollisuuksia kestävän kehityksen suhteen pohditaan tarkemmin luvussa 4.3.3.

Ympäristöverot voidaan niiden toimintaperiaatteen mukaan jakaa kannustintyyppiin, rahoitustyyppiin ja fiskaalisiin ympäristöveroihin. Kannustintyyppisten ympäristöverojen on nimensä mukaan tarkoitus kannustaa toimijoita vähentämään ympäristökuormitustaan tai resurssien käyttöään. Tästä veromuodosta voidaan käyttää myös käsitettä vero-ohjaus. Kannustintyyppisestä ympäristöverosta hyvä esimerkki on vaikkapa hiilidioksidipäästöjen vähentäminen asettamalla päästöille vero. Rahoitustyyppiset ympäristöverot puolestaan kartuttavat julkishallinnon varoja, jotka suunnataan ympäristönsuojeluun. Suomessa voiteluöljyistä kannettavasta öljyjättemaksusta kerättävät varat suunnataan öljyjätehuoltoon, joten öljyjättemaksua voidaan pitää rahoitustyyppisenä ympäristöverona. Fiskaalisten ympäristöverojen päätarkoituksena on puolestaan kerätä rahaa valtion kassaan, mutta ne saattavat vaikuttaa samanaikaisesti myös ohjaavasti, vähentää saastuttamista ja siten parantaa ympäristön tilaa. Puhtaasti fiskaalisia ympäristöveroja ovat esimerkiksi polttoaineverot. Ympäristön tilaan pystytään vaikuttamaan verojen lisäksi myös verotuilla, joita maksetaan esimerkiksi luomuviljelijöille kannustimen tavoin. On tilanteesta riippuvaista, kummalla tavalla – vero-ohjauksella vai verotuilla – saadaan aikaan tehokkaampi vaikutus.<sup>152</sup>

Ympäristöverotukseen liittyy olennaisesti sekä ulkoisvaikutusten<sup>153</sup> että kaksoishyötyjen<sup>154</sup> käsitteet. Ulkoisvaikutuksilla tarkoitetaan jostain toiminnasta ulkopuoliselle

<sup>151</sup> Suomen virallinen tilasto (SVT): Ympäristöverot.

<sup>152</sup> Määttä 1999, 4–5.

<sup>153</sup> Engl. *externalities*.

toimijalle syntyviä positiivisia tai negatiivisia vaikutuksia, jotka eivät riipu tämän ulkopuolisen omasta toiminnasta. Ympäristön näkökulmasta ulkoisvaikutuksia voi syntyä esimerkiksi silloin, kun tehdas laskee päästöjä ilmaan tai veteen aiheuttaen ilmanlaadun heikkenemistä tai vesistöjen rehevöitymistä. Paitsi että ulkoisvaikutuksen kohteena saattavat olla luonnonvarat itsessään, ulkoisvaikutukset saattavat vaikeuttaa esimerkiksi ulkopuolisten toimijoiden liiketoimintaa. Tällainen tilanne voi syntyä mm. kalastajalle silloin, kun vesistöjen rehevöityminen muuttaa alueen kalakantoja, tai luontomatkailu-ryitykselle silloin, kun kaivostoiminta pilaa alueen luonnon. Ympäristöveroilla pyritään usein vaikuttamaan juuri tämänkaltaisiin tilanteisiin saastuttaja maksaa -periaatteella. Samaan aikaan kun negatiivisia ulkoisvaikutuksia pyritään hillitsemään ympäristöverotuksen avulla, verot tuottavat valtiolle tärkeitä verotuloja, joilla voidaan rahoittaa yhteiskunnan toimintaa. Ympäristöverojen kaksoishyöty koostuu siis ensinnäkin verojen ulkoisvaikutuksia korjaavasta vaikutuksesta ja toisaalta valtion verotulojen kasvusta. Toisaalta verotulojen kasvulla saattaa olla muitakin vaikutuksia: 1) verotulojen kasvaessa ympäristöverojen soveltamisen seurauksena, toisien verolajien tasoa voidaan madaltaa, mikäli kokonaisverotason halutaan pysyvän samana, 2) verojärjestelmän tehokkuus paranee verotulojen kasvaessa, mikä mahdollistaa julkisen kulutuksen kasvun tai 3) työttömyys saattaa laskea, jos työn verotusta lasketaan samalla kun tulot ympäristöveroista kasvavat.<sup>155</sup>

EU on viime vuosina pyrkinyt vihreään veroreformiin eli saastuttavan toiminnan raskaampaan, ympäristöperusteiseen verotukseen. Eurostatin julkaisemassa raportissa todetaan, että EU:n pyrkimykset siirtää verotuksen painopistettä työn verotuksesta ympäristöverotukseen, eli verojärjestelmän vihertymisen edistäminen, ei ole onnistunut vuosien 2000 ja 2011 välillä. Epäonnistuminen tavoitteessa tarkoittaa sitä, että valmisteveroja, ja erityisesti ympäristöveroja, ei vielä sovelleta EU:ssa tarpeeksi laajasti eikä niiden potentiaali kestävän kehityksen edistäjänä ole kokonaan käytössä.<sup>156</sup>

### 4.3.2 Maatalouden ympäristöverot ja kestävä kehitys

Suomi on ollut ympäristöverotuksen kehittämisen kärkimaita 1900-luvun lopussa. Sittemmin kehitystyö on hieman taantunut ja joistakin ympäristöperusteisista veroista, kuten maatalouden lannoiteverosta, on luovuttu. Lannoiteverokaan ei alun perin ollut varsinainen ympäristövero, vaan sillä pyrittiin vähentämään maatalouden ylituotantoa ja rahoittamaan valtion maksamia vientitukia. Myöhemmin vero muuttui kyllä enemmän

<sup>154</sup> Engl. *double dividend*.

<sup>155</sup> Sandmo 2003, 2, 5–6.

<sup>156</sup> Sustainable development in the European Union – – 2013, 17.



ympäristöveron suuntaan ja sillä pyrittiin nimenomaan vähentämään maatalouden tuottamaa ravinnekuormaa. Lannoiteverosta kuitenkin luovuttiin vuonna 1995 Suomen liittyttyä Euroopan unioniin. Unioniin liittyminen onkin muokannut merkittävästi myös ympäristöverotuksen rakennetta. Ympäristöveroja koskeva sääntely ja niiden laskemiseen vaikuttavat menetelmät esimerkiksi EU-valtioissa vaihtelevat kuitenkin melko paljon, ja jäsenvaltioissa on toteutettu useita erilaisia ympäristöverokokeiluja vuosien varrella. Useimpien kokeilujen tuloksena on ollut varsin monimutkainen maatalouden ohjausjärjestelmä, joiden tehokkuus on jäänyt heikoksi ja hallinnolliset kulut ovat syöneet suuren osan verotuotoista.<sup>157</sup>

Vastavetona ympäristö- ja maatalousveroilta EU ja USA ovat lisänneet erilaisten maataloustukien maksettavaa määrää viime vuosina. Tuet maksetaan usein ympäristöohjelmien kautta ja niiden tehtävä on ”vähentää maatalouden päästöjä ja ylläpitää maatalousympäristön monimuotoisuutta”. Suomen ympäristötukiohjelman pääasiallisena tavoitteena on ollut ravinnepäästöjen vähentäminen. Laukkasen laatima raportti Suomen maataloustuista on sinänsä merkittävä kestävä kehityksen kannalta, sillä ”maatalous on Suomen suurin yksittäinen ravinnepäästöjen lähde”.<sup>158</sup>

Laukkasen raportin mukaan lannoitteiden käyttö väheni ympäristötukien vuoksi vain vähän. Sen sijaan viljeltävä peltoala kasvoi ja viljelemätön peltoala eli kesanto väheni. Tulokset ovat samansuuntaisia kuin aiemmat tutkimukset mm. Saksan ja Ranskan ympäristötukien vaikutuksista ravinnepäästöihin. Tutkimuksen perusteella voidaan todeta, että nykyinen ympäristötukimalli ei ole kustannustehokas tapa vähentää maatalousravinteiden ympäristöpäästöjä.<sup>159</sup> Kyseistä tutkimusta koskevan VATT:n tiedotteen mukaan lannoitteille määrättävä 19 %:n suuruinen vero vähentäisi lannoitteiden käyttöä yhtä paljon kuin vähennyksiä saadaan nykyisen ympäristötukiohjelman puitteissa. Mikäli kaikki tilat velvoitettaisiin lisäksi ottamaan käyttöön kolmen metrin levyiset suoja-kaistat rantapelloilla, jo 8 %:n suuruinen lannoitevero riittäisi vähentämään lannoitteiden päästöjä nykyisen verran.<sup>160</sup>

### 4.3.3 *Liikenteeseen kohdistuva ympäristöverotus ja energiaverotus*

Liikenteeseen liittyvä verotus on mahdollisesti yksi yleisimmistä ympäristöverotuksen muodoista ympäri maailman. Tämä johtuu eritoten siitä, että liikenne on yksi suurimmista päästöjen aiheuttajista eikä vähiten siksi, että autojen lukumäärä kasvaa sitä mu-

<sup>157</sup> Ks. lisää Verotukseen perustuva ohjaus maatalouden ravinnepäästöjen rajoittamisessa 2007, 11, 26–28.

<sup>158</sup> Laukkanen 2013, 311–312.

<sup>159</sup> Laukkanen 2013.

<sup>160</sup> Maatalouden ravinnekuorman rankka vähentäminen vaatii ympäristötuen remonttia 2013.

kaa, kun maan teollistumisaste kasvaa. Liikenteestä aiheutuu useita suoria ja epäsuoria ulkoisvaikutuksia jokaisella kestävän kehityksen osa-alueella. Liikenteen suoriin ulkoisvaikutuksiin voidaan lukea esimerkiksi kasvihuoneilmiön voimistuminen, ilman- saasteet, melusaaste, onnettomuudet, vesistöjen saastuminen, luonnontilaisen elinympäristön häviäminen sekä ruuhkissa menetetty aika. Ulkoisvaikutusten aiheuttamien kustannusten arvioiminen on vaikeaa, mutta esimerkiksi Australiassa liikenteen ulkoisvaikutusten suorien kustannusten arvellaan olevan 19,5–22,4 miljardia dollaria vuosittain.<sup>161</sup>

Liikenteeseen ja ajoneuvoihin kytkeytyvät ympäristöverot voivat liittyä ajoneuvon ostoon, omistukseen tai käyttöön ja käytön osalta tarkemmin vielä polttoaineen verottamiseen, ruuhkamaksuihin tai tietulleihin. Uuden ajoneuvon ostoon liittyvällä kulutusverotuksella kuluttajia voidaan kannustaa mm. energiatehokkaamman auton ostoon. Esimerkiksi Kiinassa uuden, energiatehokkaan ajoneuvon ostoverosta voidaan vähentää jopa 50 %. Sähköautojen yleistymistä tuetaan Kiinassa puolestaan myöntämällä sekä kotimaisille että ulkomaisille sähköautoille 10 %:n suuruinen vapautus ajoneuvoverosta sähköautoa ostettaessa.<sup>162</sup> Toisaalta osassa Australiaa ”luksusautojen<sup>163</sup>” ostosta peritään erillinen 33 %:n suuruinen vero<sup>164</sup>. Veron tavoitteena on ilmeisesti hillitä paljon polttoainetta kuluttavien luksusautojen kysyntää.

Tienkäyttömaksuja sovelletaan useissa maissa kohdistamaan tienhoidosta syntyvät kustannukset niiden aiheuttajille, tienkäyttäjille. Tienkäyttömaksut eivät ole varsinaisesti veroja, mutta niiden toimintaperiaate on hyvin lähellä veroja, joten niiden käsittely osana ympäristöverotusta on siten perusteltua. Nimenomaan tienkäyttömaksujen parempi kohdistettavuus tekee niistä tehokkaamman ohjausvälineen polttoaineveroihin verrattuna. Toisaalta maksujen implementointi on huomattavasti vaikeampaa ja kalliimpaa kuin yleisten polttoaineverojen siitä huolimatta, että maksujen keräämisen helpottamiseksi on suunniteltu ja otettu käyttöön erilaisia teknologisia ratkaisuja. Vaikka tienkäyttömaksut ratkaisisivat tehokkaasti paikallisia ongelmia, kuten kaupunkien keskustojen ruuhkia tai ilmansaasteongelmia, niiden soveltaminen esimerkiksi ilmastonmuutoksen torjumisessa on kyseenalaista tai jopa tehotonta.<sup>165</sup> Toisaalta tienkäyttömaksujen soveltamista esimerkiksi Suomessa olisi vaikea perustella ja toteuttaa, sillä meillä teiden käyttöasteet ovat melko alhaisia ja pahoja ruuhkia syntyy vain harvoin. Silti tietullien käyttöönotto esimerkiksi Helsingin keskustassa on aika ajoin esillä mediassa ja EU

<sup>161</sup> Lignier 2011, 139–145.

<sup>162</sup> Cheng & Shi 2015, 75.

<sup>163</sup> Luksusauto on sellainen auto, jonka verollinen hinta ylittää laissa vuosittain määriteltävän kynnsarvon. Lignierin (2011, 154) artikkelissa luksusautoksi on kyseisenä vuonna määritelty auto, jonka arvo ylittää 57 180 dollaria veroineen. Kynnsarvo on ainakin aiemmin ollut suurempi energiatehokkaille autoille. Niiden kynnsarvo oli artikkelin kirjoitushetkellä 75 000 dollaria.

<sup>164</sup> Lignier 2011, 154.

<sup>165</sup> Lignier 2011, 151–152.

valmistelee parhaillaan nk. tietullipakettia, joka ottaisi käyttöön tiemaksut kaikissa jäsenvaltioissa<sup>166</sup>.

Polttoaineverotus on useimmissa kehittyneissä maissa pääasiallinen tienkäyttöön vaikuttava maksu. EU-alueella polttoaineverotus on verrattain korkeaa esimerkiksi USA:aan verrattuna. Polttoaineverotuksella on verotusinstrumenttina useita etuja: sen avulla voidaan kerätä suuria, luotettavia ja ennakoitavia tuloja, sitä on helppo hallinnoida, sen toimeenpano on yksinkertaista ja kiertäminen vaikeaa. Polttoaineveron avulla voidaan paitsi pienentää matkustusmäärää ja siten hiilidioksidi- ja muita kasvihuonepäästöjä, myös kannustaa kuluttajia energiatehokkaampien kulkuneuvojen hankintaan. Toisaalta öljyn hinnan volatilitteetti saattaa sumentaa polttoaineverotuksen vaikutuksia. Huolimatta polttoaineverotuksen selkeistä eduista, sitä on myös kritisoitu laajasti. Kirjallisuudessa on esitetty väitteitä siitä, että polttoaineverotus ei pystyisi korjaamaan negatiivisia ulkoisvaikutuksia riittävän tehokkaasti. Globaalisti, esimerkiksi kasvihuonekaasujen rajoittamisessa, polttoaineveron soveltaminen näyttäisi toimivan hyvin, mutta paikallisesti polttoaineverotuksella ei pystytä tehokkaasti vähentämään esimerkiksi ruuhkia tai onnettomuuksia. Toisaalta polttoaineverosta saatavat tulot vähenevät sitä myöten, kun kuluttajat siirtyvät esimerkiksi sähköautojen käyttöön, joten jatkossa polttoaineverotuksesta saatavat tulot saattavat tippua merkittävästi.<sup>167</sup> Samalla se toki tarkoittaa sitä, että vero-ohjauksella on onnistuttu saavuttamaan konkreettisia muutoksia kuluttajien käyttäytymisessä.

Suomessa toteutettiin vuonna 2011 ympäristöperusteinen verouudistus, jota myös Valtioneuvoston KULTU I -hanke puolsi<sup>168</sup>. Verouudistuksen suurimmat vaikutukset koskivat nestemäisten polttoaineiden, turpeen ja maakaasun sekä sähkön verotusta. Nykyisin Suomessa liikenteessä käytettävistä fossiilisista polttoaineista maksetaan nestemäisten polttoaineiden valmisteveroa eli polttoaineveroa, joka jakautuu ympäristöperusteisesti energiasisältöveroon ja hiilidioksidiveroon. Energiasisältövero määräytyy polttoaineesta saatavan lämpöarvon perusteella, ja hiilidioksidivero polttoaineen palamisesta syntyvien hiilidioksidipäästöjen perusteella. Lisäksi kaikista (sekä fossiilisista että bioperäisistä) liikennepolttoaineista maksetaan huoltovarmuusmaksua osana polttoaineverotusta. Fossiilisten polttoaineiden verotus perustuu nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta annettuun lakiin 1472/1994 sekä EU:n direktiiviin 2003/96/EY. Direktiivin tehtävä on yhtenäistää EU-maissa sovellettavaa polttoaineiden verotusta, sillä energiaverotus on kokonaisuudessaan harmonisoitua EU:n alueella. Direktiivi määrittelee mm. liikennepolttoaineista perittävät vähimmäisverotasot, mutta jäsenvaltioilla on silti mahdollisuus soveltaa tiettyjä eriytettyjä verotasoja ”edellyttäen, että yhteisön vähimmäisve-

---

<sup>166</sup> Turtiainen 2017.

