

Esko Linnakangas – Leila Juanto

# VEROJEN HISTORIA

Synty, kehitys, kuolema,  
ylösnousemus, reinkarnaatio

(Otseluttava Saarnastuolista.)

## Keisarillisen Majesteetin Armollinen Asetus

eräistä waarin-otteista kätsettäisä Armollista julistusta siitä suostuntawerosta,  
jonka Suomenmaan säädyt ovat ottaneet maksaaksensa.

Annettu Helsingissä, 20 p:nä Huhtikuuta 1865.

**Me ALEKSANDER Toinen, Jumalan Armosta, Keisari ja Itsevaltias koko Wenäjänmaan hli, Puolanmaan Tsaari sekä Suomen Suuriruhtinas, h. m., h. m., h. m.,** teemme tietäväksi: että sen Armollisen julistuksen käyttämisestä, joka viimeksi kuluneen Maaliskuun 2 päivänä on annettu siitä suostuntawerosta, jonka Suomenmaan Säädyt ovat ottaneet maksaaksensa vuosina 1865, 1866 ja 1867, jaman julistuksen 40 §:ssä olewan säännön perustuksella sekä mitä Säädyt alamaisessa kirjoituksessaan asiasta sen ohessa ovat esittelleet, hyväksii olemme nähneet suostuntawerokomiteain ja itijensä suostuntawerollisten johdatukseksi, sekä asianomaisten alamaiseksi noudatukseksi,

# **Verojen historia**



**Esko Linnakangas – Leila Juanto**

# **Verojen historia**

**Synty, kehitys, kuolema,  
ylösousemus, reinkarnaatio**

Copyright © 2016 Esko Linnakangas ja Leila Juanto

ISBN 978-952-93-7778-7 (nid.)

ISBN 978-952-93-7779-4 (PDF)

Kansi ja sivunvalmistus: NotePad

Kirjapaino: Grano Oy

Helsinki 2016

# Alkusanat

Historiasta opimme sen, ettemme opi historiasta mitään. Vaikka Friedrich Hegel on näin sanonut, tämän kirjan tekijät eivät halua olla noin pessimistisiä.

Elämässä varmaa on vain kuolema ja verotus. Tähän tapaan totesi vuonna 1789 Benjamin Franklin (1706–1790) kirjeessä, joka koski USA:n perustuslakia. Mutta samantapainen väite löytyy vanhemmistakin lähteistä.

Vaikka verotuksen voidaan sanoa olevan ikuista, verolajit ja verotustavat eivät ole pysyviä. Tämän teoksen tarkoituksena on antaa kattava kuva siitä, mitä veroja, miksi ja milloin on ollut ja miten verojärjestelmämme on kehittynyt nykyisenlaiseksi, ja pohtia verotulevaisuuttakin.

Kirjan alussa (luku 1) tarkastellaan yleisesti verojen elinkaarta. Tämän jälkeinen erityinen osa on jaettu lukuihin seuraavasti: Luvussa 2 käsitellään tuottoveroja, luvussa 3 varallisuusveroja, luvussa 4 perintöveroja, luvussa 5 varainsiirto- ja rahoitusveroja, luvussa 6 tulliverotusta, luvussa 7 valmisteveroja, luvussa 8 liikenneveroja, luvussa 9 eläin-, ylellisyys- ja huviveroja, luvussa 10 tuloverotusta, luvussa 11 sosiaaliturvaveroja ja luvussa 12 yleistä kulutusverotusta. Luvussa 13 selvitetään verotusmenettelyn kehittymistä sekä välittömän että välillisen verotuksen osalta. Kirjan päättää verotuksen tason ja rakenteen kehitystä ja tulevaisuutta käsittelevä luku 14.

Tämä teos pohjautuu osittain Esko Linnakankaan vuonna 2014 julkaisemaan Historialliseen verokirjaan. Kokonaan uusia tai merkittävästi laajennettuja ovat kuitenkin luvut 5, 6, 7, 10, 11 ja 14.

## Alkusanat

Kirjassa on lähdeluettelo tarkempaa tietoa kaipaaville. Työn päättää hakemisto, jossa on yli 200 erilaista tai erinimistä veroa eri aikakausilta.

Tämä teos, jonka työnimenä on vuodesta 2011 alkaen ollut *Isonorsu* (norsujen pitkän kantoajan innoittamana), on syntynyt allekirjoittaneiden pitkäaikaisen yhteistyön tuloksena. Leila Juannon osuus on painottunut välillisiin veroihin ja Esko Linnakankaan osuus välitömiin veroihin, mutta kumpikin kirjoittaja on vaikuttanut kirjan koko sisältöön.

Kiitämme omasta ja lukijoiden puolesta jälleen kerran kustannustoimittaja Taija Haapaniemeä. Hänen inhimillinen ja huumorintäyteinen korjaustapansa on kovasti vähentänyt virheitä ja väärinkäsityksiä.

Tämä kirja on *open access* -teos, joka on avoimesti ja ilmaiseksi kenen tahansa luettavissa ja tulostettavissa netistä. Painettu kirja on tilattavissa Esko Linnakankaalta.

Lokakuussa 2016

*Esko Linnakangas*

finanssioikeuden emeritusprofessori  
Porvoonkatu 19 A 25, 00510 Helsinki

*Leila Juanto*

finanssioikeuden professori  
Lapin yliopisto, Rovaniemi

esko.linnakangas@professori.fi  
puh. 040 545 1202

# Sisällys

<b>ALKUSANAT</b> .....	5
<b>LYHENTEITÄ</b> .....	21
<b>1 VEROJEN ELINKAARI</b> .....	23
<b>1.1 Elinkaarimalli verotutkimuksessa</b> .....	23
<b>1.2 Synnytysmenetelmät</b> .....	25
1.2.1 Uskonnon uhrit.....	25
1.2.2 Vapaaehtoiset verot ("lahjaverot").....	28
1.2.3 Ryöstö, kiristys ja valloitus verotuksen pohjana .....	29
1.2.4 Sotimisvelvollisuus ja lomavero.....	31
1.2.5 Työvelvollisuus verona .....	32
<b>1.3 Ennenaikainen synnytys</b> .....	32
1.3.1 Tuloveron synty .....	32
1.3.2 Epäonnistumisen syytä .....	34
<b>1.4 Haudatut</b> .....	36
1.4.1 Ennen 1900-lukua kuolleita .....	36
1.4.2 1900-luvun vainajia.....	41
1.4.3 EU-tautiin menehtyneitä .....	43
1.4.4 Viimeisimmät vainajat .....	44
<b>1.5 Uhanalaiset lajit</b> .....	46
1.5.1 Koiravero.....	46
1.5.2 Perintövero ja kirkollisvero .....	47
1.5.3 Arvonimivero ja apteekkivero .....	48
1.5.4 Autovero.....	49



<b>1.6</b>	<b>Ylösousemus</b> .....	49
1.6.1	Makeis- ja rasvaverot .....	49
1.6.2	Muita palajia?.....	52
<b>1.7</b>	<b>Reinkarnaatio</b> .....	53
<b>2</b>	<b>TUOTTOVEROT</b> .....	55
<b>2.1</b>	<b>Tuottoveroista</b> .....	55
<b>2.2</b>	<b>Kiinteistövero</b> .....	55
2.2.1	Savu- ja tuhkaverot.....	55
2.2.2	Tulisija- ja savupiippuverot .....	56
2.2.3	Aukolliset verot: ikkuna- ja oviverot.....	58
2.2.4	Katto-, tapetti-, lasi- ja tiiliverot.....	59
2.2.5	Kunnallinen kiinteistövero.....	60
2.2.6	U-käännös.....	61
<b>2.3</b>	<b>Elinkeinoverot</b> .....	62
2.3.1	Elinkeinoverot ja Ahvenanmaan asema .....	62
2.3.2	Apteekkivero .....	62
2.3.3	Keskimääräiseen tuottoon perustuva maa-, metsä- ja porotalouden verotus .....	63
2.3.4	Harkintavero .....	63
2.3.5	Tonnistovero .....	64
2.3.6	Pankkivero.....	64
2.3.7	Kaivosvero.....	65
2.3.8	Ulkomaalaisten yrittäjien elinkeinosuostuntaverot .....	65
2.3.9	Elinkeinotulon verotuksen kehitys ja tulevaisuus.....	67
<b>3</b>	<b>VARALLISUUSVEROT</b> .....	69
<b>3.1</b>	<b>Varallisuuden verottamistapoja</b> .....	69
<b>3.2</b>	<b>Junnilan ja Penttilän väitöskirjoista</b> .....	71
<b>3.3</b>	<b>Kukoistus ja hiipuminen</b> .....	74
<b>3.4</b>	<b>Vapaaehtoinen vero?</b> .....	74
<b>3.5</b>	<b>Kuolema vuodenvaihteessa 2005/2006</b> .....	75
<b>3.6</b>	<b>Ylösousemuksesta ja reinkarnaatiosta</b> .....	77
<b>3.7</b>	<b>Veropoliittinen tabu</b> .....	79

<b>4 PERINTÖVERO</b> .....	81
<b>4.1 Varhaisimmat perintöverotukset</b> .....	81
<b>4.2 Perintöverotus keskiajalta Suomen itsenäistymiseen</b> .....	82
4.2.1 Keskiaika ja kirkon vaatimukset.....	82
4.2.2 1600-luvulta Ruotsin vallan loppuun .....	83
4.2.3 Suomen autonomian aika.....	84
<b>4.3 Kehitys itsenäisessä Suomessa</b> .....	85
4.3.1 1920- ja 1930-luvut.....	85
4.3.2 1940-luvun alusta 1970-luvun lopulle.....	86
4.3.3 1970-luvun lopulta 2000-luvulle.....	87
<b>4.4 Kansainvälistä vertailua</b> .....	88
4.4.1 Tilanne 1800- ja 1900-lukujen vaihteessa.....	88
4.4.2 Tilanne 2000-luvun alussa.....	89
4.4.2.1 Ruotsi ja muut Pohjoismaat .....	89
4.4.2.2 Viro ja Venäjä.....	90
4.4.2.3 Muu Eurooppa.....	90
4.4.2.4 Amerikka .....	91
4.4.2.5 Muu maailma.....	92
<b>4.5 Perintöveron puoltajat ja vastustajat</b> .....	93
<b>4.6 Perintöveron puolesta ja sitä vastaan esitetyt väitteet</b> .....	94
4.6.1 Tutkimuskirjallisuudesta.....	94
4.6.2 Puolesta.....	95
4.6.2.1 Pitkä historia – hieno perintö.....	95
4.6.2.2 Valtion yliomistusoikeus.....	95
4.6.2.3 Valtion varaintarpeen tyydyttäminen.....	96
4.6.2.4 Maksukyvyn verottaminen .....	97
4.6.2.5 Oikeudenmukaisuus .....	97
4.6.2.6 Varallisuuden uusjako .....	98
4.6.2.7 Tuloveron täydentäminen.....	98
4.6.2.8 Varallisuusveron täydentäminen.....	99
4.6.2.9 Varainsiirtoveron täydentäminen.....	100
4.6.2.10 Psykologinen tekijä .....	100
4.6.2.11 Perunkirjoituksen varmistaminen.....	101

4.6.3	Vastaan .....	102
4.6.3.1	Kaksinkertainen verotus tuloveron kanssa .....	102
4.6.3.2	Pääoman muodostumisen estäminen kansantaloudessa .....	102
4.6.3.3	Omaisuus ei todellisuudessa lisäännny.....	103
4.6.3.4	Yritysten sukupolvenvaihdosten vaikeutuminen .....	103
4.6.3.5	Laajat välttämismahdollisuudet .....	104
4.6.3.6	Kansainvälinen kilpailu ja veropako .....	105
4.6.3.7	Yhdenvertaisuuspuutteet .....	106
4.6.3.8	Vähäinen tuotto.....	106
4.6.3.9	Verotuskustannukset .....	106
4.7	<b>Pisteet, korvauspalikat ja vaihtoehtoiset mallit .....</b>	<b>107</b>
4.8	<b>Kauhun tasapaino perintöverokarhun peijaisia odoteltaessa .....</b>	<b>109</b>
<b>5</b>	<b>VARAINSIIRTO-, RAHOITUS-, PELIKORTTI- JA ARPAJAISSEROJEN HISTORIA .....</b>	<b>111</b>
5.1	Leimaverotuksen keksiminen.....	111
5.2	Leimaverotus Ruotsi-Suomessa.....	112
5.3	Leimaverotus Suomen autonomian aikana .....	113
5.4	Kiinteistöjen leimavero/varainsiirtovero itsenäisessä Suomessa .....	113
5.5	Osakeantileimavero .....	114
5.6	Obligaatioiden leimavero.....	114
5.7	Arvopaperien siirtoleimavero .....	115
5.8	Velkakirjojen ja muiden saamistodisteiden leimavero .....	117
5.9	Luottovero 1990-luvun alussa.....	118
5.10	Pankkivero .....	121
5.11	Pelikorttivero .....	122
5.11.1	Pelikorttiveron synty, kehitys ja kuolema .....	122
5.11.2	Pelikorttiveron luonne ja sukulaiset .....	124
5.12	Arpajaisvero – tuloverosta peliveroksi .....	125

<b>6</b>	<b>TULLIVEROTUS</b> .....	129
<b>6.1</b>	<b>Tullin käsitteestä</b> .....	129
<b>6.2</b>	<b>Ruotsin aika</b> .....	130
6.2.1	Keskiaika .....	130
6.2.2	Kustaa Vaasan ajasta 1600-luvun alkuun .....	131
6.2.3	Ruotsin satavuotinen suurvallan aika (1610-luvulta 1710-luvun lopulle) .....	132
6.2.3.1	Suurvalta-ajan jaksot .....	132
6.2.3.2	Tullit 1600-luvun alusta vuosisadan puoliväliin.....	133
6.2.3.3	Sotaisan valtion finanssikriisi ja kriisin hoitomenetelmät .....	134
6.2.3.4	Tulliverotus suurvalta-ajan loppupuolella .....	134
6.2.4	Valtiosäätyjen vapauden aika (1718–1772)....	136
6.2.5	Kuninkaan yksinvallan aika (1772–1809).....	136
<b>6.3</b>	<b>Suomi suuriruhtinaskuntana</b> .....	137
6.3.1	Autonomisen kauden alkuaika 1808–1839....	137
6.3.2	1840-luvun alusta 1860-luvulle .....	138
6.3.3	1870-luvulta vuosisadan vaihteeseen.....	139
6.3.4	1900-luvun alusta vuoteen 1917.....	140
<b>6.4</b>	<b>Suomen itsenäisyyden aika</b> .....	140
6.4.1	Suomen itsenäistymisestä 1930-luvun lopulle .....	140
6.4.2	Sota-aika (1939–1945) .....	142
6.4.3	1940-luvun puolivälistä 1990-luvun puoliväliin .....	143
6.4.4	Suomi Euroopan unionissa 1995– .....	144
<b>7</b>	<b>VALMISTEVEROT</b> .....	147
<b>7.1</b>	<b>Kolmen suuren historia: alkoholi-, tupakka- ja energiaverot</b> .....	147
7.1.1	Alkoholivero .....	147
7.1.1.1	Ruotsin vallan aika .....	147
7.1.1.2	Venäjän vallan aika .....	148
7.1.1.3	Suomen itsenäisyyden aika ennen ETA- ja EU-jäsenyyttä .....	150

7.1.1.4	Suomi ETAn ja EU:n jäsenenä .....	152
7.1.2	Tupakkavero .....	152
7.1.2.1	Ruotsi-Suomen aika .....	152
7.1.2.2	Autonomian aika.....	154
7.1.2.3	Suomen itsenäistymisestä 1990-luvun puoliväliin.....	155
7.1.2.4	Suomi EU:n jäseneksi .....	157
7.1.3	Energiaverot .....	158
7.1.3.1	Polttoaineiden valmisteverot.....	158
7.1.3.2	Sähkövero .....	161
7.1.3.3	Voimalaitosvero.....	161
7.1.4	Alkoholi-, tupakka- ja energiaverojen määrät 2000-luvulla .....	162
<b>7.2</b>	<b>Makeis- ja virvoitusjuomaveron historia.....</b>	<b>164</b>
7.2.1	Makeisten ja virvoitusjuomien tulo Suomeen .....	164
7.2.2	Makeisveromme synty .....	165
7.2.3	Virvoitusjuomaveromme synty .....	166
7.2.4	Arvoverojärjestelmästä yksikköverojärjestelmään 1950- ja 1960-lukujen vaihteessa.....	167
7.2.5	Kehitys 1960- ja 1970-luvuilla .....	168
7.2.6	Kehitys 1980-luvulta 1990-luvun puoliväliin .....	170
7.2.7	Suomi EU:n jäseneksi.....	171
7.2.8	Makeisveron kumoaminen 1990-luvun lopussa.....	172
7.2.9	Makeisveron ylösnousemus 2011.....	174
7.2.10	Makeisveron uudelleen hautaaminen .....	176
7.2.11	Korvaavista verotuloista .....	177
<b>7.3</b>	<b>Suola, sokeri, kahvi ja tee verokarhun ravintona.....</b>	<b>177</b>
7.3.1	Suolavero.....	177
7.3.2	Sokeriverot .....	179
7.3.2.1	Makeisten ja virvoitusjuomien verosta.....	179
7.3.2.2	Fiskaalinen sokerivero 1939–1949 ...	180

7.3.2.3	Maatalouspoliittinen sokerivero 1975–1994 .....	180
7.3.2.4	Terveyspoliittinen sokerivero .....	182
7.3.3	Kahvero .....	183
7.3.3.1	Ylellisyysverotusta ja kieltolakeja 1700-luvulla.....	183
7.3.3.2	Säännöstelyn ulkopuolisen kahvin vero vuosina 1939–1942 ja 1948–1954 .....	183
7.3.4	Teevero.....	185
<b>7.4</b>	<b>Ravintorasvan, elintarvikkeiden, rehujen, lannoitteiden ja jätteiden valmisteverot .....</b>	<b>186</b>
7.4.1	Ravintorasvavero .....	186
7.4.2	Elintarvikkeiden valmistevero .....	188
7.4.3	Rehuverot.....	190
7.4.4	Lannoiteverot .....	194
7.4.5	Jätevero .....	195
<b>7.5</b>	<b>Kulta ja muut metallit sekä tikut, kumit ja nastat verokarhun hampaissa .....</b>	<b>196</b>
7.5.1	Metalliveroista .....	196
7.5.1.1	Vanhoista kaivosveroista.....	196
7.5.1.2	Kulta- ja hopeaveroista 1940-luvun lopulla.....	197
7.5.2	Tulitikkuvero.....	198
7.5.2.1	Tulitikkujen käyttöönotto .....	198
7.5.2.2	Tulitikkuveron synty ja elämä.....	199
7.5.2.3	Tulitikkuveron sukulaisia? .....	201
7.5.3	Auton kumi- ja nastaverot .....	201
7.5.3.1	Autokumirengasvero .....	201
7.5.3.2	Nastarengasvero .....	203
<b>8</b>	<b>LIIKENNEVEROT .....</b>	<b>207</b>
<b>8.1</b>	<b>Tieliikenneverot .....</b>	<b>207</b>
8.1.1	Eri vaiheiden verot.....	207
8.1.2	Tulli.....	208
8.1.3	Autovero.....	208

8.1.3.1	Autoverotuksen tausta (vuoteen 1957).....	208
8.1.3.2	Autoverotuksen käyttöönotto (1958–1962).....	210
8.1.3.3	Tuonnin vapautuminen ja autoverotuksen kiristyminen (1962–1966).....	213
8.1.3.4	Veronkorotuksia ja kriisejä (1966–1976).....	214
8.1.3.5	Veron tasaantuminen ja keventyminen (1977–1994).....	217
8.1.3.6	Tuonti- ja hankintaverosta käyttöönottoveroksi (1990-luvun puoliväli).....	219
8.1.3.7	Käytettyjen autojen ongelmat 2000-luvun alussa .....	219
8.1.3.8	Ympäristöpolitiikka, elvistä luopuminen ym. (2008–).....	221
8.1.4	Ajoneuvovero .....	222
8.1.4.1	1920-luvulta vuoteen 1938 .....	222
8.1.4.2	Vuodesta 1939 vuoteen 1964 .....	223
8.1.4.3	Vuodesta 1965 vuoden 1993 alkupuolelle.....	223
8.1.4.4	Vuoden 1993 alkupuolelta vuoteen 2003 .....	224
8.1.4.5	Vuoden 2004 muutokset.....	226
8.1.4.6	Päästötasoperusteinen verotus – 2010-luku .....	227
8.1.4.7	Moottoripyörien ajoneuvoveron paluu.....	227
8.1.5	Polttoainemaksu .....	228
8.1.5.1	1950- ja 1960-lukujen vaihteesta vuoteen 1992 .....	228
8.1.5.2	Vuodesta 1993 vuoteen 2003 .....	229
8.1.5.3	Vuodesta 2004 alkaen .....	230
8.1.5.4	Polttoainemaksun oikeudellinen luonne.....	231

8.1.6	Ruuhka- ja tiemaksu- sekä kilometriveroehdotuksista.....	234
8.1.7	Väylien yhtiöittäminen ja tieliikenneveroista luopuminen.....	235
<b>8.2</b>	<b>Vesiliikenteen verot ja veronluonteiset maksut.....</b>	<b>236</b>
8.2.1	Lästimaksu .....	236
8.2.2	Väylämaksu .....	240
8.2.3	Matkustajaverokokeilut .....	241
8.2.4	Huviveneiden polttoainemaksu .....	242
8.2.5	Veneiden ajoneuvovero .....	244
<b>8.3</b>	<b>Raideliikenteen verotus .....</b>	<b>245</b>
8.3.1	Vanhoista junaliikenteen elinkeinoveroista.....	245
8.3.2	Vanhoista junalippuveroista.....	245
8.3.3	Rautateiden matkustajaverot sotaverona Suomessa.....	245
8.3.4	Ratamaksu ja ratavero.....	246
<b>8.4</b>	<b>Ilmaliikenteen verot.....</b>	<b>248</b>
8.4.1	Esitykset tilauslentoveroksi 1970- ja 1980-luvuilla.....	248
8.4.2	Vuoden 1992 matkustajaverot .....	249
8.4.3	Vuosien 1993 ja 1994 tilauslentoverot .....	249
<b>8.5</b>	<b>Tietoliikenteen kulutusverot ja veronluonteiset maksut .....</b>	<b>251</b>
8.5.1	Telefooniverot ja televerot .....	251
8.5.2	Kirjat sekä tilatut sanoma- ja aikakauslehdet yleisessä kulutusverotuksessa.....	252
<b>9</b>	<b>ELÄIN-, YLELLISYYS- JA HUVIVEROT.....</b>	<b>255</b>
<b>9.1</b>	<b>Eläinverot.....</b>	<b>255</b>
9.1.1	Eläinuhrit ja Raamatun eläinverot .....	255
9.1.2	Eläimelliset veroparselit .....	256
9.1.3	Koiraveromme synty.....	256
9.1.4	Koiraveron kehitys 1900-luvulla.....	258
9.1.5	Koiraveron määrän eriyttämisestä .....	259
9.1.6	Koiraverot henkitorissaan .....	259
9.1.7	Kissaverot .....	260
9.1.8	Varpusverot ja satakieliverot .....	260



9.1.9	Eläimet huviverotuksessa .....	260
9.1.10	Eläimet liikevaihto- ja arvonlisäverotuksessa ..	261
9.1.11	Hevosvero autoveron edeltäjänä.....	263
<b>9.2</b>	<b>Palvelijat yleisyyöverotuksen kohteena .....</b>	<b>263</b>
<b>9.3</b>	<b>Ulkonäköverot.....</b>	<b>264</b>
9.3.1	Ulkonäköön perustuvista veroista .....	264
9.3.2	Parta- ja ripsiverot.....	265
9.3.3	Peruukki- ja puuteriverot.....	266
9.3.4	Pönkkähamevero .....	267
9.3.5	Muut asuste- ja vaateverot .....	268
9.3.6	Alastomuusverot.....	269
9.3.7	Pienten ja isojen ihmisten veroerotelu .....	269
9.3.8	Iän mukainen verotus .....	270
<b>9.4</b>	<b>Arvonimiverot .....</b>	<b>270</b>
9.4.1	Arvonimet ja työvoiman suojele .....	270
9.4.2	Leimaverosta arvonimiveroon .....	271
9.4.3	Ihmisen arvot .....	271
<b>9.5</b>	<b>Aseverot.....</b>	<b>273</b>
<b>9.6</b>	<b>Elokuva- ja muu huviverotus.....</b>	<b>274</b>
9.6.1	Ruotsin vallan ajalta I maailmansotaan ja Suomen itsenäistymiseen .....	274
9.6.2	Itsenäistymisestä 1960-luvun alkuun .....	275
9.6.2.1	Tanssit.....	275
9.6.2.2	Urheilukilpailut.....	276
9.6.2.3	Elokuvat.....	276
9.6.3	Elokvaverolain säätäminen ja säätömaksu (1960- ja 1970-luvut) .....	277
9.6.4	Huviverotuksen kumoaminen 1980-luvun alussa.....	278
9.6.5	Elokvaveron hiipuminen 1980-luvulla ja kumoaminen vuonna 1994.....	279
<b>10</b>	<b>TULOVEROTUS .....</b>	<b>281</b>
<b>10.1</b>	<b>Tulo verotuksen kohteeksi .....</b>	<b>281</b>
<b>10.2</b>	<b>Yleinen tuloverotus Suomeen vuonna 1865 .....</b>	<b>282</b>
<b>10.3</b>	<b>Valtion tuloveron paluu 1910-luvun loppupuolella ..</b>	<b>283</b>

10.4 Tuloverotuksen vakiintuminen 1920- ja 1930-luvuilla .....	284
10.5 Toisen maailmansodan aika .....	286
10.6 1940-luvun puolivälistä 1980-luvun puoliväliin .....	286
10.7 Kokonaisverouudistus 1980-luvun lopulla .....	289
10.8 Ansio- ja pääomatulojen eriytetty verotus vuodesta 1993.....	290
10.9 Osinkotulojen verouudistus ja varallisuusveron kumoaminen (2005–2006) .....	292
10.10 Kehityksestä 2010-luvulla .....	294
10.11 Yleisradiovero.....	295
10.11.1 Radiolupamaksusta televisiomaksuun .....	295
10.11.2 Yleisradiovero ja sen oikeudellinen luonne.....	297
10.11.3 Korvamerkkiverojen renessanssi?.....	300
10.12 Tuloverotuksen tulevaisuus ja negatiivinen tulovero.....	302
<b>11 SOSIAALITURVAVEROT.....</b>	<b>305</b>
11.1 Sosiaaliturva keskiajalta 1800-luvun puoliväliin .....	305
11.2 1860-luvulta 1930-luvun puoliväliin .....	310
11.3 1930-luvun loppupuolelta 1950-luvun loppupuolelle .....	311
11.4 1950- ja 1960-lukujen vaihteesta 2010-luvulle.....	313
11.5 Sosiaaliturvamaksujen veronluonteisuudesta.....	315
11.6 Sote-uudistus 2010-luvun lopussa ja sen vaikutus veroihin .....	316
<b>12 YLEINEN KULUTUSVEROTUS JA VAKUUTUSMAKSUVERO.....</b>	<b>319</b>
12.1 Liikevaihto- ja arvonnisäverotus.....	319
12.1.1 Liikevaihtoveron edeltäjistä.....	319
12.1.1.1 Varhaisimmista tavaroiden myyntiveroista .....	319
12.1.1.2 Kotimaan kaupan pikkutulli Ruotsi-Suomessa .....	320
12.1.2 Liikevaihtoverotus I maailmansodan tuotteena .....	320

12.1.3	1940-luvun liikevaihtoverolait Suomessa .....	321
12.1.4	Vuoden 1950 liikevaihtoverolaki.....	322
12.1.5	Vuoden 1963 liikevaihtoverolaki.....	323
12.1.6	Vuoden 1991 liikevaihtoverolaki.....	325
12.1.7	Arvonlisäverolaki 1990-luvun puolivälistä alkaen .....	325
12.1.8	Verotaso.....	326
12.1.8.1	Eurooppalainen taso.....	326
12.1.8.2	Suomalainen prosenttiliike .....	326
12.1.8.3	Verokaton tarpeellisuus .....	327
<b>12.2</b>	<b>Vakuutusmaksuvero .....</b>	<b>328</b>
<b>13</b>	<b>VEROTUSMENETTELYN KEHITTYMINEN.....</b>	<b>329</b>
<b>13.1</b>	<b>Välitön verotus.....</b>	<b>329</b>
13.1.1	Välittömien verojen määrääminen ja kantaminen ennen Suomen itsenäistymistä....	329
13.1.1.1	Kustaa Vaasan ajasta 1600-luvulle ....	329
13.1.1.2	Verotuksen yksityistäminen ja Simo Hurta (1660–1725) .....	330
13.1.1.3	Tuloverotuksen synty 1800-luvun lopulla.....	331
13.1.2	Veroilmoitusmenettely ja veronsaajien oikeudenvilvonta 1910-luvun lopusta 1950-luvun lopulle.....	332
13.1.2.1	Ilmoittamisvelvollisuus ja sen sanktiointi.....	332
13.1.2.2	Verotuslautakunnat ja taksoituslautakunnat .....	332
13.1.2.3	Veronsaajien edunvalvojat .....	333
13.1.3	Kehitys 1960-luvun alusta 2010-luvun puoliväliin .....	334
13.1.3.1	Valtionverotukseen ja kunnallisverotukseen yhteinen verotusmenettely .....	334
13.1.3.2	Verohallinto-organisaation ja veronsaajien oikeudenvilvonnan kehitys .....	334

13.1.3.3 Verotuksen automatisointi.....	335
<b>13.2 Välillisen verotuksen hallinto.....</b>	<b>336</b>
<b>14 VEROTUKSEN TASON JA RAKENTEEN KEHITYS JA</b>	
<b>TULEVAISUUS.....</b>	<b>339</b>
<b>14.1 Suomi tuonti- ja vientimaana.....</b>	<b>339</b>
<b>14.2 Verotuksen taso ja verojärjestelmän rakenne.....</b>	<b>342</b>
14.2.1 Suomen bruttoveroasteen kehitys verrattuna muihin valtioihin.....	342
14.2.2 Suomen valtionvelan kehitys verrattuna muihin valtioihin.....	344
14.2.3 Suomen verorakenne .....	345
<b>14.3 Suomen valtion menorakenteen kehitys.....</b>	<b>347</b>
14.3.1 Suomen itsenäistymisestä 1950-luvun lopulle .....	347
14.3.2 1960-luvulta 2010-luvulle .....	347
<b>14.4 Verovelvollisen oikeus määrätä maksamiensa     verojen käyttötarkoitus sekä lahjoitusvähennys .....</b>	<b>349</b>
<b>14.5 Paratiisi ja parasiitit .....</b>	<b>352</b>
14.5.1 Hyvinvointivaltio paratiisina.....	352
14.5.2 Parasiittiongelma .....	353
14.5.3 Verotuet.....	356
14.5.4 Yksinkertaiset ihmiset ja ylpeyden synty .....	358
<b>14.6 Veropovaus .....</b>	<b>361</b>
<b>KIRJALLISUUTTA .....</b>	<b>365</b>
<b>HAKEMISTO .....</b>	<b>375</b>



# Lyhenteitä

HE	= hallituksen esitys
HS	= Helsingin Sanomat
JFT	= Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland
KHO	= korkein hallinto-oikeus
LM	= Lakimies
LO	= lääninoikeus
TOL	= Tulo- ja omaisuusverolaki
TVL	= Tuloverolaki
VATT	= Valtion taloudellinen tutkimuskeskus



# 1

## Verojen elinkaari<sup>1</sup>

### 1.1 Elinkaarimalli verotutkimuksessa

Luukkaan evankeliumin (Luuk. 2:1–3) mukaan keisari *Augustuksen* käskemä verollepano oli ”ensimmäinen”, mutta Luukas katsoi asiaa hyvin suppean alueen kannalta.<sup>2</sup> Veroja on tunnettu kautta ihmiskunnan historian, ja niitä on ollut hyvin monenlaisia. Tässä esityksessä mainitaan yli 200 veroa, joten melkoinen ”veroluettelo” on kysymyksessä.

Veroilla tarkoitetaan yleensä valtiolle ja muille *julkisyhteisöille*<sup>3</sup> niiden tehtävien suorittamiseksi maksettavia vastikkeettomia suorituksia. Välittömän vastasuorituksen puuttuminen erottaa ne *maksuista*, jotka jäävät pääosin tämän esityksen ulkopuolelle.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Tämän luvun pohjana on Linnakankaan Yliopiston veropäivässä 9.12.2011 pitämä päivänavaus ”Verojen synty, kuolema, ylösnousemus ja paratiisi” sekä siihen perustuva artikkeli *Verotus-lehdessä* 2012 (s. 17–28 ja 132–144).

<sup>2</sup> *Lappalainen* Verotushistoriaa 1 (toim. Lappalainen), 1999 s. 9.

<sup>3</sup> Esim. ”puoluevero” eli suoritus, jonka luottamusasemaan nimitetty poliitikko tilittää saamistaan kokous- ja muista palkkioista puolueensa paikallisosastolle (yleensä 10–40 %), ei ole oikeudellisesti vero. Sen vähennyskelpoisuudesta tuloverotuksessa ks. tuloverolain 31.1 §:n 5 kohta.

<sup>4</sup> Monet suoritukset ovat valtiosääntöoikeudellisesti verojen ja maksujen rajalla. Viime vuosina sellaisia on helposti leimattu veroiksi, esim. merenkulkuun liittyvä *väylämäksu*.



## 1 Verojen elinkaari

Tämä esitys pohjautuu elinkaarimalliin, jossa tarkastellaan verojen

- syntymää,
- kuolemaa,
- ylösnousemusta ja
- reinkarnaatiota.

Ylösnousemuksessa paluu tapahtuu entisessä muodossa, kun taas reinkarnaatiossa olomuoto on uusi, mielellään kehittyneempi. Ylösnousemus ei tarkoita nousemista ylös korkeuksiin vaan yksinkertaisesti nousemista ylös makuulta, joka on kuolleen tyypillinen asento; taivaaseen astuminen on vasta prosessin toinen vaihe.<sup>5</sup>

Tässä pääluvussa ei käsitellä verojen varsinaista *elämää* eli kunkin veron kehittymistä, muutoksia ja käytäntöä. Niitä selvitetään teoksen muissa osissa.

Aikaisemmissa verotutkimuksissa ei ole juuri käytetty tällaista lähestymistapaa.<sup>6</sup> Mutta olemme tästä metodista hyvin innostuneita. Linnakangas tosin muistaa vaimonsa sanat. Kun hän vaimolleen kertoi tutkivansa sellaista asiaa, jota kukaan muu ei vielä ollut tutkinut, vaimo pani hänelle jäitä hattuun toteamalla: ”Hmm, varmaan on jokin syy siihen, että muut eivät ole sitä tutkineet...”

Tätä kirjaa valmistellessamme olemme oppineet paljon uutta.<sup>7</sup> Vaikka olimme työskennelleet päätoimisesti verotuksen parissa kymmeniä vuosia, tuntui siltä, että muutamat veropalikat vasta nyt alkoi-

---

<sup>5</sup> Ylösnousemuksen (ruots. *uppståndelse*) kirkastamisessa on saatu apua teol. tri *Pamela Slottelta*. Tekstissä oleva juridinen havainnollistaminen on kuitenkin OTL *Markku O. Tunturilta*.

<sup>6</sup> Aivan tuntematon ei elinkaarimalli verotutkimuksessa ole, vaan termi esiintyy pohdittaessa ikäperusteisen tuloverotuksen tarvetta. Suomessa ikäperusteista tuloverotusta on ehdottanut kansantaloustieteen professori *Tuomala*. Ks. esim. ”Verotutkija kaavailee nuorille ja vanhoille omia veroasteikkoja”, *Helsingin Sanomat* 22.11.2010 s. A 4. Problematiikasta tarkemmin *Lähteenmäen* tutkielma (2012).

<sup>7</sup> Emme tienneet esim. sitä, että lakitieteen lisensiaatti *Johann Wolfgang von Goethe* (1749–1832) julkaistuaan v. 1774 Nuoren Wertherin kärsimykset työskenteli 1780-luvulla valtiovarainministeriön (Hofkammer) virkamiehenä ja käsittelem. veroasioita ([www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)). Kyllä verovirkailijat kirjoittaa osaavat!

vat loksahdella paikoilleen. Aika näyttää, tuleeko tästä *verojen syntyä ja evoluutiota* koskevasta tutkimuksesta yhtä käänteentekevä kuin oli *Charles Darwinin* Lajien synty (1859).<sup>8</sup>

Näistä ongelmista on ollut todella hauskaa keskustella oikeiden historioitsijoiden, teologiiden, tekniikan asiantuntijoiden, kielitieteilijöiden ja toisten juristien kanssa.<sup>9</sup> Toivottavasti tutkimuksesta on viihdykettä lukijoillekin. Juttu on faktaa elintärkeästä asiasta, mutta se ei ole haudankava. Vero-oikeus kuuluu finanssioikeuteen, ja sana *finanssi* kuuluu tulevan loppua tarkoittavasta latinan sanasta *fnis*.<sup>10</sup> Vaikka opetusalanana on finanssioikeus, ei sen opettajan tarvitse olla synkkä lopunajan profeetta. Jos tahtoo pysyä vahvana uskossa, jonka mukaan verotuksessa ei ole mitään hauskaa, kannattaa jättää ainakin alaviitteet lukematta. Itse asiassa verotuksen historia on ollut viime vuosikymmeniin asti niin synkkä, että sen käsittelemisessä on huumori tarpeen. Aihepiiriä on tarkasteltu hyvin hauskaasti kuvien kanssa Aamulehdessä 2.8.2016 julkaistuissa toimittaja *Anni Tolosen* artikkeleissa, joissa selvitetään Suomen kuusi ja maailman neljä oudointa veroa.

## 1.2 Synnytyksen menetelmät

### 1.2.1 Uskonnon uhrit

Maatalouden tuottavuuden kasvaessa sekä työnjaon ja kaupankäynnin kehittyessä syntyi yli 5 000 vuotta sitten Eufraatin ja Tigrisin varrelle sumerilainen kulttuuri. Sen merkittävin anti jälkimaailmalle oli

<sup>8</sup> Professori *Wikströmille* käsikirjoitus toi mieleen toisen merkkiteoksen, *Dante Alighierin* 1300-luvun alussa kirjoittaman Jumalaisen näytelmän.

<sup>9</sup> Kiitämme lähisukulaisia ja ystäviä virikkeistä ja muustakin tuesta. Erityisen suuret kiitokset asiantuntija-avusta osoitamme *Joakim Frändelle*, *Taija Haapaniemelle*, *Harri Kallbergille*, *Jukka Kekkoselle*, *Juha Lindgrenille*, *Pamela Slottelle*, *Paula Tenkaselle*, *Markku O. Tunturille* ja *Birgitta Vehmakselle*, jotka ovat suuresti auttaneet ja innostaneet meitä perinpohjaisilla tiedoillaan ja ylittämättömällä huumorillaan.

<sup>10</sup> Näin *Willgren* (1936) s. 1. Vrt. *von Ebeberg* (1911) s. 5, jonka mukaan finanssi johtuu keskiajan latinasta, nimittäin sanasta *finatio* tai *financia* = rahanmaksu.

## 1 Verojen elinkaari

kirjoitustaidon keksiminen, jolle antoivat alkusysäyksen ihmiskunnan ensimmäisen verottajan eli papiston tarpeet pitää temppelien tulot ja menot järjestyksessä.<sup>11</sup>

Kristillinen kirkko alkoi pakkoverottaa alamaisiaan jo 400-luvulla.<sup>12</sup> Kymmenysten perustana oli Mooseksen laki.<sup>13</sup> *Moosesta* itseään pidetään merkittävänä veropakolaisena; hänhän aikoinaan johdatti juutalaiset pois ankarasti verottavasta Egyptistä.<sup>14</sup>

”Kaikki maan kymmenykset, sekä pellon viljasta että puiden hedelmistä, ovat Herran omat, pyhä lahja Herralle.” (3. Moos. 27:30)

”Ja kaikki kymmenykset raavaskarjasta ja pikkukarjasta, joka kymmenes eläin kaikesta, mikä kulkee paimenen sauvan alitse, olkoon pyhä lahja Herralle.” (3. Moos. 27:32)

”Mutta leeviläisille minä annan kaikki kymmenykset Israelissa perintöosaksi, palkkana siitä palveluksesta, jonka he toimittavat ilmestysmajassa.” (4. Moos. 18:21)<sup>15</sup>

Kristinuskon voittaessa alaa verotusoikeus alettiin kytkeä Raamatusta löytyviin perusteluihin. Viranomaisten katsottiin olevan Jumalan palveluksessa, ja siksi oli suostuttava esivallan alaisuuteen sekä maksettava esivallalle veroja: ”Antakaa siis keisarille, mikä keisarin on, ja Jumalalle, mikä Jumalan on.” (Matt. 22:21). Myöhäiskeskiajalla kirkko-

<sup>11</sup> *Myöhänen* LM 1999 s. 1223 s.

<sup>12</sup> Kaikki muutkaan uskonnot eivät ole ilmaisia. Muslimit ovat jo pitkään maksaneet *zakatia*. Intiassa mogulit (engl. *mughals*), jotka olivat muslimeja, esim. perivät valtakautenaan *jizya*-nimistä veroa ei-muslimeilta, mikä osaltaan saattoi hieman edistää enemmistössä olleiden hindujen kääntymistä islamiin. *Grapperhaus* (2009) s. 143–144. Ks. myös *Frände* JFT 2010 s. 445 ss., jossa on arvioitu tuota teosta.

<sup>13</sup> *Myöhänen* LM 1999 s. 1237–1238. Kirkon verohistoriasta erityisesti Suomessa ks. *Pirinen* (1962) ja *Välämäki* (2002). Ks. myös *Seppälä* (2012), joka selvittää myös, mitä olivat Turun piispalle suoritetut nokkavero (näbbskatt) ja kilttiverot (gildepenningar).

<sup>14</sup> Krig främsta orsaken till nya skatter (www.skattebetalarna.se).

<sup>15</sup> Kymmenykset maksettiin ilmestysmajassa palveleville leeviläisille, jotka antoivat kymmenesosan osuudestaan edelleen papeille. Papit ja leeviläiset saivat näin palkkansa kymmenyksistä. Kymmenyksiä kannettiin myös sosiaaliisiin tarkoituksiin, kuten leskien, orpojen ja muukalaisten elannoksi. *Välämäki* (2002) s. 24.

oppineet alkoivat korostaa myös verovelvollisen *oikeusturvaa*: verotus ei olisi saanut perustua mielivaltaan, ja verovelvollisella oli moraalinen velvollisuus maksaa vain oikeudenmukaiset verot.<sup>16</sup> Uskonpuhdistaja, pappi ja oikeusoppinut *Olaus Petri* kokosi 1530-luvulla tuomarinohjeet.<sup>17</sup> Niistä monet ovat hyvin tuttuja, esimerkiksi: ”Mikä ei ole oikeus ja kohtuus, se ei saata olla lakikaan.” Tähän ohjeeseen viitataan monesti verotuksenkin yhteydessä – yleensä huonolla menestyksellä.<sup>18</sup>

Maamme vanhimman verohistorian jälkiä etsiessä huomio kiintyy joihinkin suomalaisiin nimityksiin. Yksi sellainen nimitys on itse sana *vero*.<sup>19</sup> Saamen kielen *värro* on merkinnyt sekä uhria että veroa. Muun muassa veroja välträäkseen saamelaiset siirtyivät yhä pohjoisemmaksi. Lapissa valtioiden rajat olivat 1700-luvun puoliväliin asti niin epämääräiset, että laajoja alueita verotti kaksi tai kolmekin valtiota yhtä aikaa.<sup>20</sup> Tuolloin ei ollut vielä solmittu OECD:n mallin mukaisia verosopimuksia useampikertaisen verotuksen estämiseksi.

Vero-sana on ilmeisesti suomessakin alkuaan merkinnyt uhria, mutta kristinuskon vaikutuksesta vero on sittemmin saanut maallisen merkityksen. Tämä tukee sitä yleistä katsomusta, että yksi julkis-oikeudellisen verotuksen juuri johtaa muinaiseen uhriyhteiskuntaan.<sup>21</sup>

Toinen suomenkielinen sana, joka samalla tavalla näyttäisi olevan yhteydessä toiselta puolen uskonnollisten uhrien ja toiselta puolen

<sup>16</sup> *Myöhänen* LM 1999 s. 1238.

<sup>17</sup> Aina ei ole selvää, miten paljon kuuluu valtiolle (=keisarille, kruunulle tms.) ja paljonko Jumalalle ja minkä verran verovelvollinen saa pitää itsellään. Riidoissa joudutaan turvautumaan tuomareihin. Verotuomareista ks. *Linnakangas Verotus* 3/2012 s. 249 ss., jonka pohjana oli suomenlaki.comissa 8.6.2011 julkaistu juttu. Artikkelin perustuu KHO:n äänestysten analysointiin.

<sup>18</sup> Juridisesta verojen kohtuullistamisen mahdollisuudesta *Söderlund* (2009).

<sup>19</sup> Saksan kielessä veroa tarkoittava Steuer tulee muinaisyläsaksan sanasta *stiura*, joka tarkoitti tukea ja apua (www.uni.protokolle.de). Englannin tax-sanan pohjana taas on latinan arvioimista tarkoittava sana. Nykyiset latinistimme käyttävät veroista seuraavia sanoja: *impositio*, *onis*, *vectigal*, *alis*, *tributum*. *Pekkanen – Pitkäranta* Nykylatinan sanakirja (2006) s. 167.

<sup>20</sup> *Spectrum tietokeskus*, 10. osa (1979) s. 335. Saamelaisten maanomistuksesta ks. *Korpijaakon* oikeushistoriallinen väitöskirja (1989), jossa tarkastellaan Lapinmaan omistuskysymyksiä erityisesti 1600-luvulla ja 1700-luvun alussa kiinnittäen huomiota mm. verovelvollisuuteen.

<sup>21</sup> Vero-sanan taustasta esim. *Voionmaa* (1912) s. 15–16, jossa viitataan mm. *Portanin* tutkimukseen.

maallisen verotuksen kanssa, on *vakka*.<sup>22</sup> Varainkeruusta tai vuorojärjestyksestä tietyn piirin yhteisiä uhripitoja varten lieneekin haettava verotuksen alku suomalaisten heimojen keskuudessa.

### 1.2.2 Vapaaehtoiset verot ("lahjaverot")

Nykyisin verot määritellään pakkosuorituksiksi, mutta aina ei ole ollut näin. Muinaiset ateenalaiset eivät pääsääntöisesti kantaneet kansalaisiltaan välittömiä veroja, koska heidän ajatusmaailmansa mukaan sellaiset sotivat vapaan miehen ideaa vastaan ja olivat osoitus jonkinasteisesta orjuudesta.<sup>23</sup> Muukalaisilta henkilöveroa sitä vastoin kannettiin, ja jos muukalaiset eivät maksaneet muukalaisveroa, heidät alennettiin orjiksi. Ateenalaiset vaativat jonkinlaisen veron maksua myös esimerkiksi prostituoiduilta.<sup>24</sup>

Vaikka ateenalaiset suhtautuivat vapaisiin kansalaisiin kohdistuviin välittömiin veroihin kielteisesti, he jopa ylpeilivät sillä, kuinka kukin tuki valtiontaloutta ns. *liturgioilla*.<sup>25</sup> Tämän instituution juuret ovat ajassa, jolloin valtiolla ei vielä ollut kykyä pakottaa veronmaksuun vaan sen talous rakentui kansalaisten kunniantunnon<sup>26</sup> ja hyväntahtoisuuden varaan. Alun perin kansalaiset tukivat liturgioilla uskonnollisten tapahtumien järjestämistä, mutta ajan oloon liturgiat otettiin

---

<sup>22</sup> Wikipedian mukaan vakka on perinteinen rasia, purkki tai lipas, yleensä pui-  
nen, lieriömäinen ja pyöreäkantinen. Isompi vakka voi muistuttaa tynnyriäkin.  
Vakkaa käytettiin vakkajuhlissa astiana, jossa uhriantimet toimitettiin ukkosen  
jumalalle.

<sup>23</sup> Talousvaikeuksissa olevat valtiot, kuten nykyinen Kreikka, eivät voi tyytyä vapaa-  
ehtoisiin veroihin.

<sup>24</sup> Roomassa prostituoiduista pidettiin rekisteriä, ja heiltä kannettiin korkeaa veroa.  
Ilmeisesti veron suuruus ei johtunut siitä, että prostituutiota ei olisi hyväksytty,  
vaan siitä, että se oli hyvin tuottavaa liiketoimintaa ja parittajilla ja bordellinpitä-  
jillä oli mistä maksaa. *Nyberg*, Prostituutio liiketoimintana. [www.helsinki.fi/teol/  
pro/ihminen/seksi/seksi4-2.html](http://www.helsinki.fi/teol/pro/ihminen/seksi/seksi4-2.html).

<sup>25</sup> Antiikin Rooman samantapaisesta järjestelmästä *Suolahti* Verotus 1956 s. 157.