<sup>167</sup> Lignier 2011, 149–151.

<sup>168</sup> Salo 2016, 8–9.

rotasojia ja sisämarkkina- ja kilpailusääntöjä noudatetaan”<sup>169</sup>. Biopolttoaineiden verotuksesta säädellään lisäksi RES-direktiivillä 2009/28/EY. Kyseisen direktiivin alkusanoissa korostetaan erityisesti energiatehokkuuden lisäämistä, kasvihuonekaasupäästöjen vähentämistä sekä kestävän energiapolitiikan merkitystä. Alkusanoissa mainitaan, että Euroopan unionin tulevaisuuden energiapolitiikalla tulee olemaan suuri merkitys Kioton ilmastopöytäkirjan tavoitteiden saavuttamisessa ja kasvihuonekaasupäästöjen vähentämisessä. Lisäksi kannustetaan jäsenvaltioita tukemaan paikallista ja alueellista uusiutuvien energialähteiden kehitystyötä mm. sen työllistävän vaikutuksen takia. Vaikuttaa siltä, että unionissa on tiedostettu uusiutuvan energian ja siihen liittyvän tutkimuksen suuri tärkeys paitsi ekologisen kestävän kehityksen, myös sosiaalisen ja taloudellisen kestävyiden kannalta.

Lignierin mukaan liikenteen ympäristöveroilla on joitakin ei-toivottuja ominaisuuksia, jotka kytkeytyvät erityisesti verotaakan epätasaiseen jakautumiseen ja saattavat vaikuttaa siten epäsuotuisasti mm. sosiaaliseen kestäväan kehitykseen. Polttoaineverotus saattaa vaikuttaa progressiivisesti enemmän ylempään tulotason kotitalouksiin, koska ne hankkivat usein isompia autoja ja tekevät enemmän yksityisiä matkoja. Toisaalta maaseudulla sijaitsevat kotitaloudet saattavat kärsiä suhteellisesti enemmän tienkäyttömaksuista joutuessaan matkustamaan pidempiä matkoja ja julkisen liikenteen ollessa maaseudulla vähäisempää. Pitkät välimatkat ovat erityisen relevantti ongelma esimerkiksi juuri Australian maaseudulla.<sup>170</sup>

Vaikka mm. Kiina on ottanut viime vuosina harppauksia kohti vihreämpää yhteiskuntaa ja pyrkinyt aktiivisesti vähentämään ympäristökuormitustaan esim. erilaisia ympäristöveroja soveltamalla<sup>171</sup>, lopputulos saattaa olla toisenlainen kuin on kuviteltu. Kiinassa sähköautot yleistyvät vauhdilla, ja niiden määrän uskotaan olevan yli 5 miljoonaa vuoteen 2020 mennessä. Kiinan hallitus tukee sähköautojen hankintaa ja tuotantoa mm. aiemmin mainituilla verohelpotuksilla sekä teollisuutta tukemalla.<sup>172</sup> Uusien tutkimusten mukaan sähköautojen yleistyminen saattaa kuitenkin todellisuudessa johtaa lyhyellä aikavälillä kasvihuonekaasupäästöjen kasvuun. Sähköautojen koko elinkaaren kasvihuonekaasupäästöt saattavat olla jopa 50 % korkeammat kuin tavallisen polttomoottoriauton päästöt. Samoin sähköauton elinkaaren kokonaisenergiankulutus saattaa olla jopa puolet suurempaa polttomoottoriautoon verrattuna. Kasvihuonekaasupäästöjen määrää sähköautojen osalta lisää erityisesti niiden akkujen valmistus, jonka osuus kasvihuonepäästöjen lisäyksestä on noin 20 % ja energiankulutuksesta 13 %.<sup>173</sup> Suurin ongelma

<sup>169</sup> 2003/96/EY: NDir 2003/96/EY energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehyksen uudistamisesta 27.10.2003.

<sup>170</sup> Lignier 2011, 169.

<sup>171</sup> Cheng & Shi 2015, 75 ja Buchanan 2017.

<sup>172</sup> Buchanan 2017.

<sup>173</sup> Qiao ym. 2017.

sähköautojen käytössä liittyy kuitenkin energiantuotannon rakenteeseen. Buchananin mukaan ”*the technology is only as clean as its sources of power*”, millä tarkoitetaan sitä, että sähköauto ei välttämättä ole sen ympäristöystävällisempi vaihtoehto polttomoottoriautoon verrattuna, jos sen kuluttama sähkö tuotetaan ilmastoa kuormittavilla fossiilisilla polttoaineilla<sup>174</sup>. Toisaalta sähköauton energiatehokkuus on huomattavasti polttomoottoriautoa parempi, jolloin se kulkee pidemmän matkan samalla energiamäärällä tavalliseen autoon verrattuna. Siten myös uusiutumattomilla energialähteillä tuotettu sähkö saattaa olla päästöjen osalta kilpailukykyisempi muoto kuin bensiini tai diesel.<sup>175</sup> Joka tapauksessa, mikään yksittäinen verokannustin ei pysty ratkaisemaan ympäristöongelmia ilman laajempaa, rakenteellista muutosta energiantuotannossa, kulutustottumuksissa tai päättäjien arvomaailmassa. Pahimmassa tapauksessa ympäristötekoihin kannustavien verohelpotusten lyhytnäköisyys saattaa jopa pahentaa tilannetta.

#### **4.3.4 Muiden ympäristöverojen vaikutuksia kestäväan kehitykseen**

Globaalisti erityisten kulutusverojen käyttökohteet ja -laajuus vaihtelevat maittain merkittävästi. Tässä luvussa tarkastellaan joitakin sekalaisia erityisten kulutusverojen käyttötapoja, joita eri valtiot soveltavat alueellaan ja jotka saattavat olla mielenkiintoisia mittapuita kotimaista verotusta ja erityisesti ympäristöperusteista verouudistusta ajatellen. Kiinassa osana ”ympäristötietoisuuden vallankumousta” on otettu muiden ohjauskeinojen ohella käyttöön nk. luksusverot. Tämä tarkoittaa sitä, että tietyistä luksushyödykkeistä ja ympäristölle haitallisista tuotteista, kuten kertakäyttöisistä puisista syömäpuikoista, peritään erillistä kulutusveroa, jonka tavoitteena on vähentää kyseisten tuotteiden kysyntää. Luksusvero toteuttaa osaltaan Kiinan omaksumaa saastuttaja maksaa -periaatetta, joka toimii käytännössä siten, että saastuttava yritys ikään kuin ostaa itselleen oikeuden tuottaa päästöjä ja käyttää luonnonvaroja kestävästi maksamalla enemmän veroja kuin kestävästi toimivat yritykset. Saastuttaja maksaa -periaate on eräänlainen ympäristöverotuksen kulmakivi ja käytössä useissa maissa. Periaatteen ongelmana on se, että enemmän ympäristöveroja maksavilla saastuttavilla yrityksillä ei ole kannustinta investoida puhtaampiin tuotantomenetelmiin tai muuhun ympäristönsuojeluun, koska ne katsovat omistavansa oikeuden saastuttaa, sillä ne maksavat suhteessa enemmän veroja. Toisaalta yritysten näkökulmasta on usein kannattavampaa maksaa saastuttavasta toiminnasta ympäristöveroja, sillä veroista syntyvät kustannukset ovat yleensä pienemmät kuin kustannukset, jotka syntyisivät puhtaampiin menetelmiin investoimisesta. Näin ollen yrityksillä ei ole jälleen kannustinta siirtyä käyttämään vä-

<sup>174</sup> Buchanan 2017.

<sup>175</sup> Frilander 2015.

hemmän saastuttavia menetelmiä. Tällainen tilanne on mm. Kiinassa synnyttänyt taloudellisen tilan, jossa talous ja päästöt kasvavat nopeasti, mikä aiheuttaa ympäristönsuojelun kannalta erittäin ongelmallisen ja vaikeasti ratkaistavan tilanteen.<sup>176</sup>

EEA:n raportissa<sup>177</sup> todetaan, että nk. kaatopaikkaverot voivat toimia tärkeässä roolissa kaatopaikkajätteen vähentämisessä. Raportin mukaan 20 EU-jäsenvaltiota soveltaa kaatopaikkaveroja – tosin osa valtioista on luopunut veron käytöstä sen tuomien vähäisten verotulojen ja toisaalta sen aiheuttamien korkeiden hallintokustannusten vuoksi. EEA:n tekemien tutkimusten perusteella näyttää siltä, että kaatopaikkaverojen verokannan nostaminen ei ole merkittävästi vähentänyt kaatopaikkajätteen määrää. Tutkimuksessa kuitenkin todetaan, ettei kaatopaikkaverot silti välttämättä ole tehoton menetelmä, vaan käyttäytymiseen vaikuttaa myös portilla perittävä kaatopaikkamaksu kaatopaikkaveron lisäksi. Sen sijaan on löydetty näyttöä siitä, että mitä suuremmat ovat kaatopaikkajätteen kokonaiskustannukset, sitä suurempi on kierrätysaste. Toisaalta Saksassa on onnistuttu saavuttamaan Euroopan korkein kierrätysaste ilman kaatopaikkaveroa hyödyntämällä muita ohjauskeinoja. Yhdessä muiden toimenpiteiden kanssa, kaatopaikkaveron soveltaminen vaikuttaisi olevan tehokas keino kierrätykseen ja jätteen jatkojalostukseen kannustamiseen.<sup>178</sup>

#### **4.4 Voivatko erityiset kulutusverot toimia kestävän kehityksen esteenä?**

Vaikka monen erityisen kulutusveron ominaispiirteisiin kuuluu sen käyttö nk. ohjaavana verona, jonka tehtävänä on ohjata tuotantoa ja kuluttajia ympäristön tai yhteiskunnan kannalta kestävämpään suuntaan, saattavat erityiset kulutusverot joskus aiheuttaa kestävän kehityksen kannalta ongelmallisia tilanteita. Ensinnäkin, samoin kuin arvonlisäveron tai myyntiveron osalta, erityisten kulutusverojen taso saattaa vaihdella maittain, osavaltioittain tai alueittain merkittävästi. Jos hyödykkeelle on asetettu matalampi valmistevero tai ei veroa ollenkaan esimerkiksi naapurivaltiossa tai -osavaltiossa, saattaa se toimia houkuttimena ostosmatkailulle kalliimman hyödykkeen valtiosta halvemman hyödykkeen valtion.<sup>179</sup> Suomen osalta tällainen tilanne on esimerkiksi alkoholin osalta Viron ja Suomen välillä tai polttoaineen osalta Venäjän ja Suomen välillä. Suomesta siis lähdetään ostamaan alkoholia Viroon tai jopa Latviaan tai tankkaamaan autoa Venäjälle, sillä alkoholi- ja polttoaineverot ovat em. maissa Suomea alhaisemmat. Ympäristön

<sup>176</sup> Cheng & Shi 2015, 75.

<sup>177</sup> Managing municipal solid waste – 2013, 25–26.

<sup>178</sup> Managing municipal solid waste – 2013, 25–26.

<sup>179</sup> Walczak & Drenkard 2017.

kannalta tilanne on haastava, sillä paitsi että matkustelusta syntyy ylimääräisiä päästöjä, alkoholista tai polttoaineesta kerättävät verot myös vähenevät pienentäen mahdollisesti negatiivisten ulkoisvaikutusten, kuten alkoholista aiheutuvien sairauksien tai polttoainesten ilmastokuormituksen, korjaamiseen käytettävää summaa. Esimerkiksi alkoholin kohdalla ongelma on siinä, että alkoholia edelleen käytetään tietyn verran mutta verotuloja ei saada enää yhtä paljon, koska osa alkoholista tuodaan ulkomailta ilman Suomeen maksettavaa veroa. Alkoholin aiheuttamia sairauksia todetaan kuitenkin edelleen samassa suhteessa kuin mitä alkoholia käytetään, mutta nyt sairauksien hoitamiseen on käytössä vähemmän rahaa kuin aiemmin pienentyneiden verotulojen vuoksi<sup>180</sup>. Ostosmatkailulla voi olla siten muitakin kuin ekologinen ulottuvuus.

Lignierin artikkelissa pohditaan myös mahdollisia verojen ympäristöjarruja. Australiassa on voimassa mm. sellaisia verosäännöksiä, jotka saattavat itse asiassa kannustaa moottorikäyttöisten ajoneuvojen ostamiseen ja käyttöön. Vuoden 2006 polttoaineverouudistuksen päätavoite oli kotitalouksiin ja yrityksiin kohdistuvan polttoaineverotaakan lieventäminen. Useat sadat tuhannet veronmaksajat ovat uuden lain myötä anoneet lievennettyä verokohtelua, ja arvioiden mukaan uusi laki pienentää polttoaineveroista saatuja tuloja yli viisi miljardia dollaria. Yrityssektorin verovelvollisista ei ole saatavissa arviota uudistuneen polttoaineverotuksen vaikutuksista, mutta muista tutkimuksista saadun analogian perusteella voidaan esittää perusteltu arvio siitä, että polttoaineverotuksen madaltuessa moottoriajoneuvojen käyttöaste nousee. Tätä suuntausta saattaa vahvistaa suurilta polttoaineverovähennysten saajilta poistettu vaatimus monitoroida päästöjään ja kehittää päästöttömiä vaihtoehtoja.<sup>181</sup>

Aiemmin pohdittiin jo hieman ympäristöverotuksen kaksoishyötyä: voitaisiinko erityisiä kulutusveroja kiristämällä korjata jo aiheutuneita ulkoisvaikutuksia, vähentää uusien syntymistä ja samalla laskea muun verotuksen tasoa? Samalla verotuksen oikeudenmukaisuus ja tehokkuus paranisivat. Ajatus esimerkiksi ympäristöverotuksen kiristämällä toteutettavasta veroreformista ja verotuksen vihertymisestä kuulostaa periaatteessa hyvältä ja toimivalta ratkaisulta, mutta erityisten kulutusverojen, esimerkiksi ympäristöverojen, soveltamisella on rajansa. Tutkimusten mukaan nimittäin liian kireä ympäristöverotus saattaa aiheuttaa mm. tuotantokustannusten nousua muilla kuin ympäristöveron piiriin kuuluvilla aloilla, hintojen nousua ja reaali-palkkojen laskua. Voikin siis olla, että esim. ympäristöverojen kiristämisen negatiivinen vaikutus saattaisi nousta suuremmaksi kuin muiden verojen keventämisen positiivinen vaikutus.<sup>182</sup> Toisin sanoen, jos vaikkapa työn verotusta pystyttäisiin alentamaan ympäristöverotusta nostamalla, ympäristöverojen nostamisesta syntyvät kerrannaisvaikutukset saattaisivat heikentää reaa-

<sup>180</sup> Ks. esim. Määttä 2013.

<sup>181</sup> Lignier 2011, 157–158.

<sup>182</sup> Ollikainen 2009, 106.

lipalkkoja ja maksukykyisyyttä, joten työn verotuksen lasku saattaisi jopa huonontaa palkansaajien asemaa ja siten sosiaalista kestävyyttä.

Toisaalta verotuksen painopisteen siirtyminen ympäristölle haitalliseen toimintaan lisää tutkijoiden mukaan epäsuorien verojen määrää tai tasoa, mikä saattaa lisätä erityisesti pienituloisten taakkaa<sup>183</sup>. Tilannetta tulee kuitenkin katsoa laajemmin, sillä yhden verolajin korotus saattaa saada aikaiseksi ketjureaktion, jonka vaikutukset ovat moninaiset. Jos jollekin ympäristölle haitalliselle hyödykkeelle määrätään vero, sillä on kahdenlaisia vaikutuksia yksilöön: ensinnäkin yksilön käytettävissä olevat nettotulot pienenevät, sillä yksilön käyttämän hyödykkeen hinta nousee. Tämä on yksilön näkökulmasta negatiivinen seikka. Toisaalta ympäristön tila paranee, mikä on yksilön kannalta positiivista ja saattaa jopa johtaa suurempaan hyvinvointiin kuin ennen veron asettamista. Siten molemmat vaikutukset on otettava tasapuolisesti huomioon tarkasteltaessa ympäristöveron aiheuttamaa tulonjako-ongelmaa.<sup>184</sup>

---

<sup>183</sup> Vallance ym. 2011, 345 ja Murphy 2012, 22.

<sup>184</sup> Sandmo 2003, 7–8.



## 5 YRITYSTEN TULOVEROTUS

### 5.1 Taloudellinen ja veropoliittinen tausta

Yrityksiä tuloverotetaan niiden tekemästä tuloksesta. Erilaisia yhtiömuotoja verotetaan eri tavoin: avoimet yhtiöt ja kommandiittiyhtiöt eivät maksa yhteisöveroa, vaan niiden tilikauden tulos verotetaan yhtiömiesten henkilökohtaisessa verotuksessa. Samoin yksityisen elinkeinonharjoittajan liiketoiminnastaan saama tulos verotetaan omistajan omassa verotuksessa. Osakeyhtiö ja osuuskunta ovat puolestaan itsenäisiä verosubjekteja, joten niiden tuloksesta maksetaan yhteisöveroa. Yhteisöveron määrä Suomessa vuonna 2017 on 20 %. Nk. yleishyödylliset yhteisöt<sup>185</sup> eivät maksa tulostaan yhteisöveroa. Esimerkiksi monet luonnonsuojelu- ja ihmisoikeusyhdistykset ovat yleishyödyllisiä yhteisöjä, joten ne eivät ole yhteisöveron soveltamisalan piirissä, paitsi jos ne harjoittavat elinkeinotoiminnaksi katsottavaa liiketoimintaa, jolloin ne ovat verovelvollisia harjoittamastaan elinkeinotoiminnasta<sup>186</sup>.

Vuonna 2016 valtion saamat tuloverot olivat kokonaisuudessaan noin 33 miljardia euroa. Yhteisöjen tuloverot olivat potista hieman alle 15 %, vajaat viisi miljardia. Koko verokertymästä yhteisöverojen osuus oli vain noin viisi prosenttia. Vaikka yhteisöverojen osuus valtion budjetista on esimerkiksi paljon kulutusveroja pienempi, yhteisöveron tasosta on kiistelty viime vuosina paljon. Muihin EU-maihin verrattuna Suomen yhteisöverokanta sijoittuu unionin keskiarvon tienoille, hieman matalammaksi kuin keskiarvo. Vuonna 2016 EU-maiden pienin yhteisöveroprosentti löytyy Bulgariasta, 10 %, ja suurin Maltalta, 35 %. Vuositasolla tarkasteltuna yhteisöverokannat EU-maissa ovat olleet laskusuuntaiset. Sekä Euroopassa että globaalisti käynnissä on ”*race to the bottom*”, verokilpailu, jossa tavoitellaan voittajan titteliä tarjoamalla matala yhteisöveroprosentti maahan toimintonsa sijoittaville yrityksille. Verokilpailulla on myös kestävään kehitykseen kytkeytyviä vaikutuksia.

Seuraavaksi tarkastellaan yritysten tuloverotukseen liittyviä kestäväen kehityksen esteitä ja edistäjiä. Kansainväliseen näkökulmaan on otettu mukaan sekä valtioiden sisäisiä yritysverotuksen säännöksiä ja esimerkkejä, miten kestäväen kehityksen toteutumista

<sup>185</sup> TVL 22§: ”Yhteisö on yleishyödyllinen, jos

1) se toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisessä, siveellisessä tai yhteiskunnallisessa mielessä;

2) sen toiminta ei kohdistu vain rajoitettuihin henkilöpiireihin;

3) se ei tuota toiminnallaan siihen osalliselle taloudellista etua osinkona, voitto-osuutena taikka kohtuullista suurempaa palkkana tai muuna hyvityksenä.”

<sup>186</sup> TVL 23§ ja Verohallinnon ohje Dnro A206/200/2016 (25.11.2016): Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille.

voidaan tukea yritysverotuksen avulla, että kansainvälisen toiminnan tilanteita, jotka saattavat aiheuttaa ongelmia kestävän kehityksen kannalta.

## 5.2 Valtiontuet ja EU:n direktiivit osana yritysten verotusta

Tuloverotusta ei ole kauttaaltaan harmonisoitu EU:n sisällä. Tämä tarkoittaa sitä, että jokainen EU-valtio soveltaa alueellaan sellaista tuloveropolitiikkaa kuin haluaa ilman, että unioni on asettanut soveltamiselle rajoituksia, kuten vähimmäisverokantoja tai määräyksiä veropohjan laajuudesta. Toisaalta EU valvoo jäsenmaiden toteuttamaa tuloverotuspolitiikkaa ja pyrkii mm. varmistamaan, että EU:n sisämarkkinoihin liittyvät vapaan liikkuvuuden periaate sekä syrjäntäkielto toteutuvat. EU:n sisällä pyritään luomaan sellaiset sisämarkkinoiden edellytykset, että veronkierto olisi tuloverotuksen kannalta mahdotonta.<sup>187</sup> Toisaalta vapaan liikkuvuuden periaatteiden mukaisesti unionin alueella toimiva yritys on vapaa sijoittumaan mihin jäsenvaltioon tahansa, joten yrityksen on mahdollista optimoida verotustaan esimerkiksi siirtymällä alhaisen verotuksen jäsenvaltioon, mikä saattaa puolestaan pidentää esimerkiksi toimitusketjuja ja kuljetusmatkoja. Tämä puolestaan lisää ilmastokuormitusta ja vaarantaa ekologisen kestävän kehityksen periaatteet.

Vaikka yritysten tuloverotusta ei ole täysin harmonisoitu EU:ssa, unionilla on silti merkitystä siihen, miten yritykset käyttäytyvät. Yritykset voivat sijoittua unionin alueella melko vapaasti, ja niitä on kohdeltava tasa-arvoisesti suhteessa kotimaisiin yrityksiin. Toisaalta valtion myöntämä apu kansallisille yrityksille on hyvin rajattua EU:n alueella. Valtiontukea voidaan myöntää yksittäisille yrityksille vain, jos tuella on yleishyödyllisiä vaikutuksia maan yhteiskuntaan tai talouteen. Valtiontuki on ikään kuin vastavoima veroille. Usein valtiontuella pyritään tukemaan sellaisia aloja, joita rasittaa korkea verotus tai ääritapauksissa houkuttelemaan yrityksiä tarjoamalla niille verohelpotuksia valtiontukien muodossa. Jälkimmäinen tapaus on EU-alueella kiellettyä ja herättänyt paljon keskustelua viime vuosina<sup>188</sup>. Lähtökohtaisesti valtionapu on kiellettyä EU:ssa siksi, että se antaa tukea saavalle yritykselle kohtuutonta kilpailuetua muihin EU:ssa toimiviin saman alan yrityksiin nähden. Tuki voidaan myöntää, jos se edistää esimerkiksi syrjäseutujen elinvoimaisuutta, tukee pieniä ja keskisuuria yrityksiä, ympäristönsuojelua tai koulutusta. Valtiontukea ei ole alle 200 000 euron tuki, joka on annettu yritykselle kol-

---

<sup>187</sup> Valokeilassa Euroopan unionin politiikka: Verotus 2015, 3–6

<sup>188</sup> Ks. esim. Falbén 2016, 14–15, 19, 44 ja Valtiontuki: Irlanti antanut Appllelle laitonta veroetua 13 miljardin euron arvosta 2016.

men vuoden kuluessa. Tämän yksinkertaistuksen tarkoitus on ollut helpottaa valtiontukien valvontaa EU:ssa.<sup>189</sup>

Valtiontukien käyttöä on rajoitettu EU:ssa merkittävästi, mutta niitä voidaan siitä huolimatta soveltaa mm. tukemaan sellaisia aloja, joiden kannattavuus olisi vaarassa ilman valtion tukitoimenpiteitä. Samoin esimerkiksi kotimaisen ruuantuotannon riittävyys voidaan taata maataloustukia hyödyntämällä. Suomessa sovelletaan yhteensä 13 erilaista energiaverotukea, joiden tehtävä on pääasiassa tukea energiaintensiivisiä aloja. Ensinnäkin, liikennepolttoaineiden verotuksessa sovelletaan dieselpolttoaineiden verotukea. Tämä tarkoittaa sitä, että ns. hyötyliikenteen eli kuljetusalan polttoainekustannuksia tuetaan verotuksellisesti siten, että dieselöljyn energiasisältövero on alhaisempi kuin bensiinin energiasisältövero. Koska verotuki on tarkoitettu ainoastaan hyötyliikenteelle, dieselkäyttöisistä henkilöautoista on maksettava vuotuinen käyttövoimavero, jonka tehtävä on saattaa dieselkäyttöiset ajoneuvot samaan verotukselliseen asemaan bensiinikäyttöisten ajoneuvojen kanssa.<sup>190</sup> Toinen merkittävä energiatuki on sähkön verotuksessa sovellettavat veroluokat, joilla on käytössä eriytetty verotaso. Ensimmäiseen veroluokkaan kuuluvat mm. kotitaloudet ja julkinen sektori, ja ne maksavat sähköstään enemmän veroa kuin toiseen veroluokkaan kuuluvat toimijat, käytännössä teollisuus. Lisäksi teollisuuden energiaintensiivisillä yrityksillä on mahdollisuus hakea veronpalautusta maksamistaan energiaveroista tilikauden päätyttyä. Veronpalautukset edellyttävät eräiden, mm. yrityksen jalostusarvoon perustuvien, ehtojen täyttymistä.<sup>191</sup>

Suomessa maksetaan vuosittain noin kolme miljardia euroa ympäristölle haitallisia tukia<sup>192</sup>. Suurin osa tuista liittyy edellä mainittuihin polttoaineiden ja energian verohelpotuksiin. Lisäksi maatalous kerää suuren osan ympäristölle haitallisten tukien kokonaismäärästä. Energiasektoriin kohdistuvat verotuet ovat erityisen haitallisia juuri ilmastokannalta, sillä tuet kannustavat yrityksiä käyttämään saastuttavia fossiilisia polttoaineita.<sup>193</sup> Suomen ilmastopolitiikan pitkän aikavälin tavoite on saavuttaa hiilineutraalisuus; 2020-luvulla tavoitteena on saavuttaa yli 50 %:n uusiutuvan energian osuus kaikesta energiankulutuksesta. Lisäksi vuoteen 2030 mennessä Suomi luopuu kivihiilen käytöstä, biopolttoaineiden osuus liikenteessä pyritään nostamaan 30 %:iin ja sähkö- sekä kaasuautojen yhteismäärä pyritään kasvattamaan 300 000:een.<sup>194</sup> Ympäristöministeriön julkaiseman raportin perusteella on selvää, että Suomen on pyrittävä pääsemään

<sup>189</sup> SEUT 107 ja 108 artikla.

<sup>190</sup> 1472/1994: Laki nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta 29.12.1994 ja Verohallinnon ohje: Energiaverotus 2017.

<sup>191</sup> 1260/1996: Laki sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta 30.12.1996 ja Verohallinnon ohje: Energiaintensiivisten yritysten veronpalautus 2017.

<sup>192</sup> Ympäristölle haitallisten tukien määrittelystä ks. Hyyrynen 2013, 9.

<sup>193</sup> Hyyrynen 2013.

<sup>194</sup> Valtioneuvoston selonteko kansallisesta energia- ja ilmastostrategiasta vuoteen 2030 2017, 15–16, 31–32, 58–59 63, 89.

eroon ympäristölle haitallisista tuista, mikäli se mieli saavuttaa ilmastostrategiansa tavoitteet ja myöhemmin hiilineutraalisuuden. Tukien poistamiseen liittyy kuitenkin esimerkiksi tulonjakoon kohdistuvia ongelmia. Ympäristölle haitallisten verotukien poistaminen saattaa siten johtaa sosiaalisen ja taloudellisen kestävyuden ongelmiin, minkä vuoksi poistotapaa tulee harkita huolellisesti ja etsiä aktiivisesti sellaisia toimenpiteitä, joilla voidaan lieventää tukien poistamisesta aiheutuvia negatiivisia seurauksia. Samoin tulee tarkastella nykyisten verosopimusten asemaa, jotta valtion tai jonkin teollisuudenalan suhteellinen kansainvälinen kilpailukyky ei pääse heikkenemään tukien poistamisen seurauksena.<sup>195</sup>

Vaikka yritysverotusta ei ole kokonaan harmonisoitu EU-alueella, on olemassa muutamia direktiivejä, jotka koskevat yritysverotusta: emo-tytäryhtiödirektiivi, korkorojaltidirektiivi sekä yritysjärjestelydirektiivi. Direktiivit koskevat lähinnä eri EU-valtioissa sijaitsevien etuyhteisyritysten välisiä transaktioita ja yritysjärjestelyjä. Emo-tytäryhtiödirektiivin pääasiallinen tehtävä on helpottaa yritysten vapaata sijoittumista EU-alueella varmistamalla, että eri valtioissa sijaitsevien yhtiöiden välistä yhteistyötä kohdellaan samalla tavalla kuin jos yhtiöt sijaitisivat samassa valtiossa. Korkorojaltidirektiivin tehtävä on puolestaan turvata EU-valtioiden rajat ylittävälle korko- ja rojaltimaksuille yhtä edullinen verokohtelu kuin jos maksu tapahtuisi yhden valtion sisällä. Periaatteena on, että maksuja verotetaan kerran ja vain kerran. Toisaalta direktiivi estää veron perimisen lähiyhtiöiden välisistä korko- ja rojaltimaksuista. Yritysjärjestelydirektiivillä pyritään taas poistamaan yritysjärjestelyiden, kuten sulautumisten ja varojensiirron, verotuksellisia esteitä EU-alueella. Direktiivi koskee ainoastaan yritysten tuloverotusta.<sup>196</sup>

Em. direktiivien perimmäinen tarkoitus on varmistaa yritysten samankaltainen ja oikeudenmukainen kohtelu koko EU-alueella. Direktiivit saattavat kuitenkin mahdollistaa EU-alueella tapahtuvan verosuunnittelun ja siten verotuottojen vääristyneen jakautumisen alueen sisällä. Esimerkiksi emo-tytäryhtiödirektiivi mahdollistaa eri EU-valtioissa sijaitsevien emo- ja tytäryhtiöiden välisen voitonjaon ilman veroseuraamuksia. Näin ollen konsernin sisällä on käytännössä mahdollista siirtää voitto verotettavaksi siellä, missä se on edullisinta. Voitto voidaan siirtää joko alhaisen verokannan EU-valtiossa sijaitsevan konserniyhtiön verotettavaksi tai EU:n ulkopuolella sijaitsevaan yhtiöön vähäisin veroseuraamuksin sellaisen maan kautta, jolla on konsernin kannalta edullinen verosopimusverkosto. Myös nollaverotustilanteet voivat olla emo-tytäryhtiödirektiivin perusteella mahdollisia.<sup>197</sup>

---

<sup>195</sup> Hyyrynen 2013, 10–11.

<sup>196</sup> Helminen 2016, 145–146, 164–165, 184–188.

<sup>197</sup> Helminen 2016, 146, 155.

Kaikkiin kolmeen direktiiviin sisältyy erityinen veronkiertolauseke tai -säännös, joiden tehtävä on estää mahdolliset direktiivien väärinkäytökset verohyödyn toivossa. Jos transaktiot tai muut järjestelyt on tehty siksi, että niiden pääasiallinen tavoite on ollut hyötyä direktiivien tarjoamista veroeduista, jäsenvaltioilla on oikeus ja velvollisuus evätä saadut hyödyt. Esimerkiksi yritysjärjestelydirektiivin osalta järjestelyjä tekevillä yrityksillä täytyy olla järjestelyilleen jokin liiketaloudellinen peruste, kuten kilpailukyvyn parantuminen. Verojen minimointi ei ole hyväksyttävä peruste.<sup>198</sup>

Edellisten direktiivien lisäksi EU on antanut alkuvuonna 2016 toimenpidepaketin koskien veronkierron estämistä unionialueella. Paketti sisältää kaksi direktiiviehdotusta, joista ensimmäinen koskee veronkierron estämistä ja toinen monikansallisten yhtiöiden maakohtaista veroraportointia.<sup>199</sup> Näistä jälkimmäinen on hyväksytty toukokuussa 2016<sup>200</sup> ja aiempi hieman myöhemmin samana vuonna. Direktiivit eivät koske pelkästään yritysten tuloverotusta, mutta niillä on yhtymäkohtia myös yhteisöverotukseen. Direktiivien tavoitteena on hillitä kansallisten verojärjestelmien eroja hyödyntävää aggressiivista verosuunnittelua sekä toimeenpanna BEPS-hankkeen suositukset koordinoidusti koko EU-alueella. Uudella veronkierron toimenpidepaketilla on lisäksi kytkös komission ajamaan yhteiseen yhtiöveropohjaan (CCTB) tähtäävään hankkeeseen. CCTB rajoittaisi toteutuessaan valtioiden itsemääräämisoikeutta kuitenkin huomattavasti enemmän kuin veronkiertoa koskevat direktiivit.<sup>201</sup> Sekä CCTB että veronkierron estämiseen tähtäävät säännökset saattavat jatkossa toimia erityisesti taloudellisen kestävä kehityksen edistäjänä, mikäli taloudellisen kestävä kehityksen pääasialliseksi tavoitteeksi katsotaan oikeudenmukainen tulonjako valtioiden kesken sekä nollaverotustilanteiden poistaminen kansainvälisestä verotuksesta.