<sup>26</sup> Kunniantuntoon vedottiin Suomessa aikoinaan veroilmoituslomakkeessa. Jos  
verovelvollinen oli veroilmoituksesta pyyhkinyt yli sanat "kunnian ja omantun-  
non kautta", veroa määrättiin korotettavaksi (KHO 1969 II 533). Veroilmoi-  
tuksen antajalta ei meillä enää 1990-luvun puolivälin jälkeen ole vaadittu sen  
paremmin kunniaa kuin omaatuntoakaan.

maalliseen käyttöön. Tällöin niiden suorittaminen muuttui käytännössä enemmän tai vähemmän pakolliseksi.<sup>27</sup>

Ruotsin vanhat sadut puhuvat verolahjoista ja henkiverosta. Historiallisessa asiakirjassa vuodelta 1285 henkivero mainitaan Vestmanlannissa maksettuna säännöllisenä verona, mutta todennäköisesti sekin on alkuaan kuulunut vapaaehtoiisiin tai puolipakollisiin verolahjoihin.<sup>28</sup>

2010-luvulla on keskusteltu siitä, pitäisikö rikkaiden osallistua veronmaksuun nykyistä enemmän (ns. *puhvettivero*).<sup>29</sup> Verojen tiukentamista vastustavat, joita on enemmistö rikkaista, ovat viitanneet muiden seikkojen ohella siihen, että monet heistä jo osallistuvat hyväntekoon (usein verovähennyskelpoisilla) lahjoituksilla yliopistoille ja yleishyödyllisille yhteisöille.<sup>30</sup>

Vapaaehtoisiksi veroiksi sanotaan joskus myös sellaisia veroja, jotka voi välttää pidättymällä verotettavista asioista; esimerkiksi tulotoman ei tarvitse maksaa tuloveroa ja virvoitusjuomaverolta säästyy, jos ei nauti virvokkeita. Näin ajatellen lähes kaikki verot (henkirahaa lukuun ottamatta) ovat tavallaan vapaaehtoisia.

### 1.2.3 Ryöstö, kiristys ja valloitus verotuksen pohjana

Verottaminen ja ryöstäminen ovat olleet niin lähellä toisiaan, että ymmärrettävältä tuntuu muun muassa suuren teologin *Tuomas Akvinalaisen*, joka eli 1200-luvulla, tapa käsitellä verotusta laillisena ryöstönä (*rapina*).<sup>31</sup>

<sup>27</sup> *Myöhänen* LM 1999 s. 1229 ss. ja *Verotus* 2002 s. 245.

<sup>28</sup> *Vöionmaa* (1912) s. 16.

<sup>29</sup> Kysymys ei ole ravintoloiden arvonlisäverokannasta, vaan nimi johtuu sijoittaja, miljardööri *Warren Buffettista*, joka on vaatinut ankarampaa verotusta upporikaille. – Toisaalta voimakkaasti velkaantuneessa USA:ssa monet republikaanit ovat ajaneet alhaiseen tasaveroon siirtymistä väittäen tasaveron ja veronalennusten räjähdyttävän maan talouden kasvuun. *Tuomas Niskakangas* Yhdysvaltain republikaanit innostuivat tasaverosta, *Helsingin Sanomat* 30.10.2011 s. B 3.

<sup>30</sup> Lahjoitusvähennyksestä verotuksessa esim. *Kontro* *Verotus* 2011 s. 409 ss.

<sup>31</sup> *Rekola* (1947) s. 5.

## 1 Verojen elinkaari

Esimerkiksi Ateenan arvioidaan perineen kukoistusaikanaan yli 50 % ja Rooman yli 90 % tuloistaan valloittamiltaan alueilta.<sup>32</sup> Rooman kansalaiset olivat yli 400 vuotta vapaita valtion veroista, kun näiden maksaminen oli provinssien asukkaiden rasituksena. Vain kunnallisveroa saattoivat maaseutukaupungeissa asuvat joutua maksamaan, jos rikkaat eivät olleet kylliksi muistaneet kotikaupunkia lahjoituksilla.<sup>33</sup>

Välittömän verotuksen varhaisimpana ilmentymänä Englannissa pidetään *danegeld*-nimistä maaveroa. Sitä kannettiin ensimmäisen kerran järjestelmällisesti 990-luvulla. Alun perin tämän veron tarkoituksena oli koota rahaa skandinaavisten valloittajien (*danes*) lahjomiseen, jotta nämä jättäisivät saarivaltakunnan rauhaan ja ryöstämättä. Myöhemmin danegeld kehittyi luonteeltaan sota- ja valloitusilanteet jo ennakoivaksi ja siten enemmän tai vähemmän vakinaiseksi puolustusveroksi.<sup>34</sup>

Tanskalaisten kekseliäisyys on sittemmin kanavoitunut muun muassa leimaveroihin<sup>35</sup> ja nykyisin varsinkin poikkeuksellisen ankaraan ja monipuoliseen kulutusverotukseen. Jo *Shakespeare*n näytelmässä todettiin: ”On jotain mätää Tanskanmaassa.” Hammasmätää vastaan tanskalaiset ovat taistelleet makeisverolla.

Ruotsalaisten tekemä Suomen valloitus poikkosi *Voionmaan* mukaan ajan tavoista; valloituskauden päätyttyä Suomi tuli muodollisestikin Ruotsin valtakunnan täysioikeutetuksi osaksi (v. 1362).<sup>36</sup> On kuitenkin laskettu, että Ruotsin vallan aikana vain 52 % Suomesta kerätyistä veroista käytettiin Suomen tarpeisiin.<sup>37</sup> Suomen valtiollinen autonomia osana Venäjän valtakuntaa merkitsi maallemme omaa valtion-

<sup>32</sup> *Välimäki* Verotushistoriaa 2 (2000, toim. Lappalainen) s. 47.

<sup>33</sup> *Suolahti* Verotus 1956 s. 157.

<sup>34</sup> *Myöhänen* LM 1999 s. 1247.

<sup>35</sup> *Tunturi* LM 1986 s. 611 ss., jossa arvioidaan vuonna 1985 ilmestynyttä Stempelloven-kirjaa.

<sup>36</sup> *Voionmaa* (1912) s. 12. – Ruotsi-Suomessa oli esim. 1570-luvulla n. 900 000 asukasta, joista Ruotsissa n. 600 000 ja Suomessa n. 300 000. Valtakunnan verotuloista kertyi silloin Ruotsista 72,1 % ja Suomesta 27,9 %. *Seppälä* (2009) s. 10 ja 89.

<sup>37</sup> Näin *Ernst Neoviukseen* viitaten *Wikström* (1985) s. 16. Wikström kuitenkin korostaa sitä, että keskushallinto oli Ruotsissa.

taloutta ja ilmeisesti siten täältä kerättyjen verojen käytön kannalta aikaisempaa parempaa asemaa.

#### 1.2.4 Sotimisvelvollisuus ja lomavero

Jo 1200-luvulla Suomessa alkoi säännöllinen veronmaksu kruunulle. Ahvenanmaa on muinoin suorittanut merisotavelvollisuutta (*ledning*). Siihen liittyvän sotalomaveron (*ledninglama*) järjestämisessä on samoja muotoja, joita Skandinavian maissa käytettiin 1100-luvun lopulla ja 1200-luvun alkupuolella. Samantapaisia järjestelyjä oli myös Varsinais-Suomen ruotsalaisilla seuduilla. Tämä vero on vanhin tunnettu kruununvero Suomessa.<sup>38</sup> Sotalomavero tarkoitti maksua siitä, ettei tarvinnut ”asevelvollisena” soutaa sota- eli rosvolaivaa.<sup>39</sup> Tähän ideologiaan liittyy myös ritariston (”ratsumiesten”) rälssi (ruots. *frälse*)<sup>40</sup> eli verovapaus.<sup>41</sup> Aivan kaikki eivät ole vieläkään täysin irtaantuneet rälssijattelusta. Helsingin Sanomissa oli 29.9.2011 mielipidekirjoitus, jossa vastustettiin palkka-armeijaa ja ehdotettiin reserviläisille verovähennyksiä.

Hevosnaisiin verotuksen yhteydessä taas liittyy *Lady Godiva*.<sup>42</sup> Hän oli aatelisnainen, jonka kerrotaan ratsastaneen 11. vuosisadalla alasti englantilaisen Coventryn kaupungin halki saadakseen lääninherra-puolisonsa lopettamaan kaupungin asukkaiden raskaan verotuksen. Puoliso lopetti raskaan verotuksen. Vaikka Lady Godiva mainitaan henkilönä asiakirjalähteissä, hänen alastomana ratsastamisensa lienee vain legenda.

<sup>38</sup> *Voionmaa* (1912) s. 18.

<sup>39</sup> Lomaveroista myös *Linnakangas* Veronallen vapaa-aika, suomenlaki.com 2011.

<sup>40</sup> Svensk etymologisk ordbok: *frälse* = som har halsen fri. ”Vapaakaulaiset” erottuivat niistä, joilla oli ”ringen kring trälens hals”, siis orjista. *Frälsning* = räddning från syndigt liv (kristinuskossa).

<sup>41</sup> Latinassa verovapaa on *immunis*.

<sup>42</sup> Ks. tarkemmin Wikipedia, jossa selvitetään myös tapauksen liityntä englannin tirkistelemistä tarkoittavaan peep-sanaan.



## 1.2.5 Työvelvollisuus verona

Vanhin historiallisten lähteiden mainitsema veronmaksun muoto on ollut työ yhteiskunnan ja hallitsijan hyväksi. Muinaisessa Egyptissä puhutussa kielessä työtä, työvoimaa ja raadantaa tarkoittava sana oli synonyymi sanalle vero.<sup>43</sup> Byrokratian lisäksi merkittävimmät kohteet, joihin käytettiin kansan veroluonteista työvoimaa tai kansalta verona kannettuja luonnontuotteita ja rahaveroja, olivat maanpuolustus, kastelujärjestelmien rakentaminen ja ruokavarastojen kokoaminen katovuosien varalle, mutta veroja käytettiin myös eliitin enemmän tai vähemmän yksityisiin hankkeisiin, kuten palatsien ja hautamonumenttien rakentamiseen. Työvelvollisuusvero tunnettiin myös Suomessa erityisesti linnakaudella.<sup>44</sup>

## 1.3 Ennenaikainen synnyty

### 1.3.1 Tuloveron synty

Verovelvollisen todellisiin kokonaisnettotuloihin perustuva *tuloverotus* on koko maailman historiassa todella uutta.<sup>45</sup> Nettotuloon perustuvan nykyaikaisen tuloverotuksen lähtölaukauksena pidetään Isossa-Britanniassa vuonna 1799 säädettyä tilapäistä veroa *Napoleonian* vastaan käydyn sodan rahoittamiseksi.<sup>46</sup> Tuo vero ei kuitenkaan perustunut kokonaistuloon vaan tulon lähteisiin. Siinä se muistutti

---

<sup>43</sup> *Webber – Wildavsk* (1986) s. 68 ja *Myöhänen* LM 1999 s. 1224. Englannin kielestä: ”The word ‘tax’ first appeared in the English language only in the 14th century. It derives from the Latin *taxare* which means ‘to assess’. Before that, English used the related word ‘task’, derived from Old French. For a while, ‘task’ and ‘tax’ were both in common use, the first requiring labour, the second money. ‘Tax’ then developed its meaning to imply something wearisome or challenging. So words like ‘duty’ were used to suggest a more appealing purpose.” A Short History of Taxation, esim. [www.coursehero.com](http://www.coursehero.com).

<sup>44</sup> Linnakaudesta ks. *Voionmaa* (1912) s. 20 ss. ja *Seppälä* Verotushistoriaa 2 (toim. Lappalainen), 2000 s. 91 ss.

<sup>45</sup> *Willgren* (1936) s. 308 ss.

<sup>46</sup> Jatkuvasti tuloverotus on ollut Isossa-Britanniassa käytössä vuodesta 1842. *Myöhänen* LM 1999 s. 1253.

Pohjoismaissa 1990-luvun alussa säädettyä eriytettyä tuloverojärjestelmää, jossa verotus tapahtuu erikseen ansiotulojen ja erikseen pääomatulojen osalta. Aikoinaan tällaisesta lähteen mukaan eriytetystä tuloverosta käytettiin nimitystä ”analyttinen” vero ja kokonaistuloon perustuvasta tuloverotuksesta ”synteettinen” vero, jotka eivät olleet kovin kuvaavia termejä.

Suomessa nykyaikainen pysyvä valtion tuloverotus on ollut käytös-  
sä vasta 1920-luvun alusta.<sup>47</sup> Yleinen *valtiollinen tuloverotus* säädettiin  
meillä tosin ensi kerran vuonna 1865<sup>48</sup> samaan aikaan kuntauudis-  
tuksen ja tuloperusteisen *kunnallisveron* kanssa.<sup>49</sup> *Äänioikeus* vaaleissa  
nähtiin tuolloin veronmaksuun liittyvänä oikeutena: yksi veroäyri  
vastasi yhtä ääntä, mutta kaupungeissa korkein yhden verovelvollisen  
äänimäärä oli 25. Äänioikeuden sitominen verovelvollisuuteen  
ei poikennut valtiopäivävaaleissa noudatetusta käytännöstä. Porva-  
rissäädyn vaaleissa ja talonpoikaissäädyn valitsijamiesvaaleissa nou-  
datettiin samaa periaatetta, kuitenkin niin, että oikeushenkilöillä ei  
ollut äänioikeutta.<sup>50</sup> Yleinen ja yhtäläinen äänioikeus saatiin vasta  
myöhemmin.<sup>51</sup>

<sup>47</sup> Tuloveromme synnystä ja kehityksestä *Wikström* (1985) ja *Myöhänen* Verotus-  
historiaa 2 (toim. Lappalainen), 2000 s. 9 ss. Tuloverotusmenettelyn historias-  
ta *Matti Haapaniemen* väitöskirja (2001). Verohistoria on vahvasti esillä myös  
*Paasikiven* väitöskirjassa (1901). Vero-oikeudellisista väitöskirjoista *Linnakangas*  
Verotus 2010 s. 14 ss.

<sup>48</sup> Venäjän tänne asettamat virkamiehet nauttivat verovapautta. Aluepolitiikkaa  
edusti Lapin kihlakunnan asukkaiden verovapaus. *Wikström* (1985) s. 22. Vuon-  
na 1673 Ruotsin kruunu halusi suosia Lapin asuttamista ja antoi julistuksen, joka  
takasi Lappiin muuttaville uudisasukkaille ikuisen vapautuksen sotaväenotoista,  
15 vuoden vapautuksen veroista ja tämänkin jälkeen alhaisemman verotuksen.  
Tuota alhaisempaa veroa kutsuttiin myös lapinveroksi.

<sup>49</sup> Kunnallisverotuksen taustasta ja synnystä *Kalima* (1988) s. 34 ss. – Perustus-  
lakimme 121 §:n mukaan kuntien hallinnon tulee perustua kunnan asukkaiden  
itsehallintoon ja kunnilla on verotusoikeus, mutta lailla säädetään verovelvollis-  
uuden ja veron määrätymisen perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.  
Nykyisin kuntien itsehallinnon merkitys on hyvin vähäinen. Itsehallinto koskee  
enää lähinnä kunnan tuloveroprosentin määräämistä, ja sekin herättää kysymyk-  
siä ihmisten valtakunnallisesta yhdenvertaisuudesta.

<sup>50</sup> *Holopainen* (1969) s. 142.

<sup>51</sup> Lapuan liike esitti vuonna 1930 huonolla menestyksellä vaatimuksen äänioikeu-  
den kytkemisestä uudelleen veronmaksuun. *Iivonen* (2011) s. 32–33.

### 1.3.2 Epäonnistumisen syitä

Valtion tuloveron synnytystä voitiin pitää Suomessa ennenaikaisena, eikä tämä veroperheen jäsen sitten elänytäkään aikuiseksi asti. Valtion tuloverotuksesta luovuttiin 1880-luvulla verotulojen jäätyä kovin vaatimattomiksi.

Verotus oli mukana myös SDP:n Forssan kokouksessa vuonna 1903. Silloin hyväksyttiin verotuksen suhteen seuraavat tavoitteet: ”Kaikkien henkilöllisten ja välillisten verojen poistaminen yleisellä asteettain nousuvalla tuloverolla, jolloin ansioton arvonnousu ja korkotulot sekä perintö on verotettava ankarammin kuin omasta ansiosta tai työstä johtuvat tulot. Verotettavan omaisuuden ilmoittamisvelvollisuus.”<sup>52</sup>

Tuohon aikaan valtion verotuloista noin 90 % perustui välilliseen verotukseen, josta taas 4/5 oli *tulliverotusta*. Nykyisin tulleja kannetaan enää tuotaessa tavaroita EU:n ulkopuolelta, ja silloinkin tullitulot kuuluvat EU:lle eivätkä Suomelle.

Ensimmäisen tuloverotuksemme epäonnistuminen johtui osittain *talouden rakenteesta*. Toimiva laajapohjainen verotus nettotulojen perusteella edellyttää kehittyntä markkinataloutta, teollistumista ja rahataloutta.

Epäonnistumiseen vaikutti myös tulojen ilmoittamista koskeva sääntely. Liberalistinen veropolitiikka suhtautui varsin torjuvasti *ilmoittamisvelvollisuuteen*. Jokaisen tuli ”suostuntawerokomitealle ilmoittaa, kuinka suureksi hän arvaa puhtaan tulonsa wiimeksi kulu-neelta wuodelta”.<sup>53</sup> Ilmoittamisvelvollisuuden merkitys jäi todellisuudessa vähäiseksi, kun velvollisuutta ei ollut sanktioitu. Tulojen todellinen määrä jäikin verovelvollisen moraalin varaan. Verotus muistutti nykyistä arvioverotusta. Kiinnostavaa on, että *taksoitus*-sanan, jota suomessakin on aikoinaan käytetty verotusta tarkoittaen, alkuperäisenä pohjana on arvioimista ja taksoitusta tarkoittava latinan

<sup>52</sup> Vielä tuohon aikaan, jolloin veroaste oli nykyiseen verrattuna kovin vaatimaton, saatettiin finanssiopissakin lähes vakavasti keskustella siirtymisestä yhteen veroon, joka olisi ollut progressiivinen tulovero. Ks. *von Eheberg* (1911) s. 194–196.

<sup>53</sup> Antiikin Roomassa veroilmoitus annettiin suullisesti. Taksoitus tapahtui henkikirjoituksen yhteydessä. *Suolahti* Verotus 1956 s. 153 ss.

*taxare*. Mielenkiintoista on myös, että verotuksessa ei voitu poiketa alaspäin verovelvollisen ilmoituksesta.

Jonkinlaista ristiriitaa oli yksityisyyden korostamisessa sekä näkemyksessä, jonka mukaan lautakunta kyllä tietää ihmisten oikeat tulot. Ympyrä on nykyisin sulkeutumassa. Harvojen tarvitsee enää tuloveroilmoitusta antaa. Tietokoneet tietävät ihmisten tulot paremmin kuin ihmiset itse; *lautakuntaverotuksesta* on siirrytty *virkaelijaverotuksen* kautta *koneverotukseen*.<sup>54</sup>

Ilmoitusvelvollisuus vie ajatukset vihjepalkkioiden verokohteluun. Myös julkisen vallan edustajat maksavat joskus palkkioita rikollisten löytämisestä tai kiinni ottamisesta, ”dead or alive”. Palkkiota saatetaan myös pyytää. Tunnetuin – tosin verotukseen liittymätön – tapaus lienee se, kun *Judas Iskariot* sai ylipapeilta 30 hopearahaa Jeesuksen kavaltamisesta (Matt. 26:15).<sup>55</sup> Vuonna 2005 tuloverolakiimme lisättiin 93b §:n 2 kohta, joka mahdollistaa verovapaat vihjepalkkiot ja edistää ilmiantajien turvallisuutta.<sup>56</sup> Suomessa ei vielä ole tiettävästi käytetty vihjepalkkioita verorikoksia selvittäessä, mutta niin sanottujen Panama-papereista Verohallinto on ilmoittanut olevansa valmis maksamaan.<sup>57</sup>

<sup>54</sup> *Linnakangas* Veroasioiden kurssi hallintotuomioistuimille. Oikeusministeriö 6.4.2006.

<sup>55</sup> Suomenlaki.comissa vuonna 2011 julkaistu *Linnakankaan* kirjoitus ”Kristus ja vaalirahoitus verotuksessa” ei liity tähän teemaan vaan palkkioista luopumisen verokohteluun (ns. puu ja hedelmät -oppi).

<sup>56</sup> *Linnakangas* Verotus 2005 s. 498 ss.

<sup>57</sup> Ylijohtaja *Sanna Alamäen* haastattelu Helsingin Sanomissa 8.9.2016 s. A 21. – Verojen yhteydessä voidaan puhua myös Capone-ilmioistä: verorikoksesta annetaan tarkoitussidonnaisuuden periaatteen vastaisesti poikkeuksellisen ankara tuomio, kun näyttö ei riitä vakavammista rikoksista tuomitsemiseen. Ilmiön nimi johtuu *Al Caponesta* (1899–1947), jonka kohtaloksi muodostui tuloveroilmoituksen laiminlyönti. Tästä verorikoksesta Al Capone tuomittiin vuonna 1931 kymmeneksi vuodeksi vankilaan. Hänen veljensä oli tuomittu vähän aikaisemmin veropetoksesta vankilaan 22 vuodeksi.

## 1.4 Haudatut

### 1.4.1 Ennen 1900-lukua kuolleita

Keskiajalla ja uuden ajan alussa elettiin pitkälti luontais- eikä rahataloudessa, mikä näkyi verotuksessakin.<sup>58</sup> Verotus pohjautui erityisesti maan, metsän ja vesistön tuottoon, ja verojen maksutapa vaihteli suuresti maan eri osissa. Tunnettiin kymmeniä erilaisia *veroparseleita*.<sup>59</sup> Keskeisiä veronmaksun välineitä olivat muun muassa ruis, ohra, voi, kala ja liha. Nyt nämä maksuvälineet ovat jo kauan olleet verohistoriaa.<sup>60</sup>

Talonpoikien verorasitusta kasvattivat vuotuisten kymmenysten lisäksi erilaiset *apuverot*, joista käytettiin myös nimityksiä epävarmat verot ja ylimääräiset verot. Apuverojen merkitys kruunun veropolitiikassa kasvoi 1560-luvulta lähtien. Niin sanottuja kuninkaan markkoja pyydettiin talonpojilta vuonna 1561, kun Juhana-herttua teki puhemiesmatkan Englantiin kosiakseen kuningatar Elisabet I:tä puolisosiksi veli Erikille. Vuoden 1585 muonaverona taas tunnettiin *hääverona*, sillä ruokatavarat toimitettiin kuningas Juhana III:n ja hänen toisen puolisonsa häitä varten.<sup>61</sup> Veroa perusteltiin seuraavasti: ”Kansan on iloittava kuninkaallisesta kihlauksesta ja sen sallitaan armollisesti maksaa hääveroa.”<sup>62</sup> Kun Suomeen ei pitkään aikaan ole toisissaan puuhattu kuningasta, hääveron paluukaan ei vaikuta meillä todennäköiseltä.

Sanonta ”Viekää tuhkatkin pesästä” säilyttää 1600-luvun *salpietariveron* muiston elävänä. Sanonta juontanee juurensa tuon veron aikoihin. Veron taustalla olivat jatkuva sodankäynti ja ruudin valmistukseen tarvittava salpietari. Kunkin tilan tuli kruunulle toimittaa säädetty määrä salpietarimultaa, lampaan- tai vuohenlantaa, halkoja,

<sup>58</sup> Tässä keskitytään erityisesti Ruotsiin ja Suomeen. Teoksessa *Skatternas långa historia. Beskrattningen i Norden från medeltid till 1900-tal* (red. Kuvaja) on artikkeleita myös Tanskasta ja Norjasta.

<sup>59</sup> Niitä käsittelee erittäin yksityiskohtaisesti *Seppälä* (2009).

<sup>60</sup> Maaveron veroparselien määrä vähennettiin 1840-luvun alussa neljään.

<sup>61</sup> Englannissa yritettiin 1600-luvulla hääveroja mutta myös mm. *syntymä-, hautajais- ja vanhanpojanveroja*. *Von Ebeberg* (1911) s. 131.

<sup>62</sup> *Seppälä* (2009) s. 222–223.

olkia sekä tuhkaa.<sup>63</sup> Salpietarivero haudattiin lopullisesti vasta vuonna 1864. Hautauspuhe oli juhlallinen:

**Suomen Suuriruhtinakunnan Säätyin Päätös,  
tehty ja annettu yleisillä Waltiopäivillä  
Helsingin kaupungissa, Huhtikuun  
15 p. w. 1864.**

Suomen Suurruhtinakunnan Säädyt, Me allekirjoitetut Kreiwit, Wapaherrat, Arkkipiispa, Piispa, Ritaristo ja Aateli, Papisto, Porwaristo ja Talonpoikainen Sääty, jotka, osittain itse edestämme, osittain kotona olevilta säätyläisiltämme laillisesti walittuina ja waltuutettuina, nyt päättyneillä waltiopäivillä olemme koossa olleet, teemme tiettäwäksi: että koska Suurriwaltaisin, Korkeasyntyinen Ruhtinas ja Herra, ALEKSANTERI Toinen, kaiken Wenäjänmaan Keisari ja Itsewaltias, Puolan Tsaari, Suomen Suurruhtinas j. n. e., j. n. e., j. n. e., meidän Kaikkeinarmollisin Suurruhtinas ja Herra, armossa suwaitsi, awonaisella kirjeellä ja käskyllä Kesäkuun 18 päiwältä w. 1863, kutsua meidät yleiseen kokoukseen, olemme Me, alamaisesti totellen mainittua, hartaalla ja sywällä kiitollisuudella koko maaltamme vastaanotettua armollista kutsumusta, tulleet tähän Helsingin kaupunkiin Syyskuun 15 päiwänä samaa vuotta.

Toimemme olemme alottaneet Kaikki-waltiaan siunausta rukoellen ja, keskusteltuamme niitä aineita, joista Hänen Keisarillinen Majesteettinsa 18 päiwänä viimeksimainittua kuuta, Itse korkeassa personassaan, Waltiosalissa, kuin myös myöhemmin waltiopäiwien kuluessa, armollisia esityksiä on Meille annattanut, joutuneet seuraawiin päätöksiin:

§ 1.

Yhtäpitäwäisesti Keisarillisen Majesteetin siitä annetun armollisen esityksen kanssa, olemme Mekin, puolestamme, päättäneet, että maamme maatioilla, salpetteri-weron nimellä, olewa welwollisuus vuosittain kruunulle jättää wissi määrä puhdistamatointa salpetteriä lakkautettakoon kokonansa pois.

Vanhoja *tulisija-* sekä *ovi-* ja *ikkunaveroja*<sup>64</sup> ei enää peritä, mutta hautausmailta niitä on turha etsiä, koska ne jatkavat elämäänsä *kiin-*

<sup>63</sup> *Seppälä* (2009) s. 223–224.

<sup>64</sup> Valon verottamisesta voidaan puhua esimerkiksi Saksan *valaisinveron* yhteydessä. Tuon veron juuret ovat keskiaikaisessa kyntilävahan verottamisessa. Vero koski 1900-luvulla erityisesti hehkulamppuja. Se kumottiin vuoden 1993 alusta.

## 1 Verojen elinkaari

*teistöveroiksi* muuntuneina.<sup>65</sup> Vaikka aukkovero oli tarkoitettu yksinkertaiseksi veroksi, rajankäyntiongelmilta ei siinäkään vältytty.<sup>66</sup>

Nykyisessä globaalituneessa maailmassa veropakoa vastaan taistellaan painottamalla kiinteistövero; kiinteistöt kun eivät siirry ihmisten ja yritysten tavoin valtiosta toiseen muutoin kuin sotien seurauksena. Ikkunaveron lisäksi 1700-luvulla perittiin ylellisyysverona *lasiveroa*.<sup>67</sup> ”Progressiivisen” *peiliveron* minimoiminen näkyi siinä, että suuret peilipinnat jaettiin tahallaan pienemmiksi. Ainakin Englannissa ovat käytössä olleet myös *tapettivero* ja *tiilivero*; tiiliveron voimaantulo näkyi myös talojen seinissä, koska veron jälkeen alettiin käyttää isompia tiiliä. Nykyisin tällaisetkin tuotteet ovat normaalin arvonlisäveron alaisia.

Verohautuumaalle ovat jo unohtuneet monet 1700-luvulla syntyneet mutta ilman perillisiä kuolleet *peruukkivero*, *pönkkähamevero*, *palvelijavero*, *kellovero* ja monet muutkin *välittömät ylellisyysverot*.<sup>68</sup> Vuonna 1716 annetulla asetuksella säädettiin vero muun muassa *hie-noista puvuista, teestä, kahvista, makeisista, tupakasta ja ajoneuvoista*. Korkein maksu meni kulta- ja hopeavaatteista, kukallisista yms. silkikankaista ja ulkomaisesta sametista.

Verojärjestelmää 1800-luvun alussa selvitettäessä todettiin tavallisella verotalolla olevan seuraavat verot tai niiden tapaiset muut rasitteet:<sup>69</sup>

<sup>65</sup> Nykyajan kiinteistöverosta ks. esim. *Aalto* (1992), *Viherkenttä* (1993), *Keinonen Verotus* 2011 s. 387 ss. sekä *Myrsky Verotus* 2010 s. 151 ss. ja *Verotus* 2011 s. 468 ss.

<sup>66</sup> Ranskassa vapaita verosta olivat 1800-luvulla latojen, lammasnavettain, lääväin, aittain ja kellarien ovet ja ikkunat, samoin aukot katossa ja sellaisissa huoneissa, joita ei käytetty asunnoiksi. *Von Ebeberg* (1911) s. 239.

<sup>67</sup> *Glasskatt* on hakusanana ongelmallinen mm. lasiaarteiden ja jäätelökissojen vuoksi. Vuoden 2011 alusta Suomessa on myös *jäätelövero* samassa laissa makeisveron ja virvoitusjuomaveron kanssa. Saksassa jäätelöveroä kannettiin viimeisen kerran vuonna 1971.

<sup>68</sup> Ylellisyyskulutushyödykkeinä on tutkimuskirjallisuudessa mainittu mm. liköörit, erinäiset herkkutavarat, pelikortit, koirat, ajoneuvot, biljardit, pianot, miespalvelijat, vaakunat, kerhot ja metsästysluvat. Jotkut tutkijat ovat pitäneet ylellisyytenä myös esim. tupakkaa, ampuma-aseita, kulta- ja hopeaesineitä, pöytähedelmiä, silkkikudoksia ja mausteita. *Kovero* (1932) s. 48.

<sup>69</sup> *Myöhänen Verotus* 2001 s. 551.

- *maakirjavero*
- *kruununkymmenykset*
- *laamannin ja kihlakunnantuomarin palkkaukseen tarkoitettu vero*
- *em. virkamiesten käräjäkestitysrahat*
- *papiston kymmenykset ja muu papiston palkkavero*
- *köyhien koululaisten auttamiseksi kannetut teinirahat*
- *paikallishallinnon virkamiesten palkkaukseen kannetut silta- ja jahtivoudinkapat*
- *paloviinan kotipolttomaksu*
- *armeijan ylläpito ruotujakolaitoksen muodossa tai vakanssimaksu*
- *maanteiden ja siltojen rakentaminen ja ylläpito*
- *kirkkojen, pappiloiden, käräjätalojen, kestikievareiden ja veroviljarakennusten rakentaminen ja ylläpito*
- *kyyditysvelvollisuus*
- *vanginkuljetus ja -säilytys*
- *sotaväen majoitus*
- *paikalliset rasitteet liittyen mm. köyhenhoitoon ja petojen hävittämiseen*
- *tulipalosta kärsineiden korvaukseksi kannettu paloapu*
- *talonpoikaissäädyn valtiopäivämiesten matka- ja ylläpitokustannuksia varten kannetut herrainpäivärahat.*

Hautausmaalla nykyisin lepäävät 1800-luvun lopulla kulkutautina levinneeseen elinkeinovapauteen menehtyneet seuraavat ammattikuntalaitoskauden aikaiset, tulon lähteen *tuottoon*<sup>70</sup> (ei nettotuloon) perustuneet *elinkeinoverot*:<sup>71</sup>

<sup>70</sup> Liiketulon *harkintaverotus* kunnallisverotuksessa oli näiden verojen kaukainen sukulainen. Harkintaverotus siirtyi historiaan vasta 1990-luvun alussa, mutta sen perintö elää 1990-luvulla säädettyssä kiinteistöverossa. Harkintaverotuksen luonteesta *Kilpi* (1955).

<sup>71</sup> Ks. niistä *Langenskjöld* (1888) s. 303 ss. Ammattikuntalaitoksesta esim. *Jutikkala* (1953) s. 94 ss.



## 1 Verojen elinkaari

- *käsityöläisvero*,<sup>72</sup>
- *myllyvero ja sahaveero*,<sup>73</sup>
- *rautakymmenys*,<sup>74</sup>
- *ruukin vasaravero*,<sup>75</sup>
- *kuparivero ja tinavero*,<sup>76</sup>
- *kultavero ja hopeavero*,<sup>77</sup>
- *ulkomaalaisen kauppamatkustajan vero*,<sup>78</sup>
- *ulkomaalaisten viihdyttäjien vero*.<sup>79</sup>

Näistä kahta viimeistä voidaan pitää 1970-luvulla säädetyn rajoitustusti verovelvollisten eli ulkomailla asuvien *lähdeveron* jonkinlaisina edeltäjinä. Nykyisin ulkomailla asuvia esiintyjiä ja urheilijoita koskee muita alempi, 15 %:n lähdevero.<sup>80</sup>

---

<sup>72</sup> Veroa oli maksettava sen, joka teki vaaditun ilmoituksen käsityöammatin harjoittamisesta.

<sup>73</sup> Sahaverot poistettiin 1860-luvulla, ja niiden tilalle määrättiin sahausmaksu, jota oli suoritettava sahatun tavarann maastaviennistä. Myllyjen ja sahojen elinkeinoverot kumottiin 1880-luvulla.

<sup>74</sup> Veron perusteena olivat viime vaiheessa masuuniuunin työpäivät.

<sup>75</sup> Vero oli yleensä 1 % vuosituotannon arvosta.

<sup>76</sup> Kupari- ja tinatuotannon vero perustui samoille periaatteille kuin rautakymmenysvero.

<sup>77</sup> Vuoden 1883 kaivossäännöksissä määrättiin valtiolle suoritettavasta 5 %:n suuruisesta kulta- ja hopeaverosta. Sellaisesta kullasta, jota ei saatu louhimalla vaan huuhtomalla, oli maksettava valtiolle vuotuinen maksu, jonka suuruuden senaatti päätti.

<sup>78</sup> Ulkomaalaisen kauppamatkustajan, myös venäläisen, piti 1860-luvun puolivälistä alkaen maksaa kiinteää kuukausittaista elinkeinosuostuntaveroa, jos hän omaan tai toisen lukuun tarjosi ulkomaisia tavaroita.

<sup>79</sup> Veron määrä oli kiinteä summa kuukaudessa.

<sup>80</sup> Suomessa oli 1900-luvun loppupuolella voimassa ainakin yhtä tiettyä ammattia koskeva oma verolakinsa, nimittäin *merimiesverolaki* (1958–1985). Myös merimiesverolain kumoamisen jälkeen ”merimies on eri mies” verotuksessakin omien vähennystensä ansiosta.

### 1.4.2 1900-luvun vainajia

1900-luvun alussa hautaan on saatettu muun muassa tuloveroja edeltäneet

- *maavero*,<sup>81</sup>
- *maalaiskauppavero* ja
- *henkiraha*.

Talonpoikien aktiivisuus *maaverojen* lakkauttamiseksi rikkoi konservatiivien mukaan Jumalan antamia lakeja ja oli uhka luonnolliselle järjestykselle.<sup>82</sup> Maaverojen tuotto oli esimerkiksi vuonna 1919 melko vähäinen, Suomen valtion budjetissa vain 6,5 miljoonaa markkaa. Samaan aikaan henkiveroja arvioitiin kertyvän melkein 9 miljoonaa, tuloveroa 100 miljoonaa, korko- ja osinkoveroa 10 miljoonaa, tilapäistä varallisuusveroa 150 miljoonaa, tullituloja 221 miljoonaa (sis. vientitullia puutavarasta 20 miljoonaa), tupakkavalmisteveroa 27 miljoonaa, veronluonteista tuloa sokerin ja vehnäjäuhon myymisestä korotettuun hintaan 70 miljoonaa ja leimaveroa 25 miljoonaa markkaa.<sup>83</sup>

*Maalaiskauppaveron* alkuperäisenä tarkoituksena oli rajoittaa kaupaliikkeiden syntymistä maaseudulle. Vuonna 1923 tämän veron tuotto oli vain 0,004 % valtion verotuloista.<sup>84</sup>

*Henkiraha* eli henkivero oli otettu meillä käyttöön 1600-luvulla. Henkirahaa tuli jokaisen aatelittoman täysi-ikäisen kruunun alamaisen maksaa vuosittain kruunulle tuloistaan ja omaisuudestaan riippumatta. Henkirahaa maksoivat 1920-luvun alussa 18–64-vuotiaat miehet ja naiset viisi markkaa vuodessa. Eräänlainen henkiraha oli 1600-luvulla ollut myös *pariskuntavero*, jota kunkin talonpojan oli maksettava vuosittain itsestään 8 markkaa, vaimosta ja rengistä kum-

<sup>81</sup> Maaverot vievät raamatulliset ajatukset kymmenysten lisäksi erääseen piilevään veroon, joka oli ongelma erityisesti liikevaihtoverotuksessa: Matt.13:44 (”himmelriket är som en skatt som ligger gömd i en åker”).

<sup>82</sup> *Huuhka* Verotushistoriaa 1 (toim. Lappalainen), 1999 s. 69 s.

<sup>83</sup> *Rauhala* (1919) s. 156–157.

<sup>84</sup> *Wikström* (1985) s. 121.

mastakin 4 markkaa ja piiasta 2 markkaa.<sup>85</sup> Veroa perusteltiin Liivimaan sodan aiheuttamilla kustannuksilla.<sup>86</sup> Pariskuntaverossa naisen hengen arvo oli siis vain puolet miehen hengen arvosta.

Joidenkin verojen elämä on jäänyt hyvin lyhyeksi, ja sellaiseksi se on tarkoitettukin.<sup>87</sup> Tällainen oli esimerkiksi vuoden 1970 lopussa perustuslainsäätämisyjärjestyksessä säädetty takautuva *subdannevero*. Sitä oli velvollinen maksamaan jokainen, joka oli myynyt ulkomaille 1.9.1969–31.8.1970 välisenä aikana vietyä puuta, paperia yms. Vero oli 2,5 % maasta vietyjen tavaroiden myyntihintojen yhteismäärästä.

Vuonna 1965 päättyi *tulitikkuveron* (s. 1922)<sup>88</sup> ja *autokumirengasveron*<sup>89</sup> (s. 1939) elämä.<sup>90</sup> Tulliverotukseen liittynyt 1630-luvulta periytynyt *tuulaaki* (ruots. *tolag*) siirrettiin verovirttiin vuonna 1978. Leimaverona kannettu iäkäs *pelikorttivero* haudattiin vuonna 1983.<sup>91</sup> Varsinkin tanssin ja ammattinyrkkeilyn ystäville tuttu *huvivero* kohtasi loppunsa vuonna 1981.<sup>92</sup> Sen sukulainen *elokuvavero* nukkui pois vuonna 1993 haamuksi riutuneena.<sup>93</sup> Vuonna 1992 vapautettiin *leimaverosta* pörssissä tapahtuvat *arvopaperiluovutukset*.

Ulkomaisiin lainoihin liittyvän *luottoveron* elämä rajoittui 1990-luvun alkuun. Myös vakioitujen *johdannaissopimusten leimaveron* elämä jäi muutama vuoteen (1988–1992). *Matkustajaveroa* perittiin ensimmäisen maailmansodan aikana ja 1960- ja 1970-lukujen vaihteessa sekä vuonna 1992. *Tilauslentovero* oli voimassa vuosina 1993 ja 1994.<sup>94</sup>

<sup>85</sup> On käytetty myös nimitystä *aviovero*. *Hermanson* (1920) s. 99.

<sup>86</sup> *Seppälä* (2009) s. 227.

<sup>87</sup> Ennen vuotta 1992 yksivuotisten ja pysyvien verolakien säätämisyjärjestykset erosivat toisistaan suuresti. Sen vuoksi myös sellaiset verolait, jotka oli tosiasiaassa tarkoitettu pysyviksi, jouduttiin säätämään yksivuotisina ja uusimaan vuosittain.

<sup>88</sup> Saksassa tulitikki- ja muu syytystavaraveron eli pidempään (1909–1980).

<sup>89</sup> Vaikka auton kumisista renkaista on peritty valmisteveroa, vastaavaa veroa emme tiedä perityn Suomessa valmistetuista ihmisten kumijalkineista. *Kenkävero* on matkailukohde Mikkelin seudulla.

<sup>90</sup> *Juanto* (1994) s. 319 ss.

<sup>91</sup> Saksassa pelikorttivero kumottiin vuoden 1981 alusta.

<sup>92</sup> Huviveron historiasta *Linnakangas* (1984).

<sup>93</sup> Elokuvaveron synnystä ja soveltamisesta *Linnakangas* Elokuvaverotus (1990) ja *Kide* 6/1990 s. 13 ss. sekä *Verotus* 1990 s. 295 ss.

<sup>94</sup> *Linnakangas – Juanto – Laatikainen* (1993) s. 297 ss.

Ensimmäisen maailmansodan aikana kannettiin *telefooniveroa*. *Televeroa* perittiin vain vuonna 1994.

Kaikkien 1990-luvun puolivälissä säädettyjen uusien verojen elämä ei sammunut alkuunsa. Vuonna 1996 säädetty erikoinen valmistevero *jätevero* osoittautui elinkelpoiseksi; sitä koskee nykyisin vuonna 2010 säädetty uusi laki.

*Titus Flavius Vespasianuksen*, joka hallitsi Roomaa vuosina 69–79, sanotaan keksineen *käymäläveron*. ”*Pecunia non olet*” (”Raha ei haise”) liittyyne tähän. Kööpenhaminassa on kannettu ainakin 1930-luvulla *klosetafgiftinimistä* veroa (ylellisyysverona?).<sup>95</sup>

### 1.4.3 EU-tautiin menehtyneitä

Suomen liittyminen Euroopan unioniin vuoden 1995 alussa näkyy piikkiä verojen kuolintilastossa. Tuolloin haudattiin seuraavat maatalouspoliittiset verot:<sup>96</sup>

- *sokerivero*<sup>97</sup>
- *rehuverot*
- *ravintorasvaverot*
- *elintarvikkeiden valmistevero*
- *lannoiteverot*.

Yleisen kulutusveron eli *liikevaihtoveron* syntyyn Euroopassa 1910-luvun lopulla Saksan ja Ranskan johdolla vaikutti suuresti ensimmäinen maailmansota finanssitarpeineen.<sup>98</sup> Suomen liikevaihtovero synnytetettiin 1940-luvun alussa, kun toinen maailmansota oli tyrehtyttänyt tullitulot. Liikevaihtovero korvattiin vähitellen *arvon-*

<sup>95</sup> Erikoiselta vaikuttaa myös Hollannissa käytössä ollut *saippuvero*, jonka mainitsee *von Eheberg* (1911) s. 411.

<sup>96</sup> Maatalouspoliittiseksi veroksi lienee luokiteltava myös *etikkahappovero*, jota meillä ei liene kannettu ja joka Saksassa poistettiin vuoden 1981 alussa.

<sup>97</sup> Saksassa sokerivero siirtyi historiaan vuoden 1993 alussa.

<sup>98</sup> *Kotkansalo* (1977) s. 14–15.

## 1 Verojen elinkaari

*lisäverolla*. Suomen arvonlisäverolaki säädettiin vuonna 1994 EU-jäsenyyttä ennakkoiden.<sup>99</sup>

Liikevaihtoverotusta täydentänyt *tasausvero* kumottiin 1990-luvulla jo ennen puhtaaseen arvonlisäverotukseen siirtymistä. Tasausveron tarkoituksena oli panna tuontitavaroihin samanlaista piilevää veroa kuin liikevaihtoverojärjestelmässä oli kotimaassa valmistetuissa tavaroissa. Pitkän elämän nähnyt *makeisvero* tukehtui 1990- ja 2000-lukujen vaihteessa EU-oikeudellisiin purukumiongelmiin. Saksassa makeisvero oli kumottu jo vuonna 1965. Makeisveron suomalaista reinkarnaatiota ja uusia hautajaisia selvitetään jäljempänä.

### 1.4.4 Viimeisimmät vainajat

Vuonna 1918 itsenäisen Suomen verojärjestelmään tuli yleinen omaisuusvero,<sup>100</sup> jonka nimi muutettiin vuonna 1975 *varallisuusveroksi*. Sitä pidettiin erityisesti tuloveron täydentäjänä.<sup>101</sup> Verokanta oli progressiivinen, aluksi yleensä 0,5 %:sta 2,5 %:iin.<sup>102</sup> Tämä vero oli alkuaikoina Suomessa valtiontaloudellisestikin merkittävä. Esimerkiksi 1920- ja 1930-luvuilla varallisuusveron osuus valtion tulo- ja omaisuusveron tuotosta oli 20–30 %, ja tämän veron tuotosta kertyi 2/3 osakeyhtiöiltä.

<sup>99</sup> Yhä voimassa oleva *vakuutusmaksuvero*, joka veroprosentin osalta muistuttaa yleistä kulutusveroa, säädettiin 1960-luvun lopulla. *Saukko* (2009). Vakuutusmaksuvero on veropohjan kapeuteen nähden erittäin tuottoisa vero.

<sup>100</sup> Sen sisällöstä *Haapaniemi* (2001) s. 109 ss.

<sup>101</sup> Varallisuusveron perusteluista *Rekola* (1947) s. 294 ss., *Tikka*, (1990) s. 108 ss., *Andersson – Linnakangas* (2002) s. 425 ss.

<sup>102</sup> Vuonna 1919 annetulla lailla säädettiin *kertakaikkinen* (”tilapäinen”) *varallisuusvero* siitä irtaimesta ja kiinteästä omaisuudesta, joka verovelvollisella oli 31.12.1918. Tuo vero nousi suurimmillaan 6 %:iin. Tilapäisen varallisuusveron tuotto oli suurempi kuin valtion saamat verot tuloista yhteensä. Erityisestä syystä varallisuusveron maksamisesta voitiin hakemuksesta vapauttaa sellainen yksinäinen nainen, joka elähti yhtä tai useampia alaikäisiä tai työhön kykenemättömiä perheenjäseniä, samoin orpo tai työhön kykenemätön henkilö, jonka verotettava varallisuus oli enintään tietynsuuruinen ja verotettavat tulot viimeksi toimitetussa kunnallistaksoituksessa olivat enintään tietynsuuruiset. *Rauhala* (1919) s. 153 ja 157.

Käytyihin sotiin<sup>103</sup> on liittynyt ankara varallisuusverotyyppinen *omaisuudenluovutusvero*, jota ei pidä sekoittaa luovutusvoittoveroon (ks. esim. laki toisesta omaisuudenluovutusverosta 3.5.1945/394).<sup>104</sup> Ruotsi-Suomen ajalta palautuu ikävästi mieleen vuoden 1571 (ja 1613) vero, jota kutsutaan *Älvsborgin lunnaiksi*.<sup>105</sup> Se oli siihen mennessä suurin yksittäinen apuvero, ja valtiopäivien päätöksellä sitä määrättiin aatelissäätä lukuun ottamatta kaikkien maksettavaksi. Taustalla oli Älvsborgin linnan lunastaminen takaisin Tanskalta pohjoismaisen sodan päättyessä.

Varallisuusverotuksemme uudistettiin perusteellisesti 1960-luvun lopulla, ja siitä voitaneen sanoa sen alamäen alkaneen. Vähitellen veroa lievennettiin<sup>106</sup> niin, että vuonna 2005 epäyhtenäinen ja vuotava varallisuusvero tuotti enää noin 70 miljoonaa euroa. Se oli siis rapautettu ja kuihdutettu veropohjaan nähden lähes merkityksettömäksi. Vero kumottiin vuodesta 2006 alkaen, mihin vaikutti osaltaan yhtiöveron hyvitysjärjestelmän kumoamista seurannut osinkojen tuloverotuksen kiristyminen. Myös monet muut valtiot olivat jo luopuneet varallisuusverosta tai ovat Ruotsin tavoin luopuneet siitä myöhemmin. Varallisuusveroja käsitellään tarkemmin jäljempänä luvussa 3.

Vuonna 2012 julkaistussa Linnakankaan artikkelissa mainittiin uhanalaisten joukossa *lästimaksu*. Lästimaksu oli valtion budjetissa veronluonteisten maksujen ryhmässä, ja sen tuotto oli viime vuosina noin 800 000 euroa. Lästimaksu oli viimeksi 10 senttiä kerrottuna aluksen nettovetoisuutta osoittavalla luvulla.

Lästi (ruots. *läst*, saks. *Last*) on vanha tilavuus- ja painomitta, jonka suuruus on vaihdellut ajan, tavaralajin ja paikkakunnan mukaan. Lästimaksua on kerätty jo Ruotsi-Suomen aikaan 1700-luvulta alkaen merenkulkijoiden sosiaalisiin tarpeisiin. Uusin lästimaksulaki oli vuodelta 1936, ja sen mukaan kerätyt varat käytettiin merimiesten huoltotoimintaan ja meripelastukseen. Lästimaksuvelvollinen oli laivayhtiö.

<sup>103</sup> Sota kiirehti aina myös verojen perintää. Suomen ensimmäinen *ennakkoperintälaki* säädettiin vuonna 1943. Sitä perusteltiin mm. sodasta johtuvalla verojen perinnän tehostamistarpeella (HE 59/1943 s. 1). Nykyisin ei enää voitaisi ajatellaakaan elämää ilman verojen ennakkoperintää.

<sup>104</sup> Laki säädettiin perustuslain säätämisyjärjestyksessä (omaisuudensuojaongelma).