## 5.3 Yhteisöt kansainvälisessä toimintaympäristössä

### 5.3.1 *Kestävän kehityksen esteitä – esimerkkejä muista maista*

Globaalisti tarkasteltuna yritysten tuloverotuksessa on monenlaisia ongelmia, jotka näyttäytyvät haitallisina kestävä kehityksen tavoitteiden kannalta. Globaalit ongelmat voivat liittyä esimerkiksi valtioiden kahden- tai monenvälisiin verosopimuksiin, joissa sovitaan mm. veropohjasta maiden välisissä transaktioissa sekä kaksinkertaisen vero-

<sup>198</sup> Helminen 2016, 162–163, 182–183, 211–212.

<sup>199</sup> Viitala 2016, 336.

<sup>200</sup> 2016/881: NDir 2016/881 direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla 25.5.2016.

<sup>201</sup> Viitala 2016, 336–337.

tuksen poistomenetelmistä. Kansainvälinen verokilpailu ja veroparatiisit hankaloittavat omalta osaltaan kestäväen kehityksen tavoitteiden toteuttamista. Toisaalta jokaisen valtion tai alueen soveltamissa verojärjestelmissä on omat tunnuspiirteensä ja erikoistilanteensa; monet niistä ovat ristiriidassa kestäväen kehityksen tavoitteiden kanssa, mutta monet valtiot pyrkivät myös aktiivisesti hyödyntämään yritysverotusta kestäväen kehityksen tavoitteiden saavuttamisessa.

Verohelpotuksia käytetään joskus vastoin niiden tarkoitusta: verohelpotusten tehtävä ei ole itsessään pienentää muutamien, valikoitujen yritysten taloudellista riskiä vaan kannustaa esimerkiksi kehittämään uudenlaista teknologiaa, tukea uusia työpaikkoja synnyttävää taloudellista toimintaa tai kannustaa yrittäjyyteen. Hyvänä esimerkkinä verohelpotusten väärinkäytöstä toimii esimerkiksi Helsingin Sanomissa 26.8.2017 julkaistu artikkeli kasvavasta vaatteiden kulutuksesta ja vaatejätteen määrästä. Artikkelissa nostetaan esille mm. amerikkalaisen jalkapallon liiga NFL:n *Super Bowl* -mestaruusottelu, jota varten painatetaan satojatuhansia oheistuotteita, kuten t-paitoja ja hattuja. Tuotteet painatetaan molempien mestaruusotteluun osallistuvien joukkueiden logoilla ennakoon ennen kuin voittaja on selvinnyt. Siksi noin 100 000 hävinneen joukkueen logolla varustettua fanituotetta jää käyttämättä joka vuosi. Liiga onkin keksinyt kustannustehokkaan tavan päästä eroon näistä turhista tuotteista: hävinneen joukkueen tuotteet lähetetään kehitysyhteistyöjärjestöjen, kuten World Visionin, kautta kehitysmaihin, ja joukkueet saavat lisäksi verovähennyksiä tekemistään lahjoituksista. Idea kuulostaa sinänsä hyvältä sopimukselta – köyhät ja apua tarvitsevat saavat ehjiä ja puhkaita vaatteita samalla kun joukkue pienentää verotettavaa tulostaan lahjoituksista saatavilla verovähennyksillä. Ongelman ydin piilee kuitenkin siinä, että länsimaista tulevista kierrätysvaatteista on esimerkiksi Afrikassa jo niin paljon tarjontaa, että se vaikuttaa haitallisesti maiden omaan vaateollisuuteen. Paikan päällä tehty vaate paitsi tuottaisi tuloja paikalliselle väestölle, pienentäisi myös kuljetuksista aiheutuvia päästöjä ja ylläpitäisi perinteistä pukeutumiskulttuuria.<sup>202</sup> Järkevätkin tuntuvalla kehitysyhteistyöllä, jota verotuksella tuetaan, saattaa siis joskus olla kauaskantoisia vaikutuksia. Tässä tapauksessa verotuksella saatetaan edesauttaa monentasoisia kestäväen kehityksen ongelmia, vaikka alun perin tarkoitus on ollut hyvä. Toisaalta asialla on myös kääntöpuolensa: jos NFL:n tekemiä vaatelahjoituksia ei tuettaisi verohelpotuksin, mitä vaatteille tapahtuisi? Ne voisivat joutua suoraan kaatopaikalle tai poltettavaksi, mikä olisi ympäristönäkökulmasta kestäväntöntä. Suurissa urheilutapahtumissa, kuten Super Bowlissa, on kiinni valtavia rahasummia. Urheilutapahtumien ympärillä toimivat organisaatiot ovat taloudellisesti riippuvaisia tapahtumien onnistumisesta, ja oletettavasti fanituotteiden myynti on vilkkainta tapahtuman aikana sekä heti sen jälkeen. Siten on ymmärrettävää, että

---

<sup>202</sup> Manner & Similä 2017.

joukkueet haluavat valmistautua ennakkoon mahdolliseen myyntipiikkiin. Toisaalta vaatelahjoitusten tukeminen verohelpotuksin saattaa kannustaa joukkueita vielä huolettomampaan ennakointiin, jos taloudellinen riski on verohelpotusten takia joka tapauksessa pienempi kuin ilman niitä.

Eri alueet kärsivät erilaisista ongelmista, jotka saattavat olla joko paikallisia tai maailmanlaajuisia. Ympäristöongelmat painottuvat suuriin teollisuuskaupunkeihin, joissa energiankulutus on valtavaa ja sitä myöten päästöt ovat suuret. Esimerkiksi vuonna 2015 Kiinan 500 suurimmasta kaupungista vain prosentin ilmanlaatu täytti WHO:n asettamat rajoitukset, ja 16 Kiinan kaupunkia kuului maailman 20 saastuneimman kaupungin joukkoon. Kiina on nykyisin maailman suurin ympäristöpäästöjen tuottaja, ja sen suurimmat kestävä kehityksen ekologiset ongelmat liittyvät huonoon ilmanlaatuun, vesistöjen saasteisiin, puhtaan veden riittävyyteen sekä jätteiden käsittelyyn. Toisaalta Kiina on muutamien viime vuosien aikana alkanut panostaa ympäristönsuojeluun ja esimerkiksi uusiutuviin energiamuotoihin. Tiedetään, että aiemmankaltainen talouskasvu ei ole jatkossa enää mahdollinen, mikä saattaa ympäristöongelmien lisäksi aiheuttaa myös vakavia talous- ja sosiaaliongelmia. Kiinassa, samoin kuin useissa muissakin maissa, kestävä kehityksen ongelmia on pyritty lieventämään yritysten tuloverotukseen liittyvien kannustimien ja uusien kohdennettujen verojen avulla.<sup>203</sup>

Kiinassa yritysten on mahdollista saada verovähennyksiä, jos ne osallistuvat ympäristönsuojeluun; esimerkiksi tietynlaisten tuotteiden valmistajat saavat 10 %:n vähennyksen verotettavasta tulostaan, jos ne käyttävät tuotteidensa valmistukseen erikseen määriteltäviä kierrätysmateriaaleja. Myös ympäristöystävällisiin tuotantomenetelmiin tai -laitteisiin sijoitetusta summasta voi saada 10 %:n suuruisen verovähennyksen, joka on hyvitetävissä maksettavasta yhteisöverosta viiden seuraavan verovuoden aikana.<sup>204</sup> Jos siis kiinalainen yritys sijoittaa esimerkiksi miljoonan johonkin ympäristöystävälliseen tuotantolaitteeseen, se voi saada sadantuhannen vähennyksen maksettavasta yhteisöverosta. Jos yhteisöveron määrä on tänä vuonna esimerkiksi 60 000, yrityksen ei tarvitse maksaa yhteisöveroa tänä verovuonna ollenkaan ja lisäksi 40 000 jää vielä vähennettäväksi viiden seuraavan vuoden maksettavasta yhteisöverosta. Yrityksellä on myös mahdollisuus saada 50 %:n suuruisen ylimääräinen vähennys siitä summasta, joka on käytetty ympäristönsuojelun tutkimus- ja kehitystoimintaan<sup>205</sup>. Jos siis yritys on käyttänyt esimerkiksi 10 000 energiaa säästävän teknologian tutkimukseen, se voi saada 5 000 ylimääräisen vähennyksen 10 000 todellisten kulujen lisäksi.

Kiinassa ympäristönsuojelupoliittisista syistä yhteisöverotukseen kuuluu säännös, jonka mukaan sellaiset tulot, jotka on saatu ympäristönsuojeluprojektiin osallistuvilta

---

<sup>203</sup> Cheng & Shi 2015.

<sup>204</sup> Cheng & Shi 2015, 75.

<sup>205</sup> Cheng & Shi 2015, 75.

yritykseltä, voivat olla saajayritykselle kokonaan tai osittain verovapaita. Kiinalaisilla yrityksillä on lisäksi mahdollisuus kirjanpidon nopeutettuun poistoon tietyistä uusiutuvan energian koneista ja laitteista. Mikäli yritys tekee lahjoituksen Kiinan ympäristönsuojelusäätiölle, se on oikeutettu vähennyksiin lahjoitusta vastaavasta summasta verotettavaa tuloa laskettaessa.<sup>206</sup>

Edellä esitellyt esimerkit käsittelevät Kiinassa yritysten tuloverotukseen liittyviä ympäristönäkökulmia. Kiina on tällä hetkellä maailman suurin päästöjenaiheuttaja, ja sen ympäristöongelmat ovat erittäin vakavia. Tämä tarkoittaa, että ympäristönsuojelun osalta tehtävää on paljon, ja pelkät yritysverotukseen liittyvät ohjauskeinot eivät tule missään tapauksessa ratkaisemaan maan ympäristöongelmia. Silti Kiinassa on tehty viime vuosien aikana rohkeita päätöksiä ympäristönsuojelun suhteen, ja suotuisan kehityksen kannalta olisi jokseenkin toivottavaa, että Kiina ottaisi pikimmiten aktiivisen ratkaisijan roolin ympäristönsuojelijana, sillä oma esimerkki on usein paras johtamiskeino.

### 5.3.2 *Globaali taloudellinen kestävä kehitys ja yritysverotus*

Kansainvälisellä verokilpailulla tarkoitetaan yleensä valtioiden pyrkimyksiä luoda toinen toistaan parempia verotuksellisia olosuhteita, jotta valtio nähtäisiin joko hyvänä sijoituskohteena, houkuttelevana sijoittumispaikkana yritykselle tai sen tytäryhtiölle tai houkuttelevana asuinpaikkana korkeasti koulutetulle väestölle. Globalisaation myötä verokilpailun rooli kansainvälisessä taloudessa on korostunut jatkuvasti, kun pääoma ja muut tuotannontekijät ovat yhä helpommin liikuteltavissa. Käynnissä on ”kilpailu pohjalle”<sup>207</sup>, jossa valtiot kilpailevat verotuloista houkuttelemalla maahan investointeja tarjoamalla mm. matalan yhteisöverokannan. Monikansalliset yhtiöt pyrkivät optimoimaan verotuksensa ja etsivät siten jatkuvasti uusia keinoja pienentää veroastettaan. Keinoihin kuuluvat mm. siirtohinnoittelu, valtioiden välisten verolainsäädäntöjen eroavaisuuksien hyödyntäminen ja varallisuuden ohjaaminen veroparatiiseihin.<sup>208</sup>

Verokilpailua käydään useilla eri verotuksen aloilla, mutta verolajin luonteesta riippuu, miten herkkä tietty verolaji on kansainväliselle verokilpailulle. Yritysverotus on yksi eniten kilpailluista verotuksen alalajeista, sillä yrityksellä on useita helposti liikuteltavia kirjanpidollisia eriä, kuten aineeton pääoma. Yrityksen tehtävä on tuottaa omistajilleen voittoa, joten se pyrkii aktiivisesti optimoimaan verotustaan. Viime vuosina on lisäksi kiinnitetty erityisesti huomiota immateriaalioikeuksien verotukseen. Yritysverokilpailussa valtioilla on käytössään sekä yleisiä että kohdennettuja keinoja, joilla pyri-

<sup>206</sup> Cheng & Shi 2015, 75.

<sup>207</sup> Engl. *race to the bottom*.

<sup>208</sup> Ks. esim. Hjerpe 2009, 75–78 tai Knuutinen 2014b, 218–221.



tään vaikuttamaan yritysten sijoittumis- ja investointipäätöksiin. Yleisenä keinona käytetään alhaista yhteisöverokantaa, joka houkuttelee yrityksiä sijoittumaan ja ohjaamaan rahavirtansa sellaiseen valtioon, jonka yhteisöverokanta on pieni. Tähän perustuu myös veroparatiisien suosio.<sup>209</sup> Toisaalta kohdennettuina keinoina voidaan käyttää sellaisia keinoja, jotka poikkeavat maan yleisestä yritysverojärjestelmästä. Tällaisiin keinoihin voidaan lukea esimerkiksi yrityskohtaiset tuloverosopimukset<sup>210</sup>, joita mm. Luxemburgin verohallinto on solminut viime vuosina monikansallisten yritysten kanssa.<sup>211</sup> Toisaalta verotuksen ulkopuolinen houkutteleva seikka voi olla vaikkapa hyvä oikeusvarmuus<sup>212</sup>. Useiden veroparatiiseiksi luokiteltujen alueiden houkuttelevuus perustuu nimenomaan verotustietojen salassapitoon, jolloin tietojenvaihtoa ei käydy muiden valtioiden veroviranomaisten kanssa<sup>213</sup>.

Aina alhainen verotus ei kuitenkaan ole yrityksen ainoa sijoittumista määrittävä tekijä. Taloustieteessä yrityksen sijoittumisstrategiat on perinteisesti voitu jakaa kolmeen ryhmään: kustannusten minimointi, myyntituottojen maksimointi ja voittojen maksimointi. Kustannuksia minimoivien yritysten eräs sijoittumiseen vaikuttava tekijä on kyllä verotus, mutta verotus on vain eräs tuotantokustannuksista yhdessä esim. työvoiman ja pääoman kanssa, joten myös niiden hinnat vaikuttavat keskeisesti yrityksen sijoittumispäätökseen. Sen sijaan myyntituottoja maksimoivassa mallissa keskeisiä sijoittumispäätökseen vaikuttavia tekijöitä ovat kilpailijoiden toimenpiteet ja hinnoittelu. Yrityksen päämäärä on saavuttaa mahdollisimman laaja alueellinen hallinta tai jopa monopoliasema, mihin verotus ei sinänsä vaikuta. Voiton maksimointi on puolestaan sekoitus kahta edellistä mallia.<sup>214</sup> On lisäksi oletettavaa, että yritykset, jotka pyrkivät maksimoimaan voittonsa, haluavat sijoittua sellaiselle alueelle, jossa yhteisöverotaso on matala, jolloin nettovoitto on suurempi. Edellä olevista malleista ja niiden taustatekijöistä<sup>215</sup> voidaan johtaa ajatus, jonka mukaan vero-optimoitua sijoittumisstrategiaa käyttävät usein yritykset, joiden tuotanto on pitkälti automatisoitua (vähäiset työvoimakustannukset) ja jotka tuottavat suuren marginaalin tuotteita (raaka-ainekustannukset ja kuljetuskustannukset lähes vakiot), joiden tuotanto on säänneltyä (vähäiset muutokset tuotannossa ja tietynlaiset, määritellyt laitteet tuotteiden valmistamiseen). Tällaisten yritysten suurimmat kustannukset ovat useimmiten juuri suorat verot eli käytännössä voitosta maksettavat yhteisöverot tai investointien tuotoista maksettavat verot.

<sup>209</sup> Knuutinen 2014b, 219–221.

<sup>210</sup> Engl. *advance tax rulings*.

<sup>211</sup> Luxemburgin vuodon eli nk. LuxLeaksin sekä Panaman papereiden taustoista lisää mm. Huesecken & Overesch 2015, 1, 4–6, Leyendecker ym. 2014 ja Obermayer & Obermaier 2017.

<sup>212</sup> Knuutinen 2014b, 219–221.

<sup>213</sup> OECD 1998, 23, 27–28.

<sup>214</sup> Rantanen 2011, 4–20.

<sup>215</sup> Rantanen 2011.