<sup>105</sup> *Seppälä* (2009) s. 224–225.

<sup>106</sup> Vuodeksi 1976 varallisuusveroa kuitenkin tilapäisesti korotettiin olennaisesti, ja sitä kannettiin myös yhteisöiltä.

Lästimaksujärjestelmä oli vanhentunut, eikä lästimaksusta annettu laki täyttänyt perustuslain vaatimuksia. Lisäksi lästimaksujen periminen ja kerättyjen tulojen jakaminen avustuksen saajille oli hallinnollisesti raskasta suhteessa maksujen ja avustusten määrään. Siksi lästimaksulaki kumottiin vuoden 2015 alusta ja siirryttiin valtiontalousarviorahoitukseen niiden tahojen osalta, joiden toiminnan turvaamisen kannalta rahoitus oli tarpeen (HE 143/2014).

Vesiliikenteen veroja käsitellään tarkemmin luvussa 8.2.

## 1.5 Uhanalaiset lajit

### 1.5.1 Koiravero

Vanhimmista välittömistä kulutusveroistamme on jäljellä enää *koiravero*.<sup>107</sup> Sekin on käynyt uhanalaiseksi sen jälkeen, kun kunnat ovat itse saaneet päättää, kannetaanko sitä vai ei.<sup>108</sup> Koiraverosta ei – joidenkin toiveista huolimatta – ole kehittynyt *päästötyyppistä haitta-veroa*.<sup>109</sup> Enää vain pari kuntaa perii koiraveroa. Nämä henkitorissaan olevan veron saattohoitajat ovat Helsinki ja Tampere.

Yhtenä eläinverohistorian erikoisuutena on ollut Saksassa 1800-luvun lopulla kannettu *satakielivero*.<sup>110</sup> Jos olemme vanhoja verotilastoja oikein tulkinneet, Hessenissä lienee ollut vuonna 1875 vain kymmenen häkissä laulavaa veronmaksajaa. Aivan toisentyyppinen eläinvero on ollut *varpusvero*; se ei ollut ylellisyysvero vaan liittyi siemeniä syövien varpusten määrän vähentämisyrittämiseen ja oli näin *tapporahan* sukulainen.<sup>111</sup>

<sup>107</sup> Terveys- ja turvallisuuspolitiikasta koiraveron synnyssä ja kehityksessä ks. esim. *Linnakangas* Verotus 1991 s. 488 ss. Koiraveron luonteesta välillisenä/välittömänä verona on kiistely Saksassa, jossa tätä veroa on pidetty myös välillisenä verona (ks. tarkemmin *von Eheberg* (1911) s. 205). Suomessa sanotaan joskus leikkillisesti, että kysymys on välillisestä verosta: veron maksajahan ei ole koira. Toisaalta autoilijoita on saatettu syrjäseudulla varoittaa ajamasta koiran päälle, ettei tämä alueen viimeinenkin veronmaksaja kuolisi.

<sup>108</sup> Saksassakin koiravero on kunnallinen vero.

<sup>109</sup> Vrt. *Linnakangas* Koiramme 9/1990 s. 8 ss. ja Kide 5/1990 s. 25–26.

<sup>110</sup> *Kovero* (1932) s. 102.

<sup>111</sup> Wikipedia: ”Die Spatzensteuer war vornehmlich im 18. Jahrhundert eine Steuer, die darauf gerichtet war, die Population des Hausperlings (im Volksmund

Koska varpusverolla pyrittiin muuttamaan luonnon luonnollista kiertoa, tuskin ainakaan luontoaktivistit hyväksyisivät sitä *ympäristöveroksi*.<sup>112</sup>

Eläinveroja tarkastellaan lähemmin luvussa 9.1.

### 1.5.2 Perintövero ja kirkollisvero

Pitkäikäisimpiä verojamme oli perunkirjoitukseen liittynyt kunnallinen *köyhäinsadannes* eli *vaivaisprosentti*, jota kannettiin vuodesta 1698 vuoteen 1980. Sen suuruus oli 1/8 % kuolinpesän omaisuuden bruttoarvosta, ja kunnan oli käytettävä se köyhäinhoitoon.<sup>113</sup>

*Kunnallinen ja kirkollinen perintö- ja lahjaverotus*, joka tapahtui osana tuloverotusta ja rajoittui sivuperintöihin ja -lahjoihin, kumottiin Suomessa vuoden 1996 alusta.<sup>114</sup>

*Valtiollista perintöveroa* kannettiin ennen vuonna 1919<sup>115</sup> säädettyä ensimmäistä perintö- ja lahjaverolakiamme varainsiirron *leimaverona* Ruotsi-Suomessa 1660-luvulta lähtien.<sup>116</sup>

---

”Spatz” genannt) zu verringern, um das Saatgut vor Vogelfraß zu schützen. Eine solche Steuer wurde an vielen Orten erhoben. 1743 mussten im Kurfürstentum Hannover in bestimmter Anzahl Spatzen-, Elstern- und Krähenköpfe abgeliefert werden. Für das Nichterfüllen war eine Steuer zu zahlen. Ein weiteres Beispiel ist ein Dekret von Herzog *Karl Eugen von Württemberg*, am 6. Juni 1789 in Hohenheim ausgestellt. Pro Person waren jährlich zwölf lebende Spatzen abzuliefern, wofür sechs Kreuzer ausbezahlt wurden. Wer die Auflage nicht erfüllte, musste zwölf Kreuzer Spatzensteuer zahlen.”

<sup>112</sup> Vaikka ilmaston lämpeneminen voi tuoda maahamme uusia eläinlajeja, ilmiö tuskin luo uskoa eläinverojen tulevaisuuteen.

<sup>113</sup> Vaivaisprosentteista ks. myös *Eberstein* (1915) s. 54 ss.

<sup>114</sup> Kirkolla oli jo keskiajalla joillakin vaikutusalueillaan Euroopassa yritystä päästä perimään tai ainakin verottamaan ihmisten jäämistöjä. *Eberstein* (1915) s. 13 ss.

<sup>115</sup> Vuonna 1919 ilmestyneessä *Rauhalan* teoksessa (s. 192–193) esitettiin kiinnostava näkemys, että etäisten sukulaisten ja vieraiden perintöverottaminen oli tavaltaan julkisen perintöoikeuden käyttämistä, jolloin vero olisi saattanut nousta jopa 100 %:iin.

<sup>116</sup> Perintöveron synnystä ja kehityksestä Ruotsissa yksityiskohtaisesti *Eberstein* (1915) s. 18 ss. Muinaisessa Roomassa 5 %:n perintöveroa perittiin satojen vuosien ajan muilta kuin lähisukulaisilta. Sitä ennen jo Egyptissä tunnettiin perintöverotus. *Eberstein* (1915) s. 53.



## 1 Verojen elinkaari

Perintöverotuksemme historiasta puhuttaessa ei saa myöskään unohtaa, että valtio on kantanut ritaristolta, aatelistolta sekä pappis- ja porvarissäädyiltä *kuolinpesäkalusto- eli oikeusviraston prosentti* -nimistä veroa kuninkaallisten kirjeiden 21.7.1752, 5.3.1778, 9.11.1785 ja 11.7.1806 perusteella. Vero määrättiin *jäämistön* eikä perintöosuuden suuruuden mukaan, ja se oli 0,25 % pesän säästöstä.<sup>117</sup>

Perintövero joutaisi monen mielestä samaan sukuhautaan vaivaisprosentin kanssa. Kun sukupolvenvaihdosongelmat tsunamin vauhdittamana pyyhkäisivät Ruotsista perintöveron historiaan vuonna 2005, meillä odotettiin samaa. Monien yllätykseksi Suomen perintöveroa kuitenkin elvytettiin. Perintöveroa käsitellään tarkemmin luvussa 4.

*Kirkollisveroa*, joka on alkuperäisimpiä veroja, jotkut pitävät ane-kauppana tai muuten tuomittavana. Jatkuvasti keskustellaan siitä, pitäisikö se korvata kirkon jäsenmaksuilla tai vastaavilla suorituksilla.<sup>118</sup>

### 1.5.3 Arvonimivero ja apteekkivero

*Arvonimivero* on leimaverona syntynyt vanha, lähinnä ylellisyysverotyyppinen tittelivero. Se tuntuu kreivien ja paronien aikaiseen yhteiskuntaan kuuluvalta reliikiltä, mutta yllättävästi se on pitänyt pintansa myös nykyisenä neuvosten aikana.<sup>119</sup> Siitä tarkemmin luku 9.4.

*Apteekkimaksu*, jonka nimi vuodesta 2017 alkaen on *apteekkivero*, on syntynyt monopolioikeuden verona. Tuollainen vero vaikuttaa yleensä elinkeinovapauteen perustuvassa yhteiskunnassamme oudolta. Ehkä se saataisiin kuitenkin vaikuttamaan nykyaikaiselta, jos sitä tarkasteltaisiin tämän päivän verokeskusteluun kuuluvana windfall-verona.<sup>120</sup>

<sup>117</sup> *Mattila* (1984) s. 86–87.

<sup>118</sup> *Erä-Esko* (2009) s. 272 ss.

<sup>119</sup> Erilaisten titteliin (mm. ruhtinas, herttua, markiisi, kreivi, paroni) hinnoista Euroopan eri maissa *Kovero* (1932) s. 175 ss.

<sup>120</sup> Etsittäessä juuria ansiottoman hyödyn verottamista tarkoittavalle windfall-verolle voidaan mennä aina muinaiseen Egyptiin asti. Talonpoikien oli siellä maksettava *lieteveroa* Niilin tulvan korkeuden mukaan. Absurde Steuern: ein Blick in die Steuergeschichte ([www.claudialampert.ssuite101.de](http://www.claudialampert.ssuite101.de)). Suomessa säädettiin windfall-verotyyppinen voimalaitosvero hallituksen esityksen 1255/2013 pohjalta, mutta siitä luovuttiin jo ennen kuin sitä ehdittiin soveltaa.

Apteekkiveron hallinnointi siirtyy vuoden 2017 alussa Lääkealan turvallisuus- ja kehittämiskeskuksesta ja aluehallintovirastoilta Verohallinnolle.

### 1.5.4 Autovero

*Autovero* säädettiin Suomessa auton hankkimisen erityisveroksi 1950-luvun lopulla.<sup>121</sup> Silloin eduskunta totesi, että verosta luovutaan heti valtion taloustilanteen salliessa. Vielä ei sitä sallivaa taloustilannetta ole tullut. Autovero on kuitenkin kehittynyt hankintavaiheen verosta käyttöönottovaiheen veroksi. On ennustettu autoveromme sulauttamista auton käytettävissäolovaiheen ajoneuvoveroon, jonka juuret ovat 1920-luvulla, ja ajoneuvoveron kehittämistä kohti todellisen käytön verotusta.<sup>122</sup> *Fossiilisten polttoaineiden valmistevero* loppuu viimeistään fossiilisten polttoaineiden loppuessa. Tieliikenteen veroja käsitellään tarkemmin luvussa 8.

## 1.6 Ylösnousemus

### 1.6.1 Makeis- ja rasvaverot

Verohistorian ihme tapahtui vuoden 2011 alussa. Silloin todistimme kymmenen vuotta haudassa olleen *makeisveron* ylösnousemusta. Kysymys oli kuitenkin lähes ruumiinhäpäisystä. Makeisvero on tavoitteiltaan ristiriitainen<sup>123</sup>, sisäisesti epä johdonmukainen ja osu-

<sup>121</sup> Tieliikenteen synnystä ja kehityksestä Suomessa *Linnakangas – Juanto* (2000) ja *Linnakangas* Autojen verotus, (2007). Haluttaessa tieliikenneverojen historia voidaan aloittaa vaikka 1700-luvun vaunuveroista. Ranskassa oli vuoden 1870 sodasta lähtien *hevos-* ja *vaunuveron* lisäksi vero *polkupyöristä*. *Von Eheberg* (1911) s. 141.

<sup>122</sup> *Linnakangas* Tilisanomat 4/2009 s. 64 ss. ja Liikenne 2/2010 s. 6–7.

<sup>123</sup> Periaatteellisesti erikoista mutta hallinnollisista syistä ymmärrettävää on se, että syntiveron alaisilla makeisilla, virvoitusjuomilla ja jäätelöllä on arvonlisäverotuksessa elintarvikkeina alennettu verokanta toisin kuin *tupakalla* ja *alkoholilla*, joilla on omat, hyvin vanhat ja ankarat erityisveronsa. Ensimmäinen myös Suomea koskenut paloviina-asetus viinan valmistuksen verottamisesta annettiin vuonna

tarkkuudeltaan niin keho, että esityksestä olisi ollut syytä hankkia perustuslakivaliokunnan lausunto. Sitä valtiovarainvaliokunta kuitenkin ei pitänyt tarpeellisena.

Verotuksen synkkä historia osoittaaakin, että vallankäyttäjät ovat usein suhtautuneet yhdenvertaisuusvaatimukseen verotuksessa väheksyvästi, miltei naureskellen. Yhdenvertaisuuteen pitäisi kiinnittää entistä vakavampaa huomiota verolakeja säädettäessä. Sen sijaan on perusteita suhtautua hyvin pidättyvästi siihen, että tuomioistuimet jälkepäin jättäisivät säädetyt verolakeja soveltamatta, ellei kysymys ole ilmeisestä perustuslainvastaisuudesta; ilmeisyysvaatimus mainitaankin nimenomaisesti perustuslain 106 §:ssä.

Vaikka ihmisten terveys on ensiarvoisen tärkeä, voidaan kysyä, onko nimenomaan makeisvero rajankäyntikysymyksineen (myös pienvalmistajien verovapaus) oikea ja oikeudenmukainen keino ongelman ratkaisemisessa.<sup>124</sup> Miksei karkkipusseihin vaadita samantaisia varoituksia kuin tupakka-askeihin?<sup>125</sup> Miksei makeisten myyntipaikkoja haluta varustaa kuvilla lihavista, sairaista, huonohampaisista ihmisistä?

Epäterveellisenä pidettyjen tuotteiden ankaraa verotusta perustellaan joskus nimenomaan köyhäin hyvää ajattelevalla politiikalla eli köyhien terveyden edistämiseksi, jolloin verollisten tuotteiden välttämistä syntyy kaksoishyöty: köyhät tulisivat terveemmiksi ja samalla vaurastuisivat. Toisaalta ankara vero voi merkitä kaksoishaittaa, jolloin sairaista tulee lisäksi köyhiä.

Makeisveron palauttamista koskeneessa hallituksen esityksessä korostettiin sitä, että verolla pyritään nimenomaan fiskaalisiin tavoitteisiin eli verotulojen lisäämiseen. Jos kasvaneet verotulot johtaisivat siihen, että makeisten syönti keskittyisi jatkossa rikkaisiin perheisiin, se merkitsi ylellisyysveron palaamista alkuperäisessä muodossa. EU-

---

1638. Mm. makeisveroa, tupakkaveroa ja alkoholiveroa kutsutaan usein paitsi syntiveroiksi myös nauttien maksettaviksi veroiksi. Virvoitusjuoma viittaa sana lähes terveystuotteeseen eikä luontevasti assosioitu synteihiin; ruotsin läskedryckin suomenos laskijuoma ei ole kotiutunut suomeen.

<sup>124</sup> Terveysveroista ks. *Koskinen* (2013).

<sup>125</sup> Asiaan on kiinnittänyt huomiota normaalipainoinen tupakoitsija *Eva Sundgren* Helsingin Sanomissa 13.9.2016 s. B 11 julkaistussa mielipidekirjoituksessa ”Varoituskuvat myös roskaruokaan”.

oikeudellisten ongelmien vuoksi makeisvero on kuitenkin päätetty kumota vuoden 2017 alusta (ks. jäljempänä luku 7.2).

Yhdysvalloissa, jossa myös teeliike yhä elää, herkkujen valmistajat ovat onnistuneet vastustamaan nauttien maksettavien verojen korotuksia. Juomateollisuuden etujärjestön sanotaan olevan saman sarjan vaikuttaja kuin ase- ja lääketieteellisuuden lobbarit.<sup>126</sup>

*Ylipainoveroa* ideoitaessa valmisteverotyypiset *välilliset* verot kuten makeis- ja *rasvaverot* ovat vanhoja veroja. Tanskassa on kansalaisista lihavia vain alle 10 prosenttia, joka luku on vähän alle eurooppalaisen keskiarvon.<sup>127</sup> Niistä, jotka eivät tunne maan verohistoriaa, tanskalaisen innostus näihin veroihin voi siksi vaikuttaa yllättävältä.

Innovatiivisia ajatuksia, joita on heitelty viime vuosina ainakin Ruotsissa ja Suomessa, olisivat ehdotukset *välittömistä* ylipainoveroista.<sup>128</sup> Sanktiotyyppinen autojen *ylikuormamaksu* meillä jo tunnetaan. Valmisteverotyypiset terveysverot ovat tulonjakovaikutuksiltaan ongelmallisia, koska ne helposti rasittavat köyhiä enemmän kuin rikkaita. Ehkä siksi olisi harkittava ylipainoveron perustamista veroilmoitukseen liitettävään ihmisen painoindeksiin, joka voisi korottaa maksettavaa tuloveroprosenttia.<sup>129</sup>

<sup>126</sup> *Tuomas Niskakangas* Michelle Obaman vaikea läskikapina, HS 26.9.2011 s. A 2.

<sup>127</sup> Rasvavero voimaan Tanskassa. Iltalehti 30.9.2011.

<sup>128</sup> Helsingin Sanomissa 5.10.2011 olleen 50 vuoden takaisen STT-Reuterin uutisen (4.10.1961) mukaan Neuvostoliiton korkein neuvosto oli tehnyt ihmisen kokoon liittyvän verolinjauksen. Kääpiöt – lilliputit, joiksi heitä nimitettiin – vapautettiin kaikista veroista. Tätä linjaa jatkamalla voitaisiin säätää mm. tiettyä numeroa pienemmät kengät arvonlisäverottomiksi. Tämä ei suinkaan ole vitsi. Ainakin Isossa-Britanniassa lastenvaatteet nauttivat veroetuja. – Kengistä tulee mieleen *Caligula* (suom. pieni kenkä, ”lipponen”). *Caligulaa* arvosteltiin aikoinaan mm. hevosen nimittämisestä senaattoriksi ja monenlaisista julmuuksista. Liian pitkälle hän meni kuitenkin määrätessään veroja tuhlauksensa rahoittamiseksi, ja salaliittolaiset murhasivat hänet.

<sup>129</sup> Tekn. tri *Harri Kallbergia* pyydettiin laskemaan, miten paljon verotuloja erilaisilla ihmisten painoon perustuvilla verotaulukoilla saataisiin ylipainoisilta perityksi. Kallberg kuitenkin pelkäsi, että kaksoisrangaistuskielto (*ne bis in idem*) estää ylipainoveron perimisen sellaisilta, joiden ylipaino aiheutuu toisten syntiverojen piirissä olevien tuotteiden (olut ja makeiset) käytöstä.

## 1.6.2 Muita palaaajia?

Jos ulkonäöstä halutaan erikseen verottaa, niin Suomenkin veromuseoista löytyy joitakin vaihtoehtoja, ainakin edellä jo mainitut peruukkivero ja pönkkähamevero.<sup>130</sup> Venäläisissä vitriineissä esitellään *partavero*, jolla naapurimaamme asukkaita *Pietari Suuren* aikana eurooppalaistettiin. Näiden verojen perään haikailevien kannattaa kuitenkin muistaa nykyisen perustuslakimme penseä suhtautuminen muun muassa sukupuolesta, uskonnosta ja rodusta johtuviin eroihin. Vuoden 1920 valtiopäivillä meille ehdotettiin *kosmetiikkaveroa*, mutta se jäi silloin syntyväksi.

Siitä huolimatta, että taitavat veroarkeologit väliaikaisesti onnistuvat makeisveron ylös nostamisessa, emme usko kovinkaan monen vanhan veron palauttamista edes syntiveroksi leimattuna. Ihan mahdoton ei tilapäinen *varallisuusvero* kuitenkaan ole kriisiajan rahoituksessa, jolloin turvaututaan helposti myös *konfiskatoriseen* verotukseen.<sup>131</sup> Espanja luopui varallisuusverosta vuonna 2008 mutta päätti palauttaa tämän veron vuosiksi 2012 ja 2013.

*Kahvivero* on Suomessakin ajoittain kannettu ylellisyysverona ja säännöstelyverona. Joskus kahvia on saanut nauttia veroa maksamatta vain tohtorin määräyksestä, terveydeksi. Saa nähdä, milloin verokarhu<sup>132</sup> jälleen herää kahvin tuoksuun.<sup>133</sup> Euroopassa kahvivero on kannettu vielä varsin myöhään Tanskassa, Belgiassa ja Saksassa.<sup>134</sup>

*Sokeriveron* palaamiseen on vaikea uskoa. Kansallinen liikkumavaramme on avoimessa taloudessa sekä juridisesti että tosiasiallisesti rajallinen.

<sup>130</sup> *Kovero* (1932) s. 79 ss.

<sup>131</sup> Varallisuusverosta tarkemmin jäljempänä luku 3.

<sup>132</sup> Vaikka suomen verokarhu-sana tulee ruotsista (björna = karhuta), *skattebjörn* on Ruotsissa harvinainen, miltei uhanalainen. Saksassakin *Steuerbär* on lähes tuntematon. Saksassa verottajasta käytetään nykyaikana yleisesti termiä *Elster*, harakka. Suomessakin harakkaa syytetään varastelusta. Elster on myös lyhenne termistä Elektronische Steuererklärung. Ks. *Linnakangas* Verokarhun esiintymisaluet ja yliopistorahoitus, suomenlaki.com 2010.

<sup>133</sup> Tuloverolain 69 §:ssä tarkoitetuksi verovapaaksi henkilökuntaeduksi on hyväksytty työpaikalla kahvittelu. Työntekijöiden virkistäytymisestä ks. esim. *Linnakangas*, Lakimiesuutiset 7/2010 s. 40 ss.

<sup>134</sup> Saksan historia tuntee myös *kahvinpolttoyksinoikeuden*. *Von Eheberg* (1911) s. 127.

Tavallisille talonpojille suola oli Ruotsi-Suomessa tärkein ulkomainen tuontitavara 1600-luvulla.<sup>135</sup> Vaikka suolatullin merkitys oli 1800-luvun Suomessa suuri, *suolaveron*<sup>136</sup> käyttöönotossa lienee syytä olla varovainen. Suolaveron oli epäjohdonmukaisuksineen osasyynä Ranskan vallankumoukseen vuonna 1789.<sup>137</sup> Saksassa suolaveron kumottiin vasta vuoden 1993 alusta.

Suolaverolla oli osuutensa myös yhtenä Intian itsenäistymistaistelun alkusyyksinä. Keväällä 1930 Intiassa järjestettiin suolamarssi, jolla vastustettiin brittien suolaveron. Marssin aloitti *Mahatma Gandhi*, ja osallistujia oli noin 60 000. Marssijat keittivät suolaa merivedestä ja kieltäytyivät maksamasta suolaveron aiheuttaen näin valtion kassaan vajeen. Verojen ja viime kädessä *teeveron* vastustamisella puolestaan oli sijansa Yhdysvaltojen itsenäistymisessä 1770-luvulla.<sup>138</sup> Saksassa teeveeron loppu tuli vuoden 1993 alussa.

Suola-, sokeri-, kahvi- ja teeveeroista ks. tarkemmin luku 7.3.

## 1.7 Reinkarnaatio

Verotutkijan, joka sanoo pysyvänsä elossa, kunnes vapaa-aikaan liittyvä *pelikorttivero* on palautettu, ei välttämättä tarvitse uskoa omaan kuolemattomuuteensa. Ennen vuonna 1983 tapahtunutta menetymistään pelikorttiveroa koskevat säännökset olivat leimaverolaissa omana lukunaan (luku 9) heti arvopapereiden siirtoleimaveron koskevan luvun (luku 8) jälkeen. Lainsäätäjän kekseliäisyyttä osoittaa se, että kun 1980-luvun lopulla säädettiin *leimaveron vakioitujen johdannaisopimusten kaupankäyntiin*, sitä koskevat säännökset sijoitettiin pelikorttiverolta vapautuneeseen paikkaan.

Pelikorttivero saattaa vielä palata verojärjestelmäämme reinkarnoituneena isojen poikien peliveroksi, vaikkapa niin sanottuna Tobinin verona, pörssiverona tai muuna *transaktioverona*. On pohdittu esimerkiksi 0,01–0,1 %:n suuruista varainsiirtoveron tyyppistä veroa, joka perittäisiin osake-, velkakirja- ja johdannaiskaupasta.

<sup>135</sup> Seppälä (2009) s. 10.

<sup>136</sup> Suola pantiin verolle Kiinassa jo yli 4 000 vuotta sitten.

<sup>137</sup> Jutikkala (1953) s. 16.

<sup>138</sup> Bostonin teekutsuista esim. Grapperhaus (2009) s. 89 ss.

Finanssitransaktioverojen jonkinlaisena alkumuotona voidaan pitää 1620-luvulla Alankomaissa keksittyä sittemmin muun muassa luotonannosta ja varainsiirroista perittyä *leimaveroa*. Pitkällisten sotien köyhdyttämässä maassa oli tavalliset verotusmenettelyt käytetty loppuun. Uusi innovaatio oli leimapaperivero, joka kerättiin niin, että oikeudellisesti tärkeät asiakirjat oli kirjoitettava määrättyä maksumaa vastaan saatavalle leimatulle (valtion) paperille.<sup>139</sup> Kerrotaan, että leimaveron keksi 26-vuotias yksityishenkilö *Johannes van den Broeck* ja että hänelle luvattiin keksinnöstä 3 000 guldenin vuotuinen maksu, jos vero otettaisiin käyttöön (ks. myös luku 5.1). Palkkiota ei liene kuitenkaan maksettu, koska hänen perillisensä vielä vuonna 1728 yrittivät oikeudessa periä sitä.<sup>140</sup> Taloudellisesti paremmin onnistui van den Broeckin yhdysvaltalainen ”seuraaja” *James Tobin*. Hän sai vuonna 1981 Nobelin palkinnon taloustieteessä.

Suomen valtion suurimpia *verotukia* (eli valtion kannalta veromenoja) on nykyisin *osakkeiden pörssi kaupan vapaus varainsiirtoverosta*. Valtiovarainministeriön laskelmien mukaan sen merkitys on peräti kaksi miljardia euroa vuodessa. Tällainen staattinen tarkastelu voi kuitenkin olla fiskaalisesti harhaa. Jos pörssi osakkeiden myynnistä perittäisiin merkittävä varainsiirtovero, pörssi vaihto nimittäin todennäköisesti pienenesi olennaisesti muun muassa nopeiden spekulatiivisten toimien vähentyessä.

Pörssi veroja kehitettäessä voidaan kiinnittää huomiota myös *arpajaisveroon*.<sup>141</sup> Jonkinlaisesta pelaamisesta kummassakin on kyse.

Ks. myös *von Eheberg* (1911) s. 317: ”Pörssi vero on suoritettava pörssi ssä tehdyistä kaupoista, tavallisesti niiden maksettava ja aina niitä tai jotakuta niistä kohtaava, joiden kesken kauppasopimus tehdään. Tähän veroon luetaan ensi sijassa se vero, jota otetaan pörssi ssä tehdyistä, arvopapereita ja tavaroita koskevista kauppaynnä muista hankintasopimuksista (*kaupantodistus vero* ahtaammassa merkityksessä), edelleen vero osake-, korko- ja velkasitoutumista (*emissio vero*). Tässä yhteydessä voidaan mainita myöskin vero *arpajais- ja pelivoitoista*.”

<sup>139</sup> *Tunturi* (1982) s. 28–29.

<sup>140</sup> *Willoughby* Recent Developments in Revenue Law.

<sup>141</sup> Arpajaisveron ensi askeleet Suomessa otettiin vuonna 1935, kun säädettiin tiettyjen arvonnassa saatujen voittojen verottaminen siirrettäväksi leimaverotuksen yhteyteen voittojen tuloverotuksessa ilmenneiden epäkohtien vuoksi.

# 2

## Tuottoverot

### 2.1 Tuottoveroista

Nettotuloon perustuva yleinen tuloverotus on verohistoriassa uusi keksintö. Suomessa sen voidaan katsoa alkaneen 1800-luvun lopulla ja silloinkin haparoiden.<sup>142</sup> Sitä edelsivät kiinteistöjen ja elinkeinotoiminnan tuottoverot. Vanhimmat elinkeinotoiminnan verot kohdistuivat yleensä tiettyihin toimialoihin, ja niissä oli usein myös piirteitä maksuista ja kulutusveroista, erityisesti tuotantoverotyypisistä.

### 2.2 Kiinteistövero<sup>143</sup>

#### 2.2.1 Savu- ja tuhkaverot

Savun verottaminen tuonee monelle mieleen tupakkaveron tai 1960-luvun puolivälissä kumotun tulitukkuveromme. Savu on myös vanha veronkantoyksikkö, jonka sisältö kuitenkin on vaihdellut alueittain. Esimerkiksi Varsinais-Suomessa ja Ahvenanmaalla ”savu”

---

<sup>142</sup> *Wikström* (1985).

<sup>143</sup> Tämän jakson pohjana ovat *Linnakankaan* kirjoitukset Verokarhu arkkitehtina – tulisija- ja aukkoveroista kiinteistöveroon (suomenlaki.com 13.2.2012) sekä siihen perustuva artikkeli teoksessa Matti Myrsky 60 vuotta, 2013 s. 133–146.



oli 1500-luvulla maaomaisuutta ilmaiseva jaollinen maaveroyksikkö, kun taas Hämeessä, Uudellamaalla, Savossa ja Karjalassa se tarkoitti yhtä taloa eli ruokakuntaa tilan koosta riippumatta.<sup>144</sup>

Tämä esitys, jota tehdessä on hyödynnetty muun muassa Wikipedian tietoja, rajoittuu ennen kaikkea rakennusten kiinteistöveroa edeltäneisiin veroihin. Käsittelyn ulkopuolelle jäävät tuloverotusta edeltäneet maaveron tyyppiset tuottoverot.<sup>145</sup>

Tässä ei käsitellä laajemmin myöskään Ruotsi-Suomessa 1600-luvulla kannettua salpietariveroa, josta on jäljellä sanonta ”Viikkää tuhkatkin pesästä”. Sen veron taustalla olivat jatkuva sodankäynti ja ruutiin tarvittava salpietari. Kunkin tilan tuli kruunulle toimittaa säädetty määrä salpietarimultaa, lampaan- tai vuohenlantaa, halkoja, olkia sekä tuhkaa.

### 2.2.2 Tulisija- ja savupiippuverot

Tulisija- eli liesivero, jota myös savupiippuveroksi kutsutaan, oli kiinteistövero, jota eräissä maissa kannettiin keskiajalla ja uuden ajan alussa. Se määräytyi liesien tai tulisijojen määrän mukaan. Tällaista veroa perittiin ainakin 800-luvulta lähtien mutta ehkä jo paljon aikaisemminkin Bysantissa niin köyhiltä kuin varakkailtakin talouksilta. Kataloniassa tulisijavero otettiin käyttöön 1200-luvulla. Ranskassa tulisijaveroa (*fouage*, lat. *focagium*, jonka perustana on tulisijaa ja kotiakin tarkoittanut *focus*) on kannettu ainakin jo 1300-luvulla.

Englannissa parlamentti säätöi vuonna 1662 valtion rahoitusvajeen hoitamiseksi tulisijaveron, jota kutsuttiin myös savupiippuveroksi. Katsottiin helpommaksi verottaa tulisijojen kuin ihmisten määrän mukaan. Veroa oli maksettava yksi šillinki jokaisesta tulisijasta tai liedestä kaikissa asunnoissa, taloissa, rakennuksissa ja majapaikoissa kahdesti vuodessa, joten vuodessa veroa oli maksettava kaksi šillinkiä kustakin tulisijasta tai liedestä. Veron ajateltiin olevan oikeudenmukainen, koska se kohdistui raskaammin niihin, joilla oli useita tai isompia asuntoja. Veroon kuitenkin liittyi käytännön ongelmia. Alku-

<sup>144</sup> Ks. *Seppälä* (2009).

<sup>145</sup> Maaverojen historiasta esim. *Lindgren* (2015).

peräinen laki ei tehnyt eroa rakennusten omistajien ja haltijoiden välillä, eikä myöskään verosta vapautuksia tunnettu. Myöhemmin lakia muutettiin siten, että verovelvollinen oli rakennuksen haltijana oleva perhe tai talous. Sittemmin lakiin otettiin säännöksiä myös monista vapautuksista vähäarvoisille kiinteistöille ja yksityisten uuneille sekä sellaisille sairaaloille, joiden vuositulot jäivät alle tietyn rajan.

Koska vero ei tuottanut odotetusti, jo vuodesta 1663 määrättiin, että oli pidettävä sellaista veroluetteloa, jossa mainittiin myös verosta vapautetut. Vuodesta 1664 lähtien tulisijaveroa oli Englannissa maksettava kaikkien, joilla oli enemmän kuin kaksi liettä, vaikka muuten tätä veroa ei olisi ollut suoritettava. Erityisiä säännöksiä oli myös veron välttelyn vähentämiseksi. Verosta tuli erittäin monimutkainen ja byrokraattinen. Veronkannosta huolehtivat ”savupiippumiehet” avustajineen, ja verovapauksia käsitelivät muun muassa kirkon edustajat ja rauhantuomarit. Vero ei koskettanut varakkaimpia ihmisiä ja suurimpia kiinteistöjä niin kuin oli alun perin ajateltu, vaan se koitui vuokralaisten rasitukseksi. Veroa vastustikin erityisesti keskiluokka, johon se lähinnä kohdistui. Vero suututti kansalaisia myös siksi, että sen valvomiseksi viranomaisilla oli pääsy kaikkiin kiinteistöihin tarkastamaan liesien lukumäärää.

Jotkut pyrkivät välttämään veron sulkemalla savupiiput, mutta kiinni jääminen tiesi veron tuplaantumista. Elokuussa 1684 tulipalo tuhosi Oxfordshiren Churchillissä 20 asuintaloa ja muuta rakennusta, ja neljä ihmistä sai surmansa. Onnettomuuden oli ilmeisesti aiheuttanut leipuri, joka veron välttääkseen oli rikkonut seinän ja yhdistänyt uuninsa naapurin savupiippuun.

Tulisijavero kumottiin Englannissa vuoden 1688 vallankumouksen jälkeen vuonna 1689. Vaikka tulisijavero ei ollut syynä vallankumoukseen, jossa katolinen kuningas Jaakko II syrjäytettiin ja valtaistuimelle nousivat protestantit Vilhelm III Oranialainen ja hänen vaimonsa Maria II, veron poistamisella vahvistettiin uusien vallanpitäjien suosiota.

Irlannissa liesivero säilyi. Vuonna 1793 siitä vapautettiin sellaiset yhden lieden taloudet, joiden omaisuus jäi tietyn rajan alapuolelle. Vuonna 1795 verovapaus ulotettiin kaikkiin yhden lieden talouksiin ja moniliesitalouksien veroa korotettiin. Liesivero kumottiin Irlannissa vasta 1800-luvulla.

### 2.2.3 Aukolliset verot: ikkuna- ja oviverot

Englannissa ja Walesissa säädettiin vuonna 1696 ikkunaverot. Se tapahtui niin pian tulisijaveron kumoamisen jälkeen, että voitaneen puhua jopa tuon veron perillisestä. Skotlantiin ikkunaverot tuli 1700-luvulla.

Ikkunaveron tarkoituksena oli kohdistua verovelvollisen vaurauteen mutta ilman tuloveroon liittyviä kiistoja. Tuohon aikaan monet vastustivat tuloveroa, koska heidän mielestään tulon paljastaminen merkitsi sopimatonta puuttumista yksityisyyteen ja uhkasi henkilön vapautta.

Englannin ikkunaverot muodostui alkuaikoinaan kahdesta osasta: kiinteästä kahdesta šillingistä rakennusta kohti ja yli kymmenikkunaisissa taloissa lisäksi ikkunoiden määrän mukaan määräytyvästä osasta. Kiinteistöt, joissa oli 10–20 ikkunaa, maksoivat yhteensä neljä šillingiä, ja useampi-ikkunaiset kahdeksan šillingiä. Veron suuruuteen vaikuttava ikkunamäärä muutettiin seitsemäksi vuonna 1766 ja kahdeksaksi vuonna 1825.

Entinen kiinteä ikkunaverot muutettiin vuonna 1778 kiinteistön arvon mukaan määräytyväksi, ja samalla köyhät vapautettiin siitä kokonaan. Verot eivät olleet kovin tunkeilevia, ja sen suuruus oli helppo määrätä. Mitä suurempi talo, sitä enemmän ikkunoita siinä todennäköisesti oli ja sitä enemmän haltijan oli veroa maksettava. Verot olivat kuitenkin epäsuosittuja; moni piti niitä valon ja ilman verottamisena. Vuonna 1851 verot kumottiin ja tilalle säädettiin asuintaloverot. – Englannissa ja Skotlannissa näkee vieläkin vanhoja taloja, joissa ikkunat on verotussyistä muurattu umpeen tarkoituksena avata ne myöhemmin.

Myös Alankomaissa on ollut käytössä ovi- ja ikkunaverot. Suurilla paikkakunnilla verot olivat enemmän kuin kaksinkertainen pieniin paikkakuntiin verrattuna.

Ruotsi-Suomessa ovi- ja ikkunaverot kannettiin vuodesta 1743 eteenpäin 1800-luvun alkuun saakka. Veron perusteena täälläkin oli rakennuksen ovien ja ikkunoiden lukumäärä, jonka avulla katsottiin voitavan määrittää talon omistajan veronmaksukykyisyys. Verot ikkunaa kohti olivat Tukholmassa 16 äyriä, muissa suuremmissa kaupungeissa 12 äyriä, pienemmissä kaupungeissa kahdeksan äyriä ja maaseudulla kuusi äyriä. Rahvas saattoi saada veron alennetuksi kolmeen äyriin.

Sotaväessä palvelevat oli verosta vapautettu. Ikkunaverojen etuna yleensäkin oli, että vero voitiin määritellä menemättä rakennukseen sisälle. Haittapuolia olivat muun muassa arvion summittaisuus ja se, että vero vaikutti arkkitehtuuriin.

Vaikka Suomessa ei enää pitkään aikaan ole ollut varsinaista ovi-veroa, rakennettiin meillä vielä 1960-luvun alussa tuloverosta vapaiden asuntojen seiniin näkymättömiä esi- eli salaovia, jotka voitiin veronhuojennusajan päätyttyä ottaa esille asuntojen yhdistämiseksi. Verovapaille asunnoille oli nimittäin säädetty tietty enimmäiskoko. Verokarhulla siis on rooli myös arkkitehtina.

Ranskassa vallankumous hävitti vanhan vihatun verolaitoksen. Uutena verona sielläkin säädettiin muun muassa ovi- ja ikkunavero, jota kannettiin vuodesta 1798 aina vuoteen 1926 saakka. Vapaita verosta olivat latojen, lammasnavettain, lääväin, aittain ja kellarien ovet ja ikkunat, samoin aukot katossa ja sellaisissa huoneissa, joita ei käytetty asunnoksi. Verotus toimitettiin tariffin mukaan, ja tariffi kohosi paikkakunnan ja rakennuksen suuruuden sekä aukkojen laadun mukaan. Ks. *von Eheberg*, Finanssioppi (1911).

Ikkunoiden verokysymykset ovat aikojen kuluessa muuttaneet muotoaan. Nykyisin ainakin Yhdysvalloissa myönnetään tietynlaisten ikkunoiden asentamisesta verohelpotuksia.

#### 2.2.4 Katto-, tapetti-, lasi- ja tiiliverot

Esimerkiksi Itävallan ja Irlannin verohistoriassa tunnetaan *kattovero*. Itävallassa tätä veroa on peritty viimeksi 1700-luvulla, ja se määräytyi kattopinta-alan mukaan. Monista linnoista katto purettiin verolta välttymiseksi, ja nämä linnat muuttuivat raunioiksi. Arvokas kuparikatto saatettiin purkaa ja myydä kuparisepälle.

*Tapettiveroa* voidaan pitää ylellisyysveroluonteisena kiinteistöverona. Sitä perittiin Isossa-Britanniassa vuosina 1712–1836. Vero määräytyi tapettivuodan koon mukaan, ja sitä oli maksettava kuviollisista, painetuista ja maalatuista tapeteista. Veroa välteltiin ostamalla verotonta tyhjää paperia ja koristelemalla se itse sapluunoilla.

Isoon-Britanniaan säädettiin vuonna 1746 ikkunalaseihin kohdistuva *lasivero*. Vuonna 1780 Irlanti sai oikeuden verottomaan

vapaakauppaan, ja sinne syntyikin uusia lasitehtaita. Teollisuus alkoi kuitenkin taantua, kun lasivero palautettiin. Irlannissa lasivero kumottiin vuonna 1845 ja Englannissa vuonna 1857. Lasiveroa, joka saattoi vastata lasin arvoa jopa monisatakertaisena, kutsuttiin joissakin aikalaisdokumenteissa järjettömäksi asuntojen valomaksuksi, joka ikkunoiden kokoa rajoittaessaan aiheutti vakavia terveysongelmia.

Ruotsi-Suomeenkin säädettiin 1700-luvun alkupuolella ylellisyysverotyypinen lasivero, ja se hidasti lasi-ikkunoiden yleistymistä täällä.

Iso-Britannia sai *tiiliveron* vuonna 1784 Pohjois-Amerikan siirtomaosien rahoitusavuksi.<sup>146</sup> Vero määräytyi tiilien kappalemäärän mukaan, joten verovaikutuksen vähentämiseksi tehtaot luonnollisesti suurensivat tiilien kokoa. Valtio vastasi säätämällä tiilille enimmäiskoon. Joistakin vanhoista englantilaistaloista näkee vieläkin tiilien koosta, milloin ne on rakennettu. Monilla alueilla tiilivero aiheutti myös palaamista puurakentamiseen. Tiiliveron katsottiin haittaavan teollisuuden kehittymistä, ja tämä vero kumottiin vuonna 1850 – samoihin aikoihin kuin ikkuna- ja lasiverot.

### 2.2.5 Kunnallinen kiinteistövero

Nykyinen kiinteistöverolakimme tuli voimaan vuoden 1993 alussa.<sup>147</sup> Uudella kiinteistöverolla korvattiin neljä vanhaa veroinstituutiota: asuntotulon verotus, kiinteistöjen harkintaverotus, katumaksu ja manttaalimaksu.

*Asuntotulon verotus* perustui asuntotulon verottamisesta annettuun lakiin. Asuntotulolla oli 1970-luvun alussa korvattu vanha oman asunnon asuntoetuverotus. Perusteena oli omistusasunnosta saatava laskennallinen tuotto. Vaikka omasta asunnosta saatava etu oli pitkään ollut veronalaista tuloa, sen verotus ei ollut saavuttanut yleistä

---

<sup>146</sup> Erikoisesta *rakentamisverosta* oli kysymys 1700-luvun Pietarissa. Vuonna 1714 Venäjällä kiellettiin rakentamasta kivistä muualla kuin Pietarissa. Pietari Suuri otti myös käyttöön *”kiviiveron”*: jokaisen kaupunkiin saapuvan laivan ja kuormaston piti tuoda mukanaan tietty määrä rakennusmateriaalia.

<sup>147</sup> Ks. siitä tarkemmin esim. *Myrsky Verotus 2010* s. 151 ss. ja *Verotus 2011* s. 468 ss.

hyväksyntää. Omistusasunnosta saatavaa laskennallista hyötyä ei verovelvollisten ollut helppo mieltää tuloksi samalla tavalla kuin rahana saatuja tuloja.

*Harkintaverotus* oli ollut historiallisesti kunnallistalouden kannalta tärkeä instituutio, joka osaltaan oli turvannut kunnille vakaat verotulot. Harkintaverotuksen lainsäädännöllinen perusta ei kuitenkaan vastannut verolainsäädännön täsmällisyysvaatimuksia. Harkintaverotuksen hyväksyttävyyttä oli heikentänyt se, ettei vero kohdistunut todelliseen tuloon vaan oli tuottoverotyypinen takuuvero.

*Katumaksun* tarkoituksena oli saattaa kiinteistöjen omistajat ja heihin verrattavat kiinteistöjen haltijat vastaamaan osasta heitä hyödyttäviä kadunpitomenoja. Kadunpitomenojen kustantamista ei voitu käytännössä toteuttaa pelkästään etuperiaatteen perusteella.

*Manttaalimaksu* liittyi manttaalikuntien rahoitukseen. Tehtävissä ja toiminnassa tapahtuneet muutokset olivat olennaisesti heikentäneet manttaalikuntien verotusoikeuden perusteita. Verotusoikeuden pysyttämistä organisaatiolla, jonka päätöksenteossa äänivallan suuruus määräytyi maanomistuksen mukaan, voitiin myös pitää nykyistä oikeuskäsitystä vastaamattomana.

Suomen kiinteistövero on kunnallinen, mutta sen kunnollisuudesta ja kunniallisuudesta voidaan olla monta mieltä erityisesti veronmaksukyyn kannalta. Kiinteistövero määräytyy kiinteistön arvon perusteella, ja kunta saa määrätä veroprosentit kiinteistöille lakisääteisissä rajoissa. Kiinteistövero ei perustu tuloveron tavoin suoraan verovelvollisen maksukykyyn, vaan kiinteistövero on kaavamainen veroesineen ulkoisiin tunnusmerkkeihin perustuva ”objektivero”. Kiinteistöverossa näkyy vahvemmin etuperiaate, joka nykyisin liitetään enemmän maksuna pidettävään suoritukseen kuin veroon.

### 2.2.6 U-käännös

Vaikka kiinteistöveroa voidaan arvostella muun muassa kansalaisten ostovoiman heikentämisestä, sille ennustetaan Suomessa loistavaa tulevaisuutta, koska se ei anna mahdollisuutta kansainväliseen veropakoon. Kiinteistöthän eivät juuri voi siirtyä valtiosta toiseen muutoin kuin sotien seurauksena. Kiinteistön sijaintikunta voi toki helpommin vaihtua kuntamuutosten vuoksi.

## 2 Tuottoverot

Esimerkiksi vuonna 2014 kiinteistöveron tuotto oli yli 1,5 miljardia euroa. Kiinteistöveron korostaminen merkitsee historiallista paluuta ajassa taaksepäin. *Timo Viherkenttä*, jota voidaan pitää nykyisen kiinteistöveromme isänä, on tässä puhunut U-käännöksestä.

### 2.3 Elinkeinoverot<sup>148</sup>

#### 2.3.1 Elinkeinoverot ja Ahvenanmaan asema

Elinkeinoveron käsite ei ole vain teoreettisesti ja historiallisesti kiinnostava, vaan sillä on käytännössä yhä merkitystä Ahvenanmaan erityisaseman vuoksi. Esimerkiksi arpajaisveroa ei ole pidetty sellaisena elinkeinon tuottoon kohdistuvana elinkeinoverona, josta säätäminen kuuluisi maakunnan lainsäädäntövaltaan. Elinkeinoveron käsitteestä on myös perustuslakivaliokunnan lausunto (PeVL 31/2012), joka koski hallituksen esitystä laiksi sähkö- ja maakaasuverkkomaksusta (HE 109/2012). Valiokunta katsoi, että sähkö- tai maakaasuverkkomaksu, jolla kerätään vain varat valvontatehtävän aiheuttamiin kuluihin, ei ole sellainen elinkeinovero, josta päättäminen Ahvenanmaan itsehallintolain 18 §:n 5 kohdan perusteella kuuluisi maakunnan toimivaltaan.

#### 2.3.2 Apteekkivero

Apteekkivero, jonka aikaisempi nimi oli apteekkimaksu, on vero, joka apteekkarin on vuosittain suoritettava apteekin liikevaihdon mukaan. Verokanta on progressiivinen liikevaihdon määrään nähden.

Apteekkivero on hyvin vanha vero, mutta se on yhä voimassa (ks. myös luku 2.3.2). Sitä on luonnehdittu muun muassa apteekkioikeuden haltijan suorituksiksi valtiolle monopolioikeuden tuottamasta hyödyistä. Sillä on merkitystä erisuuruisten apteekkien tulojen tasaaja-

---

<sup>148</sup> Tämän jakson pohjana ovat Verohallinnon yritysverotuksen asiantuntijaseminaarissa 6.2.2013 pidetty *Linnakankaan* esitelmä Elinkeinotoiminnan verojen synty ja kehitys – palaavatko tuottoverot? sekä siihen perustuva artikkeli JuhlaJulkaissussa Kauko Wikström 1943 – 21/12 – 2013 s. 219–227.

na. Apteekkiverossa on piirteitä tuottoveroista ja erityisesti kulutusveroista, mutta apteekkimaksu ei vapauta tuloveron eikä arvonlisäveron suoritusvelvollisuudesta. Ahvenanmaalla on oma apteekkimaksunsa; ilmeisesti se on katsottu elinkeinoveroksi.

### 2.3.3 Keskimääräiseen tuottoon perustuva maa-, metsä- ja porotalouden verotus

Maa- ja metsätalouteen sovellettiin Suomessa pitkään keskimääräiseen tuottoon perustuvaa pinta-alaverotusta. Maanviljelyn osalta siitä luovuttiin 1960-luvun lopulla. Metsätalouden osalta tuottoverotuksesta siirryttiin nettotulon verotukseen 1990-luvun alkupuolella, mutta siirtymäsäännösten mukaan pinta-alaperusteinen metsäverotus oli tietyin edellytyksin mahdollinen vielä 2000-luvun alussakin. Porotalouden verotus on yhä keskimääräiseen tuottoon perustuvaa (ks. TVL 44 §). Porotaloudesta saatuna tulona pidetään sitä puhdasta tuottoa, jonka porotalouden arvioidaan edellisenä poronhoitovuonna keskimäärin tuottaneen paliskunnan toimesta luettua, vuotta vanhempaa poroa kohti, ottaen huomioon paikkakunnalla tavalliset porokarjasta aiheutuneet kustannukset. Tämä tuotto määrätään kunkin vuoden verototusta varten vahvistettujen tuottoperusteiden nojalla. Valtioneuvosto vahvistaa tuottoperusteet Paliskuuntien yhdistyksen tehtyä niistä ehdotuksen.

Monet kaipaavat pinta-alaperusteista metsäverotusta takaisin, mutta ainakaan lähimmässä tulevaisuudessa tämä toive ei ole toteutmassa.<sup>149</sup>

### 2.3.4 Harkintaverotus

Suomen kunnallisverotuksessa tunnettiin 1800-luvun lopulta saakka harkintaverotus, joka koski kiinteistöjen lisäksi liiketoimintaa.<sup>150</sup> Se oli takuuvero, jota ei pidä sekoittaa epäluotettavuuteen perustuvaan arvioverotukseen.

<sup>149</sup> Ks. myös *Keinonen* Verotus 2013 s. 26–41.

<sup>150</sup> Harkintaveron luonteesta ks. erityisesti *Kilpi* (1955).



## 2 Tuottoverot

Harkintaverotus oli tuottoverotusta, joka tuli kysymykseen, jos nettotulo ei ollut riittävä kunnallisveron suorittamisen perusteeksi. Harkintaverotettava määrä vahvistettiin käytännössä kiinteistöjen kohdalla tietyksi prosentiksi kiinteistön verotusarvosta ja liikkeiden osalta tavallisesti tietyksi prosentiksi liikevaihdosta, pankkien kohdalla kuitenkin tietyksi osaksi taseen muokatusta loppusummasta.

Harkintaverotusta sovellettiin liikkeisiin viimeisen kerran vuonna 1990. Kiinteistöjen osalta harkintaverotus poistui vuoden 1993 alussa kiinteistöverolain säätämisen yhteydessä.

### 2.3.5 Tonnistovero

Tonnistovero on erikoinen kansainvälisessä verokilpailussa syntynyt tuottoverotyyppinen veromuoto. Tonnistoverolakia (476/2002) sovelletaan Suomessa yleisesti verovelvolliseen osakeyhtiöön ja tietyn edellytyksin myös ulkomailla asuvan yhtiön Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan. Yhtiötä tulee tosiasiallisesti johtaa Suomesta, ja yhtiön tulee harjoittaa pääasiassa kansainvälistä meriliikennettä tonnistoverotettavilla aluksilla Suomesta ja olla siitä Suomessa verovelvollinen. Tonnistoverolain edellytykset täyttävä yhtiö voi valita lastin ja matkustajien kuljettamisen ja siihen läheisesti liittyvän toiminnan osalta tuloverotuksen sijasta tonnistoverotuksen. Tonnistovero määrittyy alusten nettovetoisuuden perusteella.

### 2.3.6 Pankkivero

Vuonna 2013 voimaan tulleessa pankkiverolaissa säädettiin valtiolle suoritettavasta pankkiverosta. Pankkiveroa oli velvollinen suorittamaan talletuspankki, joka harjoitti talletuspankkitoimintaa verovuoden alkaessa. Pankkiveron määrä oli 0,125 % talletuspankin luottolaitostoiminnasta annetun lain mukaisessa vakavaraisuuslaskennassaan soveltamasta talletuspankin riskipainotettujen erien yhteismäärästä. Verovuoden pankkiveron määrä määräytyi verovuotta edeltävän kalenterivuoden viimeisenä päivänä olleiden riskipainotettujen erien määrän mukaan. Pankkivero toi mieleen harkintaverotuksen ja vanhat elinkeinoverot.

Vuoden 2015 alussa pankkivero korvattiin luottolaitosten vakausmaksulla. Vakausmaksu säädettiin pankkiverosta poiketen vähennyskelpoiseksi menoeräksi elinkeinotulon verotuksessa.

### 2.3.7 Kaivosvero

Nykyisin pohditaan kaivosveron käyttöönottoa. Kaivosveroja on kuitenkin kannettu aikaisemminkin, vaikka ei niitä silloin osattu kaupitella esimerkiksi haitta- tai windfall-verojen nimellä.

Ennen yleisen tuloverotuksen käyttöönottoa kaivosalalta perittiin monia tuottoverotyyppejä elinkeinoveroja (ks. myös luku 1.4.1). Esimerkiksi rautakymmenyksessä veron perusteena olivat viime vaiheessa masuuniuunin työpäivät. Ruukin vasaraverossa vero oli yleensä 1 % vuosituotannon arvosta. Kupari- ja tinaverossa vero pohjautui samoille periaatteille kuin rautakymmenysverossa. Vuoden 1883 kaivossäännöksissä määrättiin valtiolle suoritettavasta 5 %:n suuruisesta kulta- ja hopeaverosta. Sellaisesta kullasta, jota ei saatu louhimalla vaan huuhtomalla, oli maksettava valtiolle vuotuinen maksu, jonka suuruuden senaatti päätti.

Jos kaivosverokarhun paluu onnistuu, kysymys ei ole ylösnousemuksesta, kuten oli kymmenen vuotta kuolleen maanheen makeisveron kohdalla, vaan reinkarnaatiosta. Vero olisi nimittäin olomuodoltaan muuttunut paljon.

### 2.3.8 Ulkomaalaisten yrittäjien elinkeinosuostuntaverot

Parin viime vuoden aikana on kiihtynyt keskustelu siitä, miten voidaan turvata kansainvälisten yritysten verotus Suomessa. Olisikohan annettava veroarkeologeille tehtäväksi ulkomaalaisten yrittäjien elinkeinosuostuntaveron esiin kaivaminen ja elvyttäminen? Heidän työtään helpottaisi se, että *Pekka Nykänen* on vuonna 2012 Tampereen yliopistossa tehnyt aiheesta erinomaisen perustutkimuksen. Tämä esitys elinkeinosuostuntaveron osalta perustuukin hänen artikkeliinsa.<sup>151</sup>

<sup>151</sup> *Nykänen* Historiallinen aikakauskirja 1/2012 s. 53–67.

## 2 Tuottoverot

Ulkomaalaisten yrittäjien elinkeinosuostuntaveroa kannettiin Suomessa vuosina 1865–1897. Tätä veroa perittiin ulkomaan kansalaisilta, jotka harjoittivat ammattiaan Suomessa yli kolmen päivän ajan. Omaan lukuunsa tai toisen puolesta Suomessa ulkomaisia tavaroita kaupanneet ulkomaalaiset maksoivat elinkeinosuostuntaveroa 120 markkaa kuukaudessa. Kauppiaiden lisäksi kyseistä veroa maksoivat viihdealan yrittäjät; heidän oli maksettava veroa 10 markkaa kuukaudessa. Veroa oli maksettava muiden muassa sen, joka

”pääsymaksusta pitää omaksi hyödykseen näytelmiä, laulannoita tai muita soitannollisia huwituksia, harjoittaa kanto-urkujen soittoa, näyttelee taitoratsastamista, nuorallahyppimistä, kone-taiteellisia tai muita temppejuja, maailmakuwauksia ja muita näkö-opillisiä taitoteoksia, wahuwastoita, eläinten ja luonnontuotteiden kokouksia”.

Elinkeinosuostuntaveroon liittyi sen ankaruuden vuoksi protektionistisia piirteitä. Se sopi hyvin kotimaista tuotantoa suojelleeseen tullipolitiikkaan. Tuohon aikaan suostuntaverot kannettiin rahaan, jonka varat alun perin varattiin ensisijaisesti kansakoululaitoksen tarpeisiin ja toissijaisesti rautateiden, kanavien ja majakoiden rakentamiseen sekä soiden kuivaukseen. Suostuntaveroja käytettiin 1870-luvun lopulta alkaen myös sotilasarhaston katteeksi ja hulluinhoidon parantamiseen sekä valtiosäätyjen arkiston hoitoon. Elettiin vielä korvamerkkiverojen aikaa.

Vuodesta 1889 alkaen sirkusseurueiden johtajilta perittiin aiempaa korkeampi 300 markan kuukausittainen vero. Edellä mainittu 10 markan vero koski enää posetiivinsoitajia, ja muilta viihdealan yrittäjiltä perittiin veroa 40 markkaa kuukaudessa. Elinkeinosuostuntaverokerrytti hyvin vähän verotuloja, vain noin 0,1 % valtion kokonaistuloista. Elinkeinosuostuntaveron palauttaminen entisessä muodossaan ei nykyisinkään poistaisi Suomen valtiontalouden ongelmia.

Kansainvälisiin sopimuksiin liittyvät vaatimukset sijoittautumisvapaudesta, palvelujen liikkumisvapaudesta ja syrjäntäkiellosta ovat myös merkittäviä esteitä kansallisille veroinnovaatioille. Kiinnostavaa on, että elinkeinosuostuntaverokattautettiin jo 1890-luvulla kansainvälistymisen ja vapaakauppasopimusten vuoksi. Elinkeinosuostuntaveron poistamisesta aiheutuneiden verotulojen menetyksen

kompensoimiseksi määrättiin sekä suomalaisille että ulkomaalaisille viihdetaitelijoille leimasuostuntavero todistuksesta, jolla annettiin lupa julkisten viihde-esitysten pitämiseen. Tällä taas oli liittymäkohtia huviveroonkin, joka kumottiin 1980-luvun alussa lukuun ottamatta elokuvaveroa, joka eli henkitorissaan 1990-luvun puoliväliin saakka.

### 2.3.9 Elinkeinotulon verotuksen kehitys ja tulevaisuus

Edellä ei ole vielä käsitelty elinkeinonharjoittajien nettotuloon perustuvaa tuloverotusta, joka alkoi Suomessa 1800-luvun lopulla muun tuloverotuksen yhteydessä. Elinkeinotoiminnan tuloverotusta varten tuli vuonna 1969 voimaan oma lakinsa, joka on muutettuna yhä voimassa.

Yritysverotuksen keskeisiä kysymyksiä on sen kytkentä liikekirjanpitoon.<sup>152</sup> Pitäisikö esimerkiksi verotuksessa hyväksyttävien käyttöomaisuuspoistojen ja varausten kirjanpitosidonnaisuus poistaa vai tehdä entistä tiiviimmäksi? Kumpakin mielipidettä esiintyy.

Parin viime vuosikymmenen ajan on pyritty entistä neutraalimpaan yritysverotukseen, mutta vaikuttaa siltä, että tuo kehitys on pysähtynyt ja veropolitiikkaa ollaan kääntämässä takaisin niihin aikoihin, jolloin uskottiin verokarhun ohjaukseen.

Vaikka verohistoriakelloa on viime vuosina erityisesti kansainvälisen verokilpailun takia käännetty takaisinpäin ja vaikka yhteisöjen tuloveroprosenttia on olennaisesti alennettu,<sup>153</sup> yritysten tuloverotuksen täydellinen lakkauttaminen ja yleinen paluu nettotuloverotusta edeltäneisiin tuottoveroihin ei ole toteutumassa ainakaan *Juha Sipilän* hallituksen aikana.

<sup>152</sup> Ks. *Törkkel* (2011).

<sup>153</sup> Osakeyhtiöiden verokanta valtionverotuksessa aleni vuonna 1990 aikaisemmasta 33 %:sta 26 %:iin, jolloin yhteisöverokannaksi kunnallis- ja kirkollisvero mukaan lukien tuli runsaat 40 %. Vuonna 2013 yhteisöverokanta oli 24,5 %, ja vuodesta 2014 enää 20 %.



# 3

## Varallisuusverot<sup>154</sup>

### 3.1 Varallisuuden verottamistapoja

Verotuksen perustehtävä on varojen saaminen valtiolle ja muille julkisyhteisöille niiden tehtävien suorittamiseksi.<sup>155</sup> Varoja on saatavissa niiltä veronmaksajilta, joilla varoja on. Varallisuus onkin luonnollisimpia ja vanhimpia verotuskohteita. Joskus on myös sanottu, että veroja on perittävä varallisuudesta siksi, että valtio turvaa varallisuutta. Kysymys olisi tavallaan vakuutusmaksuista tai suojelurahoista.<sup>156</sup>

Varallisuuden verottamista on tutkittu paljon. Ja monenlaiset luokittelut ovat mahdollisia. *Klaus Tipken* teoksessa *Die Steuerrechtsordnung* (1993) varallisuusverot on ryhmitelty seuraavasti (s. 770–771):

1. *Yleiset* ja *osittaiset* varallisuusverot. Yleisillä varallisuusveroilla pyritään verottamaan koko varallisuutta, kun taas osittaiset varallisuusverot kohdistuvat vain tiettyyn varallisuuden osaan, kuten kiinteistöomaisuuteen tai elinkeino-omaisuuteen.

---

<sup>154</sup> Tämän luvun pohjana on *Linnakankaan* kirjoitus Juhlajulkaisussa Seppo Penttilä 60 vuotta (2014) s. 201–210.

<sup>155</sup> Julkisen vallan tehtävistä ja keskeisistä verotusperiaatteista ks. esim. *Myrsky* (2013).

<sup>156</sup> Ns. korvaus- eli etu- tai hyötyteoriasta sekä vakuutusteoriasta verotuksen oikeudenmukaisuutta arvioitaessa ks. esim. *von Eheberg* (1911) s. 180–181.

### 3 Varallisuusverot

2. *Nimelliset ja todelliset* varallisuusverot. Nimellisissä eli epäaidoissa varallisuusveroissa veron kohteena on omaisuuden tuotto. Nimelliset varallisuusverot ovat pääasiassa tuloveron täydennysveroja eli vakautetun tulon lisäveroja. Todellinen eli aito varallisuusvero taas kannetaan kantavarallisuudesta eikä sen tuotosta.
3. *Luonnollisten henkilöiden ja yhteisöjen* varallisuusverot. Luonnollisten henkilöiden varallisuusverot kohdistuvat fyysisten henkilöiden eli ihmisten varoihin, kun taas *yhteisöjen* varallisuusvero kohdistuu juridisten henkilöiden varoihin.
4. *Objektiiviset ja subjektiiviset* varallisuusverot. Objektiiviset varallisuusverot eivät ota huomioon luonnollisten henkilöiden henkilökohtaisia olosuhteita, kun taas subjektiivisissa varallisuusveroissa on esimerkiksi verovapaa minimi ja huomiota saavat myös perhesuhteet.
5. *Bruttovarallisuuden ja nettovarallisuuden* varallisuusverot. Nettovarallisuusveroissa, toisin kuin bruttovarallisuusveroissa, vähennetään velat.
6. *Kulutusvarallisuusverot ja elinkeinovarallisuusverot*. Kulutusvarallisuusverot kohdistuvat yksityisessä kulutuksessa olevaan varallisuuteen, kun taas elinkeinovarallisuusveroja kannetaan liike- ja ammattivarallisuudesta.
7. *Kauppa-arvoon ja tuottoarvoon* perustuvat varallisuusverot. Edellisten pohjana on omaisuuden vaihtoarvo, kun taas jälkimmäiset määräytyvät omaisuuden tuottokyvyn mukaan.

Varallisuusverot voidaan jakaa myös kolmeen päätyyppiin seuraavasti: a) tuottovero, b) konfiskaatio ja c) pääomatulon lisävero.

Parempi on lypsää lehmää kuin tappaa se. Veromaailmassa tämä vanha viisaus on näkynyt *tuottoveroina*. Niissä verotus kohdistuu kaavamaisesti esimerkiksi maan ja rakennusten arvioituun tuottokykyyn tai elinkeinotoiminnan laajuuteen.<sup>157</sup> Kiinteistövero kuuluu tähän ryhmään. Tälle verovanhukselle ennustetaan pitkää ikää ja vielä lois-

---

<sup>157</sup> Ks. edellä luku 2.

tavaa tulevaisuutta, koska se ei anna mahdollisuuksia kansainväliseen veropakoon.

Kriisiaikoina varallisuuden verotus ei ole rajoittunut tuoton viemiseen, vaan on turvautunut myös pakko-oton luonteiseen *konfiskatoriseen* verotukseen. Hävittyihin sotiin liittyneistä omaisuudenluovutusveroista muistetaan vielä hyvin 1500- ja 1600-lukujen vaihteen Älvsborgin lunnaat.<sup>158</sup>

Todellisen tulon verottamiseen perustuva yleinen tuloverotus syntyi 1800-luvulla. Sen rinnalle kehitettiin 1800- ja 1900-lukujen vaihteessa Saksassa uudentyypinen koko nettovarallisuuden omaisuus- eli varallisuusvero, jota on luonnehdittu *vakautetun tulon* eli *pääomatulon lisäveroksi*. Pian tuollainen vero otettiin käyttöön useissa valtioissa. Suomessa näin tapahtui vuonna 1918.

## 3.2 Junnilan ja Penttilän väitöskirjoista

Suomessa hyvin tunnettu on *Tuure Junnilan*<sup>159</sup> vuonna 1945 julkaistu väitöskirja ”Omaisuusvero vakautetun tulon lisäverotuksen toteuttajana”. Kirjan loppupäätelminä (s. 166 ss.) todetaan muun muassa seuraavaa:

Omaisuusveron tarkasteleminen [- -] proletaariluokan yhteiskunnallisen nousun taustaa vastaan, ilmiönä, jonka eräänä olennaisena aiheuttajana on pohjimmiltaan ollut köyhälistön taholta yksityisomaisuutta ja omistavia vastaan kehitetty hyökkäys, välittömimmin omistavan ja samalla valtiollisessa vallassa olevan aineksen halu osamyönnytyksiä tekemällä vaimentaa tuon hyökkäyksen voimaa, selittää ne epätydyttävyydet, joita omaisuusveroon liittyy, jos sitä tarkastellaan pelkästään ’vakautetun tulon lisäverotuksen toteuttajana’.

[- -] välitöntä verotusta [- -] uudistettaessa on verolainsäädännössä otettu sellaisissa kohdissa kuin toimeentulominimin verovapaudessa, tuloverotuksen progressiossa ja vakautetun tulon lisäverotuksessa huo-

<sup>158</sup> Ks. *Linnakangas Oikeus* 2012 s. 462 ja *Seppälä* (2009) s. 224–225.

<sup>159</sup> Junnila oli sittemmin kokoomuksen pitkäaikainen kansanedustaja, ja hän toimi myös valtiovarainministerinä (1953–1954).



### 3 Varallisuusverot

mioon vain eräät niistä moninaisista tekijöistä, joista verovelvollisen maksukyky loppujen lopuksi riippuu, mutta ei sen sijaan muita maksukykyyn vaikuttavia seikkoja, ei esim. sellaista seikkaa, kuin että toimeentulomini- mi sivistyneistöön kuuluville tosiasiallisesti on suurempi kuin rahvaalle, johtuu vain siitä, että lainsäätävä köyhälistön liikehtimisen muodostaman paineen suunnassa on tahtonut helpottaa omistamattomien ja vähätuloisten ja lisätä suurituloisten ja varakkaiden rasiutusta. Samasta syystä selittyy myös, että niistä vaihtoehdoista, joita vakautetun tulon lisäverotuksen toteuttamiseksi voidaan ajatella, on erityisesti siellä, missä köyhälistön luokkaliike oli voimakkaimmaksi kehittyntä [- -] valittu juuri tuloveroa täydentävä omaisuusvero siitä huolimatta, että sitä vastaan voidaan tehdä pelkän 'veroteorian' kannalta vakavia muistutuksia. Pyrittäessä reformistisella politiikalla taittamaan kärki omistamattomien taholta tulevilta vaatimuksilta juuri tämä veromuoto on silmiinpistävä, konkreettinen todistus siitä, että valtiolta köyhälistön vaatimusten huomioon ottamisessa ei tiettyyn 'kohtuulliseen' rajaan asti kaihdeta kajoamasta edes kapitalistien kantavarallisuuteen, saati heidän tuloonsa. [- -]

[- -] teorian sopeutuminen käytännöllisen verotuspolitiikan ja -lainsäädännön tosiasioihin voidaan havaita myös omaisuusveron uusimmassa teoreettisessa perustelussa. Pelkkä 'vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimus' ei enää riitä: käytännön lainsäädäntö on aikoja sitten ylittänyt ne ahtaat rajat, jotka tämä perustelu omaisuusverolle pelkkänä tuloveron täydennysverona asetti. Preussin täydennysverolaissa nämä rajanylitykset olivat vielä suhteellisen vähäisiä – Preussi oli kaikesta 'valtiososialistisen sosiaalipolitiikan' harrastuksesta huolimatta siltäkin varsin vanhoillinen maa. Mutta Preussin täydennysverolakia myöhemmin jäljitteillisissä maissa nämä rajanylitykset käyvät paljon tuntuvammiksi – sitä mukaan kuin kansanvaltaisuuden kehittyminen ja sen mukana varattomien kansankerrosten vaikutusvalta ehtivät 1890-luvun preussilaisia oloja paljon pitemmälle.

Veroteoria on sen jälkeen 'ottanut lusikan kauniiseen käteensä' ja mukautunut näihin rajanylityksiin. Uusimmassa teoriassa ei näin ollen omaisuusveroa perustella enää yksistään vakautetun tulon lisäverotuksen vaatimuksella, vaan todetaan, että *omaisuus itse, sellaisenaan*, ilmaisee maksukykyä ja on oleva verovelvollisuuden perustana. Omaisuuden haltija voi tulon ehtyessä realisoida omaisuuttaan tai ottaa sitä vastaan luottoa ja saada siten uutta tuloa kulutukseensa käytettäväksi, mitä mahdollisuutta omistamattomilla ei ole, jne.

[- -] Tyypillisesti tämän omaisuusverolle kehitetyn uuden 'laveamman perustelun' mukainen on seuraava Mollin esittämä perustelu: 'On ihmisiä, joilla on puistoja, suuria metsästyksmaita, kallisarvoisia huonekaluja, jalokiviä, helmiä, kallisarvoisia kokoelmia ja kirjastoja, siis omaisuuseineitä, joilla on pääoma-arvo, mutta jotka eivät anna mitään korkoa, vaan vain tyydytystä. Näiden objektien omistajilla on muuten ehkä vain pienet

*tulot.* Pitääkö tällöin ottaa nämä pienet tulot mitaksi omaisuudenomistajan oikeudenmukaiseksi verottamiseksi? Tullaan helposti vakuuttuneiksi siitä, että *tulo* ei ole oikea mitta, ei riitä yksinään. Ei omaisuus yksinään eikä tulo yksinään anna taloudellisen kykyisyyden luotettavaa mitta. Täytyy sentähden tulla siihen johtopäätökseen, että vain omaisuus ja tulo *yhdessä* ovat taloudellisen kykyisyyden oikea mitta.’ Demokratian kehittyminen, omaisuudettomien lisääntynyt valtiollinen vaikutusvalta on tuonut mukanaan omaisuuden lisääntyvän verottamisen – ’veroteorian’ tehtäväksi on jäänyt osoittaa täten vallitsevan tilan oikeudenmukaisuus!

Jälleen nähdään, että ne periaatteet ja vaatimukset, joita teoreettinen verotuspolitiikka kulloinkin kehittää verorasituksen oikeudenmukaista jakamista varten, eivät ole mikään yleispätevän, ehdottoman totuuden kallio. Ne ovat pikemminkin vain kinos lentohiekkaa, jota yhteiskunnallisen etu- ja valtataistelun myrskytuuli muovailee kulloisenkin kulkusuuntansa mukaisesti.

Junnila siis piti selvästi enemmän varallisuuseroista kuin varallisuusveroista. Hän suhtautui hyvin kielteisesti varallisuuden ja varakkaiden verottamiseen. Kaikki eivät tuominneet varallisuusveroa yhtä voimakkaasti. Myönteisemmässä hengessä tätä veroa esitteli esimerkiksi *Seppo Penttilä* vuonna 1991 julkaistussa väitöskirjassaan Osakkeen arvo verotuksessa (s. 83–85), jossa todettiin muun muassa:

”Nykyisin varallisuusverotusta puoltavina seikkoina tuodaan usein esille taloudellisia tekijöitä. Varallisuusveron voidaan katsoa merkitsevän sijoitukseen kohdistuvaa pakotetta, jolloin sen oletetaan ohjaavan sijoituksia tuloa tuottamattomista kohteista tuloa tuottaviin kohteisiin, millä on myönteinen kokonaistaloudellinen vaikutus. Varallisuusvero voidaan nähdä myös vaihtoehtona vastaavan suuruiselle tuloveron lisäykselle ja tässä suhteessa varallisuusvero vaikuttaa vähemmän haitallisesti työvoiman tarjontaan kuin vastaavan suuruinen tuloveron määrä.

Suomessa varallisuusverotuksen tueksi on esitetty myös sen luonne myyntivoittoverotusta korvaavana tai täydentävänä verona. Varallisuusveroa voidaan yleisemminkin perustella sillä, että sen tehtävänä on kohdata sellaista tuloa, joka laajan tulokäsitteen mukaisesti periaatteessa kuuluu tuloverotuksen piiriin, mutta joka tuloverotuksen ”suppean” tulokäsitteen vuoksi jää siellä verotuksen ulkopuolelle. Esimerkkinä ovat laskennallinen etu omasta asunnosta ja omaisuuden arvonnousu. Varallisuusveroa puoltavana tekijänä on mainittu myös veronmaksukykyisyydenköhdat täysin tuloverotuksesta riippumatta. Varallisuuden voidaan katsoa jos sinällään lisäävän veronmaksukykyä, koska siihen aina liittyy tiettyjä etuja riippumatta varallisuuden tuotosta. [- -]”

### 3.3 Kukoistus ja hiipuminen

Varallisuusvero, jota ensiksi kutsuttiin omaisuusveroksi, oli meillä alkuaikoina valtiontaloudellisesti merkittävä. Sen osuus 1920- ja 1930-luvuilla valtion tulo- ja omaisuusveron yhteistuotosta oli 20–30 %, ja omaisuusveron tuotosta kertyi kaksi kolmasosaa osakeyhtiöiltä. Kansalaisten varallisuus kasvoi, mutta varallisuusveron tuotolle kävi päinvastoin. Vero alkoi hiipua voimakkaasti 1960-luvulla, kun se poistettiin osakeyhtiöiltä. Vähitellen varallisuusverotusta lievennettiin niin, että 2000-luvulla sen tuotto oli jo lähes olematon. Varallisuusveron heikkoon tilaan vaikuttivat verokannan alentamisen lisäksi muun muassa laajat verovapaudet ja omaisuuden varovainen arvostus.

### 3.4 Vapaaehtoinen vero?

Monet ovat ilmaisseet halunsa maksaa enemmän veroja. Vuoden 2014 alussa mielipidesivuilla onkin ehdoteltu vapaaehtoisia veroja valtiontalouden ongelmien ratkaisuksi. Tuloveroilmoituksessa voisi olla esimerkiksi paikka vapaaehtoisen veron määrälle tai sitoumukselle luopua veronpalautuksesta. Verovelvollinen voisi rastittaa haluamansa käyttökohteen, joka voisi olla vaikkapa yksi tai useampi seuraavista: sosiaali- ja terveydenhuolto, koulutus ja kulttuuri, työllisyys sekä kauppa ja teollisuus, maa- ja metsätalous, ympäristö, liikenne, oikeuslaitos, poliisi, suhteet ulkomaihin, puolustus.

Tällaista keskustelua voidaan pitää aikuisviihteenä: verothan ovat pakkosuorituksia, eivät lahjoja. Näin ei aina ole ollut. Muinaisessa Kreikassa ja Roomassa pidettiin sopimattomana verottaa vapaita miehiä, mutta heiltä edellytettiin lahjojen antamista valtiolle.

Jos veron välttämismahdollisuudet ovat käytännössä hyvin laajat joko siksi, ettei verovalvonta ole tehokasta, tai siksi, että veron torjunta onnistuu verokonsulttien myymillä tempuilla, aletaan olla lähellä vapaaehtoista veroa. Varallisuusveron kohdalla tilanne alkoi jo muistuttaa tätä.

### 3.5 Kuolema vuodenvaihteessa 2005/2006

Varallisuusveroa määrättiin vuodelta 2003 vajaalle 40 000:lle verovelvolliselle noin 120 miljoonaa euroa. Verosta puolet kertyi 2 700:lta verovelvolliselta. Vuonna 2003 verovelvollisten yhteensä 117 miljardin euron verotettavasta bruttovarallisuudesta 77 % muodostui kiinteistöistä, asunto-osakkeista sekä maa- ja metsätalouden varallisuudesta. Loppuosa muodostui lähinnä arvopapereista, joista pääosa oli osakkeita. Nettovarallisuuden määrä oli 85,4 miljardia euroa.

Useat maat olivat vähän aikaisemmin luopuneet varallisuusverotuksesta, jonka ongelmia oli veropohjan aukollisuus. Kotitalouksien rahoitusvarallisuudesta varallisuusverotuksen ulkopuolelle kuuluivat talletukset ja joukkovelkakirjalainat, joihin ei ollut pankkisalaisuuden vuoksi katsottu perustelluksi kohdistaa varallisuusveroa. Varallisuusverotuksen ulkopuolelle kuuluivat lähtökohtaisesti myös muun muassa säästöhenkivakuutukset ja eläkevakuutukset. Veropohjan aukollisuuden vuoksi verollisia sijoituksia oli usein vuodenvaihteen ajaksi muutettu verottomiin sijoituskohteisiin.

Varallisuusvero kertyi pääasiassa kiinteistöistä ja osakkeista. Yritys- ja pääomaverouudistuksen myötä osakeomistuksen verotus kiristyi, kun yhtiöveron hyvitysjärjestelmästä (avoir fiscal) siirryttiin osinkona jaetun voiton osittaiseen kahdenkertaiseen verotukseen. Varallisuusveron piiriin kuuluvan osakeomistuksen verotuksen taso oli tämän vuoksi noussut samalla kun varallisuusverotuksen ulkopuolelle jäävien sijoituskohteiden verotus oli tuotonkin osalta keventynyt pääomaverokannan alentuessa. Osinkoverotuksen muutospaineet antoivat aiheen tarkistaa osakeomistukseen kohdistuvan verotuksen kokonaisuutta. Omistuksen verottamisen sijasta pidettiin tarkoituksenmukaisempaan kohdistaa osakeomistuksen verotus tuoton eli osinkojen verotukseen. Siksi osakevarallisuuden varallisuusverotuksesta ehdotettiin luovuttavaksi.

Pelkätään osakkeiden varallisuusverotuksesta luopuminen olisi merkinnyt sitä, että varallisuusveroa olisi kertynyt lähinnä enää kiinteistövarallisuudesta, joka oli ja on yhä kiinteistöverotuksen piirissä. Kiinteistöverotuksen taustanäkökohdat ovat osin toiset kuin ne olivat

### 3 Varallisuusverot

varallisuusverotuksessa, mutta yhteistä kummallekin veromuodolle oli se, että vero kohdistui varallisuuteen sen tuotosta riippumatta. Osakkeiden varallisuusverotuksesta luopumisen jälkeen ei ollut – myös varallisuusverotuksen hallinnolliset kustannukset huomioon ottaen – syytä ylläpitää kiinteistöjen verotuksessa kahta päällekkäistä veromuotoa.

Noilla perusteilla hallitus esitti (HE 144/2005) varallisuusverotuksesta luopumista vuoden 2006 alusta. Esitys hyväksyttiin äänestyksen jälkeen.

Valtiovarainvaliokunnan mietintöön (44/2005) liittyvässä vasemmistoliittolaisten vastalauseessa todettiin muun muassa:

”Emme ole yhtyneet valiokunnan enemmistön kantaan, joka vapauttaa varallisuusverosta muutaman kymmenen tuhatta Suomen rikkainta, sillä vero ei koske tavallista palkansaajaa saati köyhiä.

Varallisuusveron poisto on räikein esimerkki hallituksen tuloeroja kasvattavasta ja eriarvoisuutta lisäävästä politiikasta.

Vasemmistoliitto vaatii oikeudenmukaisuutta veropolitiikkaan.

--

Varallisuusvero on syytä säilyttää, jotta muutama kymmenen tuhatta Suomen rikkainta omalla panoksellaan osallistuisi yhteiskunnan palvelujen ja muiden tärkeiden menojen rahoittamiseen. Samasta syystä on luovuttava kaikkein hyvätuloisimpien veronkevennyksistä.

Varallisuusveron poistamisen hallitus on luvannut työnantajille työehtosopimusneuvottelujen yhteydessä. Sitä seikkaa ei ole neuvotteluissa kolmikantaisesti sovittu. Lisäksi on syytä todeta, että siitä, mitä veromuutoksia hallitus työehtosopimusneuvottelujen yhteydessä lupaa, siitä vastaa aina hallitus.”

Vihreiden edustajan vastalauseessa taas todettiin:

”Pohjoismaiseen yhteiskuntamalliin on kuulunut tasainen tulonjako, se on ollut näiden yhteiskuntien yhteinen suuri vahvuus. Viime vuosina tuloverot, erityisesti asteikon yläpäässä, ovat kasvaneet sekä Suomessa että Ruotsissa. Köyhimpien elintaso on Suomessa jäänyt jälkeen muun kansan elintasosta, samalla kun rikkaimman sadasosan osuus kokonaistuloista on kasvanut jyrkästi.

Hallituksen tekemä politiikka kokonaisuudessaan on tukenut tätä kehitystä. Tuloverotusta on alennettu yhteensä kolmella miljardilla eurolla, ja veronalennukset ovat painottuneet suurituloisiin. Nyt ehdotettu varallisuusveron poisto tekee 70 miljoonan euron vuosittaisen loven budjetin tulopuolelle.

Hallituksen tekemät veronalennusesitykset ovat valtiontalouden kestävyYTEEN nähden liian suuria, ja on pelättävissä, että veropohjan kape-neminen vaikeuttaa hyvinvointipalvelujen rahoitusta tulevaisuudessa. Huolestuttavaa myös on, että vaikka veromuutoksia on perusteltu kilpai-lukyvyn turvaamisella ja työllisyydellä, muutosten kokonaistaloudelliset vaikutukset jäävät edelleen arvailujen varaan.

Veronalennuspolitiikka sinänsä on myös vihreän eduskuntaryhmän tavoitteiden mukaista, mutta veronalennusten täytyy olla huomattavasti maltillisempia ja painottua pienituloisten verojen keventämiseen. Osa veronalennuksista tulisikin peruuttaa ja käyttää siitä syntyvä liikkuma-vara kuntien valtionosuuksien lisäämiseen ja köyhyyden poistamiseen.

Nyt ehdotettu varallisuusveron poistaminen on ongelma myös kansa-laisten kokeman luottamuksen näkökulmasta. On sanottu, ettei rikkaiden rikastuminen ole ongelma, jos se ei köyhdytä muita. Tämä ei kuitenkaan pidä paikkaansa. Rikkaat eivät voi rikastua ilman, että se heikentäisi taval-listen ihmisten asemaa, väitetään tästä asiasta mitä tahansa. Rikastuminen näkyy esimerkiksi asuntomarkkinoilla, joilla varallisuuden lisääntyminen nostaa joillakin alueilla hintoja niin, että niukempituloisten täytyy siirtyä syrjemmälle.

Korkea keskinäinen luottamus on ollut pohjoismaisen yhteiskunnan vahvuuksia. Sääntöjä on noudatettu, koska ne on koettu reiluiksi. Edis-tämällä rikkaiden rikastumista hallitus vaarantaa paljon sellaista, joka Suomessa on arvokasta.”

### 3.6 Ylösnousemuksesta ja reinkarnaatiosta

Veron ylösnousemus ei tarkoita veroprosentin nousemista ylös korke-uksiin (vrt. yleisen kulutusveroprosentin enemmän kuin kaksinker-taistuminen 1960-luvulta 2000-luvulle). Ylösnousemuksessa paluu kuolemasta tapahtuu entisessä muodossa, kuten kävi kymmenen vuotta haudassa maaneelle makeisverolle vuoden 2011 alussa.

Joskus näkee vaadittavan varallisuusveron palauttamista,<sup>160</sup> mutta on vaikea uskoa varallisuusveron ylösnousemukseen. Jonkinlainen

<sup>160</sup> Esim. *Paavo Arhinmäki* (Vas.), Varallisuusvero palautettava, Helsingin Sanomat 28.9.2013 s. A 21: ”Ensinnäkin se toisi valtiolle verotuloja. Toinen syy on se, että varallisuusveron poistamisen seurauksena varallisuustiedoista tuli ei-julkisia. Jos varallisuusvero palautettaisiin, varallisuuden kehittymistä ja jakautumista Suo-messa voisi seurata esimerkiksi verotiedoista.”

### 3 Varallisuusverot

reinkarnaatio kuitenkin vaikuttaa mahdolliselta. Reinkarnaatiossa olomuoto on uusi, mielellään kehittyneempi. Varallisuuden verottamisen reinkarnaatiosta onkin jo hentoja viitteitä. Pääomatulojen yleistä veroprosenttia esimerkiksi on hiljan korotettu (nykyisin se on 30 %), ja suurille pääomatuloille on säädetty hieman korkeampi veroprosentti. Suurten perintöjenkin veroa on korotettu.

Jos niin sanottuja vakautettuja tuloja eli pääomatuloja halutaan verottaa ankarammin kuin ansiotuloja, lainsäätäjä voi toimia monella tavalla. *Tuure Junnila* esitteli väitöskirjassaan vuonna 1945 seuraavat vaihtoehdot:

1. Vakautetun tulon lisäverotus korkeiden perintöverojen muodossa.
2. Vakautetun ja vakauttamattoman tulon verottaminen erikseen, edellistä omaisuusverolla, jälkimmäistä erikoistuloveroilla, jolloin edellisen tulolajin ankarampi verottaminen toteutuu omaisuusverotuksessa sovelletun ankaramman verokannan mukaan.
3. Vakautetun tulon lisäverotus yleistä tuloveroa täydentävien tuotoverojen avulla.
4. Erilaisen verokannan soveltaminen tuloverotuksessa vakautettuun ja vakauttamattomaan tuloon. Tämä tapahtuu joko siten, että pääomasta saatua tuloa verotetaan tuloverotuksen puitteissa ankaramman veroprosentin mukaan, tai siten, että verokannaltaan kaikenlaatuisille tuloille yhtäläisessä verotuksessa työtulosta sallitaan suurempia vähennyksiä.

Perintövero, jossa on piirteitä verotettavan kuolemaan lykätystä varallisuusverosta, kuuluu vielä Suomen verojärjestelmään mutta on huonossa kunnossa.<sup>161</sup> Kiinteistövero on vahvasti voimistumassa. Ansio- ja pääomatulojen verokannatkin on eriytetty. Monessa tapauksessa pääomatulojen verotus kuitenkin on ansiotulojen verotusta lievempää,

---

<sup>161</sup> Perintöveron kritiikistä ks. luku 4.

ja suuri varallisuus jopa alentaa listaamattomista yhtiöistä saatujen osinkojen veroa.<sup>162</sup> Puhutaan yrittäjäkannustimesta.<sup>163</sup>

### 3.7 Veropoliittinen tabu

Pakko-oton luonteisia, konfiskatorisia varallisuusveroja on käytetty vain kovimmassa hädässä, valtion ollessa uhattuna.<sup>164</sup> Vaikka Suomen valtio on nyt pahasti velkaantunut, vielä ei ole puhuttu turvautumisesta tällaisiin pakko-oton luonteisiin keinoihin. Jos sellaisia harkitaisiinkin, niistä tuskin etukäteen tiedotettaisiin, koska se aiheuttaisi pääomien pakenemisen maasta. Mikäli tällaisia veroja säädetään, se tehdään varmaankin takautuvasti ja perustuslain säätämisjärjestyksessä.

---

<sup>162</sup> Vrt. *Vesanen* (1981), jossa katsottiin, että vakautetun ja vakauttamattoman tulon erilainen verotuskohtelu oli teoreettisessa katsannossa menetetty merkitystään ja että ansiotulojen ja pääomatulojen erilaisesta verotuksellisesta käsittelystä oli aika luopua verotuksen yksinkertaistamisen tarkoituksessa ja ideologisten perusteiden estämättä.

<sup>163</sup> *Heikki Niskakangas* Verotus 2014 s. 10.

<sup>164</sup> Vrt. vuodeksi 1976 säädetty poikkeuksellisen ankara varallisuusvero, jota kannettiin myös yhteisöiltä.





# 4

## Perintövero<sup>165</sup>

### 4.1 Varhaisimmat perintöverotukset

Eufratin ja Tigrisin varteen virisi vuoden 3200 eaa. tienoilla sumerilainen kulttuuri, jossa kirjoitustaidon lisäksi kunnostauduttiin verokeksinnöillä. Vastaava yhteisö syntyi sen jälkeen Niilin vaikutuspiiriin Egyptiin.<sup>166</sup> Roomassa perintövero otettiin käyttöön keisari *Augustuksen* aikana (31 eaa. – 14 jaa.). Augustus näkyy tunteneen Egyptin perintöveron.

Augustuksen perintövero oli 5 % perintöosuuden arvosta, ja siitä oli vapautettu lähiomaisten saamat perinnöt ja pienet perinnöt. Veroa arvosteltiin ankarasti ja kapinallakin uhattiin, mutta vero tuli hyväksytyksi, kun vaihtoehtona olisi ollut vieläkin vastenmielisempi, provinssissa jo kannettu maavero.

Samoihin aikoihin perintöverotuksen kanssa alkoi Roomassa yleistyä tapa testamentata omaisuutta keisarille. Augustus saikin huomattavia omaisuuksia myös sitä kautta. Roomaa vuosina 37–41 hallinnut keisari *Caligula*, joka piti itseään jumalana, pakotti senaattoreita itse-

---

<sup>165</sup> Tämän luvun pohjana ovat *Linnakankaan* artikkeli LM 1/2013:ssä s. 82–101 ja kirjoitus Perintöveroa kaatamaan, *Demokraatti* 26.6.2014 s. 13.

<sup>166</sup> Perintöverotuksen syntyhistoriasta esim. *Eberstein* (1915) s. 134, *Myöhänen Verotus* 2001 s. 540 ja *Henttula* (2005) s. 189.

murhiin, kidutti uhrejaan hengiltä ja myös teloitutti rikkaita, jos nämä eivät suostuneet testamenttaamaan omaisuuttaan hänelle.<sup>167</sup>

Vuonna 212 Rooman perintövero nostettiin 10 %:iin ja verovapaudet poistettiin. Jatkossa perintövero kuitenkin osoittautui väestön keskuudessa niin epäsuosituksi, että saman vuosisadan kuluessa siitä luovuttiin kokonaan.

## 4.2 Perintöverotus keskiajalta Suomen itsenäistymiseen

### 4.2.1 Keskiaika ja kirkon vaatimukset

Kirkko opetti, että varmin keino ikuisen autuuden saamiseksi oli käyttää omaisuutensa kirkon hyväksi. Kanonisen oikeuden mukaan oikeutta testamentata kirkolle oli rajoitettu ainoastaan sikäli, että lapsia ei saanut tehdä täysin perinnöttömiksi, vaan heille oli varattava lakiosa. Tämä sääntö lausuttiin seuraavasti: ”Se, jolla on yksi poika, tehköön Kristuksesta toisen, se, jolla on kaksi poikaa, tehköön Kristuksesta kolmannen.” Ellei vainajalla ollut lapsia, hän sai testamentata koko omaisuutensa kirkolle.<sup>168</sup>

Ruotsissa vapaalla miehellä alkuaan oli valta vapaasti määrätä omaisuudestaan. Mutta kun lahjoitukset kirkon hyväksi olivat saaneet huomattavan merkityksen, kirkon säännöt kohtasivat vastarintaa kansan taholta. Esimerkiksi Uplannin lain mukaan saattoi sielun autuudeksi kirkolle antaa perimysmaasta kymmenennen osan ilman lähimmän perillisen suostumusta, mutta perillisen suostumuksella sai tähän tarkoitukseen antaa miten paljon tahansa. Ansiomaata ja irtaimistoa sai antaa kirkolle täysin vapaasti. Testamentista käytettiin nimitystä *sialagift*, sielun autuudeksi annettu lahja.

Keskiajalla kannetun pääkymmenyksen eli pääomakymmenyksen (hufwudtionde) voitiin katsoa sisältävän tietynlaisen ajatuksen perinnön verottamisesta. Tuolla kymmenyksellä tarkoitettiin kirkon

<sup>167</sup> *Linnakangas* Terttu Utriaisien juhlaKirja (2006) s. 332.

<sup>168</sup> *Hemmer* (1962) s. 76 ss.

vaatimusta, että jokaisen hyvän kristityn tuli ainakin kerran elämänsä aikana suorittaa kymmenesosa varallisuudestaan kirkolle. *Kustaa Vaasa* ei hyväksynyt tätä vaan totesi:<sup>169</sup>

”[–] väl vore de tionde förbuden, som kallas hufvudtionde i somliga orter och bestod däri, att presten går i bohaget efter en död man och tager hvar tionde penning af det, som tionde förr icke erlagts för.”

#### 4.2.2 1600-luvulta Ruotsin vallan loppuun

Varsinainen perinnön verotusta koskeva lainsäädäntö Ruotsi-Suomessa alkoi kehittyä pääasiassa leimaverosäännösten pohjalta. Ensimmäisessä leimaveroasetuksessa vuonna 1660 säädettiin, että yhteisen ja köyhän kansan testamentit oli laadittava 16 äyrin ja arvohenkilöiden testamentit 2 hopeataalerin leimapaperille, ja että pesäluettelot ja perinnönjakokirjat oli kirjoitettava 8 tai 16 äyrin tahi 1 tai 2 hopeataalerin leimapaperille sen mukaan, kenelle omaisuus oli tuleva. Viimeisessä leimaveroasetuksessa, joka annettiin Suomen ollessa Ruotsin yhteydessä, eli vuoden 1803 leimaveroasetuksessa, pesäluetteloiden ja perinnönjakokirjojen leimaverokin oli jo säädetty riippuvaksi pesän säästöstä.<sup>170</sup>

Toisesta jäämistöä kohtaavasta tietynlaisesta perintöverosta oli säännöksiä vuonna 1698 annetussa asetuksessa kerjäläisistä, köyhistä, kulkureista ym. Siinä säädettiin, että kun jäämistö joko perittiin tai käytettiin velkojen maksuun, niin pesän varoista oli annettava 1/8 % köyhille. Lisäksi määrättiin, että kaikkien testamentinsaajien tuli testamentatusta määrästä tai sen arvosta antaa köyhille ½ %. Säännökset olivat meillä osittain voimassa peräti vuoden 1980 loppuun.

Edellistä lähellä oli kuolinpesäkalustoprosentti eli oikeusviraston prosentti. Sitä kannettiin valtiolle vuodesta 1752 lähtien ¼ % ritariin, aateliin tai pappis- tai porvarissäätyyn kuuluneen henkilön pesän säästöstä.

<sup>169</sup> *Eberstein* (1915) s. 16–17.

<sup>170</sup> Suomen perintöverotuksen historiasta esim. *Henttula* (2005) s. 24 ss. ja *Mattila* (2004) s. 86 ss.

Myös suostuntaveroasetuksissa oli säännöksiä perinnön ja testamentin verottamisesta. Ensimmäinen tällainen säännös annettiin vuonna 1789. Sen mukaan kaikista rahamääristä, jotka testamentilla annettiin muille henkilöille kuin puolisolle ja rintaperillisille, oli suostuntaveroa maksettava 1 %. Vuoden 1800 suostuntaveroasetuksessa verovelvollisuus ulotettiin muuhunkin testamentilla saatuun omaisuuteen kuin rahaan. Samalla nostettiin suostuntaveron määrä 6 %:iin. Lisäksi kaikista kuolinpesistä, joissa pesänosakkaina ei ollut puoliso, rintaperilliset, vanhemmat tai sisarukset, tuli omaisuuden säästöstä maksaa suostuntaveroa 2 %.

### 4.2.3 Suomen autonomian aika

Suomen ollessa Venäjän yhteydessä kannettiin edelleen vuonna 1698 säädettyä vaivaisprosenttia. Samoin oli yhä suoritettava kuolinpesäkalustoprosenttia eli oikeusviraston prosenttia. Suostuntaverot sen sijaan lakkautettiin vuonna 1808, mutta ne otettiin muuttuneina jälleen käyttöön vuonna 1865. Vuosina 1810–1917 voimassa olleissa leimaveroasetuksissa säädettiin perukirjasta edelleenkin otettavaksi leimaveroa pesän säästön perusteella. Testamentilla saadusta omaisuudesta perittiin yhä leimaveroa testamenttia valvottaessa.

Perukirjasta kannettava leimavero oli pesän säästön perusteella maksettavaksi pantua jäämistöveroa, eikä se kohdistunut perinnönsaajalle perintöosuutena tulleeseen omaisuuden lisäykseen. Testamentista menevä leimavero sitä vastoin koski testamentilla saadun omaisuuden lisäystä, joka lisäksi oli perukirjasta suoritettavan jäämistöveron alainen. Perintöverotus rakentui pääosiltaan sille pohjalle, joka oli syntynyt jo Ruotsin vallan aikana. Vaikka Suomi oli 1900-luvun alussa hyvin maatalousvaltainen, leimaverona kannetun perintöveron tuosta yli 70 % kertyi kaupungeista.<sup>171</sup>

Kunnallisverotus järjestettiin Suomessa 1800-luvun lopulla. Silloin kunnallisveron alaisiksi säädettiin myös sivuperinnöt ja sivulahjat.

---

<sup>171</sup> Pesät ja testamentit sekä niistä kannettu leimavero Suomessa V. 1907. Suomen Tilastollinen Päätoimisto, 1909 s. 31.