Maita tai alueita, joiden verotus on hyvin alhaista tai jotka soveltavat jopa nollaverotusta, kutsutaan veroparatiiseiksi. Veroparatiiseissa olevien varojen määrää on mahdoton arvioida niiden verojärjestelmän läpinäkymättömyyden vuoksi, mutta joidenkin esitysten mukaan varat olisivat jopa yli kymmenen prosenttia koko maailman bruttokansantuotteesta. Varat käsittävät sijoituksia ja pääomia kehittyneistä maista mutta myös esimerkiksi rikollis- ja huumeliigojen varallisuutta sekä kehitysmaiden johtajien salattua omaisuutta.<sup>216</sup> Globaalit jättiyritykset ovat aiheuttaneet verojärjestelyillään paljon kansainvälistä keskustelua siitä, missä menee hyväksyttävän tai eettisen ja tuomittavan verosuunnittelun raja. Yritykset harjoittavat aggressiivista verosuunnittelua ja ovat mm. perustaneet tytäryhtiöitä ja nk. pöytälaatikkoyhtiöitä (osittain) veroparatiiseiksi luetuille alueille, kuten Irlantiin, Bermudalle, Bahamalle ja Luxemburgiin verotuksen välttämiseksi.<sup>217</sup> Yhdysvaltojen hallituksen tarkastusviraston mukaan sadasta suurimmasta yhdysvaltalaisesta pörssiyrityksestä 83 yrityksellä on veroparatiiseihin sijoittuneita tytäryhtiöitä<sup>218</sup>.

Veroparatiiseja käytetään yleisesti yhteisöjen ja yksilöidenkin aggressiiviseen verosuunnitteluun. OECD:n arvion mukaan valtiot menettävät jopa 240 miljardin dollarin liikevaihdon vuosittain johtuen voittojen siirtämisestä veroparatiiseihin<sup>219</sup>. Toisaalta on arvioitu, että pelkästään kehitysmaat menettäisivät voitonsiirtojen seurauksena noin 100 miljardia dollaria ja globaalisti menetykset olisivat jopa 600 miljardin dollarin luokkaa<sup>220</sup>. IMF:n arvion mukaan kehitysmaat menettävät vuosittain noin 200 miljardia dollaria, joka riittäisi esimerkiksi kouluttamaan kaikki ne 59 miljoonaa lasta, jotka eivät käy koulua, tarjoamaan riittävästi maataloustukia, jotta ruoka riittäisi kaikille, sekä vähentämään sairauksia puolella kansainvälisen tavoitteen mukaisesti<sup>221</sup>. Jos toisaalta kaikkia veroparatiiseihin suuntautuvia sijoituksia – niin yritysten kuin yksityishenkilöidenkin sijoituksia – verotettaisiin edes pienellä prosentilla, lopputuloksena saattaisi olla massiivinen lisärahoitus esimerkiksi ilmastonmuutoksen torjumiseen tai koulutusmahdollisuuksien parantamiseen.

Tämän tutkimuksen puitteissa ei ole mahdollista käsitellä yritysten käyttämiä ja valtioiden tarjoamia erilaisia veronkiertomahdollisuuksia, mutta yhteisesti voidaan todeta, että kaikki aggressiivisen verosuunnittelun järjestelyt ovat monimutkaisia systeemejä, jotka sisältävät useita tytäryhtiöitä ja/tai postilaaatikkoyrityksiä veroparatiiseiksi luokitelluilla alueilla. Useimpiin tapauksiin pätee se, että yrityksen varsinainen tulos tehdään jossain muualla kuin veroparatiisin alueella. Syynä tähän on se, että veroparatiisivaltios-

<sup>216</sup> Hjerppe 2009, 84–85.

<sup>217</sup> Huesecken & Overesch 2015 ja Knuutinen 2017, 277–278.

<sup>218</sup> Hjerppe 2009, 85.

<sup>219</sup> OECD 2017a, 9.

<sup>220</sup> Cobham & Janský 2015, 24 ja Cobham & Klees 2016, 1, 10–11.

<sup>221</sup> Adams 2016.

sa harjoitetusta liiketoiminnasta maksetaan verot normaalisti kyseiseen valtioon, mutta sen sijaan veroparatiisin ulkopuolella kerrytettyyn tuloon voidaan soveltaa matalaa yhteisöverokantaa. Siten yritykset pyrkivät siirtämään muualla tuotetun tulon muodollisesti veroparatiisivaltiossa sijaitsevan yhtiön tulokseksi, jolloin yrityksen kokonaisverokanta muodostuu yleensä todella pieneksi.<sup>222</sup>

Reilu vero ry julkaisi lokakuussa 2017 taulukon, johon on kerätty suomalaisten monikansallisten yritysten nk. vertailukelpoiset veroasteet<sup>223</sup>. Vertailukelpoiset veroasteet on saatu jakamalla yrityksen maksamat tuloverot sen liikevoitolla ennen veroja. Yhdistyksen selvityksen mukaan Suomen soveltama 20 %:n yhteisöverokanta on kilpailukykyinen mutta sillä ei ole mahdollisuuksia pärjätä kansainvälisessä verokilpailussa, jossa jotkut valtiot tarjoavat yrityksille verohelpotuksia tai tekevät suurten yritysten kanssa jopa yrityskohtaisia tuloverosopimuksia.<sup>224</sup> Yrityskohtaiset tuloverosopimukset tarjoavat kansainvälisille jättyyrityksille usein sellaiset veroedut, ettei muiden valtioiden ole mahdollista kilpailla yrityksen tuomista verotuloista yleisen lainsäädännön puitteissa<sup>225</sup>. Reilu veron raportin mukaan suomalaisten monikansallisten yhtiöiden vertailukelpoiset veroasteet vaihtelevat huomattavasti. Vuonna 2016 alhaisin vertailukelpoinen veroaste oli Nesteellä (12,6 %) ja korkein Uponorilla (31,3 %). Nesteen veroaste oli siis huomattavasti alhaisempi ja Uponorin selvästi korkeampi kuin Suomen soveltama 20 %:n yhteisöveroaste. Vaihtelevat veroasteet voivat johtua yritysten harjoittamasta aggressiivisesta verosuunnittelusta. Aggressiivista verosuunnittelua harjoittavat yritykset käyttävät hyväkseen mm. valtioiden tarjoamia verohelpotuksia tai esimerkiksi EU:n tarjoamia veroetuja. Myös velkajärjestelyt eri valtioissa sijaitsevien konttoreiden välillä syövät yritysten vertailukelpoista veroastetta.<sup>226</sup> Aggressiivinen verosuunnittelu ei kuitenkaan täysin selitä vaihtelevia veroasteita: myös täysin eettisesti toimivalla yrityksellä saattaa olla vallitsevaa yhteisöverokantaa pienempi veroaste esim. vanhoista tappioista tai verovapaista luovutuksista johtuen. Siten vertailukelpoinen veroaste ei tarjoa täysin aukontaa tapaa mitata yritysten eettisyyttä tai verosuunnittelun määrää.

Reilu veron mukaan yritysten raportointi kaipaa lisää avoimuutta ja läpinäkyvyyttä. Jotkin pörssiyritykset raportoivat tuloksestaan puutteellisesti. Tähän ongelmaan Reilu vero ehdottaa ratkaisuksi maakohtaista tuloverojen raportointia, josta selviäisi raportoivatko yritykset tuloksensa oikein siellä, missä niiden liiketoiminta ja arvonluonti sijaitsevat. Toisaalta Suomen verolainsäädännössä on yhdistyksen mielestä parantamisen varaa, ja se kannustaakin Suomea harkitsemaan verohelpotusten myöntämistä uusille suurille

<sup>222</sup> OECD 1998, 22–24 ja Falbén 2016, 22–24.

<sup>223</sup> Engl. *comparable tax rate*.

<sup>224</sup> Summary – Comparable Tax Rates 2017.

<sup>225</sup> Ks. esim. Knuutinen 2017, 277–278 tai Huesecken & Overesch 2015.

<sup>226</sup> Granath 2017 ja Summary – Comparable Tax Rates 2017.

investoinneille, kuten biojalostamoille.<sup>227</sup> Reilu veron tekemästä selvityksestä ei löydy lisätietoja ainakaan yhdistyksen avoimilta internet-sivuilta. Selvityksen tukena olisi hyvä olla jonkinlainen raportti tai analyysi siitä, miten yritysten tunnuslukuja ja tulosraportointia on käsitelty. Reilu veron kehittämä vertailukelpoinen veroaste voisi olla sinänsä mielenkiintoinen apuväline yritysten aggressiivisen verosuunnittelun analysoimiseen, mutta saatavilla olevien tietojen perusteella selvityksen luotettavuutta ei pystytä riittävästi todentamaan. Kuitenkin tulevaisuudessa tarvitsemme lisää Reilu veron selvityksen kaltaisia analyysejä monikansallisten yritysten tekemistä, ”pinnan alla” tapahtuvista verosuunnittelutoimista, jotta pystyisimme paremmin vastaamaan kansainväliseen verokilpailuun lainsäädännön avulla.

Yritysten kansainvälinen tuloverotus on kerännyt viime vuosina paljon julkisuutta, ja ihmisten tietous yritysten maksamista alhaisista tuloveroista niiden harjoittaman verosuunnittelun seurauksena on lisääntynyt. Uutena aspektina useat valtiot sekä talousalueet ovat alkaneet kiinnittää entistä enemmän huomiota verokilpailun haittoihin sekä veroparatiisien toimintaan ja ovat myös ottaneet askeleita aggressiivisen verosuunnittelun kitkemiseksi. OECD lanseerasi vuonna 2013 pidetyssä G20-kokouksessa uuden BEPS-ohjelman, jossa on mukana lähes 100 maata tai talousaluetta<sup>228</sup>. BEPS-ohjelman tarkoituksena on vähentää verojärjestelmien porsaanreikiä ja maiden välisiä epäjohtonmukaisuuksia, jotka saattavat helpottaa yritysten tekemiä voitonsiirtoja veroparatiiseihin tai kehitysmaihin, joiden kanssa yrityksen sijoittumisvaltiolla on suotuisa verosopimus<sup>229</sup>. Vuonna 2015 OECD julkaisi 15 kohdan toimintaohjelman, jossa käsitellään mm. oikeansuuruista siirtohinnoittelua ja siirtohinnoittelun läpinäkyvämpää raportointia, veropohjan rapautumisen estämistä sekä kiinteän toimipaikan käsitteen väärinkäytön ehkäisyä.<sup>230</sup>

Hjerpe on esittänyt artikkelissaan mielenkiintoisen verokilpailua ja veroparatiiseja koskevan ehdotuksen. Hän ehdottaa, että YK:n tulisi luoda uusi ylikansallinen järjestö, WTO, jolla ei tässä tapauksessa tarkoiteta jo olemassa olevaa World Trade Organizationia vaan World Taxation Organizationia. Tämän uuden WTO:n tehtävänä olisi mm. yhdessä vanhan WTO:n kanssa seurata monikansallisten yritysten verojärjestelyjä ja sijoittumista eri maihin sekä tehdä uusia säännösehdotuksia haitallisen verokilpailun ja veroparatiisien kuriin saamiseksi. Keskeistä on, että tällä hetkellä verottoman pääoma, esimerkiksi sijoitukset veroparatiiseihin, tulisi saada verotuksen piiriin ja sitä kautta osaksi maailmanlaajuisten kestävä kehityksen ongelmien ratkaisua. Toisaalta veroparatiiseja ylläpitävät tiukat pankkialaisuudet tulisi pyrkiä purkamaan ja sitä kautta avaa-

<sup>227</sup> Granath 2017.

<sup>228</sup> OECD 2017a, 9.

<sup>229</sup> Ks. lisää verosopimuksista osana kestävä kehitystä tutkielman luku 5.4.

<sup>230</sup> OECD 2017a, 9–10, 19–20 ja Crivelli ym. 2015, 4.

maan verottajalle pääsy rahavirtojen synty lähteille. Tavoitteena olisi automaattinen verotietojen vaihto valtioiden kesken, jotta markkinat voisivat toimia mahdollisimman tehokkaasti toimien samalla myös kestävän kehityksen tavoitteiden eduksi.<sup>231</sup>

Aiemmin mainittiin jo EU:n tavoitteet taloudellisen kestävyuden parantamiseksi mm. aggressiivisen verosuunnittelun mahdollisuuksia vähentämällä. Vuoden 2016 lopussa annettu CCTB-ehdotus EU-alueen yhteiseksi veropohjaksi on varsin rohkea ajatus komissiolta. Toteutuessaan CCTB mahdollistaisi paitsi tehokkaamman aggressiivisen verosuunnittelun torjunnan mutta veisi myös mukanaan suuren osan valtioiden itsemääräämisoikeutta. Ehdotus tulee varmasti herättämään vielä paljon keskustelua valtioiden suvereniteetista ja EU:n liittovaltioistumisesta olkoonkin, että ehdotuksen läpimeno vaatisi kaikkien EU-valtioiden yksimielisyyden. Oletettavaa on, että tietyt, veroparatiiseiksikin kutsutut, valtiot EU:n sisällä eivät ole järin innoissaan vastaanottamassa uutta yhteistä yhtiöveroehdotusta, sillä se saattaisi heikentää niiden kilpailuetua merkittävästi. Tällä hetkellä CCTB:tä ajankohtaisempaa on kuitenkin veronkiertodirektiivin 2016/1164 implementointi, joka sekin on jo varsin mittava edistysaskel kohti taloudellista kestävyttä. EU-tasolta lähtevä pyrkimys edistää veronkiertodirektiivin avulla BEPS-hankkeen suositusten implementointia osaksi valtioiden lainsäädäntöä on oikea tapa saattaa suositukset osaksi lainsäädäntöä, sillä BEPS-suositusten implementointi kansallisesti saattaisi pahimmillaan luoda lisää verotuksellisia esteitä vapaille unionin sisämarkkinoille. Toisaalta mm. Reilu vero ry:n sekä Hjerpen peräänkuuluttama maa-kohtainen verotustietojen raportointi<sup>232</sup> on jo hyväksytty uudeksi direktiiviksi<sup>233</sup>, joten ainakin EU-alueella taloudellisen kestävän kehityksen turvaaminen vaikuttaisi olevan menossa oikeaan suuntaan.

## 5.4 Verosopimuksilla kohti kestävyttä?

Verosopimukset ovat kahden tai useamman valtion välisiä sopimuksia, joilla pyritään ennen kaikkea poistamaan kaksinkertainen verotus valtioiden välillä tapahtuvista transaktioista, kuten yritysten välisistä korkomaksuista tai osingonjaosta. Sopimuksissa määritellään usein ainakin veropohja eli mitä veroja ylipäättään sovelletaan, ketä voidaan verottaa ja mistä tuloista. Usein verosopimukset rajoittavat esimerkiksi osingoista, korkomaksuista ja rojalteista maksettavia lähdeveroja tai asettavat rajoituksia yritysten maksamiin tuloveroihin, jotka kertyvät sopimusvaltiossa sijaitsevan kiinteän toimipai-

<sup>231</sup> Hjerpe 2009, 93–97.

<sup>232</sup> Granath 2017 ja Hjerpe 2009, 93–97.

<sup>233</sup> 2016/881: NDir 2016/881 direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla 25.5.2016.

kan tuloista. Periaatteessa valtiot tai talousalueet voivat itse määrittellä sopimuksen ehdot, mutta usein sopimusten lähtökohtana käytetään joko OECD:n määrittelemää mallisopimusta tai YK:n mallisopimusta.<sup>234</sup> YK:n mallisopimus on tarkoitettu käytettäväksi silloin, kun kyse on kehitysmaan kanssa tehtävästä verosopimuksesta<sup>235</sup>. Verosopimuksia uudistetaan aika ajoin valtioiden talouksien ja valtioiden välisen liiketoiminnan kehittyessä, mutta osa edelleen käytössä olevista sopimuksista on tehty jo siirtomaavallan aikana 1950-luvulla. Esimerkiksi Sambian ja Ranskan välinen sopimus on solmittu vuonna 1950 ja Sierra Leonen ja Norjan välinen sopimus vuonna 1951<sup>236</sup>.

Verosopimusten ns. kultaisen säännön mukaan verosopimukset voivat ainoastaan rajoittaa maan kansalliseen lainsäädäntöön perustuvaa verotusoikeutta mutta eivät laajenna sitä. Verosopimusosoikeudessa keskeistä on lisäksi lievemmän normin periaate, jolla tarkoitetaan sitä, että verosopimusten määräyksiä sovelletaan silloin, kun ne tuottavat verovelvolliselle lievemmän verokohtelun kuin mitä kansallinen lainsäädäntö tuottaisi. EU-oikeudella on puolestaan aina etusija ristiriitatilanteissa. Tämä johtaa siihen, että oli pa kyse joko kansallisen lainsäädännön normista tai maiden välisestä verosopimuksesta, EU-oikeus syrjäyttää kummatkin säännökset. EU-oikeuden etusijaperiaatteesta ei ole olemassa varsinaista säännöstä, vaan etusijaperiaate on syntynyt EU-tuomioistuimessa oikeuskäytännön perusteella.<sup>237</sup>

Lähtökohtaisesti verosopimusten tavoite on hyvä: poistaa kaksinkertainen verotus tai lieventää sitä ja kannustaa siten yrityksiä kansainvälistymään. Verosopimuksilla on kuitenkin kääntöpuolensa, kuten verosopimuskeinottelu<sup>238</sup>, artiklakeinottelu<sup>239</sup> sekä nollaverotus<sup>240</sup>. Verosopimuskeinottelussa yritykset pyrkivät ketjuttamaan liiketoimintonsa nk. läpikulkuyhtiöiden avulla siten, että ”tulot kuljetetaan takaisin asuinvaltioon edullista verosopimusreittiä pitkin tai mahdollisesti jopa veroparatiisissa sijaitsevaan väliyhtiöön”,<sup>241</sup>. Artiklakeinottelussa puolestaan jostakin yrityksen transaktiosta pyritään muodostamaan sellainen kokonaisuus, että se täyttäisi jonkin edullisen verosopimusartiklan tunnusmerkit<sup>242</sup>. Kummallekin edellä esitetylle tilanteelle ominaista on se, että verosopimusosoikeuden varsinainen tarkoitus ei ole mahdollistaa kyseiset verotuksellisesti edulliset tilanteet. Kyseessä ei ole laitton vaan pikemminkin moraalisesti arveluttava toimi. Nollaverotuksella puolestaan tarkoitetaan sitä, että kahdesta sopimusvaltiosta kumpikaan ei verota tiettyä tuloa, kuten yrityksen sisäisesti maksettuja korkomaksuja. Esi-

<sup>234</sup> Helminen 2005, 20–25.