## 4.3 Kehitys itsenäisessä Suomessa

### 4.3.1 1920- ja 1930-luvut

Vuoden 1918 valtiopäiville annetun hallituksen esityksen mukaisesti säädettiin laki perintö- ja lahjaverosta, joka oli voimassa 1.7.1919 lukien vuoden 1921 loppuun. Tällä lailla kumottiin aikaisemmat säännökset, jotka koskivat perukirjojen, testamenttien ja lahjakirjojen varustamista leimamerkeillä, sekä kuolinpesäkalustoprosenttia eli oikeusviraston prosenttia koskevat säännökset. Lain mukaan perintövero oli suoritettava perinnön- tai testamentinsaajalle tulevasta osuudesta (perintöosuusvero) eikä siis koko pesään kohdistuvana jäämistöverona. Veron määräämisen toimittivat maalla kruununvoudit ja kaupungissa maistraatti.

Seuraava perintö- ja lahjaverolaki tuli voimaan jo 1.1.1922. Perintöveron määrääminen toimitettiin perintöosuusverona perukirjan taikka poikkeustapauksessa perinnönjakokirjan tai veroilmoituksen perusteella. Perintöveron määrääminen siirrettiin perintöverolautakunnille.

Vuoden 1919 perintö- ja lahjaverolaissa veronmaksajat jaettiin neljään veroluokkaan. Keveimpään eli I veroluokkaan kuuluivat rintaperilliset, isä ja äiti, aviopuoliso ja rintaperillisen jälkeläiset. II veroluokassa olivat veli ja sisar sekä veli- ja sisarpuoli. III veroluokassa olivat isän ja äidin vanhemmat sekä veljen, sisaren ja veli- ja sisarpuolen jälkeläiset. IV veroluokkaan kuuluivat kaukaisempaa sukua olevat vieraat. Veroluokkajako säilyi samanlaisena vuoden 1921 laissa.

Vuoden 1919 laissa verokanta riippui perintöosuuden suuruudesta ja sukulaisuussuhteesta. I veroluokassa marginaalivero oli enintään 5,5 %. Vero kannettiin kolminkertaisena II veroluokassa (korkein marginaalivero siis 16,5 %), III veroluokassa viisinkertaisena (korkein marginaalivero siis 27,5 %) ja IV veroluokassa seitseminkertaisena (korkein marginaalivero siis 38,5 %).

Vuonna 1921 säädetyin perintö- ja lahjaverolain ylin marginaalivero oli I veroluokassa 11 %. II veroluokassa vero oli kolminkertainen, jolloin korkein marginaalivero ylsi 33 %:iin. III veroluokan vero oli nelinkertainen ja ylin marginaalivero siis 44 %. IV veroluokassa veroa maksettiin viisinkertaisesti, jolloin ylin marginaalivero oli 55 %.

## 4 Perintövero

Kiinnostavaa oli, että marginaalivero ei ollut korkeimmillaan kaikkein isoimmissa perinnoissa vaan sitä kooltaan edeltäneessä omaisuusryhmässä. Tämä erikoisuus säilyi vuosikymmeniä.

Lisäksi sivuperinnoista ja sivulahjoista oli maksettava kunnallisveroa.

Perintö- ja lahjaveron osuus valtion verotuloista oli 1920- ja 1930-luvuilla erittäin pieni (0,15–0,21 %).<sup>172</sup> Määrään saattoivat vaikuttaa varallisuuden vähäinen määrä ja varallisuuden hyvin varovainen arvostus.

### 4.3.2 1940-luvun alusta 1970-luvun lopulle

Seuraava, osittain vieläkin voimassa oleva perintö- ja lahjaverolaki säädettiin 1940. Vuoden 1940 perintö- ja lahjaverolain alkuperäisissä säännöksissä verovelvolliset jaettiin veroluokkiin seuraavasti:

I: aviopuoliso, lapsi, ottolapsi, isä, äiti, ottovanhemmat ja lapsen tai ottolapsen rintaperillinen

II: veli, sisar ja veli- tai sisarpuoli sekä henkilö, joka vähintään viimeiset 10 vuotta perinönjättäjän kuolinhetkeen asti oli ollut hänen palveluksessaan ja häntä hoitanut<sup>173</sup>

III: isän ja äidin vanhemmat sekä veljen, sisaren ja veli- tai sisarpuolen jälkeläinen

IV: muut sukulaiset ja vieraat.

Vuoden 1940 perintö- ja lahjaverolaissa vero oli II veroluokassa kaksinkertainen, III veroluokassa kolminkertainen ja IV veroluokassa viisinkertainen. Ylin marginaalivero oli 1940-luvun alussa I veroluokassa 13 %, II veroluokassa 26 %, III veroluokassa 39 % ja IV veroluokassa peräti 65 %. Vuonna 1942 tuli voimaan suuria perintöjä koskeva lisävero, jonka marginaalivero oli ylimmillään 30 %. Näin vero saattoi

<sup>172</sup> Perintöverotuksen uudistamistoimikunnan mietintö, komiteamietintö 1980:16, liite.

<sup>173</sup> Hyvällä tahdolla uskollisena palvelijana voitiin pitää myös avopuolisoa.

periaatteessa nousta jopa yli 90 %:n. Kun sivuperinnoista piti maksaa myös kunnallisvero, vero saattoi periaatteessa nousta noin 100 %:iin, vaikka kunnallisveroäyri tuolloin ei ollutkaan nykyistä tasoa. Oltiin varmaankin lähellä konfiskatorista verotusta, mikä voi herättää pohtimaan perustuslaissa turvattua omaisuudensuojaa. Tosin varojen arvostus oli tuohon aikaan käytännössä varovaista.

Lisäveroa ei määrätty, jos perinnönjättäjä maan ollessa sodassa tai sitä vastaavassa tilanteessa oli saanut surmansa taikka myöhemmin kahden vuoden sisällä oli kuollut sotilaallisen toiminnan johdosta samaansa vammaan tai tautiin. Lisäveroa ei määrätty 31.12.1947 jälkeen.

Perintöveroasteikon ankarin marginaalivero esimerkiksi 1950-luvun alussa oli I veroluokassa 13 %. II veroluokassa prosenttimäärä oli kaksinkertainen, III veroluokassa kolminkertainen ja IV veroluokassa viisinkertainen. Sivuperinnoilla ja sivulahjoilla oli lisäksi kunnallisvero, joten kokonaisvero saattoi nousta vaikkapa 70 %:iin.

Kun asteikkoja ei muutettu rahanarvon heikentyessä, verotus tiukentui asiallisesti melkoisesti mutta perintö- ja lahjaveron osuus valtion verotuloista säilyi silti hyvin vaatimattomana. Vuonna 1940 osuus oli 0,22 %. Vuonna 1945 se oli 0,58 % ja viisi vuotta myöhemmin 0,31 %. Vuodesta 1955 vuoteen 1978 se oli noin 0,4 %:n tasoa.

Vuonna 1978 perintö- ja lahjaveron tuotto oli 137,7 miljoonaa markkaa ja kunnallisveron tuotto sivuperintöjen osalta 48,4 miljoonaa markkaa.

### 4.3.3 1970-luvun lopulta 2000-luvulle

Veroluokat säilyivät vuoden 1979 lainmuutokseen asti. Tuolloin siirryttiin kolmeen veroluokkaan siten, että aikaisemmin III veroluokkaan kuuluneet siirrettiin II veroluokkaan, jolloin III veroluokka tuli koskemaan muita sukulaisia ja vieraita. Vuonna 1979 lakiin myös lisättiin huojennussäännökset maatilojen ja yritysten sukupolvenvaihdoksista. Seuraavan kerran lakia muutettiin veroluokkien osalta vuonna 1984 sijoittamalla I veroluokkaan perinnönjättäjän kihlakumppani, jolle annettiin perintökaaressa tarkoitettu avustus. Perintö- ja lahjaveron osuus valtion verotuloista oli esimerkiksi vuonna 1988 noin 0,5 % ja vuonna 1992 noin 0,9 %.



Lakia muutettiin vuonna 1995 niin, että I veroluokkaan kuului myös sellainen avopuoliso, johon tuloverotuksessa sovellettiin puolisosäännöstä, mikä yleensä edellytti yhteistä lasta. Samalla poistettiin II veroluokasta uskollinen palvelija eli perittävää vähintään 10 vuotta hoitanut henkilö. Luovuttiin myös kunnallisverottomasta sivuperintöjä ja -lahjoja; niitä oli siihen saakka kohdeltu ansiotuloina.

Laki muutettiin vuoden 2007 lopulla niin, että III veroluokasta luovuttiin ja siihen kuuluneet sijoitettiin II veroluokkaan, johon tämän jälkeen kuuluivat myös muut sukulaiset ja vieraat.

Samaa sukupuolta olevat rekisteröidyssä parisuhteessa asuvat on 2000-luvun alusta lukien rinnastettu puolisoihin, ja he kuuluvat siten I veroluokkaan.

Perintö- ja lahjaveron määräksi vuonna 2017 arvioidaan 550 miljoonaa euroa, joka on noin 1,3 % valtion verotuloista. Kertymä on samaa suuruusluokkaa kuin yleisradioveron mutta paljon pienempi kuin esimerkiksi veropohjaltaan kapean vakuutusmaksuveron. Vaikka perintö- ja lahjaveromme osuus verotuloista ei ole tätä isompi, se on kansainvälisesti verrattuna erittäin suuri.

## 4.4 Kansainvälistä vertailua

### 4.4.1 Tilanne 1800- ja 1900-lukujen vaihteessa

Englannissa perintöverokannaksi säädettiin 1,0–8,0 % vuonna 1894 ja 7,0–15,0 % vuonna 1907. Perintöverotus oli tärkeä myös Ranskassa, jossa verokannaksi säädettiin 1,0–20,5 % vuonna 1901. Italian perintöveroksi säädettiin 0,1–22,0 % vuonna 1901. Sveitsissä verokannan vaihteluväli oli 1,0–75,0 %. Norjan verokanta vuonna 1905 oli 1,0–10,0 %.<sup>174</sup>

Saksassa perintövero oli ensin alueellinen, ja vuoteen 1906 asti se vaihtelikin suuresti. Bremenissä se oli huomattavan korkea, kun taas esimerkiksi Preussissa se oli hyvin vaatimaton. Vuonna 1906 Saksaan säädettiin valtakunnallinen perintövero, jonka verokanta oli

<sup>174</sup> Webber – Wildavsky (1986) s. 344. Ks. myös von Eheberg (1911) s. 334 ss.

4,0–25,0 %. Vero oli progressiivinen, ja se oli lievin I veroluokassa ja ankarin IV veroluokassa.

#### 4.4.2 Tilanne 2000-luvun alussa<sup>175</sup>

##### 4.4.2.1 Ruotsi ja muut Pohjoismaat

Ruotsissa katsottiin 2000-luvun alussa yleisesti, että perintöverotus oli uudistamisen tarpeessa. Kesäkuussa 2004 komitea antoi mietinnön muutoksiksi perintö- ja lahjaverotukseen. Sosiaalidemokraattisen puolueen, ympäristöpuolueen ja vasemmistopuolueen neuvotteluissa vuoden 2005 talousarvioksi kuitenkin sovittiin, että perintö- ja lahjaverosta luovutaan kokonaan, ja hallitus antoi asiasta esityksen, jonka valtiopäivät hyväksyivät.

Perintöveron poistamisen taustalla oli keskustelu, jossa kritiikkiä kohdistettiin siihen, että vero vaikeutti sukupolvenvaihdoksia perheyhteyksissä. Lisäksi oli tuotu esiin, että kasvualueilla asuntojen verotusarvot olivat nousseet korkeiksi ja ankaroittaneet verotusta. Myös varojen arvostuksen epäyhtenäisyyteen kiinnitettiin huomiota.

Osaan kritiikin kohteista reagoitiin jo lainmuutoksella, joka tuli voimaan vuoden 2004 alusta. Tällöin poistettiin perintövero puolisoon ja avopuolisoon osalta sekä laajennettiin pienyritysten sukupolvenvaihdoksia koskevaa verolievennystä. Näitä muutoksia ei kuitenkaan pidetty riittävinä, ja hallitus totesikin esityksessään, ettei muutetuilla säännöksillä voitu tyydyttää perintö- ja lahjaveroon kohdistuvaa kritiikkiä.

Ruotsi oli vauras maa, ruotsalaisetkin olivat kuolevaisia, Ruotsin veroprosentit olivat korkeita ja maan verotusorganisaatio toimi hyvin. Silti perintöveron tuotto oli Ruotsissa hyvin pieni verrattuna vaikkapa Suomeen. Ilmeisesti Ruotsissa perintöverosuunnittelu oli yleistä, pitkälle kehittyntä ja aggressiivistakin. Hallituksen mielestä vero oli myös kallis hallinnoida.

<sup>175</sup> Tietoja eri maiden perintöverojärjestelmistä 2000-luvulla löytyy esim. seuraavista julkaisuista: AGN International 2012; *Andersson* Verotus 2011 s. 5 ss.; IFA Volume 95b, Death as a taxable event and its international ramifications, 2010; *Kohonen* VATT 2007, *Tikka* Verotus 2005 s. 35 ss. Tässä kirjassa esitettävät eri valtioiden prosenttiluvut ovat pääosin vuodelta 2008.

Tätä taustaa vasten ja sukupolvenvaihdosten helpottamiseksi noteeraamattomissa yrityksissä perintövero poistettiin kokonaan. Fiskaalinen näkökohta oli merkittävä, kun pohdittiin perintöveron ja varallisuusveron asemaa. Ruotsissa varallisuusveron tuotto oli noin kaksinkertainen perintö- ja lahjaveron tuottoon verrattuna. Sittemmin Ruotsissa on kyllä poistettu myös varallisuusvero.

Norjassa perintöverotus on ollut lievää ja sen tuottokin valtion verotuloista perin vaatimaton, esimerkiksi vuonna 2008 vain 0,18 %. Vuonna 2014 Norja on poistanut perintöveron kokonaan. Tanskan perintöverotus on jäämistöveron ja perintöosuusveron yhdistelmä, ja sen tuotto on kansainvälisessä vertailussa varsin korkea.

### 4.4.2.2 Viro ja Venäjä

Virossa ei nykyisin ole perintöverotusta. Perityn omaisuuden hankintamenoksi tuloverotuksessa katsotaan siellä nolla, eli koko saatu myyntihinta on veronalaista tuloa. Joitakin poikkeuksia tästä ankarasta säännöstä kuitenkin on, esimerkiksi leskellä hankintamenoksi katsotaan 50 %.

Myös Venäjällä perintöverotus on poistettu. Presidentti *Vladimir Putin* muun muassa totesi olevan oikein poistaa vero omaisuudesta, joka luovutetaan perintönä, koska miljardeja dollareita oli piilossa offshore-alueilla ja ne varat eivät periytyneet Venäjällä.<sup>176</sup>

### 4.4.2.3 Muu Eurooppa

Itä-Euroopassa on muitakin valtioita, jotka ovat vailla perintöverotusta. Sellaisia ovat esimerkiksi Latvia ja Slovakia. Siellä on myös maita, joissa perintöveron osuus valtion verotuloista on suurempi kuin Suomessa, esimerkiksi Serbia (2,8 %), ja maita, joissa perintöveron osuus verotuloista on jonkin verran pienempi kuin Suomessa (esim. Unkari 0,9 %) tai hyvin vaatimaton (Puola 0,2 %) taikka lähes olematon (Kroatia 0,013 %, Tšekki 0,02 %). Myös Sloveniassa ja Ukrainassa on perintöverotus, samoin Romaniassa, mutta viimeksi mainitussa ei ole lahjaverotusta.

---

<sup>176</sup> *Mustafina* (2011) s. 36.

Itävallassa perustuslakituomioistuin katsoi epäyhtenäisten arvostussäännösten johtavan kansalaisten eriarvoiseen kohteluun ja olevan perustuslain vastaisia. Perintöverotus loppui vuonna 2008. Luopumista helpotti veron vaatimaton tuotto, noin 0,2 % valtion verotuloista.

Myös Saksan perintöverotuksessa on koettu valtiosääntöoikeudellisia ongelmia ja sen vuoksi jouduttu perusteellisesti muuttamaan arvostussäännöksiä. Saksassa perintövero voi nousta korkeaksikin, mutta toisaalta vapaamäärät ovat todella suuria. Veron osuus valtion verotuloista on noin 0,85 % – siis pienempi kuin Suomessa mutta ei aivan mitätön.

Isoa-Britanniaa on pidetty ankarana perintöverottajana, mutta nykyisin veron tuotto valtion verotuloista on vain noin 0,5 %. Irlannissa verovapaa alaraja on hyvin korkea.

Belgiassa ja Sveitsissä perintöveron osuus verotuloista vaihtelee alueittain, mutta se on melko korkea. Ranskassa veron suhteellinen osuus valtion verotuloista on suurempi kuin Suomessa, ja Alankomaissa se on Suomen luokkaa. Luxemburgissa perintöveron suhteellinen osuus on selvästi pienempi kuin Suomessa. Ranskassa, Alankomaissa ja Belgiassa ylimmät marginaaliverot ovat olleet hyvin korkeita, alimassa veroluokassa 30–40 %:n tasoa ja ylimmässä 60–80 %:n tasoa.

Portugalissa ei ole varsinaista perintöveroa, mutta siellä kannetaan myös vastikkeettomista luovutuksista varainsiirtoveroa. Näin valtiolle kertyy perinnöistä huomattavat verotulot (n. 4 % verotuloista).

Italiassa perintövero on kertaalleen poistettu ja sitten taas palautettu, mutta sen tuotto on ollut miltei olematon. Perintövero on tuottanut valtiolle erittäin vähän myös Kreikassa ja Espanjassa. Kyproksella ei ole perintöverotusta. Maltalla puolestaan on perintöverotus mutta ei lahjaverotusta.

#### **4.4.2.4 Amerikka**

USA:ssa liittovaltion perintövero on tyypillinen jäämistövero, jonka veroprosentit olivat vielä 1990-luvulla suurten perintöjen kohdalla korkeat, maksimissaan 45 %. Aikaisemmin prosentit olivat vieläkin korkeammat. Lisäksi noin puolella osavaltioista on oma perintöverotuksensa, yleensä perintöosuusverona.

George W. Bushin presidenttikauden alussa USA:ssa säädettiin laki, joka alensi jäämistöveroa vähitellen siten, että se poistui kokonaan vuonna 2010. Vero on palannut vuodesta 2011 lähtien. Perusvähennys on kuitenkin miljoonia dollareita, joten valtaosa jäämistöistä jää verotuksen ulkopuolelle.

Ensimmäisiä perintöverosta luopuneita maita oli Kanada (1971). Kanadassa luopuminen ei kaikissa tapauksissa johtanut perintöjen lievempään verotukseen, sillä perintöverotuksen tilalle tuli perittyjen pääomahyödykkeiden tuloverotus siten, että perittävän katsottiin luovuttaneen pesään kuuluvat hyödykkeet niiden käyvästä arvosta juuri ennen kuolemaansa.<sup>177</sup> Tuloksi katsotaan Kanadassa siis kunkin omaisuushyödykkeen alkuperäisen hankintamenon ja käyvän arvon erotus, joten verotus kohdistuu perittävän elinaikana tapahtuneeseen arvon nousuun. Samaa linjaa sovelletaan lahjoituksiin. Lesken ei kuitenkaan tarvitse maksaa veroa vielä tässä vaiheessa, vaan hänelle määrätään vero vasta omaisuushyödykkeen luovutuksen tapahduttua. Jos arvonnousua ei ole syntynyt tai jos omaisuus on sellaista, joka ei ole arvonnousun kohteena (esim. käteiset ja talletukset), tämä omaisuus siirtyy tuloverosta vapaasti.

Niissä Etelä-Amerikan valtioissa, joissa perintöveroa kannetaan (ainakin Brasilia, Chile, Venezuela), sen tuotto on hyvin vähän.

### 4.4.2.5 Muu maailma

Australia luopui perintöverotuksesta vuonna 1979, mutta samanaikaisesti ei päätetty tilalle tulevasta tuloverotuksen muutoksista. Tuo päätös tehtiin vasta vuonna 1985, jolloin pyrittiin toteuttamaan Kanadan mallin mukainen verotus. Tässä ei kuitenkaan onnistuttu. Hallitus perääntyi Kanadan mallista, ja päädyttiin järjestelmään, jossa perittävän kuoleman sinänsä katsotaan merkitsevän perittyjen hyödykkeiden luovutuksia mutta veron joutuu perillinen maksamaan vasta kun hän luovuttaa perityn hyödykkeen. Poikkeustapauksissa (esim. jos perijänä on ulkomaalainen taikka verovapaa yhteisö) luovutuksen katsotaan tapahtuneen kuolinpäivänä ja tulovero peritään kuolinpesältä.

---

<sup>177</sup> Kanadan järjestelmästä myös *Räbinä* (2001) s. 92 ss.

Uudessa-Seelannissakaan ei ole nykyisin perintöveroa. Aasiassa perintöveroa kannetaan joissakin valtioissa. Perintöveron osuus valtion verotuloista on ollut korkea Japanissa (3,3 %) ja Taiwanissa (2,1 %). Afrikan maissa perintövero on ainakin Etelä-Afrikassa, mutta sen osuus verotuloista on vain noin 0,1 %.

## 4.5 Perintöveron puoltajat ja vastustajat

Vero-oikeudellisessa kirjallisuudessa perintöverotuksen oikeutusta ovat viime vuosina käsitelleet muun muassa *Tikka*, *Andersson*, *Henttula*, *Niskakangas* ja *Puronen*. He kaikki ovat puoltaneet perintöveron säilyttämistä sellaisilla muutoksilla, joista useat nyttemmin jo on toteutettu.

*Linnakangas* on menettänyt uskonsa perintöveron autuuteen ja ikuiseen elämään. Virkaanastujaisissa vuonna 2008 hän esitti, että asetetaan kaksi toimikuntaa: elvytystoimikunta ja hautajaistoimikunta.<sup>178</sup> Elvytystoimikuntaan pääsisivät perintöverouskossa vahvat, ja tämän toimikunnan tehtävänä olisi esittää keinot perintöverotuksen loistavaksi tulevaisuudeksi. Hautajaistoimikunta, jonka jäsenet valittaisiin uskonsa menettäneistä, ei rajoittuisi arvokkaiden hautajaisten järjestämiseen perintöverolle vaan selvittäisi, miten perintöverotus korvattaisiin muuta pääomaverotusta kehittämällä. *Linnakangas* olisi halunnut hautajaistoimikuntaan, mutta sellaista ei asetettu. *Hetemäen* työryhmä (Verotuksen kehittämissryhmän loppuraportti 2010) suhtautui perintöverotuksen säilyttämiseen suopeasti ja teki vain pieniä kehittämissuhteita.

Useimmat verotutkijamme näkevät perintöverossa enemmän hyvää kuin pahaä eivätkä vaadi perintöveron hautaamista. Kielteemmmin perintöveroon taitavat suhtautua perhe- ja jäämistöoikeuden asiantuntijat. *Urpo Kangas* esimerkiksi toteaa: ”Jännite suomalaisen ja eurooppalaisen perintöverojärjestelmän tason välillä alkaa käydä

<sup>178</sup> *Linnakangas* Verotus 2009 s. 9.

ktivulloseksi. Pitkällä aikavälillä tähän liittyy negatiivisia haitta-vaikutuksia, mm. harmaata jäämistotaloutta ja varojen siirtämistä ulkomaille.”<sup>179</sup>

## 4.6 Perintöveron puolesta ja sitä vastaan esitetyt väitteet

### 4.6.1 Tutkimuskirjallisuudesta

Perintöverotusta on tutkittu sekä taloustieteissä että oikeustieteessä tavattoman paljon. Sitä on käsitelty laajasti useissa vero-oikeudellisissa väitöskirjoissammekin. Useimmat tutkijat suhtautuvat perintöverotukseen ymmärtäväisesti ja esittävät lähinnä rakentavaa kritiikkiä sen yksityiskohdista.

Monipuolisin analyysi on *Henttulan* 2005 lopulla julkaistussa väitöskirjassa. Siinä esitellään ja arvioidaan kymmenen väitettä perintöveroa vastaan ja kymmenen sen puolesta.<sup>180</sup> Seuraavassa tarkastelussa on hyödynnetty *Henttulan* kokoamia näkökohtia, mutta niihin on lisätty kaksi perintöveron puolesta esitettyä näkökohtaa (valtion ylimistusoikeus ja varainsiirtoveron täydentäminen) ja jätetty pois yksi sitä vastaan esitetty lainmuutoksen vuoksi ajankohtaisuutensa suureksi osaksi menettänyt peruste (puoliso- ja alaikäisyysvähennyksen minimaalinen määrä). Lisäksi kaksi toisiaan lähellä olevaa perustetta perintöveron puolesta (pääomatulon verotuksen täydentäminen ja ansiotulon verotuksen täydentäminen) on tässä yhdistetty. Perustelut myös esitetään tässä erilaisessa järjestyksessä ja osittain erilaisin painotuksin kuin Henttulan tutkimuksessa.

---

<sup>179</sup> Kangas (2012) s. 364.

<sup>180</sup> Henttula (2005) s. 172–189.

## 4.6.2 Puolesta

### 4.6.2.1 Pitkä historia – hieno perintö

*Henttula* esittelee yhtenä perintöveroa puoltavana näkökohtana perintöverotuksen historiallisen taustan ja sen suhteen tähän päivään. Hän toteaa, että perintöverotus on vanha veromuoto, jolla on hienot perinteet.<sup>181</sup> Perintöverotuksen taustat ovat todella kaukana historiassa. Perintöverotuksen poikkeuksellisen pitkän historian tarkastelu osoittaa Henttulan mukaan, että tämän veromuodon teoreettiset perusteet eivät ole hävinneet tänäkään päivänä; kuten Rooman valtakunnassa tehdyt ratkaisut osoittavat, ongelmat ja veroasteikot ovat olleet ainakin osittain vastaavia jo noin 2 000 vuotta sitten.

Kaikki tuskin pitävät perintöverotuksen historiaa erityisen hienona. Vanha vero ei myöskään yleensä ole tosiasiaa parempi kuin uusi, vaikka tuttuus antaa turvaa muun muassa verosuunnittelussa. Totta kuitenkin on, että järjestelmän säilyessä pääosin ennallaan vältytään siirtymäkauden ongelmilta, jotka voivat olla vaikeita erityisesti joitakin veroja korotettaessa, esimerkiksi tiukennettaessa luovutusvoittoverotusta vastineena perintöverotuksen poistolle.

### 4.6.2.2 Valtion yliomistusoikeus

Vuoteen 1894 saakka Englannissa oli viisikin erillistä perintöveroa. Järjestelmä oli mutkikas ja sekava. Tuona vuonna ajoi rahaministeri *Sir William Harcourt* läpi lain, jolla perintövero järjestettiin uudelleen. Silloin säädettiin kolme varsinaista perintöveroa, joista tärkein, *estate duty*, oli jäämistövero, ja muut kaksi veroa kohdistuivat perintöosuuksiin. *Estate duty* kohosi 8 %:iin saakka vähintään miljoonan punnan jäämistöstä.

Harcourt oli sitä mieltä, että valtion oikeus ottaa osa perinnöstä on muiden perijäin oikeuksien edellä, sillä luonto ei ole antanut ihmiselle mitään oikeutta ja valtaa määrätä maallisesta tavarasta elämänsä jälkeen. Tämä oikeus riippuu valtion säätämästä laista. Perintöoikeus kuuluu siis periaatteessa valtiolle. Ja vasta sitten kun valtio on

<sup>181</sup> *Henttula* (2005) s. 189.



oikeuttaan käyttänyt on muilla perillisillä tilaisuus käyttää perintöä valtion säätämässä muodoissa ja rajoissa.<sup>182</sup>

Tällainen perintöverotuksen oikeutuksen perustelu on nykyisessä suomalaisessa yhteiskunnassa niin vieras, ettei sitä esimerkiksi Henttulan laajassa analyysissä esitellä lainkaan. Suomalaisessa verokeskustelussa ainakin *Raimo Ilaskivi* on kutsunut perintöverotusta salasosialisoinniksi ja vaatinut sen lopettamista (HS 6.10.2004). Vertailun vuoksi siteerattakoon vuonna 1940 (nykyisen perintö- ja lahjaverolakimme säätämisaikoihin) vahvistettua Karjalais-Suomalaisen Sosialistisen Neuvostotasavallan perustuslakia:

6 §. Maa ja maan aarteet, vedet, metsät, tehtaat, kaivokset, rautatie-, vesi- ja ilmaliienne, pankit, yhteysvälineet, valtion järjestämät suuret maataloustuotantolaitokset (neuvostotilat, kone- ja traktoriasemat j.n.e.) sekä kunnalliset tuotantolaitokset ja pääasiassa myöskin asuinrakennukset kaupungeissa ja teollisuuspaikoilla ovat valtion omaisuutta, s.o. koko kansan omaisuutta.

9 §. Sosialistisen talousjärjestelmän ohella, joka on hallitseva talousmuoto Karjalais-Suomalaisessa SNT:ssä, sallii laki yksityisten talonpoikain ja käsityöläisten henkilökohtaiseen työhön perustuvan pienen yksityistalouden, ilman vieraan työn riistoa.

10 §. Kansalaisten henkilökohtainen omistusoikeus heidän työtuoihinsa ja säästöihinsä, asuinrakennukseen ja kotona harjoitettavaan aputalouteen, kotitalous- ja tarvekaluihin, henkilökohtaisiin kulutus- ja mukavuusesineihin, samoin kuin kansalaisten henkilökohtaisen omaisuuden perintöoikeus on lain suojelema.

Tuossa siis tunnustettiin kansalaiselle perintöoikeus, mutta perittävää omaisuutta ei voinut paljon kertyä.

#### 4.6.2.3 Valtion varaintarpeen tyydyttäminen

Perintöveronkin ensisijainen tavoite on fiskaalinen eli valtion varaintarpeen tyydyttäminen. Nykyisessä hyvinvointiyhteiskunnassamme verovarojen tarve on paljon suurempi kuin perintö- ja lahjaverotusta käyttöön otettaessa.

---

<sup>182</sup> *Rauhala* (1919) s. 54–55.

Perintö- ja lahjaverojen osuus kaikista valtion verotuloista on meillä ollut viime vuosina vähän yli 1 %. Vuonna 2017 tuota veroa arvioidaan kertyvän 550 miljoonaa euroa. Määrä on suhteellisen vähäinen mutta ei mitättömän pieni; itse asiassa prosenttiluku on maailman korkeimpia. Muun muassa Ruotsin kokemuksiin viitaten katsotaan yleisesti, ettei perintö- ja lahjaveroa voida olennaisesti ankaroida, koska se johtaisi yhä aggressiivisempaan verosuunnitteluun, josta taas voisi seurata verotulojen vähentyminen.

#### 4.6.2.4 Maksukyvyn verottaminen

Veronmaksukyky on tärkeimpiä perintöverotuksen perusteluja. Perintövero liittyy kuitenkin osittain myös sellaisiin tilanteisiin, joissa veronmaksukykyä on vaikea havaita. Tyypilliset tällaiset tapaukset kohdistuvat puolisoihin ja alaikäisiin lapsiin, osittain myös maatalojen ja yritysten sukupolvenvaihdostilanteisiin ja erilaisiin hallintaoikeusjärjestelyihin.

Perintö on taloudellinen etuus, jonka perinnönsaaja saa itselleen ilman vastasuoritusta, ja useimmiten saanto lisää edun vastaanottajan veronmaksukykyä. Periaatteessa veronmaksukykyä lisäävä vaikutus voitaisiin ottaa huomioon tuloverotuksessa. Niin meillä osittain tehtiinkin 1990-luvun puoliväliin eli sivuperinnön ja -lahjan kunnalliserotusta koskevien säännösten kumoamiseen asti.

On esitetty, että perintöjen sijasta verotettaisiin vain luovutusvoittoa, jolloin perintönä saadusta omaisuudesta maksettaisiin veroa vasta, kun sen vaihtaa rahaksi. Koska peritty omaisuus on saatu ilmaiseksi, hankintamenona ei saisi vähentää mitään. Kun luovutushinnasta ei voitaisi vähentää hankintamenoa ollenkaan, se usein merkitsisi verotuksen kiristymistä, ja toisaalta verotusta ei tapahtuisi, jos omaisuus siirtyisi aina perintönä eteenpäin.

#### 4.6.2.5 Oikeudenmukaisuus

Verotuksen keskeinen ongelma on, miten verorasitus jakaantuu kansalaisten kesken. Verotuksen tulisi olla järjestetty siten, että jakaantumismalli voidaan kokea oikeudenmukaiseksi. Ei kuitenkaan ole yhtä ainoaa oikeudenmukaista verotusta, vaan oikeudenmukaisuuskäsitteet ovat pitkälti aikaan, paikkaan ja henkilöön sidottuja. *Henttula*

pitää perintöverotusta yleisellä tasolla vähintään yhtä oikeudenmukaisena kuin kaikkia muitakin keskeisiä veromuotoja.<sup>183</sup>

Oikeudenmukaisuus on lähellä edellä käsiteltyä maksukykyisyysperiaatetta. Oikeudenmukaisuus voidaan liittää myös etuperiaatteen eli verovelvollisen valtiolta saamaan etuun, mutta on vaikea nähdä, mitä erityistä etua perillinen yhteiskunnalta tässä saa, ellei pidetä valtiota jonkinlaisena yliomistajana tai omaisuuden suojelijana. Oikeudenmukaisuus voidaan nähdä myös seuraavaksi käsiteltävän jakopolitiikan sukulaisena.

### 4.6.2.6 Varallisuuden uusjako

Näkökohta, jolla perintöverotusta on yleisesti perusteltu, on jakopoliittinen tavoite. Jakopoliittisilla tavoitteilla on ymmärretty tulojen ja varallisuuden keskittymisen estämistä tai jo keskittyneiden tulojen ja varojen uusjakoa.<sup>184</sup>

Perintöverotuksella voidaan myös tasoittaa eri sukupolvien jäsenten keskinäistä taloudellista lähtökohtatilannetta. Tätä tavoitetta voidaan perustella yhdenvertaisuuden näkökulmasta: yhteiskunnan jäsenillä pitäisi olla elämänsa alkuvaiheissa keskenään samantyyppiset mahdollisuudet taloudellisen toiminnan aloittamiseen. Perittyjen varojen epätasainen jakaantuminen on ristiriidassa samanlaisten mahdollisuuksien periaatteen kanssa.

### 4.6.2.7 Tuloveron täydentäminen

Perintöverotusta on pidetty oikeutettuna myös sillä perusteella, että se soveltuu käytettäväksi tuloverotuksen täydennyksenä varsinkin silloin, kun vakautetun tulon verotusta ei ole järjestetty tyydyttävästi. Kysymys siitä, onko vakautetun tulon verotus järjestetty tyydyttävästi vai ei, on sidoksissa yhteiskunnan arvopohjaan. Suomessa esimerkiksi aikoinaan yleisesti katsottiin, että pääomatuloja tulisi verottaa ankarammin kuin ansiotuloja, mutta tämä kanta ei toteutunut käytännössä. Vuoden 1989 verouudistuksessa kaikki tulot pantiin lähtökohtaisesti samalle viivalle. Vuoden 1993 verouudistuksessa siirryttiin

<sup>183</sup> *Henttula* (2005) s. 187.

<sup>184</sup> Esim. *Henttula* (2005) s. 182 ss.

eriytettyyn tuloverojärjestelmään, jossa suuria pääomatuloja verotetaan lievemmin kuin ansiotuloja mutta alemmissa tuloluokissa tilanne on päinvastainen.<sup>185</sup> Ansiotulojen verotusta ei mielellään lisätä eikä veron progressiota kiristetä; juuri progression kiristämiseen perintöverotuksen poistaminen loisi paineita.

Perintöveron voidaan katsoa täydentävän tuloverotusta myös siten, että sen avulla saadaan verotetuksi pimeitä tuloja. Silloin perintöveroa voidaan pitää verotusmenettelylain 30 §:ssä säädetyn selvittämättömän omaisuudenlisäyksen verotuksen sukulaisena.

#### 4.6.2.8 Varallisuusveron täydentäminen

Itsenäisen Suomen verojärjestelmään tuli vuonna 1918 yleinen varallisuusvero. Sitä pidettiin erityisesti tuloveron täydentäjänä. Verokanta oli progressiivinen. Tämä vero oli alkuaikoina Suomessa valtiontaloudellisestikin merkittävä. Esimerkiksi 1920- ja 1930-luvuilla varallisuusveron osuus valtion tulo- ja omaisuusveron yhteistuotosta oli 20–30 % ja omaisuusveron tuotosta kertyi 2/3 osakeyhtiöiltä.

Varallisuusverotuksemme uudistettiin perusteellisesti 1960-luvun lopulla, ja siitä voidaan sanoa sen alamäen alkaneen. Vähitellen veroa lievennettiin niin, että vuonna 2005 epäyhtenäinen ja vuotava varallisuusvero tuotti enää alle 100 miljoonaa euroa. Se oli siis rapautettu ja kuihdutettu veropohjaan nähden lähes merkityksettömäksi. Vero kumottiin vuodesta 2006 alkaen.

Perintöveroa voidaan luonnehtia myös jälkikäteen perityksi varallisuusveroksi. Klassisen liberalismien käsityksen mukaan piti täydellisesti kunnioittaa yksityisen omistusoikeutta ansaitsemaansa omaisuuteen, mutta siitä ei seurannut, että saman oikeussuojan tulisi tulla myös perillisen hyväksi. Niin kauan kuin omaisuus oli ansaitsijansa hallussa, verotusta ei tullut kohdistaa tähän ansaitsijaan, vaan se siis toteutettiin vasta hänen kuollessaan ja kohdistettiin varallisuuden saajaan.

Kun varallisuusvero meillä poistui, olisiko myös jälkikäteen varallisuusvero eli perintövero tullut poistaa? *Henttulan* mukaan klassinen liberalismi lähti siitä, että vero tuli kohdistaa omaisuuden saajaan eikä perinnön saaja nauttinut samaa omaisuuden suoja kuin omaisuuden

<sup>185</sup> *Henttula* (2005) s. 184.

ansaitsija, ja kun ansaitsijan varallisuusvero poistui, olisi voitu perustella sitäkin, että perintöveroa olisi korotettu vastaavalla määrällä, jolla varallisuusveroa alennettiin.<sup>186</sup>

##### 4.6.2.9 Varainsiirtoveron täydentäminen

Perintöverotuksen voidaan sanoa alkaneen meillä leimaverotyyppisenä varainsiirtoverona. Leimaperistä ja leimamerkeistä on luovuttu, mutta kiinteistöjen ja arvopaperien varainsiirtoverotus on säilytetty lukuun ottamatta pörssiosakkeita. Asunto-osakkeiden varainsiirtovero on vuonna 2013 nostettu 2 %:iin, ja myös varainsiirtoveron veropohja on laajentunut, kun asuntoyhteisöjen velkaosuudestakin joudutaan nykyisin vero maksamaan. On mietitty myös finanssitransaktioveroa, joka sekin on leimaverotuksen perillinen.

Kun vastikkeettomista saannoista ei makseta varainsiirtoveroa, perintö- ja lahjaveron voidaan sanoa täydentävän varainsiirtoveroa.<sup>187</sup> Portugalissa perintöjen verotus tapahtuu nykyisinkin leimaverotyyppisellä varainsiirtoverolla.

##### 4.6.2.10 Psykologinen tekijä

Esimerkiksi *Henttulan* väitöskirjassa esitetään yhtenä tärkeänä argumenttina perintöverotuksen puolesta veronmaksuun liittyvä psykologinen tekijä. Kun veroja tarvitaan ja kun niitä joudutaan suorittamaan, sanotaan olevan miellyttävämpää maksaa perintöveroa kuin tuloveroa. Perinnössä on useimmiten kyse ylimääräisestä lisästä saajan käyttövaroihin ilman omaa työpanosta ja ilman että saaja on varmaksi voinut laskea toimeentuloaan sen varaan. Jos perinnönjättäjä on kaukainen sukulainen, perintötapautumaan ei liity kovin voimakkaita tunnekysymyksiä, jolloin korkeakaan veroaste ei tunnu niin pahalta. Kaukaisista sukulaisista vuoden 1734 perintökaaren yhteydessä käytettiin kuvaavaa ilmausta ”nauravat perilliset”.<sup>188</sup>

Tuollainen psykologinen tekijä saattaa liittyä arpajaisveron hyväksyttävyyteen, mutta se tuntuu jotenkin vieraalta perintövero-

<sup>186</sup> *Henttula* (2005) s. 184.

<sup>187</sup> Ks. myös *Tunturi* (1982).

<sup>188</sup> *Henttula* (2005) s. 188.

tuksen yhteydessä. Jos joku kokee perintöveron maksamisen miellyttävämmäksi kuin tuloveron maksamisen, se voi johtua enemmän perintöveron ja tuloveron välisestä tasoerosta kuin näiden verojen luonne-eroista. Jos taas perintöveroa pitää mukavana sellainen tuloverovelvollinen, joka ei itse perintöveroa maksa, saattaa kysymys olla siitäkin, että toisten veronmaksu tuntuu yleensä miellyttävämmältä kuin oma veronmaksu.

Englannissa perintöverotus on vanhaa perua, mutta sielläkään kaikki eivät ole rakastaneet sitä. Varsinkin maaylimystö on ollut sitä vastaan. The Times -lehti nimitti vuonna 1824 perintöveroa ”luonnottomaksi veroksi” ja lausui: ”Tämä vero ahdistaa kuolevaa hänen viimeisinä hetkinään ja elävää ensimmäisinä minuutteina hänen astuessaan elämäntielle. [–] Toivomme hartaasti, että tämä vihattu vero mitä pikimmin poistetaan, ja me emme lakkaa taistelemasta sitä vastaan, niinkauan kuin se on olemassa.”<sup>189</sup>

#### 4.6.2.11 Perunkirjoituksen varmistaminen

Oikeuskirjallisuudessa on korostettu perintöverotuksen roolia perunkirjoituksen varmistajana.<sup>190</sup> Perintöverotus tapahtuu pääasiallisesti perukirjojen pohjalta, ja nykyisin veroviranomaiset huolehtivat perunkirjoitusten pitämisen kontrollista.

Jos perintöverotus lakkautettaisiin, perukirjojen tarkastaminen olisi järjestettävä muulla tavoin. Perukirja on perusta perinnönjaolle ja monille muille jäämistöoikeuden toimille. Esimerkiksi rekisteröityä omaisuutta ja pankkitalletuksia ei voida käytännössä siirtää perillisille (tai luovuttaa edelleen), ellei niitä ole mainittu perukirjassa. Tällä on merkityksensä myös harmaan talouden torjunnan näkökulmasta.

Vaikka perunkirjoitus on käytännössä tärkeä asia, perintöverotuksen puolustaminen yksin sillä ei vakuuta. Ongelmaan löytyy varmasti tarvittaessa muukin ratkaisu, vaikkapa perukirjojen tallettaminen maistraattiin.

<sup>189</sup> *Rauhala* (1919) s. 54.

<sup>190</sup> *Henttula* (2005) s. 187–188 ja *Puronen* (2011) s. 3.

### 4.6.3 Vastiaan

#### 4.6.3.1 Kaksinkertainen verotus tuloveron kanssa

Yleisin perintöverotusta vastaan esitetty maallikon perustelu on väite kaksinkertaisesta verotuksesta. Perintöveron sanotaan johtavan kaksinkertaiseen verotukseen, koska varat on hankittu tuloilla, joista perinnönjättäjä on jo maksanut tuloverot.

Perinnönsaaja on kuitenkin eri verovelvollinen, ja perintöveron kohteena on hänen varallisuutensa lisääntyminen. Näin kyseessä ei varsinaisesti ole kaksinkertainen verotus. Lisäksi suuret varallisuudet ovat monissa tapauksissa peräisin perinnönjättäjän varallisuuden realisoitumattomasta tai verottamatta jääneestä arvonnoususta. Perinnönjättäjän varallisuus on voinut osaltaan syntyä myös verovapaista tuloista.<sup>191</sup>

#### 4.6.3.2 Pääoman muodostumisen estäminen kansantaloudessa

On sanottu, että perintö ei edusta mitään uutta varallisuutta ja että perintövero on omiaan estämään kansantaloudellisesti tärkeää pääoman muodostumista. Perintövero vähentää perinnön arvoa verrattuna siihen tilanteeseen, että perintöveroa ei tarvitsisi ollenkaan suorittaa. Tämä näkökohta saattaa vaikuttaa perinnönjättäjän käyttäytymiseen. Perinnönjättäjä haluaa ehkä itse elinaikanaan saada jälkeensä jäävän perinnön pienemmäksi ja käyttää itsekkäästi enemmän varoja omaan kulutukseensa. Tätä kuitenkin kaikki eivät pidä suurena veropoliittisena haittana ainakaan veronsaajien kannalta, koska silloin vastaavasti arvonlisävero ja muut kulutusverot lisääntyvät. Koko yhteiskunnankaan kannalta taloudellisen toiminnan lisääntymistä ei välttämättä katsota olevan syytä vastustaa.<sup>192</sup>

---

<sup>191</sup> Esim. *Henttula* (2005) s. 174.

<sup>192</sup> Esim. *Henttula* (2005) s. 173 ss.

#### 4.6.3.3 Omaisuus ei todellisuudessa lisäännny

Erityisesti rintaperillisten ja aviopuolison perintöverottamista on vastustettu siksi, että perintö ei useinkaan tuota heille todellista omaisuuden lisäystä, vaan he perinnönjättäjän kuoltua edelleen hallitsevat sellaista omaisuutta, jota he jo perinnönjättäjän eläessä yhdessä tämän kanssa hallitsivat.<sup>193</sup>

Jos perinnönjättäjä on perheensä pääasiallinen elättäjä, hänen kuolemansa on omiaan vain vaikeuttamaan perinnönsaajan taloudellista asemaa. Sellaisissa muutoinkin sekä henkisesti että taloudellisesti vaikeissa olosuhteissa joudutaan ottamaan lainaa tai jopa myymään asunto tai muuta varallisuutta perintöveron maksamiseksi. Käytännössä on yleistä, että leski saa varallisuuteen elinikäisen hallintaoikeuden omistusoikeuden siirtyessä lapsille. Tällöinkin perintöveropannaan maksuun perillisille, vaikka he eivät vielä saa periaatteessa mitään kuolinpesästä. Käytännössä on kuitenkin varsin tavallista, että perintöverot tällöinkin maksetaan pesän varoista, vaikka kysymyksessä ei muodollisjuridisesti ole pesän meno tai velka. Vaikeisiin ongelmiin joudutaan, kun elinikäisen hallintaoikeuden saaja on lapsen oman vanhemman sijasta esimerkiksi perittävän avopuoliso.<sup>194</sup>

Lesken ja alaikäisen rintaperillisen erityisasema perintöverotuksessa on huomioitu PerVL 12 §:ssä. Vuodesta 2008 alkaen leski on saanut vähentää puoliso vähennyksenä 60 000 euroa (aikaisemmin vain 6 800 euroa) ja alaikäinen rintaperillinen alaikäisyysvähennyksenä 40 000 euroa (aikaisemmin vain 3 400 euroa). Vuonna 2017 määrät noussevat 90 000 ja 60 000 euroon.

#### 4.6.3.4 Yritysten sukupolvenvaihdosten vaikeutuminen

Keskeinen perintöverotuksen kritiikki kohdistuu yritysten ja maatalojen sukupolvenvaihdoksiin. On ensinnäkin huomautettu, että silloin kun maanviljelijän tai yrittäjän lapset työskentelevät vanhempiensa tilalla tai yrityksessä, he voivat joutua suorittamaan veroa sellaisestakin omaisuudesta, jota he ovat olleet hankkimassa yhdessä perinnönjättäjän kanssa. Tämä näkökohta on merkittävä.<sup>195</sup> Yritysten ja

<sup>193</sup> Esim. *Henttula* (2005) s. 175–176.

<sup>194</sup> Esim. *Henttula* (2005) s. 177.

<sup>195</sup> *Henttula* (2005) s. 177.



maatilojen sukupolvenvaihdokset muodostavat muutoinkin monita-  
hoisen vero- ja elinkeinopoliittisen ongelman. Verotus saattaa koh-  
tuuttomasti vaikeuttaa yritystoiminnan jatkajan asemaa tai johtaa  
jopa yritystoiminnan päättymiseen.

Sukupolvenvaihdosproblematiikkaan on meillä kiinnitetty perin-  
tö- ja lahjaverotuksessa erityistä huomiota vuodesta 1979 lukien.<sup>196</sup>  
Viimeisin asiaan liittyvä perintöverouudistus tuli voimaan vuonna  
2004, jonka jälkeen sukupolvenvaihdoshuojennustilanteissa varat  
arvostetaan 40 %:iin varallisuusverotusarvosta. Huojennuksen vuoksi  
perintö- ja lahjaverotuksen vuotuinen tuotto on noin 100 miljoonaa  
euroa alempi kuin se ilman huojennusta olisi. Kysymyksessä on siis  
merkittävä veromeno eli verotuki.

### 4.6.3.5 Laajat välttämismahdollisuudet

Perintöverojärjestelmämme vuotaa. Sellainen järjestelmä, jossa veroa  
saatetaan joutua maksamaan enemmän tietämättömyydestä kuin  
varallisuudesta, ei ole veronmaksukykyperiaatteen mukainen eikä  
tyydytä oikeudenmukaisuuden vaatimuksia.

Esimerkkeinä laillisista ja laittomista veron torjuntakeinoista, joissa  
tarvitaan usein juristien apua, voidaan mainita seuraavat:<sup>197</sup>

- luovutusten hajauttamisen eri antajille ja eri saajille
- luovutusten vaiheistamiset
- perinnöistä luopumiset
- sukupolvien yli hyppäykset
- omistajattoman tilan testamentit<sup>198</sup>
- hallintaoikeusjärjestelyt
- korottomat lainat ja velkojen anteeksiannot
- yritysten sukupolvenvaihdosten hyödyntämiset
- omaisuuden piilottamiset sekä laiminlyödyt ja virheelliset vero-  
ilmoitukset.

<sup>196</sup> Ks. esim. *Lindgrenin* väitöskirja (2001) ja artikkeli Juhlajulkaisussa Seppo Pent-  
tilälle (2014) s. 195 ss. Aihepiiristä on myös monia opaskirjoja.

<sup>197</sup> Ks. tarkemmin esim. *Heikki Niskakangas* Vero-opintopäivät 2010 s. 5 ss.

<sup>198</sup> Tämän käyttökelpoisuudesta erityisesti avopuolisilla *Puronen* (2011) s. 139–  
140.

Perintö- ja lahjaverolaissa oleva veronkiertämissäännös on melko tehoton. Se onkin tarkoitettu lähinnä ennalta ehkäiseväksi moraalien kohottajaksi. Lainsäätäjä on ollut pidättyväinen perintö- ja lahjaveron vuotokohtien tilkitsemisessä. Vuoden 2013 alussa on kuitenkin tullut pieni tiukennus lahjaverotukseen vakuutusjärjestelyissä. Valvontavaikeudet ovat lisääntyneet varallisuusverotuksen kumoamisen jälkeen, ja kansainvälistymisen ansiosta ne lisääntyvät yhä.

Verosuunnittelun ja verokonsulttien suurta merkitystä perintö- ja lahjaverotuksessa kuvaa sekin, että verokirjallisuudessamme perintö- ja lahjaverotus on selvästi ylikorostunutta verrattuna veron kertymään. Verosuunnittelu voi herättää moraalisiakin kysymyksiä. Verohallinnossa pitkään työskennellyt *Puronen* totesi vuoden 2009 lopussa ilmestyneen kirjansa ”Näin onnistut perintöverosuunnittelussa” alkusanoissa (s. 5) seuraavaa:

”Kysymys perintöverosuunnittelukirjan kirjoittamisesta on ollut aika ajoitin esillä. En ole kuitenkaan ollut halukas ryhtymään siihen, koska pidin sitä jollain tavalla moraalittomana aiemman virka-asemani takia. Tilanne on nyt toinen, kun olen jättämässä Verohallinnon.”

#### 4.6.3.6 Kansainvälinen kilpailu ja veropako

Perintöverotus voi joskus ohjata sijoittamaan varoja maihin, joissa perintöverotusta ei ole. Valtioiden perintöverot saattavat vaikuttaa jopa asuinvaltion valintaan. Vuoden 1996 lainmuutoksen jälkeen perintö- ja lahjaverolain alueellinen ulottuvuus on Suomessa niin laaja, että sijoitusten pako perintö- ja lahjaveron vuoksi lienee jäänyt vähäiseksi. Perintöveroa joudutaan maksamaan yleensä kaikesta omaisuudesta, mikäli perinnönjättäjän tai perinnönsaajan asuinvaltio kuolinhetkellä oli Suomi. On huomattava, että perintö- ja lahjaverolaissamme ei ole veropaon estämiseksi samanlaista kolmen vuoden sääntöä kuin tuloverotuksessa. Ruotsin luovuttua perintöverosta asuinvaltion valinta Tornionjokilaaksossa on saanut lisäelementin. Varsinkin pääkaupunkiseudulla taas perintöveroton Viro voi kiinnostaa elämänsä ehtopuolella olevia.<sup>199</sup>

<sup>199</sup> *Henttula* (2005) s. 175. Perintöverotuksen eurooppavero-oikeudellisista ongelmista ks. *Juanto* Verotus 3–4/2009. Ks. myös vuoden 2013 alussa voimaan tullut

#### 4.6.3.7 Yhdenvertaisuuspuutteet

Perintö- ja lahjaverotuksemme on epäyhtenäinen, ja siihen sisältyy myös perustuslain kannalta ongelmallisuutta, kuten epäneutraalisuutta ja arvostamisen epäyhtenäisyyttä. Tämä tuli selvästi ilmi vuonna 2008 eduskunnassa käsiteltäessä sukupolvenvaihdoshuojennusta koskevaa hallituksen esitystä. Esityksen osumatarkkuus oli heikko, ja lopulta esitys peruutettiin sen saatua perustuslakivaliokunnassa voimakasta kritiikkiä lähes kaikilta siellä kuulluilta oikeustieteen asiantuntijoilta.

#### 4.6.3.8 Vähäinen tuotto

Perintöveron osuus verojemme kokonaistuotosta on suhteellisen pieni. Perintö- ja lahjaveron vuosituotto on nykyisin runsaat 500 miljoonaa euroa eli noin 1,3 % valtion verotuloista. Tämän veron tuotto ei ole ollut Suomessa koskaan kovin merkittävä, mutta se ei ole myöskään mitättömän pieni. 2010-luvun alussa tuottoa pyrittiin kasvattamaan. Suuret korotukset kuitenkin eivät liene mahdollisia, koska ankara perintöverotus kiihdyttää verosuunnittelua tavalla, joka voi johtaa verojen vähentymiseen. Ruotsin kokemukset ennen perintöverotuksen kumoamista pelottavat myös Suomessa.

#### 4.6.3.9 Verotuskustannukset

Perintöverotuksen arvostelijat viittaavat verotuskustannuksiin. Eräiden selvitysten ja arvioiden mukaan perintö- ja lahjaverotukseen käytetään noin 150 henkilötyövuotta ja kustannukset ovat viisi miljoonaa euroa. Kustannukset koostuvat ensisijaisesti palkkakuluista, koska tietotekniikan kustannukset ovat perintö- ja lahjaverotuksen osalta suhteellisen vähäiset. Näin lasketut kustannukset eivät olennaisesti alenna veron nettotuottoa.<sup>200</sup>

Kustannuksista puhuttaessa olisi kuitenkin kiinnitettävä valtiolle syntyvien verotuskustannuksien lisäksi huomio verovelvollisille verotuksesta ja sen välttämisestä aiheutuviin menoihin. Voidaan jopa

---

perintö- ja lahjaverolain 9 §:n muutos; hallituksen esitys perintö- ja lahjaverolain muuttamisesta 93/2012.

<sup>200</sup> Henttula (2005) s. 181.

sanoa, että monessa varakkaassa kuolinpesässä lakimiehet ja muut verokonsultit ovat tärkeitä ”pesänosakkaita”.

## 4.7 Pisteet, korvauspalikat ja vaihtoehtoiset mallit

Kilpailu perintöveron puolesta ja sitä vastaan näyttäisi edellä esitetyn perusteella päättyvän perintöveron voitoksi 11–9. Voitossa tärkeitä olisivat näin laskien perintöveron saamat kolme pistettä verojärjestelmän täydentämisestä (tulovero, varallisuusvero, varainsiirtovero).

Tulosta vastaan voidaan kuitenkin protestoida. Valtion pitäminen omistajana tai perillisenä voidaan kiistää, samoin perintöveroa puoltavaksi väitetty psykologinen tekijä. Myös perintöverotuksen historian hienous voidaan riitauttaa. Jos kaksi näistä kolmesta protestiperusteesta menee läpi, päädytään tasatulokseen 9–9. Jos toisiaan lähellä olevat perusteet maksukyky ja oikeudenmukaisuus yhdistetään yhdeksi argumentiksi, voitto kallistuu jo niukasti vastustajien hyväksi. Lopputulokset ei muutu, jos argumenteista jätetään pois esimerkiksi toisaalta perunkirjoituksen varmistaminen ja toisaalta suuriksi väitetyt verotuskustannukset taikka toisaalta veron fiskaalinen merkittävyys ja toisaalta veron vähäisyys.

Ulkomaiset esimerkit Suomea muistuttavissa maissa osoittavat, että nyky-yhteiskunta voi toimia myös ilman perintöveroa ja sitä täydentävää lahjaveroa. Perintö- ja lahjaveron poistaminen ei hyvinvointiamme romahduttaisi.

Perintöveroa vastaan esitetty kritiikki maassamme on viime vuosien aikana suureksi osaksi laimentunut. Tähän ovat vaikuttaneet verotettavan alarajan nostaminen sekä puoliso- ja alaikäisyysvähennysten merkittävä kasvattaminen. Näiden muutosten jälkeen aivan vaatimattomista perinnöistä ei enää veroa makseta.

Vaikka perintöverotus Suomessakin on jo ylituttu sen valtiontaloudelliseen merkitykseen nähden, kirjoituksissa on ollut yksi puute. On lähdetty siitä, että perintöveron kumoaminen johtaa valtion verotulojen vähentymiseen tai siihen, että vain jotakin tiettyä veroa nostetaan. Esillä ei näy olleen vaihtoehto, että kompensatio muodostuisi

monesta palikasta. Löytyisikö tästä keino perintöveron siirtämiseksi veromuseoon – toisten ihailtavaksi ja toisten pilkattavaksi?

Yksi palikka saataisiin siitä, että perintöjen verottamisesta vapautuu virkamiehistö siirrettäisiin tehostamaan muiden verojen valvontaa. Toinen palikka olisi luovutusvoittoverotuksen tiukentaminen vastikkeettomien saantojen vähennyskelpoista hankintamenoa pienentämällä. Tätä tiukennusta mitoitettaessa olisi kuitenkin huolehdittava, ettei synny myyntejä lukkiuttavaa vaikutusta. Kolmantena palikkana voitaisiin ajatella osinko- ja muiden pääomatulojen veroprosenttien nostamista.

Neljäs palikka olisi varallisuusveron palauttaminen. Viides palikka olisi kiinteistöjen ja arvopapereiden vastikkeettomienkin luovutusten saattaminen varainsiirtoveron piiriin käyvästä arvosta (Portugalin malli).

Perinnöt voitaisiin myös säätää pääomatuloina vuotuisen tuloverotuksen yhteydessä verotettaviksi myöntämällä niistä ennen veronalaiseksi tuloksi katsomista euromääräisiä ja/tai prosentuaalisia vähennyksiä sukulaisuuden ja perityn määrän yms. perusteella, jolloin veron määrä ei välttämättä paljonkaan poikkeaisi nykyisin maksettavan perintöveron määrästä. Tässä mallissa muutos olisi pitkälti vain lakitekkinen ja organisatorinen. Radikaalimpi vaihtoehtoinen malli olisi kuoleman ja lahjan pitäminen perittävän/lahjanantajan tuloverotuksessa arvonnousuvoiton realisoivana luovutuksena (Kanadan malli).

Perintö- ja lahjaveron tuoton korvaamiseksi toki olisi ainakin periaatteessa monia muitakin keinoja, esimerkiksi finanssitransaktiovero. Vastaava määrä veroja saataisiin kasaan myös ihan toisenlaisilla veromuutoksilla, vaikkapa pienentämällä monia verotukia.

## 4.8 Kauhun tasapaino perintöverokarhun peijaisia odoteltaessa

Varakkaat verokonsultteineen eivät – Perheyritysten liittoa lukuun ottamatta – kovin äänekkäästi vaadi perintöveromme kumoamista. Varovaisuuteen varmaankin vaikuttaa pelko, että tilalle tulisi heidän kannaltaan jotain ikävämpää ja vaikeammin vältettävää. Pelätään karhunpalvelusta, erityisesti varakkaiden ja sellaisiksi pyrkivien tuloverotuksen kiristämistä.

Jos korvauspalikoita kasattaessa lähdetään siitä, ettei tornista saisi tulla entistä perintöverotornia korkeampi, yksittäiset palikat voisivat olla suhteellisen pieniä.

Valtiontalouden nykytila kuitenkin houkuttelee verotulojen lisäämiseen, mikä vahvistaa kauhun tasapainoa ja lykkää perintöverokarhun kaatamista. Peijaisia jouduttaneenkin odottamaan ainakin seuraavien eduskuntavaalien ja uuden hallituksen muodostamisen jälkeiseen aikaan. Tilanne on samantapainen kuin veronero *Augustuksen* tuodessa perintöveron Rooman keisarikuntaan: vielä pahemmalla verolla uhkaamalla keisari sai perintöveron hyväksytyksi.



# 5

## Varainsiirto-, rahoitus-, pelikortti- ja arpajaisverojen historia

### 5.1 Leimaverotuksen keksiminen

Leimaverotus sai alkunsa 1600-luvun alkupuoliskolla Hollannissa, kuten jo edellä luvussa 1.7 selostettiin.<sup>201</sup> Pitkälistien sotien köyhdyttämänä maa oli käyttänyt loppuun tavalliset verotusmenettelyt. Keksiittiin leimapaperivero, joka kerättiin siten, että oikeudellisesti tärkeät asiakirjat oli kirjoitettava määrätystä maksusta saatavalle leimatulle paperille. Tämä verotusmuoto otettiin käyttöön eräissä Hollannin maakunnissa vuonna 1624 ja koko maassa vuonna 1635. Kerrotaan, että leimaveron keksi vuonna 1623 yksityishenkilö *Johannes van den Broeck* (s. 1597) ja että hänelle luvattiin keksinnöstä 3 000 guldenin vuotuinen maksu, jos vero otettaisiin käyttöön. Palkkiota ei liene kuitenkaan maksettu, ja hänen perillisensä yrittivät vielä vuonna 1728 periä sitä.

Uusi verotusmuoto osoittautui näppäräksi. Se oli tasaisesti tuottava, ja sen veroluonne oli hyvin kätketty. Niinpä se otettiin käyttöön 1600-luvulla useissa Euroopan maissa. Leimaverotuksen piiriin kuuluvat asiakirjat vaihtelivat maakohtaisesti.

---

<sup>201</sup> Leimaverotuksen synnystä ja kehityksestä ks. esim. *Tunturi* (1982) s. 28 ss.



## 5.2 Leimaverotus Ruotsi-Suomessa

Kiinteä omaisuus on jo varhain ollut keskeisessä asemassa yhteiskunnassa. Tähän perustuvat kiinteistöjen omistussuhteiden saattaminen julkisiksi ja luovutukselle vaaditut määrämuodot. Ruotsissa nämä vaatimukset täytettiin keskiajalla sillä, että kiinteistönkauppa oli tehtävä käräjillä vahvistajien myötävaikutuksella.

Kirjoitustaidon yleistyessä keskiajan lopulla alettiin käyttää luovutuskirjoja. Koska kyse oli jälkepäin tapahtuvasta tuomioistuimen toimenpiteestä, siirtyi lainhuudatukseksi kutsuttu julkistamisvelvollisuus myyjältä ostajalle.

Ruotsissa leimapaperimaksu otettiin käyttöön 4.12.1660 annetulla leimapaperiasetuksella neljäksi vuodeksi. Seuraava asetus annettiin 23.12.1686, eikä väli vuosia enää tullut. Pääsäännöksi tuli, että kaikki yksityisten väliset oikeustoimet oli tehtävä leimatulle paperille. Tämä koski ensinnäkin kiinteistön kauppa- ja vaihtokirjaa. Myös kiinnekirja, jonka tuomari antoi kaupan syntymisestä, oli kirjoitettava charta sigillata -paperille. Yksityisten välisistä sopimuksista koski leimapaperin käyttöpakko myös testamentteja, perukirjoja ja perinnönjakokirjoja. Leimapaperimaksu meni näin samasta saannosta moneen kertaan.

Aluksi kyse oli enemmänkin leimamaksusta, koska se kannettiin käytettyjen arkkien määrän perusteella. Vuoden 1732 leimapaperiasetuksessa siirryttiin jo lähemmäksi leimaveroa, koska testamentista säädettiin perittäväksi leima omaisuuden arvon mukaan.

Leimapaperin käyttö oli oikeustoimen pätevyuden edellytys. Oli lähdetty siitä, että oikeustoimeen ryhtyvällä oli käytössään leimaperia. Tämä teki järjestelmästä tavattoman hankalan, ja leimapaperin käyttöpakosta luovuttiinkin asetuksella 30.12.1732. Leima säädettiin maksettavaksi rahassa virkamiehelle, joka vastaanotti asiakirjan. Leimaverotuksessa palattiin 14.1.1748 annetulla asetuksella periaatteessa leimapaperin käyttöpaktoon. Poikkeuksena kuitenkin säädettiin, että tavallista paperia sai käyttää, mikäli leimaperia ei ollut saatavissa. Asiakirja tuli myöhemmin kirjoittaa leimatulle paperille.

### **5.3 Leimaverotus Suomen autonomian aikana**

Leimapaperimaksusta 4.4.1810 annetussa suomalaisessa asetuksessa oli edelleen pääsääntönä, että yksityisten välinen sopimus oli kirjoitettava leimatulle paperille. Sama menettely jatkui 8.9.1848 annetussa asetuksessa. Suomessa leimapaperin käyttöpakosta luovuttiin säädösten tasolla vasta 24.11.1864 annetulla leimapaperiasetuksella. Saantokirjojen varustaminen ”karttapaperilla, kun ne lainhuudatusta varten oikeuden eteen tuodaan” säädettiin ainoaksi menettelytavaksi karttasuostuntaveroasetuksella 21.12.1891. Leimasuostunta-asetuksella 8.1.1910 uudistettiin leimaverotusta tuntuvasti.

### **5.4 Kiinteistöjen leimaverotus/ varainsiirtovero itsenäisessä Suomessa**

Vuoden 1921 lopussa säädettyyn leimaverolakiin otettiin säännös, jonka perusteella leimaverotus palautettiin hakemuksesta, jos samasta omistusoikeuden siirrosta oli jo maksettu perintö- tai lahjaverot. Myös vuonna 1940 säädettyyn perintö- ja lahjaverolakiin otettiin säännös, jonka tarkoituksena oli estää päällekkäisyys leimaverotuksen kanssa. Vuonna 1943 säädettyssä uudessa leimaverolaissa ei lainhuudatusleimaveroon tullut muutoksia.

Lainhuudatusleimaveron määrä oli vuoden 1943 laissa alun perin 3–5 % kiinteistön arvosta. Vero oli pienempi, jos luovutuskirja oli tehty lähisukulaisten kesken. Sittenmin vero korotettiin 4–6 %:ksi; sukulaisuuslennus säilytettiin. Vuoden 1991 alussa tuli voimaan verovapaus 18–39-vuotiaille ensiasunnon hankkijoille.

Kiinteistöjen luovutuksesta suoritettava leimaverotus koskevat säännökset kumottiin vuoden 1997 alusta varainsiirtoverolailla. Veromääräksi säädettiin nyt 4 % kauppahinnasta tai muun vastikkeen arvosta. Samalla luovuttiin edellä mainitusta sukulaislennuksesta.

## 5.5 Osakeantileimavero

Osakeantileimaveroa alettiin periä Suomessa 1.1.1916 lukien pörs-sin ylikuumentumisen vuoksi. Tuota veroa on ollut maksettava, kun osakekirja annetaan yhtiötä perustettaessa. Tämä vero oli esimerkiksi vuoden 1943 leimaverolain 5 luvun alkuperäisissä säännöksissä 2 % osakkeen nimellisarvosta. Kun osakekirja annettiin osakepääomaa korotettaessa, vero oli 2 % osakkeesta yhtiölle suoritetusta määrästä ja 6 % siitä osasta osakkeen nimellisarvoa, joka annettiin yhtiön omilla varoilla. Jos osakepääoman lisäksi päätettiin muodostaa osakeyhtiölle rahastoja tai näitä kartuttaa siten, että osakkaat suorittivat yhtiölle varoja osakekirjoja niistä saamatta, oli sen yhtiökokouksen pöytäkirja, jossa sellainen päätös oli tehty, tai asiaa koskeva sopimuskirja leimat-tava määrään, joka vastasi yhtä prosenttia suoritettavaksi päätettyjen erien summasta. Vuonna 1948 tämäkin vero korotettiin 2 %:ksi. Osa-keantileimaverotus kumottiin 1960-luvun lopulla.

## 5.6 Obligaatioiden leimavero

Vuoden 1865 alusta leimaveroa ei ilmeisesti kannettu silloin, kun yri-tyksen obligaatio emittoitiin, vaan ainoastaan silloin, kun se esitettiin viranomaiselle. Tähän tuli muutos vuoden 1921 alussa, josta lähtien obligaation antajan oli varustettava obligaatiokirja 0,5 %:n leimalla. Muun muassa valtion, kunnan ja suomalaisen kiinteistöluottolaitok-sen obligaatiot kuitenkin olivat verottomia.

Vero alennettiin vuoden 1930 alussa 0,3 %:ksi ja korotettiin 0,6 %:ksi vuonna 1957. Ulkomailla annettu obligaatio, jonka anta-jana oli ulkomaalainen, oli, ennen kuin se täällä lainoitettiin, myytiin tai muulla tavalla siirrettiin, varustettava kaksinkertaisella leimalla. Obligaatioiden leimavero kumottiin vuonna 1968 samalla kertaa kuin osakeantileimaveron.

## 5.7 Arvopaperien siirtoleimavero

Arvopapereiden siirtoleimaveroa koskevat säännökset olivat vuoden 1943 leimaverolain 8 luvussa. Arvopaperilla tarkoitettiin osakkeita ynnä niiden väliaikaistodistuksia ja muita osuustodistuksia taloudellisissa yhteisöissä sekä sellaisia osakeyhtiön antamia velka- tai muita saamistodisteita, joissa korko oli määrätty riippuvaksi yhtiön vuosivoiton tai osingon suuruudesta taikka jotka oikeuttivat osallisuuteen vuosivoitosta. Arvopapereiksi katsottiin myös osakkeiden ja mainitunlaisten saamistodisteiden merkintäoikeudesta annetut todistukset ja sanottua oikeutta koskevat luovutuskirjat.

Myytäessä tai vaihdettaessa arvopapereita oli leimaveroa maksettava 1 %, kun myynti tapahtui arvopaperipörssin välityksellä, ja 1,2 %, kun luovutus tapahtui ilman arvopaperipörssin välitystä. Valtioneuvostolla oli kuitenkin oikeus korottaa vero peräti kymmenkertaiseksi mutta asunto-osakeyhtiön osakkeiden kohdalla ”vain” 5 %:ksi. Tämä korotusmahdollisuus kumottiin vasta 1980-luvulla.

Arvopapereiden siirtoleimavero korotettiin 1980-luvun puolivälissä pörssikauppojen osalta 1,4 %:ksi kauppahinnasta ja muiden luovutusten osalta 1,6 %:ksi. Pari vuotta sen jälkeen vero alennettiin pörssikauppojen osalta 1 %:ksi.

Perinnäisten arvopaperimarkkinoiden rinnalle kehittyivät organisoidut optio- ja termiinimarkkinat. Näillä markkinoilla käytiin kauppaa *johdannaisopimuksilla*, joiden arvo perustui jonkin toisen hyödykkeen, niin sanotun perushyödykkeen, arvoon. Johdannaisopimuksia olivat optiot ja termiinit. Tällainen toiminta aloitettiin Suomessa keväällä 1988. Leimaverolakiin lisättiin 8. päivänä huhtikuuta 1988 annetulla lailla (305/1988) säännökset, joilla leimavero ulotettiin koskemaan myös johdannaisopimuksia, jotka pohjaavat arvonsa leimaverolaissa tarkoitettuihin arvopapereihin. Johdannaisopimukseen ei sovellettu arvopapereiden siirtoleimaveroa koskevia säännöksiä, vaan arvopapereiden luovutuksiin, jotka perustuivat vakioituihin johdannaisopimukseen ja tapahtuivat vakioitujen johdannaisopimusten kaupan selvittelytoiminnan välityksellä, sovellettiin lain 9 luvussa olevia säännöksiä (9 luku oli vapaana, kun siinä aiemmin säädetty pelikorttileimavero oli kumottu). Leimaveroa oli suoritettava 1 % preemiosta, lunastushinnasta, arvopapereiden myyntihinnasta tai

hyvitetystä nettoarvosta, joihin ei luettu selvittelytoiminnan harjoittajan kantamia maksuja ja välityspalkkioita. Ottamalla leimaverolakiin omat säännökset johdannaisopimuksista suoritettavasta leimaverosta oli mahdollista toteuttaa leimaveron perimismenettely huomattavasti yksinkertaisemmalla tavalla kuin arvopaperipörssin välityksellä tapahtuvista arvopaperien luovutuksista.

Vuonna 1992 syvän laman aikana leimaverolakiin tehtiin erittäin merkittävä muutos. Kun pääomaliikkeet olivat vapautuneet, katsottiin, että myös lainsäädännön oli oltava kilpailukykyinen, jotta pääomat eivät tästä syystä siirtyisi ulkomaille. Yritysten oman pääoman hankkimisen helpottamiseksi ja osakemarkkinoiden elvyttämiseksi arvopaperipörssin välityksellä tapahtuneista arvopapereiden siirroista luovuttiin suoritettavasta leimaverosta. Kun optioiden ja termiinien arvo perustui leimaveronalaisiin arvopapereihin, luovuttiin myös johdannaisopimuksista suoritettavasta leimaverosta. Julkisesti listatun arvopaperin varainsiirtoverovapaus on merkittävä verotuki. Tämän verotuen vuotuiseksi määräksi arvioidaan valtion talousarviossa kaksi miljardia euroa.

Arvopapereiden siirtoleimaveroa koskevat säännökset korvattiin vastaavilla varainsiirtoverosäännöksillä vuoden 1997 alusta voimaan tulleessa varainsiirtoverolaissa. Arvopaperin luovutuksessa varainsiirtovero oli 1,6 % kauppahinnasta tai muun vastikkeen arvosta (20 §). Julkisen kaupankäynnin kohteena olevan arvopaperin luovutuksesta ei veroa suoritettu eikä nykyisinkään suoriteta (ks. tarkemmin 15a §).

Vuodesta 2013 alkaen varainsiirtovero on 2,0 %, jos luovutuksen kohteena on asunto-osakeyhtiön tai keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön osake tai asunto-osuuskunnan tai kiinteistöosuuskunnan osuus taikka muun osakeyhtiön osake, jos yhtiön toiminta tosiasiallisesti käsittää pääasiallisesti kiinteistöjen omistusta tai hallintaa tai jos luovutetaan sellaisen osakeyhtiön osake, jonka toiminta tosiasiallisesti käsittää pääasiallisesti edellä tarkoitettujen osakkeiden tai osuuksien tai niiden ja Suomessa sijaitsevien kiinteistöjen suoraa tai välillistä omistamista tai hallintaa (ks. tarkemmin VsVL 20.3 §).

Varainsiirtoveroa kertyy nykyisin noin 700 miljoonaa euroa vuodessa, ja siitä pääosa tulee kiinteistöjen ja kiinteistöosakkeiden luovutuksista.

## 5.8 Velkakirjojen ja muiden saamistodisteiden leimavero

Velkakirjoista oli ainakin vuoden 1842 leimaveroasetuksesta alkaen maksettava leimaveroa, jos ne esitettiin viranomaisille. Vero oli 0,1–0,2 %:n luokkaa velkamäärästä. Velkakirjoista otettiin määräykset vuosina 1920 ja 1943 säädettyihin leimaverolakeihin.

Vuoden 1943 leimaverolain alkuperäisen säännöksen (45 §) mukaan velkakirja tai muu saamistodiste oli, kun se kiinnityksen tai maksun saamiseksi tuotiin oikeuteen taikka alusrekisteri- tai ulosottoviranomaiselle, leimattava sen pääomamäärän mukaan, josta kiinnitystä tai maksua haettiin. Veron määrä oli 0,3 %. Velkakirja ja sekkitili- tai muu lainasopimus oli, kun se annettiin Valtiokonttorille, pankille, säästöpankille, kiinteistöluottolaitokselle, vakuutuslaitokselle, eläkelaitokselle, osuuskassalle, pankkiiriliikkeelle tai muulle lainausliikettä harjoittavalle laitokselle tai kassalle, leimattava, mikäli siitä ei ollut aikaisemmin kiinnitystä tai maksua haettaessa suoritettu veroa, pääoman suuruuden mukaan. Vero oli 0,1–0,3 % laina-ajan pituuden mukaan. Veroprosentit kaksinkertaistettiin 1950-luvulla. Myöhemmin veromääriä korotettiin niin, että vero oli 1990-luvun lopulla yleensä 1,5 % pääomasta, enintään 9 kuukaudeksi tehdystä lainasopimuksesta kuitenkin 1,5 % vuodessa.

Luotonannon leimaverotus oli säilynyt rakenteellisesti lähes samana silloisen leimaverolain ja sen edeltäjien, vuosien 1921 ja 1929 leimaverolakien soveltamisajan. Veromuoto toimi varsin hyvin, kun rahamarkkinat olivat säännöstelltyjä ja luotonanto perustui pitkälti perinnäiseen velkakirjapohjaiseen pankkiluototukseen.

Rahoitusmarkkinoiden voimakas kehitys 1980- ja 1990-lukujen aikana, erityisesti ulkomaisen luotonoton rajoitusten poistuminen ja uusien rahoitusmuotojen kehittyminen, oli korostanut luotonannon leimaverotuksen rakenteellisia ongelmia. Korkeahko veroaste yhdistettynä aukolliseen veropohjaan varsinkin yritysluototuksessa oli aiheuttanut jossakin määrin soveltamis- ja tulkintaongelmia. Veron kohdistuminen vain kotimaiseen luotonantoon oli heikentänyt kotimaisten rahoituksen tarjoajien mahdollisuuksia kilpailla tasavertaisesti ulkomailla toimivien rahoituksen tarjoajien kanssa. Halukkuutta

luotonottoon ulkomailta olivat toisaalta vähentäneet tietoisuus ulkomaan valuutan määräiseen lainanottoon sisältyvästä kurssiriskistä sekä alhainen kotimainen korkotaso.

Siirtyminen yhteisvaluuttaan oli merkittävimpiä muutoksia Euroopan sisämarkkinoiden luomisessa. Valuuttakurssiriskin poistuminen ja korkotason yhdentyminen euroalueella merkitsivät kiristyvää kilpailua rahoitusmarkkinoilla. Yhteinen raha helpotti samalla rahoituspalvelujen hinnoittelun vertailua. Näissä oloissa kotimaiseen luotonantoon kohdistuva 1,5 %:n leimaverokustannus antoi ulkomaisille rahoituksen tarjoajille merkittävän kilpailuedun etenkin yritysluototuksessa. Vaikka monissa maissa oli käytössä sekä oman että vieraan pääoman hankintaan kohdistuvia veroja, rakenteeltaan leimaveroa vastaava luotonantoon kohdistuva vero oli kansainvälisesti harvinainen.

Kotimaisten rahoituksen tarjoajien kilpailukyvyn turvaamiseksi luovuttiin vuonna 1998 luotonantoon kohdistuvasta leimaverotuksesta. Myös kiinnitysleimaverosta sekä muusta saamistodisteiden leimaverotuksesta luovuttiin.

Luotonannon leimaveron poistamisen katsottiin parantavan kotimaisten rahoituksen tarjoajien edellytyksiä kilpailla ulkomaisten rahoituksen tarjoajien kanssa. Veron poistaminen alensi luotonottajille luotonotosta aiheutuvia kustannuksia, koska kilpailutilanteesta johtuen muiden luotonoton kustannusten voitiin olettaa säilyvän ennallaan. Samalla poistuivat sekä uusien että vanhojen luottojen siirtämisestä rahalaitoksesta toiseen aiheutuvat leimaverokustannukset, mikä lisäsi luotonottajien mahdollisuuksia kilpailuttaa rahoituksen tarjoajia. Tämän katsottiin vaikuttavan sekä kotitalouksien että yritysten rahoituskustannuksia alentavasti.

Uudistus oli siis fiskaalisestikin merkittävä, koska vuotuiset verotulot alenivat sen seurauksena parilla sadalla miljoonalla eurolla.

## 5.9 Luottovero 1990-luvun alussa

Luottoverolain (48/1990) mukaan ulkomailta otetusta luotosta oli suoritettava valtiolle luottoveroa 0,5 % luoton määrästä. Veroa oli suoritettava sekä suoraan ulkomaiselta luotonantajalta otetusta että

leimaverolain 47 §:ssä tarkoitetun lainausliikettä harjoittavan laitoksen tai kassan ulkomailta välittämästä luotosta. Luottoveroa ei ollut suoritettava luotosta, josta oli suoritettava leimaveroa. Ennen lain säätämistä 1,6 %:n suuruinen leimavero kohdistui lähinnä kotimaiseen pankkiluototukseen. Valuuttasäännöstelyn lieventymisen johdosta ulkomainen luotonotto oli 1980-luvun lopussa voimakkaasti kasvanut, ja sen katsottiin muodostaneen leimaverojärjestelmään merkittävän aukon. Luotonoton verotuksen epäyhtenäisyyden arvioitiin ohjaavan ulkomaisen lainarahoituksen käyttämiseen. Etenkin yritykset olivat pystyneet korvaamaan leimaveronalaista pankkiluottoa verottomalla ulkomaisella luotonotolla. Luottoverolain säätämisen tavoitteena oli lieventää luottomuotojen epätasapuolista leimaverokohtelua ja samalla ehkäistä leimaverovapauden ulkomaiseen luotonottoon kannustavaa vaikutusta.

Ennen yksityishenkilöiden ulkomaista luotonottoa koskevien rajoitusten poistamista vuonna 1991 luottoverolakia sovellettiin yksityishenkilöihin vain silloin kun nämä olivat kirjanpitovelvollisia tai maatilatalouden harjoittajia. Vuoden 1992 alusta luottoverolain soveltamisala laajennettiin koskemaan kaikkia yksityishenkilöiden ja kuolinpesien ottamia luottoja.

Luottoveron kantamisesta luovuttiin väliaikaisesti vuoden 1993 puolivälistä lailla luottoverolain väliaikaisesta soveltamatta jättämisestä (903/1993). Tavoitteena oli väliaikaisesti alentaa ulkomaisen luotonoton kustannuksia yksityisen sektorin ulkomaisen luotonoton kysynnän vahvistamiseksi. Yksityisen sektorin ulkomaisten luottojen kysynnän voimakkaasti vähennettyä valuutan tuonnista joutui vastaamaan valtio, jonka ulkomaisten velkojen nostoille asetettu tavoitetaso ylittyi. Luottoveron kantamatta jättämisellä arvioitiin lisäksi olevan myönteisiä vaikutuksia muun muassa kotimaiseen korkotasoon ja markan ulkoiseen arvoon.

Laki luottoverolain väliaikaisesta soveltamatta jättämisestä oli voimassa joulukuun 31. päivään 1995 saakka. Veron väliaikaisen kantamatta jättämisen perusteena olleet syyt eivät korkotason alenemisesta huolimatta olleet kokonaan poistuneet. Investointitoiminta ja kotimainen kysyntä eivät olleet vielä elpyneet toivotulle tasolle. Luottoveron kantaminen saattoi olla omiaan lisäämään luottokorkojen nousupaineita investointitoiminnan lisääntyessä. Luottoveron



kantamatta jättämistä puolsivat myös luottoverolakiin alun perinkin liittyneiden neutraaliushaittojen voimistuminen sekä esiin tulleet uudet soveltamis- ja valvontaongelmat, joiden voitiin arvioida edelleen lisääntyvän rahoitusmarkkinoiden kehityessä.

Luottoveron laajan pohjan johdosta veron käyttöönotto johti koti- ja ulkomaisten luottojen verotuksellisten erojen kasvamiseen eräissä yritysrahoituksen muodoissa. Kotimaisessa luotonotossa varsinkin suuremmilla yrityksillä olivat käytettävissään leimaverottomina rahoitusvaihtoehtoina yritysten keskinäinen luotonanto suoraan tai notariaattilainoina, yritystodistukset sekä joukkolainat. Luottoveroa sen sijaan oli suoritettava kaikesta ulkomaisesta luotonotosta. Luottoverolakia säädettäessä laajaa veropohjaa pidettiin tarpeellisenä luottoveron välttämisen estämiseksi. Erilaista veropohjaa suurempana neutraaliusongelmana pidettiin tuolloin ulkomaisen luotonoton jättämistä kokonaan verotuksen ulkopuolelle.

1990-luvun alussa saadut kokemukset valuuttamääräiseen velanottoon liittyvistä kurssiriskeistä olivat selvästi vähentäneet kotimarkkinoilla toimivien yritysten halukkuutta luotonottoon ulkomailta. Samalla luottoveron merkitys ulkomaisen luotonoton leimaverovapautta tasapainottavana tekijänä oli vähentynyt ja veropohjan epäyhtenäisyys oli noussut merkittävämmäksi neutraalisuusongelmaksi. Ulkomaankauppaa käyvät ja kansainvälistyneet yritykset, joille valuuttamääräinen rahoitus oli välttämätöntä, olivat lisäksi useissa tapauksissa voineet hyödyntää ulkomailla olevia tai sinne perustettavia yksiköitä toiminnan rahoittamisessa ja näin kokonaan vapautua luottoveron suorittamisesta.

Edellä esitetyistä syistä luottoverolaki kumottiin. Jos vastaisuudessa veron kohdistaminen ulkomaiseen luotonottoon tulisi tarpeelliseksi, tämän toteuttamiseksi tuli hallituksen mielestä vanhan luottoveron käyttöönoton sijasta selvittää kotimaisen ja ulkomaisen luotonoton verotus yhtenäisenä kokonaisuutena. Luottoverolain voimassaoloaikana veron keskimääräinen vuosittainen tuotto oli noin 150 miljoonaa markkaa.

## 5.10 Pankkivero

Finanssikriisin seurauksena useat valtiot ottivat käyttöön vakauseron tai pankkiveron. Ruotsi päätti vakauserosta lokakuussa 2009. Saksassa pankit alkoivat maksaa vakauseroa vuodesta 2011. Ranskassa otettiin käyttöön pankkivero, jonka tuotto meni suoraan valtiontalouden tarpeisiin. Myös Itävallassa, Portugalissa, Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja Hollannissa otettiin käyttöön valtion budjettiin tuloutettava pankkivero tai maksu.

Suomessa pankkivero otettiin käyttöön vuonna 2013. Pankkiveron tarkoitus oli etukäteen kerätä varoja uusien rahoitusmarkkinaongelmien varalta. Näin haluttiin rajata veronmaksajien vastuita mahdollisissa tulevaisuuden pankkikriiseissä.

Pankkivero oli 0,125 % vakavaraisuuslaskennan mukaisten riskipainotettujen erien määrästä. Tavoitteena oli, että vero heijastaisi kunkin talletuspankin potentiaalista riskiä markkinoiden vakaudelle.

Pankkivero oli valtion talousarviossa tulon ja varallisuuden perusteella kannettavien verojen alalajina.

Pankkiverolaki oli voimassa vain vuodet 2013 ja 2014, ja sen vuotuinen tuotto oli runsaat 130 miljoonaa euroa. Vuoden 2015 alusta tuli voimaan laki luottolaitosten ja sijoituspalveluyritysten kriisinratkaisusta. Näin pantiin täytäntöön EU:n niin sanottu kriisinratkaisudirektiivi. Koska pankkiveroa ei ollut tarkoitus soveltaa samanaikaisesti kriisinratkaisudirektiivin kanssa, pankkiverolaki kumottiin vuoden 2015 alusta. Pankkiveroina kerätyt varat siirrettiin osin perustettavaan kriisinratkaisurahastoon ja osin tuloutettavaksi valtion talousarvioon. Vakausmaksu säädettiin pankkiverosta poiketen vähennyskelpoiseksi menoeräksi elinkeinotulon verotuksessa.

## 5.11 Pelikorttivero<sup>202</sup>

### 5.11.1 Pelikorttiveron synty, kehitys ja kuolema

Pelikortit tulivat verotuksen kohteeksi Ruotsi-Suomessa ensimmäisen kerran 1700-luvulla, jolloin veroa kannettiin leimamaksun muodossa.

Pelikorttiverotuksen historia autonomian aikana alkaa vuodesta 1842. Silloin säädettiin Suomessa valmistetuista pelikorteista suoritettavaksi leimamaksua.<sup>203</sup> Pelikorttien maahantuonti Suomeen oli kielletty vuonna 1841, mutta maksu koski ennen tuontikiellon antamista ulkomailta tuotuja pelikortteja.<sup>204</sup>

Vuonna 1865 otettiin Suomessa ensimmäisen kerran käyttöön yleinen tulosuostunta eli tuloverotus. Pelikorttien valmistajat määrättiin maksamaan tulosuostunnan ohella ylimääräistä suostuntaveroa jokaisesta myydystä korttipakasta. Tämä pelikorttisuostunta voidaan ainakin osittain rinnastaa valmisteveroihin, sillä vero määräytyi myytyjen tuotteiden määrän eikä niistä saadun tulon perusteella.

Vuonna 1882 pelikorteista kannettavasta suostuntaverosta annettiin erillinen säädös, ja siten tämä vero erotettiin tulosuostunnasta.

Pelikorttisuostunta oli aluksi 60 penniä. Edellä mainittu leimamaksu oli 1860-luvulla 40 penniä ”leikiltä”. Vuonna 1908 pelikorttien suostuntaveron korotettiin 1 markkaan.

Kun eduskunta hyväksyi pelikorttisuostunnan vuodeksi 1913, se piti käytännössä parempana sen sisällyttämistä tulevaisuudessa leimasuostuntaan eli leimaveroon. Seuraavan vuoden valtiopäiville annettiin kuitenkin entiseen tapaan esitykset pelikortti- ja leimasuos-

<sup>202</sup> Pelikorttiverojen historiasta *Juanto* (1994) s. 323 ss. ja *Juanto* (1998) sekä *Suvisranta* LM 1962 s. 157 ss.

<sup>203</sup> Pelikorteissa oli oltava kruunun leima, ja maksu oli 5 kop. ”leikiltä” eli 10 kop. koko ”peliltä”. Emme ole saaneet varmuutta siitä, miksi veromäärä 1930-luvun alkuun asti ilmaistiin erikseen jokaiselta leikiltä (=korttipakalta) ja koko peliltä, jolloin koko pelin vero oli kaksinkertainen kunkin leikin veroon nähden. Selityksenä voi olla, että joissakin peleissä, esim. canastassa, tarvitaan kaksi korttipakkaa ja että pelikortteja on myyty myös kahden korttipakan paketeissa.

<sup>204</sup> Leimaamattomien korttien luovuttaminen ja käyttäminen oli kielletty. Kielto ei kuitenkaan koskenut niitä pelikortteja, joita valmistettiin Keisarillisen Löytölastenhuoneen hyväksi sille kuuluvan monopolin nojalla, mutta vuonna 1859 tuokin verovapaus poistettiin.

tunnasta. Tällöin eduskunta yhdisti pelikorttisuostunnan leimasuostuntaa koskeneeseen säädökseen.

Vuoden 1914 valtiopäiville ei annettu ollenkaan esitystä pelikorttisuostunnan kantamisesta vuonna 1915, eikä pelikorttisuostunta sisältynyt myöskään leimasuostuntaa koskeneeseen esitykseen. Kun pelikorteista peritty leimamaksu korotettiin hallinnollisella asetuksella 1 markkaan 40 penniin kultakin leikiltä (ruots. för hvarje lek) eli 2 markkaan 80 penniin täydeltä peliltä (ruots. för helt spel), pysyi pelikorttien verotus kuitenkin entisen suuruisena. Eduskunta katsoi, että oikeutta tällaisen asetuksen antamiseen ei olisi ollut, koska pelikorttimaksu ei ollut sen mielestä luonteeltaan maksu vaan vero, jonka korottamiseen hallitsijalla ei olisi ollut oikeutta ilman eduskunnan suostumusta.

Pelikorttileimamaksun kantamista jatkettiin hallinnollisen asetuksen nojalla vuoden 1915 jälkeenkin, kun valtiopäiviä ei kutsuttu koolle ennen kuin vuonna 1917. Vuoden 1917 valtiopäivillä tuli käsiteltäväksi hallituksen esitys eräiden sodan ajaksi hallinnollista tietä säädettyjen verojen jatkamisesta vuoden 1917 loppuun. Esitykseen antamassaan mietinnössä valtiovarainvaliokunta katsoi, että lainvastaiseen asetukseen perustuvaa pelikorttileimamaksun kantamista ei ollut enää jatkettava. Valiokunta sisällytti pelikorttisuostuntaveron ehdotukseen leimasuostuntalaista. Eduskunnan hajottamisen vuoksi asiaa ei kuitenkaan ehditty käsitellä loppuun.

Vuoden 1917 toisille valtiopäiville annetussa hallituksen esityksessä valtiovarainvaliokunnan edellisillä valtiopäivillä tekemät muutosehdotukset otettiin sitten huomioon. Vuoden 1918 loppuun voimassa olleessa laissa leimasuostunnasta säädettiin maksettavaksi leimaveroa Suomessa valmistetuista tai muualta tuoduista pelikorteista 4 markkaa kultakin leikiltä eli 8 markkaa täydeltä peliltä.

Säännökset pelikorttiverosta sisältyivät tämän jälkeen leimaverolakiin. Vuoden 1920 leimaverolain mukaan pelikorteista maksettava leimavero oli 15 markkaa kultakin leikiltä eli 30 markkaa täydeltä peliltä. Vuonna 1930 vero alennettiin 10 markkaan kultakin korttipakalta (ruots. för varje kortlek), koska liian korkea vero oli johtanut pelikorttien salakuljetuksen yleistymiseen.

Tämän jälkeen pelikorttiveroa ei enää alennettu, vaan sitä korotettiin useankin kertaan.

Pelikorttivero kumottiin Suomessa vasta vuonna 1983. Luopumista verosta, jonka suuruus oli 1980-luvun alussa viisi silloista markkaa korttipakalta, perusteltiin muun muassa veronkantomenettelyn ongelmilla. Hallituksen esityksessä viitattiin esimerkiksi valvontaongelmiin matkustajien mukanaan tuomien pelikorttien osalta ja todettiin, että monet matkustajat tuskin tiesivät ostaessaan aluksilla yleisesti myytävänä olevan korttipakan, että kortit olisi ollut ilmoitettava tullissa leimaveron maksamista varten.

### 5.11.2 Pelikorttiveron luonne ja sukulaiset

Pelikorttiveron luonnetta valtiovarainvaliokunnassa 13.9.1907 pohdittaessa edustaja *Huoponen* (nuorsuom.) lausui muun muassa: ”Suosuntaveroja --- tarvitaan ja sillä perustellaan tätä korottamista, mutta ei mainita sanaakaan toisesta minun mielestäni paljoka tärkeämmästä, siveellisestä puolesta. --- jotenkin laajalla alueella Suomessa varsinkin Karjalassa kortinpeluu on muuttunut aivan kansallispäheeksi, jonka sekä siveelliset että kansataloudelliset seuraukset ovat äärettömät ---.”

Samassa tilaisuudessa edustaja *V. Vuolijoki* (SDP) piti pelikorttiveroa *varallisuusverona*, sillä ”ne, jotka sen veron maksavat, ovat pääasiallisesti herraspelureita, jotka ostavat kapakassa kortit; köyhempi kansa, niinkuin tukkimiespelurit, ostavat käytettyjä kortteja”.

Pelikorttien verotuksen yhteydessä on viitattu muun muassa ylellisyysveronäkökohtaan. *Leo Harmaja* kirjoitti vuonna 1923 pelikorttiveron taustasta seuraavasti: ”Verotuksen aiheena on se ylellisyyteen luettava kulutus, jota pelin harjoittaminen tavallisesti merkitsee. Erikoisen verotuksen myönnetään jotenkin yleisesti tässä olevan paikallaan, mutta toiselta puolen pidetään kohtuuden vaatimana, ettei veroa määrätä kovin korkeaksi, mikä voisi tuntua liian rasittavalta, jos pelikortteja käytetään vain viattomaan ajanviettoon perhepiirissä.”

Harmaja kytki liian korkean pelikorttiveron ongelmiin myös nyky-yhteiskunnan kannalta kiinnostavan terveystaloudelliseksi luokiteltavan näkökohdan todetessaan: ”On myös muistettava, että veron ollessa tuntuva pidetään samoja pelikortteja kauan käytössä, mikä saattaa olla epäsiistiä, jopa epäterveellistä.”

Lainvalmistelukunta ehdotti 1960-luvun alussa pelikorttiveron erottamista leimaverosta, koska sen mielestä pelikorttivero rinnastui laadultaan *valmisteveroihin*. Se ehdottikin pelikorttiverosta omaa lakia, joka olisi rakentunut sille pohjalle, että kysymys olisi ollut valmisteverosta. Tämä ehdotus ei kuitenkaan toteutunut.

Viime vaiheessa pelikorttiverosta säädettiin vuonna 1943 annetun leimaverolain 9 luvussa, jonka otsikkona oli ”Pelikortit ja erinäiset voitot”. Luvussa oli kaksi pykälää, joista 58 § koski pelikorttiveroa ja 59 § arpajaisvoittojen veroa. Pelikorttien ja arpajaisten verotuksessa onkin yhteistä voiton tavoittelu pelaamalla.

Pelikorttivero tuskin ylösnousee eli palaa entisessä muodossaan. Se saattaa kuitenkin vielä palata verojärjestelmäämme reinkarnoitu-neena muuksi peliveroksi, vaikkapa niin sanottuna Tobinin verona, pörssiverona tai rahoitusmarkkinaverona eli finanssitransaktioverona.

## 5.12 Arpajaisvero – tuloverosta peliveroksi

Vuonna 1935 säädettiin eräiden arvonnassa saatujen voittojen verottaminen siirrettäväksi leimaverotuksen yhteyteen voittojen verotuksessa ilmenneiden epäkohtien vuoksi. Tässä otettiin ensi askeleita kohti lähdeverotyypistä arpajaisveroa.