<sup>235</sup> Ks. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2011.

<sup>236</sup> Mistreated: The tax treaties – 2016, 15.

<sup>237</sup> Helminen 2005, 30–31.

<sup>238</sup> Engl. *treaty shopping*.

<sup>239</sup> Engl. *rule shopping*.

<sup>240</sup> Engl. *double non-taxation*.

<sup>241</sup> Knuutinen 2013, 187

<sup>242</sup> Knuutinen 2013, 187–188.

merkiksi Ugandan verosopimus Alankomaiden kanssa estää Ugandaa verottamasta hollantilaisten sijoittajien tuloja, kuten osinkoja, joita he saavat Ugandasta. Myöskään Alankomaat ei yleensä verota tällaisia tuloja, jolloin kyseessä on nollaverotustilanne. Samanlainen nollaverotustilanne aiheutuu mm. Iso-Britannian ja Malawin välisestä verosopimuksesta.<sup>243</sup>

ActionAidin<sup>244</sup> tutkimuksessa tarkasteltiin yli 500 verosopimusta, joita on tehty vuoden 1970 jälkeen matalan tai keskitulotason maiden<sup>245</sup> kanssa. Useimmat näistä maista sijaitsevat Saharan eteläpuolisessa Afrikassa tai Aasiassa. Tutkimus osoittaa, miten kansainvälisten yritysten verotusoikeus on jaettu matalan tulotason ja kehittyneiden valtioiden kesken. Tutkimus on laajuudessaan poikkeuksellinen kahdesta syystä: ensinnäkin data, johon tutkimus perustuu, on julkisesti saatavilla ja toiseksi, käyttäjäystävällinen data tarjoaa mahdollisuuden nopeaan ja luotettavaan verosopimusten arviointiin. Erityisesti datan julkisuus on varsin merkityksellistä ja poikkeuksellista, sillä useimmat (matalan tulotason) maat eivät tarjoa solmimiaan verosopimuksia julkisesti ilmaiseksi saataville. Toisaalta verosopimusten läpikäyminen on varsin aikaa vievää, vaikka sopimukset olisivatkin julkisesti saatavilla.<sup>246</sup>

ActionAidin tuottaman raportin tarkoituksena on osoittaa matalan ja keskitulotason maiden sekä kehittyneiden valtioiden välisissä verosopimuksissa esiintyvät epäsuhdut, jotka rajoittavat matalan tulotason valtioiden verotusoikeutta kohtuuttomasti ja siten köyhdyttävät valtiota. Raportin mukaan matalan tulotason valtiot tarvitsisivat nopeasti huomattavasti parempia verosopimuksia kehittyneiden talouksien kanssa. Tutkimuksessa havaittiin, että verosopimukset rajoittavat matalan tulotason maiden verotusoikeutta erityisesti kolmessa eri verolajissa:

- monikansallisten yritysten tuloverotuksessa
- ulkomaisten maksujen lähdeverotuksessa ja
- luovutusvoittoverotuksessa.<sup>247</sup>

Verosuunnitteluun ja verosopimukseen liittyvä keskeinen käsite on kiinteä toimipaikka<sup>248</sup>. Verosopimusten keskeisenä periaatteena on, että ainoastaan sillä valtiolla, jossa monikansallisella yrityksellä on kiinteä toimipaikka, on oikeus verottaa yritystä sen ansaitsemista tuloista. Kiinteän toimipaikan määritelmä voi olla hieman erilainen eri vero-

<sup>243</sup> Mistreated: The tax treaties – – 2016, 10.

<sup>244</sup> ActionAid on kansainvälinen sitoutumaton järjestö, joka työskentelee köyhyyden ja epäoikeudenmukaisuuden poistamiseksi. Järjestö on perustettu vuonna 1972 ja se on rekisteröitynyt Johannesburgiin, Etelä-Afrikkaan. ActionAid julkaisee internetsivuillaan lyhyitä tutkimuksia ja reportaaseja kehitysmaista mm. naisten asemaan, maatalouteen ja verotuksellisiin aiheisiin liittyen. Järjestöä on arvosteltu sen varainkeruun korkeista kustannuksista sekä perättömistä väitteistä, jotka koskivat geenimuunneltujen kasvisatojen kulutusta Afrikassa.

<sup>245</sup> Engl. *low and lower-middle income countries*.

<sup>246</sup> Mistreated: The tax treaties – – 2016, 7.

<sup>247</sup> Mistreated: The tax treaties – – 2016, 4.

<sup>248</sup> Ks. alaviite 95

sopimuksissa, mutta usein nk. pöytälaatikkoyhtiöt eivät muodosta kiinteää toimipaikkaa. Esimerkiksi verkkokauppa Amazon kanavoi myyntinsä Iso-Britanniaan Luxemburgin kautta välttämällä kiinteän toimipaikan muodostumisen ja siten suuren osan tuloveroistaan Britanniaan vielä alkuvuodesta 2015. Toisaalta esimerkiksi Kiinan ja Mongolian välisessä verosopimuksessa on sovittu, että kiinalainen rakennustyömaa Mongoliassa muodostaa kiinteän toimipaikan Mongoliaan vasta, kun työmaa on jatkunut yli 18 kuukautta. Lauseke on varsin rajoittava, sillä Mongoliassa ei ole oikeutta verottaa kiinalaisyrittäjien työmaasta saamia tuloja ainakaan ensimmäiseen puoleentoista vuoteen, jolloin maa saattaa menettää valtavat verotulot. Mikäli työmaa ei valmistu 18 kuukauden aikana, saatetaan työmaan omistavaa yritystä nimellisesti vaihtaa, jolloin edelleen seuraavan 18 kuukauden aikana Mongoliassa ei ole verotusoikeutta omistajan työmaasta saamiin tuloihin.<sup>249</sup> Ottaen huomioon, että Kiinan investoinnit Mongoliaan vuosina 2003–2012 kasvoivat yli 200-kertaisiksi<sup>250</sup>, menetetyt verotulot ovat varsin huomattavat. ActionAidin raportista kuitenkin selviää, että kiinteän toimipaikan käsitteen perusteella verotettavien yritystulojen määrä on viime vuosina parantunut<sup>251</sup>.

Lähdeverot ovat kehitysmaille helppo ja tehokas tapa taata monikansallisten yritysten veronmaksu ennen kuin tuotot valuvat maasta ulos yritysten omistajien taskuihin. Monikansalliset yhtiöt maksavat omistajilleen monenlaisia maksuja: osinkoja, lainojen korkomaksuja, rojalteja ja erilaisia asiantuntija- ja konsulttipalkkioita. Useissa kehitysmaiden tekemissä verosopimuksissa rajoitetaan edellä mainittujen maksujen verottamista joko prosentuaalisesti tai rajoittamalla veropohjaan kuuluvia eriä. Tämä johtaa paitsi lähdeveroista saatavien tulojen vähentymiseen myös monikansallisten yritysten tuloverotuksesta saatavien verotuottojen pienenemiseen<sup>252</sup>. Tällaisia lähdeverojen soveltamisen kokonaan kieltäviä verosopimuksia on olemassa useita. Lisäksi monessa verosopimuksessa rajoitetaan lähdeverotuksen soveltaminen hyvin alhaisiin prosentteihin. Eriytyisen huolestuttavaa lähdeverojen kieltäminen verosopimuksilla on silloin, kun maa, johon esimerkiksi osingot maksetaan, ei itsekään verota näitä ulkomailta saapuvia tuloja. Tällöin törmätään seuraavaan ongelmaan – nollaverotukseen.<sup>253</sup>

Havainnollistetaan lähdeverotusoikeutta rajoittavien verosopimusten vaikutuksia hieman konkreettisemmalla tasolla. Bangladesh on neuvotellut kolmenkymmenen rikkaan valtion kanssa verosopimukset, joihin sisältyy jonkinlainen rajoitus tai jopa kokonainen kieltäminen soveltaa lähdeveroja suorille sijoituksille maksettaviin osinkoihin. Bang-

<sup>249</sup> Mistreated: The tax treaties – – 2016, 16.

<sup>250</sup> UNCTAD: Bilateral FDI Statistics, China.

<sup>251</sup> Mistreated: The tax treaties – – 2016, 16.

<sup>252</sup> Mikäli matalan tulotason maa soveltaa verotuksessaan lähdeveroja, tämä voi kannustaa monikansallisia yrityksiä siirtämään liikevaihtoaan sellaisiin maihin, joissa lähdeveroja yrityksestä ulos maksetuista maksuista ei sovelleta. Tällöin yrityksen liikevoitto ja sitä myötä voitosta maksettava tulovero pienenee matalan tulotason valtiossa.

<sup>253</sup> Mistreated: The tax treaties – – 2016, 17–18.



ladesh ei siis saa verottaa ulkomaisten sijoittajien Bangladeshista saamia osinkoja ol- lenkaan tai ainoastaan hyvin pienellä prosentilla. On arvioitu, että nämä pienet myönny- tykset maksavat tälle erittäin köyhälle valtiolle jopa 85 miljoonaa dollaria vuosittain. Kun esimerkiksi yksi paikallisliikenteen bussi maksaa Bangladeshissa noin 69 000 dol- laria, maahan voitaisiin ostaa yli 1 200 bussia yhden vuoden menetetyillä lähdeverotu- loilla.<sup>254</sup> Yhden ainoan verosopimuslausekkeen uudelleen neuvottelulla voitaisiin päästä paljon lähemmäs esimerkiksi kestävän kehityksen Agenda 2030:n tavoitetta numero 11, jonka päämäärä on ”*taata turvalliset ja kestävät kaupungit sekä asuinyhdyskunnat*” ja erityisesti sen alakohtaa 11.2 ”*taata vuoteen 2030 mennessä kaikille turvallinen, edulli- nen, luotettava ja kestävä liikennejärjestelmä, parantaa liikenneturvallisuutta erityisesti lisäämällä julkista liikennettä ja kiinnittämällä erityistä huomiota huono-osaisten, nais- ten, lasten, vammaisten ja ikääntyneiden tarpeisiin*”<sup>255</sup>.

OECD on julkaissut nk. malliverosopimuksen (MTC), jonka tarkoitus on pyrkiä rei- lumpiin kansainvälisen verotuksen käytäntöihin, välttää kaksinkertainen verotus ja estää verojen välttäminen. Sopimus julkaistiin ensimmäisen kerran vuonna 1958, jolloin talo- uksien integroituminen ja globalisoituminen olivat jo hyvässä vauhdissa. Sittemmin sopimusta on muokattu ja laajennettu vastaamaan kulloisenkin talouden tilan tarpeita. Sopimuksessa määritellään yksityiskohtaisesti useita kansainväliseen verotukseen liitty- viä termejä sekä annetaan ratkaisuehdotuksia mm. eri tulolajien verotusoikeuden oikeu- denmukaiseen jakoon valtioiden välillä.<sup>256</sup> Kansainvälisten vero-ongelmien ratkaisemi- nen onkin juuri se seikka, johon sopimuksella pyritään, ja koska sopimus ei ole sidottu minkään maan kansalliseen lakiin, se on varsin tehokas ongelmanratkaisija. Mallisopi- mus liitteineen on erittäin yksityiskohtainen raportti, jota tuskin mikään valtio sellaise- naan soveltaa mutta jota käytetään sopimus pohjana ainakin kaikissa OECD-maiden verosopimuksissa. OECD-maiden lisäksi MTC on varsin laajasti hyväksytty ylikansalli- nen sopimus, jota sovelletaan laajasti ja jonka vuoksi kansallisista lakisäädöksistä ollaan myös usein valmiita joustamaan kansainvälisten suhteiden sujuvoittamiseksi. Mallive- rosopimus on päivitetty viimeksi vuonna 2014, minkä lisäksi OECD julkaisi heinäkuus- sa 2017 sopimuksen päivittämistä koskevan lähes 300-sivuisen luonnoksen. Päivityk- sessä mm. tarkennetaan kiinteän toimipaikan käsitettä esimerkiksi arvonlisäverotuksen osalta.<sup>257</sup>

OECD:n malliverosopimus on hyväksytty osaksi G20-maiden BEPS-hanketta<sup>258</sup>, jo- ka pyrkii osaltaan edistämään verosopimusoikeuden kehittymistä oikeudenmukaisem-

<sup>254</sup> Freedom to move – – 2016, 5, 27 ja Mistreated: The tax treaties – – 2016, 19.

<sup>255</sup> Agenda 2030 - kestävän kehityksen tavoitteet.

<sup>256</sup> OECD 2014.

<sup>257</sup> OECD 2017b.

<sup>258</sup> OECD 2014 ja OECD 2017b.

paan suuntaan<sup>259</sup>. BEPS-hankkeen saavutuksiin voidaan lukea lisäksi monenkeskinen menettely<sup>260</sup> (MLI), jonka tehtävä on saattaa BEPS-hankkeen toimenpide-ehdotukset osaksi valtioiden verosopimuksia. Toimenpide-ehdotukset tähtäävät puolestaan mm. verosopimus- ja artiklakeinottelun sekä kiinteän toimipaikan käsitteen väärinkäytön lopettamiseen. Tällä hetkellä MLI:n on allekirjoittanut yli 70 maata ja talousaluetta, ja se kattaa yli 1100 kahdenvälistä verosopimusta, mikä on noin kolmasosa kaikista maailman verosopimuksista.<sup>261</sup> Tulevaisuudessa jää nähtäväksi, millaisen vastaanoton päivitetty malliverosopimus sekä monenkeskinen menettely saavat ja voivatko nämä ylikansalliset sopimukset ratkaista olemassa olevia kansainvälisen verosopimusoikeuden ongelmia. Ainakin Suomessa OECD:n malliverosopimusta sekä sen kommentaareja ja monenkeskistä menettelyä yhdessä EU:n säädösten kanssa sovelletaan rinnakkain toisiinsa täydentävästi EU-oikeuden etusijaperiaatetta noudattaen. Samoin EU:n veronkiertodirektiivi pyrkii varmistamaan BEPS-hankkeen toimenpiteiden toimeenpanon unionin jäsenvaltioissa<sup>262</sup>.

Verosopimuksista voidaan siten todeta, että niiden tarkoitus on pääosin hyvä mutta toteutus ontuu vielä joiltakin osin. Köyhien ja rikkaiden maiden välinen neuvotteluvoima tulee esille verosopimusten valtasuhteita tarkasteltaessa, ja on huomattavaa, miten suuren määrän verotuloja erityisesti köyhät valtiot menettävät niille epäedullisten verosopimusten vuoksi. Kaikki menetetyt verotulot vaikuttavat negatiivisesti eritoten taloudelliseen kestävään kehitykseen, mutta niiden vaikutukset ulottuvat myös muihin kestävään kehityksen osa-alueisiin. YK:n malliverosopimuksen<sup>263</sup>, OECD:n BEPS-hankkeen, MLI:n ja malliverosopimuksen sekä EU:n veronkiertoon puuttuvien säädösten myötä verosopimukset voivat tulevaisuudessa olla väylä kokonaisvaltaiseen taloudelliseen kestävyteen.

---

<sup>259</sup> OECD 2015, 40. Toimenpide nro 6 ottaa nimenomaan kantaa verosopimusten väärinkäyttöön ja esittää toimenpide-ehdotuksia väärinkäytösten estämiseksi.

<sup>260</sup> Engl. *multilateral instrument*.

<sup>261</sup> OECD 2017c.

<sup>262</sup> 2016/1164, nk. veronkiertodirektiivi.

<sup>263</sup> United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2011.

## 6 LOPUKSI

Kestävä kehitys tuntuu olevan tämän hetken puhutuimpia aiheita. Tutkijat varoittavat nykyisen systeemin kestättömyydestä, television ajankohtaisohjelmat käsittelevät milloin lihansyönnin ilmastovaikutuksia milloin yhtiöiden aggressiivista verosuunnittelua, ja valtiot ottavat pieniä askeleita kohti vihreämpiä yhteiskuntia. Verotuksesta puhutaan paljon, mutta yleensä sitä ei pidetä osana kestävästä kehityksestä, sen esteitä tai edistäjiä. Verotus nähdään usein pakollisena pahana, ja puhe verosuunnittelusta saa monet varpailleen, vaikka todellisuudessa lähes jokainen palkansaaja ja yritys toteuttaa verosuunnittelua myös omassa verotuksessaan. Verotuksen kytkeytyminen arkipäivän elämään, omiin ja muiden valintoihin, jää usein huomaamatta, ja juuri siinä piilee sekä verotuksen uhat että mahdollisuudet kestävä kehityksen kannalta. Verotuksella voidaan helposti ohjailta kuluttajia tiettyyn suuntaan. Toisaalta verojen piilevyys osana jonkin tuotteen tai palvelun hintaa voi aiheuttaa mm. tulonjaollisia ongelmia. Siksi verojen käytössä tulee olla varovainen.

Tämän tutkimuksen tavoitteena oli kartoittaa kulutus- ja yritysverotuksen suhdetta kestäväan kehitykseen ja tutkia, millä tavoin verotus voi joko estää tai edistää kestäväan kehitystä. Tutkimuksen pääpaino oli ekologisessa kestävässä kehityksessä, mutta koska ilmiöt eivät koskaan ole toisistaan irrallisia, myös muita kestävyuden osa-alueita on käsitelty tarpeen vaatiessa. Varsinkin yritysverotuksen osalta taloudellinen kestävä kehitys korostui kansainvälisen verokilpailun ja yhtiöiden harjoittaman verosuunnittelun vuoksi. Tarkoitus ei ole ollut esittää mitään valmiita ratkaisumalleja esimerkiksi vihreämmän verojärjestelmän saavuttamiseksi vaan tarjota katsaus siihen, mitä on jo tehty tai mitä mahdollisuuksia tai uhkia erilaiset verotusjärjestelmät tarjoavat. Tavoitteessa on onnistuttu hyvin ottaen huomioon, että tutkimuskenttä on hyvin hajanainen ja että tutkimustietoa kestäväan kehityksen ja verotuksen suhteesta on vielä suhteellisen vähän saatavilla. Kulutus- ja yritysverotuksen valitseminen viitekehikseksi tarjosi hyvän pohjan kestäväan kehityksen tarkastelulle, tosin aiheen rajaaminen pelkästään näihin verolajeihin oli ajoittain vaikeaa. Etukäteen mielenkiintoni suuntautui erityisesti ekologisen kestävyuden parantamiseen verotuksen avulla, mutta tutkimusprosessin loppua kohti taloudellisen kestävyuden merkitys kasvoi huomattavasti. Aihetta voisikin jalostaa vielä edelleen keskittymällä esimerkiksi pelkästään taloudelliseen kestävyyteen verotuksen näkökulmasta tai siihen, miten juridiikan avulla voidaan ohjata järjestelmää kokonaisvaltaisesti ekologisempaan suuntaan. Myös henkilökohtaisen verotuksen liittäminen kestäväan kehityksen osa-alueisiin olisi mielenkiintoinen ja monipuolinen, joskin haastava tutkimuskohde.

Yleisen kulutusverotuksen osalta mielenkiintoisin havainto oli se, että verosäädöksiin ei välttämättä aina tarvitse liittyä suoraan kestäväan kehitykseen toimiakseen sen esteenä tai edistäjänä. Mm. EU-alueen harmonisointikäytännöt ovat osaltaan mahdollis-

taneet yritysten paremman liikkuvuuden ja tehokkaamman verojärjestelmän, mutta toisaalta ne ovat myös ehkä aiheuttaneet uusia kestävän kehityksen ongelmia. Kilpailu asiakkailta on kiristynyt vuosi vuodelta, jolloin yritysten on ollut pakko etsiä vaihtoehtoisia, halvempia tapoja toimia. Tämä on johtanut osaltaan siihen, että yritykset ovat aiempaa tietoisempia verojen vaikutuksista ja pyrkivät aktiivisesti löytämään keinoja verotuksen optimoimiseksi. EU:n komission esittämä koko EU:n laajuinen arvonlisäveroalue olisi toteutuessaan suuri uudistus, jonka tuloksena ainakin EU:n sisäinen unionikauppa muodostuisi aiempaa kannattavammaksi. Arvonlisäverojärjestelmän uudistaminen parantaisi myös yritysten kilpailuneutraliteettia. Suomen kannalta kiinnostavaa olisi lisäksi ainakin Norjan ja Ahvenanmaan osuus uudessa verojärjestelmässä. Yhteisen arvonlisäveropohjan tai -kannan määrittäminen olisi erityisesti taloudellisen kestävyuden kannalta merkittävää. Yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään on silti vielä pitkä matka, sillä sen muodostaminen vaatisi kaikkien EU-maiden konsensuksen.

Vero- ja oikeuspoliittisessa keskustelussa on jo pitkään tunnistettu ympäristöverojen kaksoishyöty, ja siitä on tehty paljon tieteellistä tutkimusta. Tutkijakunta on ollut poikkeuksellisen yksimielinen ympäristöverojen eduista, joskin myös kritiikkiä on esitetty. Silti vasta hiljattain, muutaman viime vuoden aikana, ympäristöverot on otettu laajemmin osaksi valtioiden talousarvioita ja veropoliittista keinovalikoimaa. Kun otetaan vielä huomioon ne seikat, että ympäristötietoisuus on kasvanut parin viime vuosikymmenen aikana valtavasti ja toisaalta taloudessa on eletty pitkiä aikoja matalasuhdanteissa, voidaan vain todeta, että ympäristöveroille olisi ollut käyttöä jo aikoja sitten. Vihreä veroreformi on käynnissä useissa valtioissa, mm. Suomessa, mutta vihreiden verojen käyttöönotto on edelleen varsin hidasta. Ympäristön ja yhteiskunnan kannalta on toivottavaa, että verotuksen painopiste siirtyisi mahdollisimman nopeasti ympäristölle haitallisen toiminnan kireämpään verottamiseen madaltaen samalla ympäristölle suotuisten toimintojen kokonaisveroastetta.

Kiinaan, ja sen verojärjestelmässään tekemiin muutoksiin, on palattu useita kertoja tämän tutkimuksen aikana. Kiina on ekologisen kestävyuden, ja miksei muidenkin kestävyuden osa-alueiden, kannalta merkityksellinen valtio ja mielenkiintoinen tutkimuskohde. Tilastojen ja tutkimusten valossa Kiinaa voitaisiin pitää jopa maailman saastuneimpana maana, ja sen ympäristöongelmat ovat aivan omaa luokkaansa. Toisaalta sekä ympäristöä että taloudellista kestävyyttä rasittaa maan miljardiväestö, joka tavoittelee entistä parempaa elämäntyyliä yhteiskunnan vaurastumisen seurauksena. Kiina on ottanut sekä verotuksellaan että muulla sisäpolitiikallaan voimakkaasti kantaa yhteiskunnallisiin ja ympäristöllisiin ongelmiin pyrkien pienentämään omaa ekologista jalanjälkeään. Kysymys kuitenkin kuuluu, riittääkö se? Mitä hyötyä on sähköautojen tai kierätettyjen rakennusmateriaalien käyttöön kannustavista verohelpotuksista, jos suurin osa maan sähköstä tuotetaan joka tapauksessa fossiililla polttoaineilla tai yhä uudet rakennukset valtaavat alaa metsiltä ja maatalousmaalta? Onko reilua, että Kiina suhtautuu

suojelevasti kotimaisia yrityksiä kohtaan vaikeuttaen ulkomaisten yhtiöiden investointeja esimerkiksi niille epäsuotuisan ALV-politiikan seurauksena, kun se samaan aikaan tekee itse valtavia, itselleen verotuksellisesti kannattavia, investointeja ulkomaille oman verosopimusverkostonsa turvin? Kiinan tekemät muutokset omassa ympäristöpolitiikassaan ovat vielä varsin tuoreita, joten niistä ei ole toistaiseksi ollut saatavilla tutkimustietoa. Aika siis näyttää, miten hyvin uudet verosäädökset purevat yhteiskunnallisten ongelmien ratkaisussa.

Eurooppaa on pidetty jo pitkään vihertyvän ympäristöpolitiikan suunnannäyttäjänä. Totta onkin, että monessa EU-maassa ollaan jo hyvin pitkällä ekologisen verouudistuksen ja muun ympäristöpolitiikkaan liittyvän juridiikan osalta. Sama ei ole kuitenkaan pätenyt taloudellisen kestävyuden osa-alueella: viime vuosien tietovuotopaljastukset ovat osoittaneet yritysten ja verohallintojen kestäättömät toimintatavat ja syöneet pohjaa EU:n yhteisiltä kilpailuneutraaleilta sisämarkkinoilta. Virheistä on kuitenkin opittu: tällä hetkellä EU:ssa valmistellaan unioninlaajuista BEPS-suositusten käyttöönottoa, joiden tehtävä on suojella verojärjestelmää veropohjan rapautumiselta ja taata oikeudenmukainen verotus siellä, missä yritys tekee tuloksensa. EU on ottanut aktiivisen roolin veroparatiisien vastaisessa politiikassa, jota tukee lisäksi komission esittämä CCTB-ehdotus unionin yhteisestä yritysveropohjasta. Yritysvastuun korostuminen näkyy siten myös Euroopan unionin talouspolitiikassa, josta sen toivotaan leviävän muihinkin valtioihin ja muille talousalueille lievittäen siten esimerkiksi kehitysmaihin kohdistuvia epäedullisia käytäntöjä mm. verosopimusten osalta. Ehdotus EU:n yhteisestä veropohjasta tyrmättiin kuitenkin sen ensimmäisellä esityskerralla vuonna 2011, joten ehdotuksen läpimeno on edelleen hyvin epävarmaa ja käsittely hidasta.

Yleisesti ottaen juuri rakenteelliset ongelmat, kuten EU:n hidas päätöksenteko ja kehitysmaiden teollisuusmaiden kanssa solmimat epäedulliset verosopimukset, ovat omiaan estämään kestävä kehityksen toteutuminen – tai ainakin hidastamaan sitä. Varsinkin ekologisen kestävyuden kannalta tärkeää olisi toimia mahdollisimman pian. Vakiintuneet, pitkään käytössä olleet säädökset, joiden muuttumista vastustetaan, jarruttavat verojärjestelmän vihertymistä. Suomessa esimerkiksi ympäristölle haitalliset verotuet ovat monien mielestä tarpeellisia, ja ehkä ne sitä osittain ovatkin. Samalla ne kuitenkin myös estävät markkinoiden luonnollista toimintaa ja pahimmassa tapauksessa pysäyttävät kestävä kehityksen kokonaan. Kokonaisvaltaisen, ehkä kalliin tai vaikeankin muutoksen sijaan keskitytään usein liian pieniin asioihin, joiden kokonaismerkitys on vähäinen. Maailma ei pelastu, vaikka kaikki alkaisivat ajaa sähköautolla. Siksi olennaista olisi keskittyä suurten kokonaisuuksien muuttamiseen ja pitkäjänteiseen, isoja muutoksia tuottavaan ympäristöpolitiikkaan, jonka tuloksena olisi ajatus- ja arvomaailman muutos. Ilman asenteiden ja kulutustapojen muutosta on turhaa kuluttaa voimavaroja yksittäisten, kestävä kehitystä parantavien verojen säätämiseen. Tavoitteiden saavuttamiseksi kestävästä kehityksestä on saatava taloudellisesti kannattavaa.

*"There is no Plan B, because there is no Planet B." – Ban Ki-moon*

## LÄHTEET

- Adams, Natasha (2016) Why tax is a feminist issue. ActionAid. <<https://www.actionaid.org.uk/blog/campaigns/2016/01/29/why-tax-is-a-feminist-issue>>, haettu 10.8.2017.
- Agenda 2030 – kestävän kehityksen tavoitteet. Suomen YK-liitto. <<http://yk.fi/sdg>>, haettu 1.6.2017.
- Arvonlisäverokannat EU-maissa. Suomen Yrittäjät. <<https://www.yrittajat.fi/yrittajan-abc/verotus/arvonlisaverotus/arvonlisaverokannat-eu-maissa-320875>>, haettu 22.5.2017.
- Bachus, Kris (2012) Improving the methodology for measuring the greening of the tax system. Teoksessa: *Green Taxation and Environmental Sustainability*, toim. Larry Kreiser – Ana Yábar Sterling – Pedro Herrera – Janet E. Milne – Hope Ashiabor, 3–16. Edward Elgar, Cheltenham.
- Brännare, Stina – Kerkkänen, Tuomas (2016) "Lehdistön arvonlisäveron ajoitus meni totaalisesti pieleen" – Kustantajien vastaisku jätti verottajalle luun käteen. YLE Uutiset <<http://yle.fi/uutiset/3-9162994>>, haettu 27.4.2017.
- Buchanan, Mark (2017) China's Electric Cars Are Actually Pretty Dirty. Bloomberg. <<https://www.bloomberg.com/view/articles/2017-07-04/china-s-electric-cars-are-actually-pretty-dirty>>, haettu 14.11.2017.
- Burningham, Kate – Thrush, Diana (2003) Experiencing Environmental Inequality: The Everyday Concerns of Disadvantaged Groups. *Housing Studies*, Vol. 18(4), 517–536.
- Cheng, Suwina – Shi, Shanshan (2015) Green Tax in the People's Republic of China. *International Tax Journal*, Vol. 41(2), 61–73.
- Cobham, Alex – Janský, Petr (2015) Measuring misalignment: The location of US multinationals' economic activity versus the location of their profits. *International Centre for Tax and Development (ICTD) Working Paper* 42.
- Cobham, Alex – Klee, Steven J. (2016) Global Taxation: Financing Education and the Other Sustainable Development Goals. *The Education Commission, Background Paper: The Learning Generation*.
- Crivelli, Ernesto – De Mooij, Ruud – Keen, Michael (2015) Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries. *IMF Working Paper* WP/15/118.
- Ecosystems and Human Well-Being: Synthesis* (2005) Millennium Ecosystem Assessment. Island Press, Washington.
- Falbén, Annika (2016) The Double Irish with a Dutch Sandwich -järjestelyn mahdollisuudet ja rajat. Julkaistu Edilexissä 15.3.2016. <[www.edilex.fi/lakikirjasto/16277](http://www.edilex.fi/lakikirjasto/16277)>, haettu 29.10.2017.

- Farley, Joshua (2014) *Steady State Economics*. Teoksessa: *Degrowth: A Vocabulary for a New Era*, toim. Giacomo D'Alisa, Federico Demaria ja Giorgos Kallis, 49–52. Taylor and Francis, Lontoo.
- Freedom to move: women's experience of urban public transport in Bangladesh, Brazil and Nigeria, and how lost tax revenues can pay to improve it (2016) ActionAid, Johannesburg.
- Frilander, Jenni (2015) Onko sähköauto päästötön? YLE Uutiset. <<https://yle.fi/uutiset/3-8034654>>, haettu 14.11.2017.
- Granath, Juha (2017) Selvitys: Suuryritysten veroasteissa suuria eroja. Iltalehti. <[http://www.iltalehti.fi/talous/201710122200455794\\_ta.shtml](http://www.iltalehti.fi/talous/201710122200455794_ta.shtml)>, haettu 16.10.2017.
- Green Budget Europe (2015) <<https://green-budget.eu/>>, haettu 5.10.2017.
- Harper, Christina K. (2007) *Climate Change and Tax Policy*. *Boston College International and Comparative Law Review*, Vol. 30(2), 411–460.
- Hakapää, Sari – Huhtala, Hanna – Johansson, Andreas – Lindholm, Matti, – Paavolainen, Joonas (2016) *Kansainvälinen arvonlisäveroitus – Esimerkkitapauksia suomalaisen yrityksen näkökulmasta*. Kauppakamari, Helsinki.
- Helminen, Marjaana (2016) *EU-vero-oikeus*. Talentum, Helsinki.
- Helminen, Marjaana (2005) *Kansainvälinen tuloveroitus*. WSOY, Helsinki.
- Henkow, Oskar – Norrman, Andreas (2011) Tax aligned global supply chains. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, Vol. 41(9), 878–895.
- Hickey, Colin – Rieder, Travis N. – Earl, Jake (2016) Population Engineering and the Fight against Climate Change. *Social Theory and Practice*, Vol. 42 (4), 845–870.
- Hirvonen, Ari (2011) *Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan*. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17, Helsinki.
- Hjerppe, Reino (2009) Verotus ja globaali verokilpailu. Teoksessa: *Oikeudenmukainen veroitus – mistä rahat yhteiseen hyvinvointiin?*, toim. Antti Alaja, 75–99. Gummerus, Jyväskylä.
- Huhtala, Anni (2015) Keisarin uudet kierrätysvaatteet. VATT. <[http://vatt.fi/artikkeli/-/asset\\_publisher/keisarin-uudet-kierratysvaatteet](http://vatt.fi/artikkeli/-/asset_publisher/keisarin-uudet-kierratysvaatteet)>, haettu 24.4.2017.
- Hyrskke, Anna (2012) *Vastuullinen sijoittaminen*. Finanssi- ja vakuutuskustannus, Helsinki.
- Hyrynen, Matti (2013) Ympäristön kannalta haitalliset tuet. Ympäristöministeriön raportteja 13/2013. Ympäristöministeriö, Helsinki.