Vuoden 1943 leimaverolaissa säädettiin, että raha-arpojen tai palkinto-obligaatioiden arvonnassa saaduista voitoista suoritettiin voittoa perittäessä leimaveroa. Veron määrä oli suurimmista voitoista 20 % ja pienemmistä 10 %; aivan pienimmät voitot olivat verottomia. Urheilukilpailujen yhteydessä asianomaisella luvalla toimeenpannuista vedonlyönneistä oli sitä varten perustetun (veikkaus)yhtiön ennen voiton jakoa pidätettävä leimaveroa 10 % voittona jaettavasta määrästä. Vastaavasti tuloverolaissa (vuoden 1943 TOL 24.1 §:n 16 kohta) säädettiin, että veronalaiseksi tuloksi ei katsota kotimaisen raha-arpojen tai palkinto-obligaatioiden arvonnassa saatua voittoa, mikäli siitä on suoritettu leimaveroa, eikä voittoa, joka on saatu urheilukilpailujen yhteydessä asianomaisella luvalla toimeenpannuissa vedonlyönneissä.

Vuonna 1970 säädettiin arpajaisverolaki, jota on sittemmin muutettu moneen otteeseen. Nykyisin on voimassa vuonna 1992 säädetty arpajaisverolaki (552/1992), jota sitäkin on useasti tarkistettu.

Arpajaisveroa suoritetaan valtiolle Suomessa toimeenpannuista arpajaisista. Arpajaisilla tarkoitetaan lain 2.1 §:n 1 kohdan mukaan arpajaislain (1047/2001) 3 §:ssä tarkoitettuja raha- ja tavara-arpajaisia, arvauskilpailuja, bingopeliä, veikkausta, vedonlyöntiä ja totopeliä sekä raha-automaattien ja tavaravoittoautomaattien pitämistä yleisön käytettävänä, kasinopelien toimeenpanemista, pelikasinotoimintaa sekä arpajaislain 56 §:ssä tarkoitettujen peliautomaattien ja pelilaitteiden pitämistä yleisön käytettävänä.

Lain 2.1 §:n 2 kohdan mukaan arpajaisilla tarkoitetaan myös muuta kuin arpajaislainsäädännössä tarkoitettua julkisesti järjestettyä arvontaa, arvaamista, vedonlyöntiä tai niihin rinnastettavaa, sattumasta osaksi tai kokonaan riippuvaa menettelyä, jossa voi voittaa rahaa tai rahanarvoisen etuuden, jota ei ole pidettävä kohtuullisena vastikkeena jostakin suorituksesta tai ennakkoperintälaissa tarkoitettuna palkkana.

Arpajaisten tuotolla tarkoitetaan rahapanosten yhteismäärän ja pelaajille maksettujen voittojen erotusta. Tavara-arpajaisten ja arvauskilpailujen tuotolla tarkoitetaan kuitenkin niihin osallistumiseksi suoritettujen rahapanosten yhteismäärää ja arpojen myynnistä kertynyttä kokonaistuloa, ja tavaravoittoautomaattien tuotolla tarkoitetaan automaattien käyttämiseksi suoritettujen rahapanosten yhteismäärää.

Voiton arvo on voiton määrä taikka esineen tai hyödykkeen hankintahinta. Jos tätä perustetta ei voida saannon vastikkeettomuuden vuoksi tai muusta syystä soveltaa, voiton arvona pidetään voiton todennäköistä luovutushintaa.

Yksinoikeudella toimeenpantujen arpajaisten ja totopelien tuotosta arpajaisvero on vuodesta 2012 alkaen ollut 12 %. Tavara-arpajaisissa vero on 1,5 % arpajaisten tuotosta ja bingopelissä 5 % jaettujen voittojen yhteenlasketusta arvosta. Muista arpajaisista vero on 30 % jaettujen voittojen yhteenlasketusta arvosta.<sup>205</sup> Arpajaisveroa ei ole suoritettava, jos kalenterikuukaudelta suoritettava veron määrä olisi vähemmän kuin 50 euroa.

---

<sup>205</sup> Ks. tarkemmin netissä oleva Verohallinnon ohje Arpajaisvero 27.12.2011.

Arpajaisveroa kertyy nykyisin vuodessa runsaat 200 miljoonaa euroa, josta noin 98 % tulee yksinoikeudella toimeenpannuista arpajaisista.

Vaikka arpajaisveron tarkoitus on yhä korvata voittojen tulovero, tästä verosta on kehittynyt yhä enemmän pelitoiminnan vero. Se muistuttaakin jo yhtä paljon erityisiä kulutusveroja kuin tuloverotusta. Valtion budjetissakaan arpajaisvero ei ole tuloveron luona vaan kohdassa ”Muut verot” varainsiirtoveron ja ajoneuvoveron välissä.





# 6

## Tulliverotus

### 6.1 Tullin käsitteestä

Suomen kielen *tulli* juontuu ruotsin *tull*-sanasta. Tämän kantasanana on ollut alasaksalainen *tol*. Se taas on johdettavissa munkkilatinan *toloneumista*, jonka pohjana on latinan *teloneum*. Se tarkoitti aluksi tullihuonetta ja sitten tuossa rakennuksessa harjoitettua toimintaa. *Teloneum* on syntynyt kreikan sanasta *telos*, joka tarkoittaa loppua, ratkaisua ja päämäärää mutta myös määräaikana suoritettavaa maksua. Tullinkannon historia ulottuu antiikin Kreikkaakin vanhempiin aikoihin, neljän vuosituhannen takaiseen Babyloniaan ja Egyptiin.<sup>206</sup>

Nykyisin tullilla tarkoitetaan useimmiten valtion perimää vastikkeetonta maksua eli veroa ulkomaankaupasta. Mutta tulleiksi on kutsuttu muitakin kuin ulkomaankaupasta suoritettavia maksuja. Ruotsi-Suomessakin kannettiin tullia (ns. pikkutulli) maalaisten kaupunkeihin tuomista tavaroista.

---

<sup>206</sup> Heikkinen (1994) s. 17.

## 6.2 Ruotsin aika

### 6.2.1 Keskiaika<sup>207</sup>

Tullinkannon perimmäisin tarkoitus on ollut julkisen vallan tulojen lisääminen eikä kotimaisen tuotannon suosiminen. Tullinkannon historia Ruotsissa ulottuu yhtä kauas kuin keskitetyn valtion historia. Ensimmäinen kirjallinen todiste, sekin epäsuora, tullinkannosta on 1200-luvun puolivälistä. Silloin tehdyssä sopimuksessa taattiin lyypekkiläisille kauppiaille tullivapaus Ruotsissa ja ruotsalaisille kauppiaille Lyypekkissä. Todennäköisesti lyypekkiläisillä oli ollut tullivapaus jo vähän aikaisemminkin.

Hansakauppiaiden laivat toivat suolaa, humalia, kankaita, viinejä ja mausteita. Paluumatkoilla ne veivät turkiksia, nahkoja, puutavaraa, rautaa, kuparia, voita ja kalaa. Tulli ilmeisesti yleistyi 1300-luvun puolivälissä ja kohdistui sekä ulkomaalasiin että kotimaalasiin kauppiaisiin. Viimeistään 1400-luvun alkupuolella Hansan tullivapaus kumottiin, ja tilanne säilyi tällaisena uuden ajan alkuun. Tulli oli kuninkaan etuoikeus eli regaali: tullitulot kerättiin kuninkaan kassaan.

Tullinkanto liittyy kaupunkilaitoksen kehitykseen. Kauppa keskitettiin kaupunkiin, jotta olisi helpompi säädellä kauppaa ja kerätä tulleja. Keskiajalla Suomeen perustettiin kuusi kaupunkia. Ensimmäisenä Turku sai kaupunkioikeutensa 1290-luvulla. Muut kaupungit olivat Viipuri, Porvoo, Ulvila, Rauma ja Naantali. Suomen näkökulmasta tärkeimmät ulkomaiset kauppakaupungit olivat Tallinna ja Danzig. Tuontitavaroista tärkein oli suola. Suomesta vietiin ainakin turkiksia, nahkoja ja voita. Ulkomaankaupan kokonaistaloudellinen merkitys oli vielä pieni, mutta ei täysin mitätön varsinkaan rannikolla.

---

<sup>207</sup> *Heikkinen* (1994) s. 23 ss.

### 6.2.2 Kustaa Vaasan ajasta 1600-luvun alkuun<sup>208</sup>

Aivan 1300-luvun lopussa syntyi pohjoismainen valtioliitto, Kalmarin unioni, johon kuuluivat Tanskan, Norjan ja Ruotsin valtakunnat Suomen alue mukaan lukien. Unionilla oli yhteinen kuningas. Unionin päätökset tehtiin etupäässä Tanskassa.

Unioni pysyi koossa vuoteen 1412 asti, jolloin kuningatar Margareeta I kuoli. Sen jälkeen osa ruotsalaisista kapinoi uutta unionikuningasta vastaan, ja 1400-luvun historiaa leimasivat Ruotsissa esiintyneet jatkuvat pyrkimykset irrottautua unionista. Vuonna 1520 Tanskan kuningas Kristian II hyökkäsi Ruotsiin ja valloitti Tukholman. Pian tämän jälkeen unioni hajosi lopullisesti ja Ruotsin kuninkaaksi nousi Kustaa Vaasa, joka Lyypekin tuella voitti kotimaiset ja tanskalaiset vihollisensa.

Kustaa Vaasa ei saanut Lyypekin tukea kapinaansa ilmaiseksi. Maksuna oli ulkomaankauppamonopoli hansakaupungeille Ruotsissa ja tullivapaus Lyypekille, mutta 1530-luvulla Kustaa Vaasa lakkasi noudattamasta sopimusta ja lyypekkiläisiltäkin alettiin periä tullia.

Kustaa Vaasa tiukensi otettaan valtakuntansa hallinnosta ja veronkannosta. Rahaa tarvittiin etenkin sotalaitoksen menoihin. Yksi keino kasvattaa valtion tuloja olivat tullit. Vuonna 1536 määrättiin 5 %:n arvotulli kaikista tuontitavaroista paitsi suolasta ja humalasta, joihin sovellettiin paljoustullia. Suolan ja humalan paljoustullit vastasivat vain 1,3–3,3 prosenttia tuontihinnasta. Joidenkin tuotteiden arvotullit määrättiin kiinteiden hintojen mukaan, jolloin ne olivat paljoustullin kaltaisia.

Kotimaan porvarit asetettiin tulliverotuksessa ulkomaalaisia parempaan asemaan, mutta tasa-arvo ei vallinnut edes kotimaisten porvarien kesken, koska kunkin kaupungin omat porvarit maksoivat pienempää tullia. Aateliston ja papiston ei tarvinnut maksaa tullia tuontitavaroistaan.

1550- ja 1560-lukujen taitteessa otettiin käyttöön myös vientitulli (3 % tavaran arvosta). 1500-luvun lopulla tuonti- ja vientitulleja muutettiin useita kertoja.

<sup>208</sup> *Heikkinen* (1994) s. 30 ss.

Tuontitavaroista tärkein oli suola, jonka osuus Turun tuonnin arvosta vaihteli 1500-luvun lopulla 50 %:n molemmin puolin. Toiseksi tärkein ryhmä olivat kankaat. Vientiartikkelista tärkein oli voi, ja sen jälkeen tulivat vuodat, nahat ja turkikset, kala ja traani sekä terva.

Vielä 1500-luvun lopulla tullinhoitajien ja tullikirjureiden ylimpänä ohjeena oli toimia kuninkaan ”uskollisena palvelijana”. Tehtävä oli vaikea silloin, kun kuninkuudesta kilpailtiin. Helsingin tullinhoitaja oli yksi niistä, jotka Ruotsin valtaistuimen Sigismundilta voittanut Kaarle-herttua (= kuninkaana Kaarle IX) teloitutti saavuttuaan Helsinkiin syyskuussa 1599.

### **6.2.3 Ruotsin satavuotinen suurvallan aika (1610-luvulta 1710-luvun lopulle)<sup>209</sup>**

#### **6.2.3.1 Suurvalta-ajan jaksot**

Ruotsin suurvalta-aika voidaan jakaa kolmeen jaksoon: 1620–1650-lukujen laajenemiskauteen, 1660–1690-lukujen asemien säilyttämisen kauteen ja Suuren Pohjan sodan (1700–1721) aikaan, jolloin Ruotsi menetti suurvalta-asemansa.

Ruotsista alettiin tehdä suurvaltaa Kustaa II Aadolfin (1611–1632) hallituskaudella. Sitä jatkettiin Kristiinan ja Kaarle X:n kausilla. Suurvalta-ajan nousukauden vahva mies oli valtakunnankansleri Axel Oxenstierna, joka vaikutti merkittävästi myös Ruotsin tullilaitoksen historiaan.

Ruotsin laajenemisen päätepiste oli vuonna 1660 tehty Kööpenhaminan rauhansopimus. Kaarle XI:n aikana Ruotsi vielä säilytti asemansa, mutta Kaarle XII:n sotaisa hallituskausi (1697–1718) päätti suurvaltakauden. Rauha tehtiin Uudessakaupungissa vuonna 1721, ja Ruotsi menetti Venäjälle Viron, Liivinmaan, Inkerin ja Kaakkois-Suomen. Näin myös Suomen suurin ulkomaankauppatama ja tuottoisin tullikamari Viipuri siirtyi Venäjälle, joka olikin vallannut sen jo vuonna 1710.

---

<sup>209</sup> *Heikkinen* (1994) s. 45 ss.

### 6.2.3.2 Tullit 1600-luvun alusta vuosisadan puoliväliin

Suurvalta-aseman tavoittelu vaati Ruotsin valtiontaloudelta suuria ponnistuksia. Sotakoneiston käynnissä pitämiseen tarvittavien lisätulojen hankkimiseksi säädettiin myös uusi tulli, pikkutulli, vuonna 1622. Se ei ollut kuitenkaan ulkomaankaupasta perittävä maksu, vaan sillä verotettiin kotimaankauppaa. Sitä kannettiin kaikista ”syötävistä, pidettävistä ja kulutettavista tavaroista”, jotka tuotiin maaseudulta kaupunkiin. Vientiin menevistä tavaroista pikkutullia ei tarvinnut maksaa, ei myöskään tuontitavaroista.

Pikkutullin kantaminen ei kuulunut ulkomaankaupan verotuksesta huolehtivien tullivirkamiesten tehtäviin. Pikkutullin keräämistä varten kaupunkien sisääntuloteiden varsilla oli tullipuomit ja tullivartijat. Kaupunki täytyi myös ympäröidä tulliaidalla, joten sinne pääsi vain tulliporttien kautta. Pikkutulli oli 1/32 tavarán arvosta. Pikkutulli poistettiin Suomesta vuonna 1808 ja Ruotsista vuonna 1810.

Koska pikkutullista käytettiin myös nimitystä maatulli, ulkomaankaupasta perittävää tullia kutsuttiin selkeyden vuoksi suureksi meritulliksi. Seuraavassa käsitellään vain ulkomaankaupan tullia.

Vuonna 1617 annettiin merikaupunkien porvareille alennusta tullista, jos heillä oli tietyt ehdot täyttävä laiva ja sen miehistö oli kotimainen. Laivan piti olla ainakin niin suuri ja hyvä, että se hädän tullen voi toimia sota-aluksena. Tämä tullihelpotus annettiin neljäksi vuodeksi, minkä jälkeen sitä ei sillä kertaa ilmeisesti jatkettu.

Tullilaitoksen historiassa alkoi 1610- ja 1620-lukujen vaihteessa tullinvuokraus. Tullinkanto kotimaassa annettiin silloin vuokralle yksityisten ja vieläpä ulkomaisten kauppiaiden hoidettavaksi samaan aikaan, kun Preussin ja Baltian vallatuilla alueilla kannettiin tuottoisia lisentti-tulleja. Ilmiön taustalla oli sotaikäyvän valtion pohjaton rahantarve. Eurooppaa valloittava Ruotsi tarvitsi nimenomaan jalometallirahaa; kotimaan luontoissuorituksissa maksettuja veroja oli hankala käyttää meren takana sotivan armeijan ylläpitoon.

Valtion tulojen lisäämiseksi 1620-luvun lopulla otettiin käyttöön myös uusi finanssitulli, suolalitentti. Se tuli Ruotsiin Preussista. Sen tuotto oli 50 % valtion kaikkien verojen ja veronluonteisten maksujen summasta. Nuo rahat menivät suoraan Euroopan sotatantereita koluavien joukko-osastojen rahakirstuihin.

Kustaa II Aadolfin saadessa surmansa marraskuussa 1632 tuleva kuningatar Kristiina oli 6-vuotias. Ylin valta siirtyi holhoojahallitukselle, jonka johtohahmo oli Alex Oxenstierna. Hän kritisoi suolalienttiä, ”koska niin monet alamaiset elävät kalastuksesta, joka on suolan kalleuden vuoksi vähentynyt entisestään”. Vuonna 1635 suolalientti alennettiin noin viidennekseen entisestä. Samoihin aikoihin aatelin tullivapaus lakkautettiin. Tullinkanto palautettiin kruunun hoidettavaksi ja menettelyjä selkeytettiin. Tullipolitiikkaan kuului entistä vahvemmin myös kotimaisten elinkeinojen edistäminen. 1630-luvun lopun annetuissa tullisäännöissä kotimaisia laivoja suosittiin tullinkannossa.

Tuontitulli oli yhä arvotulli ja vientitulli oli paljoustulli. Tullitulot nousivat voimakkaasti 1640-luvun lopulla tullihallinnon tehostamisen, tullimaksujen korotusten ja ulkomaankaupan kasvun seurauksena.

### **6.2.3.3 Sotaisan valtion finanssikriisi ja kriisin hoitomenetelmät**

Sodankäynti ja suurvalta-asema rasittivat valtiontaloutta. Aiemmin maaverot olivat tuoneet suurimman osan valtion tuloista, mutta niiden osuus valtion tuloista supistui 1600-luvulla voimakkaasti. Se johtui osittain siitä, että muut tulot, muun muassa tullitulot lisääntyivät. Suurempi syy kuitenkin oli se, että läänitykset ja lahjoitukset sekä kruununtilojen panttaaminen tai myyminen rälsituloiksi vähensivät maaverojen tuottoa.

Finanssikriisi paheni Kaarle XI:n holhoojahallituksen aikana (1660–1672). Tämä hallitus sai perinnökseen jo käytyjen sotien las-  
kut.

Yksi käytetty keino oli reduktio eli aatelisille luovutettujen tilojen palauttaminen takaisin kruunulle. Toinen keino oli jako- eli veropalkkalaitos. Sen laajin sovellus oli ruotujakolaitos, joka merkitsi paluuta luontaistalouden suuntaan.

### **6.2.3.4 Tulliverotus suurvalta-ajan loppupuolella**

Valtiontaloudelliset paineet 1600-luvun lopulla kohdistuivat myös tulliverotukseen. Vuoden 1667 tullitaksassa suurin uutuus oli kui-

tenkin se, että taksa julkaistiin ja painettiin, ”jotta jokainen tietäisi kuinka paljon hänen tulee maksaa tullia”. Aikaisemminkin vientitullitaksat olivat olleet julkisia, samoin tuontitulliprozentit mutta ei tavaroiden arvostuksessa käytetty hinnasto. Todellisuudessa tullivirkailijat olivat laskeneet tuontitullinkin paljoustullina käytössään olevien taksojen mukaan. Tämä käytäntö virallistettiin vuonna 1667, kun tuontitullitkin määriteltiin ensi kerran paljoustulleina. Vuoden 1667 vientitullitaksassa oli 244 nimikettä ja tuontitullitaksassa 763 nimikettä.

Vuonna 1681 ulkomaisille laivoille myönnettiin alin tulli suolan ja karkeiden kankaiden tuonnissa. Perustelut olivat sotaisat: ”Jos joku sota yllättäen puhkeaisi, olisimme me aivan pulassa, jos emme olisi suolalla varusteltuja. Lähes samanluontoisiksi katsomme karkeat vaatteet, joita tarvitaan sotaväen ja yhteisen kansan avuksi.”

1680-luvun alussa tullivirkailijoiden kannettavaksi tuli myös tuulaaki. Itse maksu ei ollut uusi, mutta aikaisemmin sen olivat kantaneet kaupunkien virkailijat kaupunkien kassoihin. Vuonna 1715 kruunun tuulaaki erillisenä maksuna lakkautettiin ja sisällytettiin tullimaksuihin. Samalla kaikille tapulikaupungeille annettiin oikeus tuulaakin perimiseen.

Uusi vienti- ja tullitaksa annettiin vuonna 1715, ja sitä muutettiin vuonna 1718. Sekä vienti- että tuontitulli muutettiin arvotulleiksi, mutta tullin määräämisen helpottamiseksi taksassa luettiin myös tullausarvot. Yleisimmät tuontitulliprozentit olivat nyt 8, 12 ja 16. Tulliverotuksessa suosittiin kotimaisia, erityisesti sotaan kelpavia laivoja.

1600-luvun lopulla syntyi tärkeä instituutio, nimittäin tullivarasto eli paikka, jossa maahantuotua tavaraa voidaan säilyttää tullia maksamatta. Varasto-oikeus oli vain suurimmilla kauppakaupungeilla, eikä joukossa ollut Suomen kaupunkeja.



### 6.2.4 Valtiosäätöjen vapauden aika (1718–1772)<sup>210</sup>

Aikaa, joka alkoi Kaarle XII:n kuolemasta ja päättyi Kustaa III:n vallankaappaukseen, kutsutaan yleisesti vapauden ajaksi. Vapaus viittaa tässä valtiosäätöjen (aatelisto, papisto, porvaristo, talonpojat) vapauteen päättää valtakunnan asioista. Valtiopäivistä tuli maan valtakeskus, ja hallitsijoiden (Ulriika Eleonoora 1719–1720, Fredrik I 1720–1751 ja Aadolf Fredrik 1751–1771) merkitys oli vähäinen. Hattupuolueen ja myssypuolueen välillä vallitsi valtataistelu. Ruotsin mahtavuus väheni entisestään, kun hattujen aloittaman revanssisodan päätteeksi Kymijoen itäpuolinen Suomi liitettiin Venäjään.

Säätöjen valta ulotettiin nyt myös tulleihin. Ulriika Eleonooran hallitsijanvakuutuksessa (1719) tullin ja muiden maksujen määrääminen tehtiin säätöjen tahdosta riippuvaksi. Tulli lakkasi toistaiseksi olemasta entisen kaltainen majesteetin regaali.

Ruotsin tullin ylijohhtajana oli vuodesta 1712 lähtien Johan Ehrenpreus. Hän sai vuonna 1718 omasta aloitteestaan vuokralle koko maan tullinkannon. Ehrenpreusin vuokrasopimuksen oli hyväksynyt Kaarle XII, mutta hän oli kuollut sopimuksen päättyessä. Säädöt eivät jatkaneet vuokrasopimusta.

Jo muutaman vuoden kuluttua, vuonna 1726, tullinkanto annettiin jälleen vuokralle. Tällä kertaa vuokralle ottaja oli osakeyhtiön tapainen Päättullinvuokraseura.

Vuoden 1739 taksassa luovuttiin arvotulleista, jotka oli otettu käyttöön vuoden 1715 tullitaksassa, ja määriteltiin tullimaksut jälleen, niin kuin vuoden 1667 tullitariffissa, suhteessa tavarain paljouteen. Taksoissa ilmoitettiin kuitenkin tavaroiden yksikköarvot, joiden perusteella oli mahdollista laskea tullin prosentuaalinen suuruus.

### 6.2.5 Kuninkaan yksinvallan aika (1772–1809)<sup>211</sup>

Vuonna 1771 kuninkaaksi tullut Kustaa III oli itsevaltiuden kannattaja, ja vuonna 1772 hän panikin toimeen sotilasvallankaappauksen.

<sup>210</sup> *Heikkinen* (1994) s. 76 ss.

<sup>211</sup> *Heikkinen* (1994) s. 93 ss.

Uuden hallitusmuodon eli perustuslain mukaan kuningas ei saanut ilman valtakunnan säätyjen ”vapaata tahtoa ja suostumusta määrätä alamaisille mitään sota-apuja, uusia veroja, sotaväenottoja tai muita maksuja”. Vuoden 1720 hallitusmuoto oli ollut muutoin samanlainen, mutta siinä oli yksi sana enemmän, ja se sana oli ”tulleya”. Säätyjen finanssivalta kaventui siis olennaisesti, kun tulleyista päättäminen jäi yksin hallitsijalle.

Vuonna 1776 todettiin, ettei tullinkannon siirtäminen valtion hoidettavaksi ollut tuottanut odotettua tulosta, ja päätettiin antaa tullinkanto vuoden 1782 loppuun asti vuokralle.

Kustaa III murhattiin maaliskuun lopussa 1792, ja hallitsijaksi tuli hänen poikansa Kustaa IV Aadolf. Tullinkanto annettiin taas vuokralle vuoden 1803 alusta.

Vuonna 1808 Ruotsi menetti sodassa Suomen Venäjälle. Vuonna 1809 Kustaa IV Aadolf syöstiin vallasta, ja samana vuonna säädetyt Ruotsin uuden hallitusmuodon mukaan myös tullit kuuluivat sellaisiin maksuihin, joista säätämiseen tarvittiin säätyjen suostumus. Vuoden 1809 hallitusmuodon antamisen aikaan Suomi ei ollut enää Ruotsin osa. Suomessa jäi voimaan Ruotsissa kumottu hallitusmuoto ja tullit pysyivät meillä koko Venäjän vallan ajan valtiopäivien päätösvallan ulkopuolella.

## 6.3 Suomi suuriruhtinaskuntana

### 6.3.1 Autonomisen kauden alkuaika 1808–1839<sup>212</sup>

Venäläiset pyrkivät rauhoittamaan suomalaisten mielialoja, jotta maan saattaminen Venäjän keisarin alaisuuteen sujuisi joustavasti. Jo maaliskuussa 1808 lakkautettiin pikkutulli, jota oli kannettu vuodesta 1622. Porvoon valtiopäivillä maaliskuussa 1809 Aleksanteri I antoi hallitsijavakuutuksensa ja lupasi pitää maan lait voimassa.

Kun Suomi liitettiin Venäjään, meillä sovellettiin toistaiseksi vuoden 1799 tullitaksoja. Keisarin Suomelle vahvistama ensimmäisen

<sup>212</sup> *Heikkinen* (1994) s. 131 ss.

oma tullitaksa tuli voimaan kesäkuun alussa 1812. Se oli venäläisen taksan käännös ja hyvin erilainen kuin Ruotsin vallan aikaiset tullitaksat.

Joidenkin ylellisyystavaroiden tuontitulli alentui vuoden 1812 taksassa. Joidenkin tavaroiden, muun muassa tupakan, tulli nousi. Helsinki kohosi 1830-luvulla tullituloilta suurimmaksi Suomen tullikamarikaupungeista.

Veroista tärkein oli autonomian ajan alussa maavero. Vuonna 1811 maaverojen tuotto tullituloihin verrattuna oli 20-kertainen. Tullituet nousivat 1830-luvun loppuun mennessä merkittävästi, ja niiden osuus oli valtion itse kantamista veroista silloin jo noin 14 %. Tuontitullien osuus tullituloista oli keskimäärin 3/4.

### 6.3.2 1840-luvun alusta 1860-luvulle<sup>213</sup>

Vuonna 1840 valtionhallinnossa alkoi Hänen Hirmuisuutensa aika, kun Lars Gabriel von Haartman nimitettiin valtiovarainoimituskunnan päälliköksi ja seuraavana vuonna myös senaatin talousosaston varapuheenjohtajaksi.<sup>214</sup> Tulleja alennettiin merkittävästi, ja tapahtui käänne kohti liberaalimpaa tullipolitiikkaa.

Von Haartmanin valtaa vahvistivat senaatin talousosaston puheenjohtajuus sekä läheiset suhteet kenraalikuvernööri Menshikoviin. Kenraalikuvernöörin vaihtuessa muuttui myös von Haartmanin asema. Vuonna 1855 kenraalikuvernööriksi tuli Fredrik Wilhelm Berg, ja samana vuonna nousi Nikolain I:n kuoltua keisariksi Aleksanteri II. Uusi kenraalikuvernööri ilmoitti, että von Haartmanin toimia tutkittaessa tileissä oli löytynyt säännöttömyyttä ja sekavuutta. Kun von Haartman ei itse suostunut pyytämään eroa, senaatti erotti hänet vuonna 1858.

Vuonna 1863 valtiopäivät alkoivat kokoontua yli puolen vuosisadan tauon jälkeen. Valtiopäivillä vaadittiin säädyille oikeutta päättää myös tulleista, mutta esitykset jäivät tuloksettomiksi. Vuonna 1869 annettiin uusi tullitaksa, joka pysyi pääosin voimassa Venäjän vallan

<sup>213</sup> Heikkinen (1994) s. 196 ss.

<sup>214</sup> Lars Gabriel von Haartmanin, jolle demokratia oli lähes kirosana, elämästä tarkemmin *Kalleinen*, ”Isänmaani onni on kuulua Venäjälle”, 2001.

loppuun asti. Tullitulojen osuus kasvoi 1840-luvulla kaksinkertaiseksi ja oli 1800-luvun puolivälissä noin 40 % kaikista veroista. Tulleista oli tullut valtiontalouden selkäranka maaveron sijaan.

### 6.3.3 1870-luvulta vuosisadan vaihteeseen<sup>215</sup>

Taloudellinen ympäristö muuttui 1800-luvun puolivälin jälkeen. Kauppa ja elinkeinotoiminta vapautuivat merkittävästi ja rahamarkkinat kehittyivät. Muutoksen edellytyksiä olivat luoneet Aleksanteri II:n tulo keisariksi vuonna 1855 ja valtiopäivätyön käynnistyminen vuonna 1863.

Merkantilistisen kauppapolitiikan mukaan ulkomaankauppa kuului kaupunkien porvareille ja maalaisrahvaalla oli oikeus vain rajalliseen talonpoikaispurjehdukseen. Nämä tapulipolitiikan periaatteet poistuivat lainsäädännöstä 1860- ja 1870-luvuilla elinkeinovapauden myötä. Samalla laajennettiin ulkomaalaisten oikeuksia elinkeinonharjoittamiseen, laivanvarustukseen ja kauppaan. Muutos merkitsi taloudellisen kasvun nopeutumista, maan teollistumista ja talouden kansainvälistymistä.

Suomen tullit olivat yleensä alempia kuin Venäjän, Suomen tulliautonomia oli uhattuna, mutta se säilyi kuitenkin. Tullitulot kasvoivat 1870–1890-luvuilla 6–7-kertaisiksi, ja kasvu tuli yksinomaan tuontitullista. Tullit olivat paljoustulleja. Tuontitullitulojen suhde tuonnin arvoon oli 1800-luvun lopussa 15 %, vientitullien osuus tullituloista oli vuonna 1900 enää 1 %.

Vuonna 1900 valtio sai noin 70 % verotuloistaan tulleista. Tullien lisäksi kannettuja välillisiä veroja olivat muun muassa paloviinavero ja mallasjuomavero. Kaikkiaan välillisten verojen osuus valtion verotuloista oli vuosisadan vaihteessa noin 90 %. On sanottu, että Suomen suuriruhtinaskunnan valtiokoneistoa pidettiin pystyssä kahvikuppeja, viinalaseja ja oluttuoppeja kallistelemalla, tupakkaa tupruttamalla ja sokeria syömällä.

<sup>215</sup> *Heikkinen* (1994) s. 245 ss.

### 6.3.4 1900-luvun alusta vuoteen 1917<sup>216</sup>

1800- ja 1900-lukujen vaihteessa Venäjä pyrki vähentämään Suomen autonomiaa. Se johti protesteihin ja väkivaltaisuuksiinkin, joista tunnetuin on kenraalikuvernööri Bobrikovin ampuminen kesäkuussa 1904. Venäjän ja Suomen lakkoliikkeet johtivat suuriin poliittisiin muutoksiin.

Alkoholijuomien tullimaksuja korotettiin 1900-luvun alussa merkittävästi, ja tässä vedottiin myös raittiuspoliittisiin syihin. Paahdetun kahvipapujen ja jauhetun kahvin tulli korotettiin 1,5-kertaiseksi, millä suojeltiin kotimaisia paahtimoja. Kotimaista selluloosateollisuutta suojeltiin noin 20 %:n suuruisella tuontitullilla. Myös kotimaista kenkäteollisuutta suojeltiin tulleilla.

Venäjän johdossa vaadittiin Suomen ja Venäjän tullifuusiota. Asiaa selviteltiin, mutta aina se lykkääntyi. Sekä Venäjän että Suomen kaupan ja teollisuuden edustajat vastustivat Suomen liittämistä Venäjän tullialueeseen, mutta eri syistä: Venäläiset pelkäsivät Suomen kilpailua, ja suomalaiset pitivät tullien korottamista Venäjän tullien tasolle tuhoisana maan hyvinvoinnille.

Vuodet 1901 ja 1902 olivat lamavuosia, mutta sitten seurasi nopeaa kasvua vuoteen 1913. Sotavuosina tullitulot putosivat niin, että vuonna 1917 ne olivat enää 15 % valtion verotuloista. Tullitulojen jättämää aukkoa paikattiin ottamalla jälleen käyttöön tuloverotus.

## 6.4 Suomen itsenäisyyden aika

### 6.4.1 Suomen itsenäistymisestä 1930-luvun lopulle

Vuonna 1917 valta vaihtui Venäjällä. Suomen eduskunta julisti 6.12.1917 maamme itsenäiseksi. Venäjä, Ranska, Ruotsi, Saksa, Tanska ja Norja tunnustivat Suomen itsenäisyyden seuraavan tammikuun alussa. Suomen itsenäisyyden alkua varjosti 27.1.–15.5.1918 käyty

---

<sup>216</sup> *Heikkinen* (1994) s. 295 ss.

sisällissota, jonka aikana Suomessa oli sekä valkoinen että punainen tullilaitos.

Uusi tullitariffi tuli voimaan huhtikuussa 1919. Sen nimikkeistön laadinnan esikuvana oli Ruotsin tariffi, ja tullikamareita määrättiinkin käyttämään tullikäsittelyssä apuna Ruotsin tullitariffin käsikirjaa. Tuontitullitaksassa oli nyt 961 nimikettä systemaattisesti järjestettynä. Tullimaksut olivat entiseen tapaan paljoustulleja.<sup>217</sup>

Vuonna 1919 säädetty hallitusmuoto merkitsi eduskunnan budjettivallan kasvua. Nyt myös tulliverotusta koskeva päätösvalta siirtyi hallitsijalta eduskunnalle.<sup>218</sup> Ulkomaankauppa oli säännösteltyä vielä 1920-luvun alussa. Talous kasvoi koko 1920-luvun, mutta seuraavan vuosikymmenen alku oli Suomessakin laman aikaa.

Tullitariffi oli vuosikymmenten ajan komiteoiden selvitettävänä, mutta pysyvä tullitariffi saatiin vasta vuonna 1938. Se oli yhä paljoustullitaksa. Tuontitullinimikkeitä oli nyt 1 875. Tariffin pysyvyys ei kuitenkaan estänyt eduskuntaa päättämästä tullien muuttamisesta.

Vuonna 1921 eduskunta myönsi hallitukselle valtuudet korottaa tiettyjen tähdellä merkittyjen tuotteiden tulleja enintään kymmenkertaisiksi. Vuonna 1922 näiden niin sanottujen tähtitullien korotusoikeus rajattiin enintään nelinkertaiseksi perustullista. Tähdellä merkityjä tavaroita oli noin kolmasosa nimikkeiden kokonaismäärästä.<sup>219</sup>

Kun ulkomaankauppa oli päässyt kunnolla vauhtiin ja kun tullimaksuja oli korotettu 1920-luvun alkupuolella, kohosi tullien osuus valtion verotuloista 55–60 %:n tasolle. Siellä se pysyi 1930-luvun loppupuolelle saakka.

<sup>217</sup> *Heikkinen* (1994) s. 365 ss.

<sup>218</sup> Vuosikymmeniä kuitenkin tulliverotuksen aineellisiakin säännöksiä annettiin asetustasolla. Myöhemmin tehtiin myös niin, että asetuksenantovaltuus annettiin laissa, joka säädettiin perustuslainsäätämisjärjestyksessä.

<sup>219</sup> Tähtitullijärjestelmästä *Sipponen* (1965) s. 501 ss.

### 6.4.2 Sota-aika (1939–1945)<sup>220</sup>

Elokuun 23. päivänä 1939 Saksa solmi Neuvostoliiton kanssa hyökkäämättömyyssopimuksen, jonka salaisessa lisäpöytäkirjassa sovittiin etupiirijaosta. Suomi, Baltian maat, Puola ja osittain Romaniakin olivat jaon kohteina. Näin suurvallat pystyisivät ilman toistensa uhkaa laajentamaan alueitaan. Lisäpöytäkirjan solmimisesta seuranneet tapahtumat laajenivat suursodaksi, jota kutsutaan II maailmansodaksi.

Saksa hyökkäsi Puolaan 1.9.1939, ja Neuvostoliitto miehitti Puolan itäosat 17.9.1939. Sen jälkeen Neuvostoliitto painosti Baltian maita turvallisuussopimuksiin, joiden seurauksena se sijoitti sotilastukikohtia niiden alueille. Suomalaiset eivät suostuneet rajamuutoksiin ja tukikohdan vuokraamiseen Hangossa, ja neuvotteluiden epäonnistuttua Neuvostoliitto hyökkäsi Suomeen 30. marraskuuta 1939. Alkoi talvisodaksi kutsuttu sota, joka päättyi 13. maaliskuuta 1940. Suomi menetti pääosin Karjalan sekä Sallan alueen.

Toukokuussa 1941 Suomen korkein johto päätti ottaa osaa Saksan suunnittelemaan sotaretkeen Neuvostoliittoa vastaan. Jatkosodaksi kutsuttu vaihe Suomen ja Neuvostoliiton välillä alkoi kesäkuun lopulla 1941. Neuvostoliiton suurhyökkäys keväällä 1944 mursi suomalaisten puolustuslinjat. Suomen ja Neuvostoliiton rauhansopimus allekirjoitettiin 19.9.1944.

Sota-aika mullisti Suomen talouden sekä tulli- ja muun verotuksen. Monivuotinen sodankäynti kasvatti valtiontalouden ennätykselliseksi. Valtion menot olivat 1940-luvun alkuvuosina lähes kolminkertaiset vuoden 1938 menoihin verrattuna. Suurimman osan (57–70 %) valtion menoista veivät puolustusmenot.

Verojen lisäämiseksi korotettiin vanhoja veroja ja otettiin käyttöön uusia. Suurin uudistus oli vuonna 1941 käyttöön otettu liikevaihtovero. Sen osuus valtion verotuloista oli 14 % ensimmäisenä vuonna ja sen jälkeen noin 25 %.

Tullitulot romahtivat sodan aikana, vaikka monien tavaroiden tuontitulleja korotettiin inflaationkin vuoksi voimakkaasti vuoden 1938 taksaan verrattuna. Kun tullien osuus valtion verotuloista oli

<sup>220</sup> *Heikkinen* (1994) s. 437 ss.

vuonna 1938 vielä noin puolet, vuonna 1945 se oli pudonnut alle 2 %:iin. Verotuksen painopiste oli siirtynyt tuloveroon ja muihin välittömiin veroihin.

### **6.4.3 1940-luvun puolivälistä 1990-luvun puoliväliin<sup>221</sup>**

II maailmansodan jälkeen Länsi-Euroopan ja USA:n tulli- ja kauppapolitiikassa siirryttiin protektionismista vapaampaan kauppaan, jonka periaatteen pohjalta syntyi Yleinen tulli- ja kauppasopimus (GATT) vuonna 1947.

GATT-sopimukseen liittymisellä oli monia vaikutuksia Suomen tullipolitiikkaan. Ensinnäkin se alensi yleensä alensi tullien tasoa. Toiseksi se korvasi vanhat kahdenväliset sopimustullit. Kolmanneksi GATT-sopimus vaikutti tullitariffin tekniseen puoleen, sillä se lisäsi arvotullien käyttöä.

Vuoden 1960 tullitariffissa arvotullista tuli päämenetelmä. Vuoden 1957 suuri devalvaatio oli jälleen tuonut esiin paljoustullien hankaluuden. Toinen vuoden 1960 tullitariffin suuri muutos oli nimikkeistön uusiminen: nimikkeitä alajaotuksineen oli nyt noin 5 000. Kolmas merkittävä muutos oli luopuminen tähtitullijärjestelmästä.

S seuraava askel Länsi-Euroopan maiden yhteistyössä oli tulliliittojen synty. EEC aloitti toimintansa vuoden 1958 alussa ja EFTA vuoden 1960 alussa. Suomi teki vuonna 1961 sopimuksen EFTAn kanssa ja alensi tuontitullejaan. 1960-luvun lopulla tuontitullit poistuivat EFTA-alueelta tai Neuvostoliitosta tuoduista tavaroista. Tullitulosten määrä laski hyvin voimakkaasti. Tullien osuus valtion verotuloista oli noussut sodan jälkeen niin, että vuonna 1955 se oli noin 20 %, mutta vuonna 1965 se oli enää noin 10 %.

Suomen sopimus EEC:n kanssa tehtiin vuonna 1974. Sen mukaisesti tullit Suomen ja EEC:n välisessä kaupassa poistuivat asteittain. Tullituotot vähenivät entisestään, fiskaalisesti lähes merkityksettömiksi.

---

<sup>221</sup> *Heikkinen* (1994) s. 451 ss.



Vuonna 1938 tullilaitoksessa työskenteli 1 365 henkilöä, vuonna 1947 enää 981. Tämän jälkeen henkilöstön määrä kasvoi niin, että se oli 1980- ja 1990-lukujen vaihteessa jo noin 2 500.

### 6.4.4 Suomi Euroopan unionissa 1995<sup>222</sup>

Suomi liittyi vuoden 1995 alussa Euroopan unionin jäseneksi. Unionin keskeisiä periaatteita on tavaroiden vapaa liikkuvuus, eikä jäsenmaiden välisessä kaupassa kanneta tulleja. EU:n ulkopuolelta tuotavien tavaroiden tullit ovat unionin eivätkä jäsenvaltion tuloja. EU-jäsenyyden seurauksena tullit ovat menettäneet kokonaan merkityksensä Suomen valtiontaloudessa. Tiettyä kantopalkkiota lukuun ottamatta jäsenvaltioiden on tuloutettava tullit unionille, jonka omiin rahoituslähteisiin ne kuuluvat.

EU:n perustana on kaikkea tavarakauppaa koskeva tulliliitto. Jäsenvaltioiden välisessä kaupassa kaikki tuonnissa ja viennissä kannettavat tullit ja vaikutuksiltaan niitä vastaavat maksut on kielletty. Jäsenvaltioilla on yhteinen tullialueeseen kuulumattomiin maihin sovellettava tullitariffi.

EU:n tullilainsäädäntö tuli Suomea sitovaksi välittömästi jäsenyyden alusta. Säädökset ovat pääosin neuvoston tai komission antamia asetuksia, joita jäsenvaltioiden on sovellettava sellaisinaan. Lainsäädännön perustan muodostaa tullikoodeksi. Suuri osa tulleista on arvoperusteisia. Tullausarvo perustuu ensisijaisesti kauppa-arvoon eli hintaan, joka tavarasta on tosiasiallisesti maksettu tai maksettava, kun se myydään vietäväksi EU:n ulkopuolelle. Jos kauppa-arvoa ei voida käyttää, tullausarvo määritellään toissijaisilla arvonmääritysmenetelmillä.

Useimmat toimivaltaa ja tullivalvontaa koskevat sekä kaikki hallintoa koskevat säännökset ja osa menettelyä koskevista säännöksistä puuttuvat EU-lainsäädännöstä, ja ne on säädetty kussakin jäsenmaassa erikseen. EU:n tullilainsäädäntöä täydentämään on Suomessa säädetty tullilaki ja tulliasetus.

---

<sup>222</sup> *Juanto – Saukko* (2014) s. 306 ss. ja *Nokki* (2015) s. 131 ss.

Tullaustoiminta on jo hyvin pitkälle automatisoitua. ”Sähköinen vallankumous” ei ole tapahtunut yhtäkkiä, vaan se on pitkän kehityksen tulos. Tullin henkilökunta on viime vuosina vähentynyt. Tullilaitoksen tehtävistä tullin kantaminen on ollut enää hyvin pieni osa. Tullimme on kuitenkin edelleen ollut myös merkittävä veronkantoviranomainen, koska se on hoitanut muun muassa valmisteverotuksen ja pääosan autoverotuksesta sekä kantanut maahantuonnin arvonlisäveronveron.

Tullin verotustehtävät ja niiden tekijät ovat siirtymässä Verohallinnolle; autoverotus ja valmisteverotus vuoden 2017 alussa ja ulkomaankaupan arvonlisäverotus vuoden 2018 alussa. Verohallintoon, jossa työskentelee ennestään noin 5 000 henkilöä, siirtyy Tullilta noin 200 henkilöä tehtävineen ja työvälineineen. Tämän jälkeen Tullin palvelukseen jää vielä noin 2 000 henkilöä, mutta heillä ei enää ole verotustehtäviä.



# 7

## Valmisteverot

### 7.1 Kolmen suuren historia: alkoholi-, tupakka- ja energiaverot

#### 7.1.1 Alkoholivero<sup>223</sup>

##### 7.1.1.1 Ruotsin vallan aika

Tukholman kaupungin tuloissa vuonna 1555 esiintyy myydystä oluesta kannettu vero, joka laajennettiin vuonna 1572 koko valtakuntaa koskeväksi. Viineistä kannettiin veroa ainakin vuodesta 1572 ja paloviinasta vuodesta 1591 alkaen. Mallasjuomien valmistuksen verottamisen alku sijoittuu vuoteen 1622. Silloin kaupungilta oluen valmistukseen luvan saaneet panimot veloitettiin maksamaan veroa valmistuneen juoman määrän perusteella. Maaseudulla saatiin olutta valmistaa kotitarvetta varten vuoteen 1644 saakka, jolloin oluen valmistus kotona kokonaan kiellettiin. Oikeus oluen vähittäismyyntiin oli annettu yksinomaan kapakoitsijoille, joilta kannettiin *aksiisia* (=valmisteveroa) heidän ostaessaan panimolta mallasjuomia. Vuonna 1672 mallasjuomia alettiin verottaa käytetyn mallasmäärän mukaan.

Ensimmäinen myös Suomea koskenut paloviina-asetus viinan valmistuksen verottamisesta annettiin vuonna 1638. Viinanpoltto jaet-

---

<sup>223</sup> Alkoholiverojen historiasta ks. *Juanto* (1993) ja *Juanto* (1998).

tiin siinä kotitarvepolttoon ja myyntipolttoon, joista jälkimmäinen oli ankaramman verotuksen kohteena. Vero määräytyi käytettyjen raaka-aineiden mukaan. Se ei kuitenkaan koskenut maaseutua, toisin kuin vuonna 1655 käyttöön otettu anniskeluvero. Paloviinan verotus päättyi vuonna 1698, kun viinanpoltto kiellettiin koko valtakunnassa, mutta pian 1700-luvulla viinanpoltto jälleen sallittiin. 1700-luvulla harjoitettu alkoholipolitiikka oli poukkoilevaa. Määräykset vaihtelivat täydellisen polttovapauden ja ehdottoman valmistuskiellon välillä. Myös verotussäännökset muuttuivat nopeaan tahtiin.

Vuonna 1787 viinanpoltto julistettiin luvalliseksi maanomistajille ja kaupungeille, jotka joutuivat maksamaan tästä oikeudesta veroa, mutta vasta vuonna 1800 annetulla asetuksella asia tuli laillisesti järjestetyksi. Vero oli 12 leiviskää kuivia rukiita manntaalilta ja kaupungeissa 1 leiviskä polttotynnyriltä. Luontoissuorituksen sijasta vero oli mahdollista maksaa myös rahassa.

Alkoholipitoisten juomien verotusta perusteltiin jo 1700-luvulla paitsi valtiontaloudellisilla myös kulutuksen supistamista tavoittelevilla syillä. Raittiuspoliittiset näkökohdat ovat kuitenkin olleet korostetummin esillä vasta 1800-luvulta alkaen, jolloin raittiusliike voitti yhteiskunnassa enemmän alaa.

Mallasjuomien aksiiiverotus oli Ruotsi-Suomessa käytössä koko 1700-luvun, mutta mallasjuomien kulutus laski 1700-luvulla voimakkaasti, kun paloviinan kulutus syrjäytti sitä.

### 7.1.1.2 Venäjän vallan aika

Porvoon valtiopäivillä hyväksyttiin Ruotsin vallan aikainen vuonna 1800 annettu asetus olemaan edelleen voimassa, eli paloviinan valmistus säilyi maanomistajien ja kaupunkien etuoikeutena. Vaikka viinan kotitarvepolttoon liittyneiden suurten ongelmien vuoksi paloviinalainsäädännön uudistamista pidettiin tarpeellisena, uudistusta ei voitu saada toteutetuksi ennen valtiopäivien koolle kutsumista 1860-luvulla. Viinan kotitarvepoltton kieltäminen ja paloviinan valmistuksen myöntäminen tehdaspolttimoille säädettyä veroa vastaan olivatkin valtiopäiväasioista keskeisimpiä.

Uudistus tuli voimaan vuoden 1866 alusta. Polttimoiden oli suoritettava valmistamastaan paloviinasta veroa 1,20 markkaa kannul-

ta. Veron tuotto jäi ensimmäisenä voimassaolovuonna merkittävästi ennakoitua pienemmäksi, ja yhtenä syynä pidettiin koetun katovuoden lisäksi veron korkeutta. Seuraavana vuonna päätettiinkin veron alentamisesta 1 markkaan kannulta. Vähitellen vero muodostui valtiolle merkittäväksi tulonlähteeksi, ja vuodesta 1876 vero korotettiin taas 1,20 markkaan kannulta.