- Indirect tax rates table (2017) KPMG.  
<<https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/indirect-tax-rates-table.html>>, haettu 30.5.2017.
- Juanto, Leila – Saukko, Petri (2014) *Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus*. 8. uud. p. Talentum, Helsinki.
- Kerkkänen, Tuomas (2016a) Ihmettelitkö verkkokaupan halpoja hintoja? Yle tutki, miten Ahvenanmaan veroton pakettiralli toimii. YLE Uutiset, Helsinki. <<http://yle.fi/uutiset/3-9122901>>, haettu 24.5.2017.
- Kerkkänen, Tuomas (2016b) Lehtiralli. YLE Uutiset, Helsinki. <<http://yle.fi/uutiset/3-9165820>>, haettu 27.4.2017.
- Kestämätön käy kalliiksi – 10 teesiä kestäväään talouteen (2013) Sitra, Helsinki.
- Knuutinen, Reijo (2012) *Verosuunnittelua vai veron kiertämistä: verosuunnittelun ja veron kiertämisen välinen rajanveto tuloverotuksessa*. Sanoma Pro, Helsinki.
- Knuutinen, Reijo (2013) Veron minimointi ja yrityksen yhteiskuntavastuu. *Verotus*, Vol. 63 (2), 177–191.
- Knuutinen, Reijo (2014a) Veronkiertäminen, veronkierto vai verolain kiertäminen – terminologinen tarkastelu. *Verotus*, Vol. 64 (2), 169–177.
- Knuutinen, Reijo (2014b) *Verotus ja yrityksen yhteiskuntavastuu*. Lakimiesliiton kustannus, Helsinki.
- Knuutinen, Reijo (2017) *Hyvät pahat verot*. Docendo, Jyväskylä.
- Kulutusverot Suomessa. Veronmaksajain Keskusliitto.  
<<https://www.veronmaksajat.fi/luvut/Tilastot/Kulutusverot/>>, haettu 11.5.2017.
- Kurkioja, Kari – Sneek, Timo (2012) *Valmisteverotus Suomessa*. Lakimiesliiton kustannus, Helsinki.
- Laukkanen, Marita (2013) Vihertyvä maatalouspolitiikka vesiensuojelun välineenä: tuottaako maatalouden ympäristötuki tulosta? *Kansantaloudellinen aikakauskirja*, Vol. 109, 311–323.
- Lignier, Philip (2011) The role of taxation in addressing the externalities of road transport: a critical analysis of Australian tax policy. *Australian tax forum: a journal of taxation policy, law and reform*, Vol. 26(2), 137–171.
- Manner, Maria – Similä, Ville (2017) Suomalaiset ostavat ja hylkäävät vaatteita kiihtyvään tahtiin – Mitä käytetyille vaatteille pitäisi tehdä, kun niitä ei enää haluta edes Afrikassa? Helsingin Sanomat. <<http://www.hs.fi/ulkomaat/art-2000005341035.html>>, haettu 28.8.2017.

- Maatalouden ravinnekuorman rankka vähentäminen vaatii ympäristötuen remonttia (2013) VATT. <[http://vatt.fi/artikkeli/-/asset\\_publisher/maatalouden-ravinnekuorman-rankka-vahentaminen-vaatii-ymparistotuen-remonttia](http://vatt.fi/artikkeli/-/asset_publisher/maatalouden-ravinnekuorman-rankka-vahentaminen-vaatii-ymparistotuen-remonttia)>, haettu 24.4.2017.
- McGill, Greg (2010) The Effects of Taxation on Sustainable Development. *Local Economy*, Vol. 25(3), 251–263.
- Mistreated: The tax treaties that are depriving the world's poorest countries of vital revenue (2016) ActionAid International, Johannesburg.
- Murphy, Kevin (2012) The social pillar of sustainable development: a literature review and framework for policy analysis. *Sustainability: Science, Practice & Policy*, Vol. 8(1), 15–29.
- Myrsky, Matti (2013) *Suomen veropolitiikka*. Talentum, Helsinki.
- Määttä, Kalle (1999) *Taloudellinen ohjaus ympäristönsuojelussa*. Yliopistopaino, Helsinki.
- Määttä, Kalle (2007) *Veropolitiikka: Teoria ja käytäntö*. Edita, Helsinki.
- Määttä, Kalle (2013) Rahat tai henki – terveysverot veropoliittisesta näkökulmasta. Julkaistu Edilexissä 28.2.2013. <<https://www.edilex.fi/kirjat/9411.pdf>>, haettu 10.5.2017.
- Norrman, Andreas – Henkow, Oskar (2014) Logistics principles vs. legal principles: frictions and challenges. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, Vol. 44(10), 744–767.
- Obermayer, Bastian – Obermaier, Frederik (2017) *Panaman paperit: Miten rikkaiden veronkierto paljastui*. Into Kustannus, Helsinki.
- Ollikainen, Markku (2009) Ympäristöverotus, hyvinvointi ja yhteiskunnan verotulot. Teoksessa: *Oikeudenmukainen verotus – mistä rahat yhteiseen hyvinvointiin?*, toim. Antti Alaja, 101–112. Gummerus, Jyväskylä.
- Our Common Future* (1987) World Commission on Environment and Development. <<http://www.un-documents.net/our-common-future.pdf>>, haettu 13.9.2017.
- Party for the Animals – Eläinoikeuspuolue. Nuorten Luonto. <<http://nuortenluonto.fi/party-for-the-animals-elainoikeuspuolue/>>, haettu 7.8.2017.
- Passet, René (1979) *L'Économique et le vivant*. Payot, Pariisi.
- Qiao, Qinyu – Zhao, Fuquan – Liu, Zongwei – Jiang, Shuhua – Hao, Han (2017) Cradle-to-gate greenhouse gas emissions of battery electric and internal combustion engine vehicles in China. *Applied Energy*, Vol. 204, 1399–1411.
- Rantanen, Laura (2011) *Yrityksen sijoittuminen talousteoreettisena kysymyksenä*. Pro gradu -tutkielma. Tampereen yliopisto, Tampere.

- Rauhanen, Timo (2003) Kulutusverotuksen harmonisointi EU:ssa. Teoksessa: *Verokilpailu ja Suomen verojärjestelmä*, toim. Reino Hjerppe et al., 190–210. WSOY, Vantaa.
- Salo, Hanna (2016) *Kestävän kulutuksen ja tuotannon ohjelman (KULTU) toimenpiteiden seuranta 2005–2016*. Ympäristöministeriö, Helsinki.
- Sandmo, Agnar (2003) *Environmental Taxation and Revenue for Development*. Discussion Paper No. 2003/86. UNU-WIDER, Helsinki.
- Savolainen, Leena (2015) *Verottaja kuluttajan kukkarolla*. Verotietoa 72. Veronmaksajain Keskusliitto.
- Seuri, Ville – Niemeläinen, Jussi (2017) Halvan oluen aika Virossa on pian ohi: Verotus kiristyy tänä kesänä – näin oluen hinta nousee Tallinnan satamassa. Helsingin Sanomat. <<https://www.hs.fi/kotimaa/art-2000005241850.html>>, haettu 3.11.2017.
- Suihkonen, Rai (2015) Verottaja kiinnostui kustantajien verokikasta: Aikakauslehtiä rahdataan Norjan kautta Suomeen. Keskisuomalainen. <<http://www.ksml.fi/kotimaa/Verottaja-kiinnostui-kustantajien-verokikasta/372879>>, haettu 3.5.2017.
- Summary – Comparable Tax Rates (2017) Reilu vero ry, Helsinki. <<https://www.reiluvero.fi/?x118281=179371>>, haettu 16.10.2017.
- Suomen virallinen tilasto (SVT): Verot ja veronluonteiset maksut. ISSN=1798–1131. 2016, Liitetaulukko 1. Verot sektoreittain ja verolajeittain, 2015–2016. Tilastokeskus, Helsinki. <[http://www.stat.fi/til/vermak/2016/vermak\\_2016\\_2017-03-16\\_tau\\_001\\_fi.html](http://www.stat.fi/til/vermak/2016/vermak_2016_2017-03-16_tau_001_fi.html)>, haettu 11.5.2017.
- Suomen virallinen tilasto (SVT): Ympäristöverot. ISSN=1798–5552. 2015. Tilastokeskus, Helsinki. <[http://www.stat.fi/til/yev/2015/yev\\_2015\\_2017-09-07\\_tie\\_001\\_fi.html](http://www.stat.fi/til/yev/2015/yev_2015_2017-09-07_tie_001_fi.html)>, haettu 11.9.2017.
- Steffen, Will – Richardson, Katherine – Rockström, Johan – Cornell, Sarah E. – Fetzer, Ingo – Bennett, Elena M. – Biggs, Reinette – Carpenter, Stephen R. – Vries, Wim de – Wit, Cynthia A. de – Folke, Carl – Gerten, Dieter – Heinke, Jens – Mace, Georgina M. – Persson, Linn M. – Ramanathan, Veerabhadran – Reyers, Belinda – Sörlin, Sverker (2015) Planetary Boundaries: Guiding human development on a changing planet. *Science*, Vol. 347 (6223), 736.
- SMART: Sustainable Market Actors for Responsible Trade. <<http://www.smart.uio.no/>>, haettu 3.5.2017.
- Sutinen, Teija (2017) Petteri Orpo: Hallitus valmis alentamaan digilehtien ja -kirjojen arvonlisäveroa. Helsingin Sanomat. <<http://www.hs.fi/politiikka/art-2000005041069.html>>, haettu 3.5.2017.

- Turtiainen, Jussi (2017) Komission suunnitelma: Tietullit koko Eurooppaan. Kauppalehti. <[https://www.kauppalehti.fi/uutiset/komission-suunnitelma-tietullit-koko-eurooppaan/pCbfRwd7?\\_ga=2.70666134.744686601.1508002057-1381301228.1508002056](https://www.kauppalehti.fi/uutiset/komission-suunnitelma-tietullit-koko-eurooppaan/pCbfRwd7?_ga=2.70666134.744686601.1508002057-1381301228.1508002056)>, haettu 14.10.2017.
- Vallance, Suzanne – Perkins, Harvey C. – Dixon, Jennifer E. (2011) What is social sustainability? A clarification of concepts. *Geoforum*, Vol. 42 (3), 342–348.
- Valtioneuvoston selonteko kansallisesta energia- ja ilmastostrategiasta vuoteen 2030 (2017) *Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja 4/2017*. Työ- ja elinkeinoministeriö, Helsinki.
- Viitala, Tomi (2016) EU:n veronkiertodirektiivi. *Verotus*, Vol. 66 (4), 336–348.
- Walczak, Jared – Drenkard, Scott (2017) State and Local Sales Tax Rates in 2017. *Tax Foundation Fiscal Fact*, Vol. 539.
- Wikström, Kauko – Ossa, Jaakko – Urpilainen, Matti (2015) *Vero-oikeuden yleiset opit*. Kauppakamari, Helsinki.
- WWF: Ylikulutus (2017) WWF Suomi. <<https://wwf.fi/uhat/ylikulutus/>>, haettu 1.11.2017.
- YK: Kulttuurinen kestävä kehitys. Suomen YK-liitto. <<http://www.ykliitto.fi/yk70v/kulttuurinen>>, haettu 23.9.2017.
- YK: Sosiaalinen kestävä kehitys. Suomen YK-liitto. <<http://www.ykliitto.fi/yk70v/sosiaalinen>>, haettu 30.5.2017.
- YK: Taloudellinen kestävä kehitys. Suomen YK-liitto. <<http://www.ykliitto.fi/yk70v/taloudellinen>>, haettu 27.9.2017.

## Virallis- ja puolivirallislähteet

- 1092/2014: Laki Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain muuttamisesta
- 1127/2010: Laki virvoitusjuomaverosta 17.12.2010
- 1260/1996: Laki sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta 30.12.1996
- 1472/1994: Laki nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta 29.12.1994
- 1535/2016: Laki makeisten, jäätelön ja virvoitusjuomien valmisteverosta annetun lain muuttamisesta
- 2003/96/EY: NDir 2003/96/EY energiatuotteiden ja sähkön verotusta koskevan yhteisön kehysten uudistamisesta 27.10.2003

- 2016/0370: Ehdotus direktiivin 2006/112/EY ja direktiivin 2009/132/EY muuttamisesta palvelujensuorituksia ja tavaroiden etämyyntiä koskevien tiettyjen arvonlisäverovelvoitteiden osalta
- 2016/0374: Ehdotus direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta kirjojen, sanomalehtien ja aikakauslehtien arvonlisäverokantojen osalta
- 2016/1164: Ehdotus neuvoston direktiiviksi 2016/1164 sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta (veronkiertodirektiivi)
- 2016/881: NDir 2016/881 direktiivin 2011/16/EU muuttamisesta siltä osin kuin on kyse pakollisesta automaattisesta tietojenvaihdosta verotuksen alalla 25.5.2016.
- European Commission proposes far-reaching reform of the EU VAT system (2017) Lehdistötiedote – Euroopan komissio, Bryssel. <[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-17-3443\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3443_en.htm)>, haettu 5.10.2017.
- Eurostat: Environmental tax statistics (2017). <[http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Environmental\\_tax\\_statistics](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Environmental_tax_statistics)>, haettu 4.11.2017.
- HE 283/1994: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta
- HE 52/2011: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta
- Komissio ehdottaa uusia verosääntöjä verkkokaupan ja verkkoyritysten tukemiseksi EU:ssa (2016) Lehdistötiedote – Euroopan komissio, Bryssel. <[http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-16-4010\\_fi.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-4010_fi.htm)>, haettu 4.5.2017.
- Managing municipal solid waste – a review of achievements in 32 European countries (2013) EEA Report No 2/2013, 1–36.
- OECD (1998): Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. OECD, Pariisi.
- OECD (2001): Environmentally Related Taxes in OECD Countries: Issues and Strategies. OECD, Pariisi.
- OECD (2014): Model Tax Convention on Income and on Capital 2014. OECD, Pariisi.
- OECD (2015): Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance. OECD, Pariisi.
- OECD (2017a): Background Brief – Inclusive Framework on BEPS. OECD, Pariisi.
- OECD (2017b): Draft Contents of the 2017 Update to the OECD Model Tax Convention. OECD, Pariisi.
- OECD (2017c): Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting – Information Brochure. OECD.

Sustainable development in the European Union: 2013 monitoring report of the EU sustainable development strategy (2013) Eurostat, Luxemburg.

UNCTAD: Bilateral FDI Statistics 2014, China. <[http://unctad.org/Sections/dite\\_fdistat/docs/webdiaeia2014d3\\_CHN.pdf](http://unctad.org/Sections/dite_fdistat/docs/webdiaeia2014d3_CHN.pdf)>, haettu 7.8.2017.

United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (2011) Department of Economic & Social Affairs, United Nations.

*Valokeilassa Euroopan unionin politiikka: Verotus* (2015) Euroopan komissio, Bryssel.

Valtiontuki: Irlanti antanut Applelle laitonta veroetua 13 miljardin euron arvosta (2016) Lehdistötiedote – Euroopan komissio, Bryssel. <[https://ec.europa.eu/finland/news/apple\\_160830\\_fi](https://ec.europa.eu/finland/news/apple_160830_fi)>, haettu 14.11.2017.

Verohallinnon ohje Dnro A206/200/2016 (25.11.2016): Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille.

Verohallinnon ohje Dnro A45/200/2014 (11.11.2014): Ulkomaalaisen rekisteröinti arvonlisäverovelvolliseksi Suomessa.

Verohallinnon ohje: Energiaintensiivisten yritysten veronpalautus (2017). <[https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/56194/energiaintensiivisten\\_yritysten\\_veronpa/](https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/56194/energiaintensiivisten_yritysten_veronpa/)>, haettu 19.10.2017.

Verohallinnon ohje: Energiaverotus (2017). <<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/56206/energiaverotu/>>, haettu 19.10.2017.

Verotukseen perustuva ohjaus maatalouden ravinnepäästöjen rajoittamisessa (2007) Ympäristöministeriön raportteja 15/2007, Helsinki.

## Oikeustapaukset

KHO:2017:47