Paloviinaveron tuoton käytöstä oli annettu oma asetus, ja vero liittyikin läheisesti muun muassa Suomen rautatieverkoston laajentamiseen.

Vuonna 1876 määrättiin suoritettavaksi myös paloviinan anniskelusta erityistä veroa. Tuota veroa voidaan luonnehtia elinkeinoveroksi, jollaisia olivat maakauppiaiden elinkeinomaksu, apteekkioikeusmaksu, kulta- ja hopealöydöistä suoritettu maksu sekä pankki- ja vakuutusliikkeille pantu vero.

Vuoden 1887 alusta paloviinaveron nousi 1,60 markkaan kannulta. Vuodesta 1893 veron määrätymisperusteet muuttuivat siten, että kannun sijasta veron määrätymisen yksikkönä alettiin käyttää litraa. Paloviinaveron kannettiin kieltolain voimaantuloon saakka.

Autonomian ajan ensimmäisinä vuosikymmeninä Suomessa ei ollut mallasjuomien verotusta. Mallasjuomien valmistus kotioiloissa oli 1800-luvun alkupuoliskolla vähäistä osittain sen vuoksi, että viinan kotitarvepolto oli tullut mahdolliseksi vuoden 1800 asetuksella.

Mallasjuomien käytön lisääntyä ja niiden juomien tehdasmaisen valmistuksen alettua 1850-luvulla tuli mallasjuomien verotaminen uudelleen ajankohtaiseksi. Vuodesta 1865 alkaen olut- ja portteripanimoiden haltijat säädettiin maksamaan ylimääräistä suostuntaveron 5 penniä jokaiselta myydyltä kannulta olutta tai portteria. Tätä veroa koskevat säännökset sisältyivät tulosuostunnasta annettuun säädökseen. Vero kannettiin ilman valvontaa veron maksajan oman ilmoituksen perusteella.

Mallasjuomien verotus perustui tulosuostunnasta annettuihin säädöksiin vuoden 1882 loppuun saakka. Tämän jälkeen mallasjuomien verotus järjestettiin oman, erillisen lain pohjalle. Vuoden 1883 alusta tuli voimaan asetus suostuntaverosta mallasjuomien valmistuksessa. Siinä säädettiin kotimaisen valmistajan maksettavaksi veroa oluen ja portterin valmistukseen käytetyn mallasmäärän mukaan 80 penniä leiviskältä. Vero liittyi osaltaan samoihin aikoihin käyttöön otetun

tupakkasuostunnan kanssa asevelvollisuuden käyttöönotosta aiheutuneiden menojen kattamiseen. Veron kantamista alettiin myös valvoa.

Vuoden 1889 alusta veroa kannettiin 1 marka jokaiselta 10 kilolta maltaita. Vuonna 1897 vero porrastettiin siten, että maltaita enemmän käyttävät olutpanimot joutuivat maksamaan enemmän veroa. Mallasjuomien verotus sai siis progressiivisia piirteitä. Mallasjuomien verotusta jatkettiin tämän jälkeen lähes kieltolain voimaantuloon (v. 1919) saakka.

### **7.1.1.3 Suomen itsenäisyyden aika ennen ETA- ja EU-jäsenyyttä**

Pian maamme itsenäistymisen jälkeen vuonna 1919 tuli voimaan kieltolaki, joka johti myös alkoholin valmisteverotuksen päättymiseen. Kieltolaki ei kuitenkaan merkinnyt alkoholiverotuksen täydellistä päättymistä, vaan valtio sai alkoholista tuloja myös kieltolain vuosina esimerkiksi tullituloina.

Kieltolain säätäminen oli yhteydessä jo 1800-luvun lopulla voimistuneeseen raittiusliikkeeseen. Jo vuosien 1885 ja 1888 valtiopäivillä eri säätyjen edustajat tekivät useita alkoholijuomien täyskieltoa tarkoittavia anomusehdotuksia. Eduskunta hyväksyi kieltolain ensimmäisen kerran vuonna 1907. Kieltolaki kuitenkin raukesi, kun siihen ei ennen voimaantulopäivää saatu keisarin vahvistusta senaatin kiel täydyttyä esittelemästä asiaa. Myös seuraava kieltolain säätämistä koskenut eduskunnan päätös vuonna 1909 jäi toteutumatta valtiollisten olojen kiristyttyä.

Ensimmäisen maailmansodan puhjettua vuonna 1914 muodostui paljolti kieltolakia muistuttava tila, kun senaatti sotatilan vuoksi kielsi kaiken väkijuomain jakelun lukuun ottamatta anniskelua tietyissä ravintoloissa.

Kieltolaki koski kaikkia alkoholipitoisia juomia, jotka sisälsivät enemmän kuin 2 tilavuusprosenttia alkoholia ja jotka eivät olleet denaturoituja.

Kieltolaille asetetut tavoitteet eivät toteutuneet, vaan salakuljetus ja muu rikollisuus lisääntyivät. Kun vielä laman syveneminen 1930-luvun alussa johti siihen, että valtiolle tarvittiin uusia verolähteitä, oli kieltolain kohtalo ratkaistu. Laki kumottiin, ja alkoholijuo-

mien verotus otettiin uudelleen käyttöön vuonna 1932. Vuoden 1935 alusta verotus järjestettiin pysyvien lakien pohjalle.

Suomen ja EFTAn välinen vapaakauppasopimus 1960-luvun alussa aiheutti muutoksia myös alkoholijuomien valmisteverotuksessa. Erityisesti mallasjuomien verojärjestelmää jouduttiin muuttamaan, koska sopimuksessa edellytettiin tullisuojan poistamista mallasjuomilta vuodesta 1965 lukien. Jotta maahan tuotavien mallasjuomien verotusasema ei olisi muodostunut edullisemmaksi kuin kotimaisten tuotteiden, säädettiin myös maahan tuotavat mallasjuomat valmisteverollisiksi.

Alkoholilainsäädännössä tapahtui 1960-luvun lopussa merkittävä muutos: vuonna 1969 tulivat voimaan uusi alkoholilaki ja laki keskioluesta. Myös alkoholijuomien verojärjestelmä uudistui. Alkoholitulot olivat kertyneet valtiolle väkijuomalain voimassaolon aikana (1932–1968) erityisesti alkoholiyhtiön vuosivoiton ylijäämänä, tullimaksuina ja valmisteveroina. Tuloutusjärjestelmän yksinkertaistamiseksi perustettu Oy Alkoholiliike Ab vapautettiin suorittamasta valtiolle veroa tulon ja omaisuuden perusteella. Tilalle säädettiin laki alkoholijuomaverosta. Tällöin myös luovuttiin väkiviinan ja marjaviinien valmisteverosta. Tavoitteena oli, että pääosa muista alkoholijuomista kuin oluesta tulevasta alkoholitulosta kertyisi valtiolle alkoholijuomaveron muodossa. Alkoholijuomavero oli aluksi 55 % alkoholijuoman luovutushinnasta, mutta vuonna 1979 vero nousi 60 %:iin, kun haluttiin muuttaa alkoholijuomaveron ja alkoholiyhtiön ylijäämän suhdetta valtion alkoholitulojen tuloutusjärjestelmässä.

Alkoholilainsäädännön uudistuksen yhteydessä kumottiin myös laki mallasjuomaverosta. Tilalle tuli laki keskioluen ja vahvan oluen valmisteverosta, joka sekini tuli voimaan vuonna 1969. Merkittävimmät muutokset aikaisempaan lakiin olivat siirtyminen yksikköverotuksesta arvoerotukseen, IV veroluokan käyttöön ottaminen ja I veroluokan oluen siirtäminen virvoitusjuomaveron piiriin. Vero oli II veroluokan oluesta 13 %, III veroluokan oluesta 25 % ja IV veroluokan oluesta 35 % alkoholiyhtiön vahvistamasta oluen vähittäismyyntihinnasta. Vuoden 1976 alusta IV veroluokan oluesta kannettava vero nousi 40 %:iin. Samalla otettiin ympäristönsuojelullisista syistä käyttöön kertakäyttöpakkauksiin pakatun oluen lisävero, joka oli samanlainen kuin virvoitusjuomaverotuksessa.



## 7 Valmisteverot

Vuoden 1980 alusta uudistettiin teknisesti sekä alkoholijuomaverolaki että olutverolaki. Vuoden 1991 alusta voimaan tuli alkoholijuomaverolain muutos, jossa vero porrastettiin juomaryhmittäin (väkevät alkoholijuomat 60 %, väkevät viinit 55 %, miedot viinit 45 % ja kevytjuomat 40 %). Veron rakenne siis muuttui mietoja juomia suosivaksi.

### 7.1.1.4 Suomi ETAn ja EU:n jäsenenä

ETA-sopimuksen edellyttämät muutokset alkoholijuomien verotuksessa toteutettiin heinäkuussa 1994 voimaan tulleella lailla alkoholijuomaverosta. Veronluonteinen alkoholiyhtiön ylijäämä siirrettiin kannettavaksi alkoholijuomaverona. Lisäksi alkoholijuomien verotuksessa siirryttiin järjestelmään, jossa kaikkien alkoholijuomien valmistevero määräytyi tuotteen alkoholipitoisuuden perusteella.

Uudistuksen jälkeen oluen ja muiden alkoholijuomien verotus perustui samaan lakiin. Alkoholijuomat jaettiin verotuksellisesti kolmeen ryhmään: oluet, viini ja muut alkoholijuomat. Pienpanimoiden toimintaa pyrittiin edistämään myöntämällä niille erityinen veronalennus.

Suomen liittyessä vuoden 1995 alusta EU:n jäseneksi meillä säädettiin direktiivien määräysten toimeenpanemiseksi uusi laki (laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta). Tätä edelleen voimassa olevaa veroa on suoritettava lain liitteenä olevan verotaulukon mukaan. Vero määrätään tuotteen etyylialkoholipitoisuuden tai juomamäärän mukaan.

## 7.1.2 Tupakkavero<sup>224</sup>

### 7.1.2.1 Ruotsi-Suomen aika

Tupakka tuli tunnetuksi Keski- ja Etelä-Euroopassa 1500-luvun alussa. Sitä viljeltiin aluksi lääkekasvina. Tupakan nautintoainekäyttö syrjäytti kuitenkin nopeasti lääketieteellisen käytön, ja jo 1580-luvulla tupakanpolton on katsottu olleen vakiintunut tapa.

---

<sup>224</sup> Tupakkaveron historiasta ks. *Juanto* (1993) ja *Juanto* (1998).

Ruotsiin tupakkaa tuotiin ensimmäisen kerran 1500- ja 1600-lukujen vaihteessa. Suomessa tupakka tuli tunnetuksi 1630-luvulla. Ensimmäinen tupakkatehdas Suomeen perustettiin 1700-luvun alkupuolella. Ruotsin ajan lopulla vuonna 1805 Suomessa oli 11 tupakka-tehdasta.

Ruotsi-Suomi oli melkein koko 1600-luvun eurooppalainen suurvalta, ja sen harjoittama sotilaallinen toiminta oli vilkasta. Suurvalta-aseman ylläpitäminen edellytti suuria taloudellisia voimavaroja, joiden lisäämisessä verotus oli yksi keino. Tupakka tuli Ruotsi-Suomessa verotuksen kohteeksi ensimmäisen kerran 1630-luvun lopulla, jolloin siitä alettiin kantaa tullia yksi äyri naualta.

Tulliverotuksesta luovuttiin kuitenkin pian, ja tupakan maahantuontiin alettiin soveltaa monopolia. Vuonna 1641 yksinoikeuden kaikkeen Ruotsi-Suomessa tapahtuvaan tupakkakauppaan sai Söderkompani. Monopolin avulla pyrittiin hankkimaan valtiolle lisätuloja, ja toisaalta tarkoituksena oli vähentää tupakan maahantuontia ja siten estää tupakan käytön laajenemista. Asiakirjassa, jossa tupakan maahantuonti annettiin edellä mainitulle komppanialle, tupakkaa paheksuttiin hyödyttömänä ylellisyystavarana. Todettiin, että esivalan pitäisi oikeastaan kieltää sen maahantuonti. Kuitenkin hallitus halusi, koska tupakka piintyneen tavan ja laajan väärinkäytön takia oli monelle mieluisa aine, ainoastaan aikaansaada siinä kohtuutta ja sovittaa kaikki ”aikojen kulun ja kansan mieliteon mukaan”.

Sen, joka osti kauppakomppanialta tupakkaa, oli suoritettava aksii- sia 2 äyriä naualta. Monopolista luovuttiin vuonna 1649, jolloin siirryttiin takaisin vapaakauppaan ja tulliverotukseen, mutta monopoli oli tämän jälkeenkin käytössä vuosina 1654–1660 ja 1662–1685. Monopolijärjestelmän aikana ja sen jälkeenkin oli tupakanviljely valtakunnassa kielletty, koska pelättiin, että peltopinta-alasta yhä suurempi osa olisi uhrattu tupakkakasville leipäviljan kustannuksella.

Seuraavalla vuosisadalla tupakkapolitiikka muuttui valtakunnassa olennaisesti, sillä tuolloin alettiin tupakanviljelyä nimenomaisesti edistää. Tätä koskeva julistus annettiin vuonna 1724. Muutoksen taustalla lienevät olleet kauppa- ja maksutasepolitiikkaan liittyvät syyt. Kun tupakkaa viljeltiin kotimaassa, sen maahantuontia pystyttiin vähentämään. Merkantilismin hengen mukaista oli, että valtion varallisuutta kartutettiin ylijäämäläisen ulkomaankaupan avulla.

Tullin lisäksi tupakasta kannettiin vuodesta 1722 alkaen leimamaksua. Vuonna 1747 alettiin tupakan ja eräiden muiden ylellisyystavaroiden kulutuksesta kantaa erityistä veroa (aksiisia). Vuonna 1800 säädettiin erityinen tupakkasuostunta niille, jotka polttivat, nuuskasivat tai purivat tupakkaa. Veron suuruus määräytyi muun muassa säädyn ja varallisuuden mukaan. Tupakkasuostunnan maksamisesta olivat vapautettuja naiset sekä maa- ja merisotaväen miehistö.

### 7.1.2.2 Autonomian aika

Autonomisen Suomen aikaan siirryttäessä jatkettiin Ruotsin vallan ajalta peräisin ollutta tupakan verottamista tullin muodossa. Kotimaisen tupakanviljelyn ja tupakkateollisuuden asema oli autonomian alkuvuosikymmeninä heikko Venäjän harjoittaman protektionistisen tullipolitiikan vuoksi. Suomesta Venäjälle viedystä tupakasta oli suoritettava tullia, mutta Venäjältä Suomeen tuotu tupakka oli tullivapaata. Tilanne osittain helpottui, kun vuonna 1859 venäläisistä tupakanlehdistä ja vuonna 1873 tupakanvarsista alettiin kantaa tullia. Venäjältä Suomeen tuodut tupakkavalmisteet jäivät kuitenkin edelleen tullivapaiksi. Maahan tuodusta tupakasta kannettiin vuosina 1859–1892 merenkulkumaksun nimellä lisätullia, jonka suuruus oli 3 % tullimaksusta.

Asevelvollisuuden käyttöönotto vuonna 1881 johti sotilasmenojen kasvamiseen, minkä vuoksi valtiolle tarvittiin lisätuloja. Asiaa selvittänyt komitea katsoi, että yksi mahdollinen keino valtion tulojen kasvattamiseksi oli lisätä tupakan verotusta kantamalla tupakasta tullin lisäksi suostuntaveromaksua. Aluksi suostuntaveromaksua säädettiin kannettavaksi 20. päivästä kesäkuuta 1882 vuoden 1885 loppuun, mutta myöhemmin maksun kantamista jatkettiin vuoden 1891 loppuun. Tupakkasuostuntamaksua kannettiin vain maahan tuodusta tupakasta; kotimainen tupakkatuotanto jäi verottomaksi.

Vuoden 1891 valtiopäiville annettiin esitys, jossa tupakasta ehdotettiin kannettavaksi aksiisia, mutta esitys hylättiin. Tupakan verotus säilyi kuitenkin aikaisemmalla tasolla, kun tupakasta säädettiin kannettavaksi tuontimaksua sama määrä, joka aikaisemmin oli kannettu suostuntaveromaksuna.

### 7.1.2.3 Suomen itsenäistymisestä 1990-luvun puoliväliin

Esitys tupakkavalmisteveron käyttöönotosta annettiin marraskuussa 1918. Sen taustalla olivat Suomen itsenäistyminen ja sisällissotaan liittyneet valtiontaloudelliset syyt. Tupakan verotuksen lisäämistä pidettiin mahdollisena, koska ainoa tupakasta tuolloin kannettu vero, tulli, oli tupakan hintaan nähden alhainen.

Esityksessä todettiin, että tupakka oli erittäin sovelias verotuksen kohde. Veron käyttöönottoon liittyi myös ylellisyysveroajattelua. Tupakkaa pidettiin nautintoaineena ja sopivana verokohteena, koska se kuului niihin kulutushyödykkeisiin, jotka eivät olleet ihmiselle välttämättömiä.

Hallitus piti mahdollisena toteuttaa tupakan lisäverotus joko valmisteverotuksen tai tupakkamonopolin muodossa. Valmisteverotukseen päädyttiin, koska se oli toteutettavissa tupakkamonopolia nopeammin ja pienemmillä kustannuksilla.

Laki tupakkavalmisteverosta annettiin keväällä 1919. Tulliverotuksen yhtenä puutteena oli pidetty tullin määräytymistä painon mukaan, jolloin vero muodostui kalliimmasta tupakkatuotteesta suhteessa sen arvoon pienemmäksi kuin halvemmasta tuotteesta. Siksi tupakan valmisteverotus katsottiin tarkoituksenmukaiseksi toteuttaa arvoerotuksena. Tupakkatuotteet jaettiin veron määräämistä varten luokkiin vähittäismyyntihinnan mukaan. Ulkomaisista tupakkavalmisteista vero suoritettiin leimamerkeillä. Kotimainen valmiste oli varustettava veronauhalla.

Vuonna 1924 tuli voimaan uusi tupakkavalmisteverolaki. Tällöin veroluokkajärjestelmän tilalle säädettiin kiinteä vero, joka oli pääsääntöisesti 30 % tupakkatuotteen vähittäismyyntihinnasta. Vuosina 1931–1938 tupakkavalmisteista kannettiin väliaikaisesti korotettua veroa (36 %).

Vuonna 1939 tuli voimaan jälleen uusi tupakkavalmisteverolaki. Tupakan verotuksen rakennetta muutettiin tuolloin siten, että tullin osuus kokonaisverorasituksesta pieneni ja valmisteveron osuus kasvoi. Tullista ei katsottu voitavan luopua kokonaan, jotta tuontikontrolli olisi säilynyt tehokkaana. Samalla kun tupakan valmisteveroa korotettiin, vero myös porrastettiin siten, että se oli korkeampi muun muassa

savukkeista (46 tai 48 % vähittäismyyntihinnasta) kuin muista tupakkavalmisteista (40 %).

Porrastusta perusteltiin valtiontaloudellisilla syillä. Savukkeet muodostivat veron kokonaistuoton kannalta tärkeimmän ryhmän. Toisaalta katsottiin, että veroa määrättäessä oli kiinnitettävä huomiota myös eri tupakkavalmisteiden käyttäjäpiireihin sekä siihen, kuinka paljon eri tupakkatuotteiden valmistus vaati käsityötä. Kun sikareiden valmistuksessa käsityön osuus oli suhteellisen suuri ja koska piippu- ja purutupakka sekä nuuska olivat varsinkin Pohjois-Suomen vähävaraisen väestön käyttämiä nautintoaineita, pidettiin perusteltuna säätää niiden vero alhaisemmaksi kuin savukkeiden.

Sodasta johtuvat poikkeukselliset olot aiheuttivat sen, ettei tupakkatuotteita voitu valmistaa kysyntää vastaavaa määrää. Jouduttiin etsimään keinoja tupakkavalmisteiden kulutuksen järjestämiseksi. Tupakkavalmisteille säädettiin vuonna 1940 entisen veron, perusveron, lisäksi yksikköpohjainen lisävero. Verotuksen kiristämällä pyrittiin paitsi supistamaan tupakan kulutusta myös hankkimaan valtiolle lisätuloja, jotka olivat tarpeen vaikeassa taloudellisessa tilanteessa.

Sodan poikkeuksellisiin oloihin liittyi sääntely, jossa valtioneuvostolle annettiin oikeus myöntää veronhuojennus tupakkavalmisteille, jotka päämajan intendenttiosasto sotatilan aikana osti ja jakoi tai sota- toimialueella myi maanpuolustusjoukoissa palveleville. Huojennus koski myös sotasairaaloiden potilaille myytäviä tupakkavalmisteita. Huojennusta perusteltiin sota-aikana maanpuolustusjoukoissa palvelevien alentuneella veronmaksukyvyllä.

Ulkomaisen raakatupakan hankintavaikeuksien vuoksi Suomessa pyrittiin myös verotuksellisin keinoin edistämään kotimaista tupakanviljelyä ja kotimaisen raakatupakan saamista teollisuuden käyttöön. Lokakuussa 1944 tuli voimaan tupakkavalmisteverolain muutos, jolla alennettiin piipputupakan, purutupakan ja nuuskan perusvero 20 %:iin tuotteen vähittäismyyntihinnasta.

Sodan jälkeisenä aikana tupakan valmisteverotuksen perusteet säilyivät pääosin ennallaan, mutta vuonna 1949 annetulla lailla piipputupakan perusvero korotettiin 30 %:iin.

Suomen solmiman vapaakauppasopimuksen seurauksiin liittyi se, että valtioneuvoston lisäveropäätöksissä aikaisemmin sovellettu

kotimaisten ja ulkomaisten tuotteiden erilainen verokohtelu poistui vuonna 1964.

Vuonna 1979 säädetty uusi tupakkaverolaki oli merkittävä siksi, että sen säätämisen yhteydessä tuotiin nimenomaisesti esille veron terveystaloudelliset tavoitteet. Jo tätä ennenkin tupakan verotuksella oli pyritty vähentämään tupakan kulutusta terveystaloudellisten syiden vuoksi. Vuonna 1976 säädettyyn lakiin oli sisällytetty säännös tupakkoinnin vähentämistoimia varten valtion talousarvioon vuosittain otettavasta määrärahasta, joka oli vähintään 0,45 % tupakkavalmisteveron arvioidusta vuotuisesta tuotosta.

Tupakkaveroa kannettiin edelleen sekä perusverona että lisäverona. Koska veron porrastus katsottiin mahdolliseksi kokonaan toteuttaa lisäveron avulla, perusvero säädettiin 40 %:ksi kaikille muille tupakkatuotteille paitsi nuuskalle ja purutupakalle, joiden perusvero säilytettiin 20 %:ssa.

#### **7.1.2.4 Suomi EU:n jäseneksi**

Liittyessään Euroopan unioniin Suomi joutui sopeuttamaan valmisteverotuksen direktiivien mukaiseksi. EU:ssa harmonisoidun valmisteverotuksen veropohjaan kuuluvat tupakkatuotteet ovat savukkeet, sikarit ja pikkusikarit sekä piippu- ja savuketupakka. Suomessa kannetaan kansallistakin valmisteveroa, kun verolliseksi on säädetty myös muut tupakkaa sisältävät tuotteet sekä savukepaperi. Suomi kantaa nykyisin tupakkaveroa myös suunuuskasta, purutupakasta ja nenänuuskasta.

Veromäärien osalta EU:ssa on kyetty sopimaan vain jäsenvaltioissa sovellettavista vähimmäisverotasoista, minkä vuoksi eri maiden verokannoissa on huomattavia eroja.

Tupakkaveroa on suoritettava lain liitteenä olevan verotaulukon mukaan. Vero määrätään tuotteen vähittäismyyntihinnasta. Savukkeista, piippu- ja savuketupakasta sekä savukkeiksi käärittävästä hienoksi leikatusta tupakasta vero määrätään lisäksi yksikköverona. Savukkeista ja savukkeiksi käärittävästä hienoksi leikatusta tupakasta suoritettavan veron määrä on kuitenkin aina vähintään verotaulukon mukainen vähimmäisvero.

Tupakkaveroa määrättäessä vähittäismyyntihinnalla tarkoitetaan verovelvollisen ilmoittamaa vähittäismyyntihintaa. Sääntöjen vas-

taisesti tai muuten kuin kaupallista myyntiä varten maahantuotujen tupakkatuotteiden vähittäismyyntihintana pidetään vastaavien tuotteiden vähittäismyyntihintaa Suomessa.

### 7.1.3 Energiaverot<sup>225</sup>

#### 7.1.3.1 Polttoaineiden valmisteverot

##### 7.1.3.1.1 *Tausta, synty ja kehitys ennen 1970-lukua*

Nestemäisten polttoaineiden verotus Suomessa aloitettiin 1920-luvulla tullin kantamisella maahan tuoduista polttonesteistä.

Kun Suomessa vuonna 1957 aloitettiin oma öljynjalostustoiminta, jouduttiin lainsäädäntöä täydentämään, jotta kotimaassa valmistetut nestemäiset polttoaineet olisivat tulleet samanlaisen verotuksen kohteeksi kuin vastaavat maahan tuotavat ulkomaiset tuotteet. Tällöin säädettiin laki nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta. Se tuli voimaan heinäkuussa 1957.

1960-luvun puolivälissä luovuttiin ajoneuvoveron kantamisesta bensiinikäyttöisissä ajoneuvoissa ja dieselkäyttöisten ajoneuvojen ajoneuvokohtaista veroa alennettiin. Tästä aiheutunut verotulojen menetys korvattiin bensiinin ja dieselöljyn valmisteverolla.

##### 7.1.3.1.2 *Kehitys 1970-luvulta 1980-luvun puoliväliin*

Nestemäisten polttoaineiden verotuksessa oli pitkään voimassa järjestelmä, jossa valmisteveron perusveroa kannettiin vain Suomessa valmistetuista tuotteista ja maahan tuoduista tuotteista kannettiin vastaavasti tullia. Tätä järjestelmää muutettiin Suomen solmittua Euroopan talousyhteisön kanssa vuonna 1973 sopimuksen, jossa edellytettiin bensiinin tullia alennettavaksi asteittain niin, että se poistuisi vuonna 1977 kokonaan. Jotta valtion verotulot eivät olisi alentuneet, bensiinin tulli korvattiin valmisteveron perusverolla.

Raakaöljyn maailmanmarkkinahinnan voimakas nousu vuodenvaihteessa 1973–1974 aiheutti muutoksia polttoaineiden verotus-

---

<sup>225</sup> Polttoaineiden ja sähkön valmisteverojen historiasta ks. *Juanto* (1993) ja *Juanto* (1998).

järjestelmään. Pääosa polttoaineista oli ollut liikevaihtoveron alaista. Koska liikevaihtovero oli prosentuaalinen vero, joka määräytyi lopullisen kuluttajahinnan perusteella, vaikuttivat hinnoissa tapahtuneet muutokset välittömästi veron määrään. Tällöin vero lisäsi hintojen noustessa vähittäismyyntihintaan kohdistuvaa painetta. Tilanteen katsottiin muodostuneen kestävämmäksi esimerkiksi elinkeinoelämän toimintamahdollisuuksien ja työllisyyden kannalta. Tämä polttoaineiden hintojen nousun kertautuminen verotuksen kautta estettiin siten, että luovuttiin prosentuaalisesta liikevaihtoverosta ja siirryttiin markkamääräiseen yksikköperusteiseen valmisteveroon.

#### *7.1.3.1.3 Kehitys 1980-luvun loppupuolelta 1990-luvun puoliväliin*

Vuonna 1986 toteutettiin merkittävä energiaverouudistus, jossa pääasiassa valmisteverotukseen perustuvasta verotuksesta siirryttiin liikevaihtoverotukseen. Hallituksen esitys pohjautui paljolti energiaverotoimikunnan vuonna 1983 jättämään mietintöön. Energiaverotuksen muutostarpeita arvioidessaan toimikunta kiinnitti huomiota muun muassa siihen, että energiaverotus kohdistui erisuuruisena eri energialähteisiin. Liikennepolttonesteiden hinnasta energiaverojen osuus oli tuolloin noin 30 %, kun taas muiden energialajien hinnoista energiaverojen osuus oli 2–9 %. Tähän oli vaikuttanut se, että yksittäisten valmisteverojen suuruutta päätettäessä olivat olleet usein etusijalla valtiontaloudelliset näkökohdat, jolloin energiaverot olivat painottuneet tuottavimpiin kohteisiin. Toimikunta korosti samaan käyttötarkoitukseen käytettävien energiamuotojen tasapuolisen verotuksen tärkeyttä.

Teollisuuden kansainvälisen kilpailukyvyn kannalta toimikunta piti ongelmallisena sitä, että kilpailijamaissa kannettiin pääosa energiaveroista arvonlisäverona, joka ei jää rasittamaan vientituotteita.

Uudistukset toteutettiin lailla, joka tuli voimaan elokuun 1986 alussa. Ainoastaan liikennepolttonesteistä eli moottoribensiinistä ja dieselöljystä kannettiin liikevaihtoveron lisäksi valmisteveroa. Käytännössä uudistus merkitsi noin miljardin markan kevennystä tuotannollisen toiminnan energiakustannuksiin. Toisaalta vastaavan suuruinen verorasitus siirtyi muiden energiaa kuluttavien tahojen, lähinnä palvelutuotannon ja kotitalouksien, kannettavaksi.



Vuoden 1986 uudistus oli merkittävä myös siksi, että ympäristöpoliittiset tavoitteet ensimmäistä kertaa tulivat huomioon otetuiksi polttoaineiden valmisteverotuksessa. Tämä tapahtui porrastamalla moottoribensiinin vero siten, että lyijyttömästä eli ympäristölle vähemmän haitallisesta bensiinistä suoritettava vero oli alempi kuin muusta bensiinistä suoritettava vero.

1990-luvun alusta ovat polttoaineiden valmisteverotuksessa ympäristöpoliittiset tavoitteet olleet korostetummin esillä. Energian kulutuksen kasvun hillitsemiseksi sekä energiantuotannosta ja -kulutuksesta aiheutuvien ympäristöhaittojen vähentämiseksi alettiin kantaa valmisteveroa muistakin fossiilisista polttoaineista kuin bensiinistä ja dieselöljystä. Veron piiriin tulivat kivi- ja ruskohiili, jyrshinturvet, kevyt ja raskas polttoöljy sekä maakaasu.

### *7.1.3.1.4 EU-jäsenyyden aika*

Mineraaliöljyistä kannettavat valmisteverot kuuluvat EU:ssa harmonisoiuihin veroihin. EU:n valmisteverojärjestelmässä lähtökohtana on, että veroa kannetaan kaikista moottoripolttoaineina tai lämmityspolttoaineina käytettävistä tuotteista. Tiettyt mineraaliöljyt ovat lähtökohtaisesti käyttötarkoituksesta riippumatta veronalaisia, ja niille on vahvistettu tietyt vähimmäisveromäärät. Nämä tuotteet ovat lyijylinen ja lyijytön moottoribensiini, kaasuöljy, nestekaasu, metaani ja lentopetroli. Kaasuöljylle, nestekaasulle, metaanille ja lentopetrolille on vähimmäisverotasot toisaalta niiden käytölle teollisuudessa ja toisaalta niiden käytölle polttoaineena ja lämmitykseen.

Polttoaineiden valmisteverojärjestelmä muuttui EU-jäsenyyden jälkeen siksi, että vain osa aikaisemmin veronalaisista tuotteista kuului EU:ssa harmonisoidun polttoaineverotuksen piiriin. Muiden tuotteiden (kivihiilen, sähkön, maakaasun ja jyrshintoturpeen) osalta jouduttiin arvioimaan valmisteverotuksen jatkamista kansallisen valmisteverotuksen pohjalta. Suomessa katsottiin, että näiden energialähteiden verottamista oli ympäristöperusteisten syiden vuoksi tarpeen jatkaa. Veroa säädettiin kannettavaksi myös mäntyöljystä ja palaturpeesta.

### 7.1.3.2 Sähkövero

Suomessa kannettiin valmisteveroa sähköstä ensimmäisen kerran vuosina 1976–1986. Sähköveron säätämistä perusteltiin sähköenergian saattamisella tasavertaiseen asemaan muiden energiamuotojen kanssa. Sähkö oli tuolloin ainoa sellainen merkittävä energialähde, josta ei kannettu mitään veroa. Toisaalta pyrkimyksenä oli hillitä sähköenergian kulutuksen kasvua. Veron säätämistä perusteltiin myös valtiontaloudellisilla syillä.

Sähköveroa kannettiin sekä maassa tuotetusta nettosähköenergiasta että maahan tuodusta sähköenergiasta. Sähköveroa kertyi vuonna 1985 noin miljardi markkaa.

Sähköveron kantamisesta luovuttiin vuonna 1986, jolloin energia-verotuksessa siirryttiin liikevaihtoverotukseen. Sähköveroa alettiin kantaa Suomessa jälleen vuoden 1993 alussa. Uusi sähkövero oli entisen kaltainen. Lain pääasialliset tavoitteet olivat valtiontaloudellisia, toissijaiset syyt olivat energia- ja ympäristöpoliittisia.

Suomi säilytti sähköveron myös liittyessään Euroopan unioniin vuoden 1995 alussa. Sähköverossa on kysymys niin sanotusta kansallisesta valmisteverosta, jota ei ole EU:ssa harmonisoitu.

Sähköverotus uudistettiin vuonna 1997 voimaan tulleen energia-verouudistuksen yhteydessä. Nyt katsottiin, että ympäristöperusteisen verotuksen noudattaminen sähkön verotuksessa oli aiheuttanut ongelmia Suomen teollisuuden kansainväliselle kilpailukyvyllle. Uudistukseen johtaneena syynä olivat myös tuontisähkön verottamisen EU-oikeudelliset ongelmat. Vuoden 1997 verouudistuksessa sähkövero porrastettiin kahteen veroluokkaan. Alempaan veroluokkaan, jossa vero on alle puolet ylempään veroluokan verosta, kuuluu teollisuudessa käytettävä sähkö.

### 7.1.3.3 Voimalaitosvero

Hallituksen esityksessä 140/2013 Suomeen ehdotettiin säädettäväksi valtiolle suoritettava voimalaitosvero. Näin meillä olisi otettu käyttöön päästökauppajärjestelmästä pohjoismaisilla sähkömarkkinoilla ansiottomasti hyötyviin voimalaitoksiin kohdistuva vero. Voimalaitosvero olisi kohdistunut päästökaupan ulkopuolisiin ydin-, vesi- ja tuulivoimalaitoksiin, jotka oli otettu käyttöön ennen vuotta 2004.

Vero olisi määräytynyt kiinteistöverotuksessa käytettyjen voimalaitosrakennusten ja -rakennelmien jälleenhankinta-arvojen perusteella. Sen soveltamisalan ulkopuolelle olisivat jääneet nimellisteholtaan alle yhden megavolttiampeerin tehoiset voimalaitokset. Vero olisi porrastettu siten, että täysimääräisenä se olisi kannettu vasta yli 10 megavolttiampeerin tehoisista voimalaitoksista.

Voimalaitosvero olisi kohdistunut noin 130 vesivoimalaitokseen, neljään ydinvoimalaitosyksikköön ja 10–15 tuulivoimalaitokseen. Tuulivoimalaitokset olisivat jääneet veron ulkopuolelle siinä vaiheessa, kun viimeisimmät ennen vuotta 2004 valmistuneet voimalaitokset olisivat poistuneet käytöstä.

Veroa olisi ollut velvollinen suorittamaan voimalaitostoiminnan harjoittaja. Vero olisi ilmoitettu oma-aloitteisena verona kausiveroilmoituksella Verohallinnolle, ja se olisi maksettu verotilille kerran vuodessa.

Vesivoimalaitosten osuus verosta olisi ollut noin 3/4 ja ydinvoimalaitosten noin 1/4. Käytännössä valtaosa verosta olisi kanavoitunut muutamalle suurelle vesi- ja ydinvoiman tuottajalle tai sellaisia omistavalle yritykselle. Verosta olisi kohdistunut teollisuuteen noin 1/3 ja kunnallisiin energialaitoksiin noin 1/6. Vero olisi lisännyt valtion vuotuisia voimalaitosverotuottoja noin 50 miljoonalla eurolla.

Voimalaitosverolaki oli tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 2014 alusta edellyttäen, että komissio hyväksyisi veroon ehdotetut rajaukset valtioneuvoston päätöksessä. Eduskunta hyväksyi lain, mutta valtioneuvoston käsittely EU:ssa pitkittyi. Hallitus arvioi voimalaitosveroa uudelleen ja päätti, ettei veroa oteta käyttöön. Esityksen HE 129/2014 mukaisesti eduskunta kumosi voimalaitosverolain ennen kuin sitä oli lainkaan sovellettu.

### **7.1.4 Alkoholi-, tupakka- ja energiaverojen määrät 2000-luvulla**

Alkoholista, tupakasta ja varsinkin energiasta kertyvien valmisteverojen valtiontaloudellinen merkitys on erittäin suuri, kuten ilmenee seuraavasta taulukosta:

Vuosi	Alkoholiverot	Tupakkaverot	Energiaverot	Valtion verotulot yhteensä
2000	1 245	575	2 596	30 551
2001	1 289	597	2 652	29 364
2002	1 328	599	2 756	30 157
2003	1 363	591	2 865	30 262
2004	1 070	600	2 901	31 190
2005	972	607	2 885	32 310
2006	991	624	2 946	34 691
2007	1 014	624	2 937	36 719
2008	1 091	629	3 191	37 213
2009	1 206	689	3 149	31 534
2010	1 284	698	3 262	32 206
2011	1 281	739	3 880	36 316
2012	1 380	752	4 103	37 321
2013	1 335	847	4 171	38 740
2014	1 393	785	4 113	39 271
2015	1 355	880	4 309	39 940
2016 (arvio)	1 340	929	4 518	40 777
2017 (esitys)	1 369	990	4 641	41 553

Vuonna 2016 alkoholin, tupakan ja energian valmisteverojen yhteinen osuus valtion verotuloista on jo noin 17 %. Energiaveroista fiskaalisesti tärkeimmät ovat moottoribensiinin ja dieselöljyn valmisteverot. Kumpikin niistä tuottaa noin 1,3 miljardia, eli yhteensä niiden tuotto on noin 2,6 miljardia euroa. Sähkövero tuottaa noin 1,1 miljardia euroa. Loppuosa kertyy kevyestä ja raskaasta polttoöljystä, kivihielestä, maa- ja nestekaasusta sekä polttoturpeesta.

Alkoholi, tupakka ja energia ovat todella suuria verokohteita valtiontaloudessa, ja suuruutta korostaa myös noihin tuotteisiin kohdis-

tuva arvonlisävero. Alkoholi, tupakka ja energia ovat suuruuksia myös tarkasteltaessa verojen osuutta niiden kuluttajahinnoissa. Viinapullon ja tupakka-askin hinnassa valmiste- ja arvonlisäveroa on yhteensä 4/5 ja bensiniilitrassakin noin 2/3.

## 7.2 Makeis- ja virvoitusjuomaveron historia

### 7.2.1 Makeisten ja virvoitusjuomien tulo Suomeen

Sokerimakeisten valmistus alkoi kehittyä jo 1500-luvulla sokerin raffinoititeollisuuden myötä. Suklaata sen sijaan alettiin valmistaa nykyisessä muodossaan vasta 1800-luvun loppupuolella. Suomeen makeiset tulivat 1800-luvulla pääasiassa Venäjältä, sillä tuontitullit pitivät makeisten tuonnin lännestä vähäisenä. Makeisteollisuuden edeltäjiä Suomessa olivat 1800-luvulla toimineet sokerileipomot. Makeisten valmistajien edeltäjinä voidaan pitää myös apteekkareita, jotka tekivät aikoinaan myös makeita sokeri- ja hunajakonfekteja. Ensimmäinen suomalainen makeistehdas perustettiin vuonna 1890, ja vuosisadan vaihteessa tehtaita oli jo yhdeksän. Suomalaisen makeisteollisuuden toimintaedellytykset paranivat, kun Venäjältä tuoduista makeisista alettiin kantaa tullia vuonna 1897.<sup>226</sup>

Jo 1600-luvulla myytiin Ranskassa hiilihapottomia hedelmävirvoitusjuomia. Ensimmäiset hiilihappoiset virvoitusjuomat valmistettiin lisäämällä terveyslähteiden hiilihapposiin vesiin hedelmämehuja. Myös Suomen virvoitusjuomateollisuus sai alkunsa terveyslähteistä, joita perustettiin 1600-luvun loppupuolelta lähtien. Vaikka Suomessa kokeiltiin keinoitekoisten kivennäisvesien valmistusta jo 1760-luvulla, niiden teollinen tuotanto alkoi vasta 1800-luvulla. Varsinaista virvoitusjuomateollisuuden alkua merkitsi vuonna 1836 annettu lupa perustaa ensimmäinen alan teollisuuslaitos (Oy Hartwall Ab) Hel-

<sup>226</sup> Makeisten ja virvoitusjuomien sekä niiden valmisteverojen historiasta *Juanto* (1993) ja *Juanto* (1998) sekä *Juanto – Linnakangas*, Verotus 2016 s. 199 ss.

sinkiin. Hiilihappoisten virvoitusjuomien valmistus alkoi 1800-luvun puolivälissä, ja pian tämän jälkeen myös makeat virvoitusjuomat alkoivat yleistyä.

### 7.2.2 Makeisveromme synty

Ruotsi-Suomessa makeiset oli säädetty eräänlaisen ylellisyysveron kohteeksi vuonna 1716 annetulla asetuksella. Suomen nykyisen kaltainen makeisvero on peräisin 1920-luvun puolivälistä. Vuonna 1925 säädetty laki makeisverosta oli aluksi voimassa vain vuoden 1926. Veron käyttöönottoa perusteltiin erityisesti valtiontaloudellisilla syillä. Makeisia pidettiin sopivana verokohteena sen vuoksi, että niitä voitiin yleensä pitää ylellisyystavaroina.

Hallituksen esityksessä todettiin, että makeisiin ei tavallisesti kohdistunut valmiille tuotteille asetettua tullia, koska Suomessa kulutetut makeiset oli valmistettu pääasiallisesti kotimaassa. Hallituksen mukaan makeisia ei voitu verottaa riittävästi raaka-ainetullilla, koska tärkein makeisiin käytetty raaka-aine oli sokeri, jolle ei ravintoaineena voitu asettaa korkeaa tullia.

Vuoden 1925 lain mukaan verollisia tuotteita olivat karamellit, konfektit, pastillit, marmeladi kappaleiksi muodostettuna, marsipaanit ja marsipaanivalmisteet, suklaa, ei kuitenkaan keittosuklaa, ynnä muut pääasiallisesti sokerista, suklaasta, kaakaosta, hedelmistä, manteleista, pähkinöistä tai hedelmänsydämistä valmistetut makeiset. Hallitus oli ehdottanut veron ulottamista koskemaan myös keksejä, keittosuklaata, kaakaojauhoa ja muita kaakaovalmisteita sekä lakritsia ja lakritsivalmisteita. Ne jätettiin kuitenkin veron ulkopuolelle, koska valtiovarainvaliokunnan mielestä niitä ei voinut pitää ylellisyystavaroina. Valiokunta perusteli lakritsivalmisteiden verottomuutta myös sillä, että niitä käytettiin myös lääkinnällisiin tarkoituksiin.

Valtiovarainvaliokunnan mietintöön liittyneessä oppositiopuolue SDP:n vastalauseessa ehdotettiin koko lakiehdotuksen hylkäämistä, koska makeisvalmisteveron säätäminen lisäsi välittömien verojen ja kulutusverojen välistä epäsuhdetta ja koska vero olisi jäänyt huomattavalta osin vähempivaraisten maksettavaksi. Myös oppositiossa olleen työväenpuolueen vastalauseessa ehdotettiin lain hylkäämistä. Vasta-

lauseessa todettiin, että säätämällä valmisteveroja kulutustavaroille asetettiin vähäväkisten kansanluokkain maksettavaksi suhteellisesti paljon ankarampi verotus kuin varakkaille, samalla kun vähennettiin vähäväkisten tavaransaantimahdollisuuksia; ylellisyysveroja oli asetettava sellaisille tavaroille, joita kuluttivat ainoastaan omistavat luokat.

Makeisten verotus perustui alun perin arvoverojärjestelmään. Vero oli tarkoitettu tilapäiseksi veroksi, jolla katettiin valtion kasvanutta varaintarvetta. Kohta kuitenkin todettiin, että vero oli edelleen tarpeellinen, ja sen kantamista jatkettiin yhdellä vuodella. Laatiessaan tulo- ja menoarvioesitystä vuodelle 1928 hallitus jo suunnitteli verosta luopumista, mutta veron kantamista kuitenkin jatkettiin vuonna 1928 eduskuntaesityksen pohjalta säädetyllä lailla. Tuon jälkeen makeisvero pysytettiin voimassa hallituksen esitysten pohjalta aina vuodeksi kerrallaan vuoteen 1954 saakka. Makeisvalmisteverolakiin ei tehty vuosina 1926–1953 muita muutoksia kuin toukokuussa 1940 voimaan tullut korotus.

### 7.2.3 Virvoitusjuomaveromme synty

Virvoitusjuomien kulutus alkoi kasvaa 1930-luvulla. Niiden valmisteverotuksen aloittaminen Suomessa liittyy sota-aikaan; laki virvoitusjuomaverosta tuli voimaan vuonna 1940. Veron käyttöönoton taustalla oli valtion vaikea taloudellinen tilanne. Veron fiskaalinen tarkoitus ei ollut hallituksen esityksessä kuitenkaan korostetusti esillä, vaan se tuotiin esiin ikään kuin muiden perustelujen varjossa. Virvoitusjuomia pidettiin sopivana verotuskohteena niiden ylellisyyslunteen vuoksi, ja virvoitusjuomat rinnastettiin tässä makeisvalmisteesiin.

Uutta veroa perusteltiin myös sillä, että virvoitusjuomista kannettiin veroa useissa muissakin maissa. Säätämällä keinotekoiset virvoitusjuomat valmisteveron alaisiksi pyrittiin myös vähentämään näiden juomien kulutusta ja edistämään kotimaisten hedelmien ja marjojen käyttöä virvoitusjuomateollisuuden raaka-aineena. Verosta vapautettiinkin kotimaisista marjoista, hedelmistä ja kasviksista valmistetut juomatuotteet. Verottomaksi säädettiin myös talouskalja, jonka raaka-aine oli kotimaista ja jonka todettiin olevan yleinen ruokajuoma köyhimmän väestön keskuudessa. Veroa ei kannettu myöskään Suomessa maidosta, piimästä tai herasta valmistetuista virvoitusjuomista.

Verollisia tuotteita olivat ansiotarkoituksessa valmistetut ”limonaadit ynnä hiilihapolla impregnoidut virvoitusjuomat kuten ns. hedelmäjuomat, sitruunasooda, vichy- ja soodavesi ynnä muut keinotekoiset tai luontaiset kivennäisvedet, joita virvoitusjuomina käytetään”. Veronalaisia olivat myös ”sima sekä muut pääasiallisesti vedestä, makeuttamisaineista, kasviuutteista, aromeista tai mausteista tehdyt juomat, joita pidetään kaupan pulloissa tai sifonia käyttäen tahi myyntipaikalla lasihin sekoittaen”. Veronalaisia olivat myös ”edellä mainittujen juomien tarjoilupaikalla tapahtuvaa valmistusta varten tehdyt puolivalmisteet, kuten siirapit, väkimehut<sup>227</sup>, ekstraktit, jauheet, pastillit ja muut kuivapakkaukset”.

#### **7.2.4 Arvoverojärjestelmästä yksikköverojärjestelmään 1950- ja 1960-lukujen vaihteessa**

Makeisten valmisteverotus perustui 1950-luvulle saakka määräaikaisina voimassa olleisiin lakeihin. Makeisveron säätäminen pysyväksi tuli ajankohtaiseksi vuonna 1953, jolloin katsottiin, että makeisveron tuotto oli muodostunut niin merkittäväksi, ettei siitä voitu ainakaan silloisissa oloissa enää luopua. Uusi laki makeisvalmisteverosta tuli voimaan vuonna 1954, jolloin veron määräämisen perusteet osittain muuttuivat. Veron määrä oli kuitenkin edelleen 40 % valmisteen verotusarvosta. Vuosina 1955–1957 olivat voimassa yksivuotiset lait, joilla vero korotettiin 50 %:iin. Korotusta perusteltiin teollisuusokerin hinnan alentumisella ja valtion kasvaneella varaintarpeella. Makeisverolaki korvattiin vuonna 1960 uudella lailla. Merkittävimpänä muutoksena oli se, että verotuksessa siirryttiin arvoverotuksesta yksikköverotukseen. Veromäärät säädettiin kuitenkin sellaisiksi, että veron kokonaistuotto pysyi ennallaan. Vero oli erisuuruinen suklaaryhmässä, karamelliryhmässä ja lakritsiryhmässä.

<sup>227</sup> Väkimehu on nykyisin hyvin harvinainen sana. Netistä väkimehu löytyy vain v. 1883 painetusta Ruotsalais-Suomalaisesta sanakirjasta, jossa sen synonyyminä on *esanssi*. Virvoitusjuomaverolaissa väkimehulla tarkoitettiin mehutiivistettä; ainakin ruotsinkielisessä lakitekstissä on sen paikalla *safikoncentrat*.



Vuonna 1940 säädetty virvoitusjuomaverolaki oli muuttamattomana voimassa 1950-luvun lopulle. Tällöin todettiin, että vaikka kaikkia virvoitusjuomia ei voitukaan enää pitää ylellisyshyödykkeinä, ei valmisteverotuksesta valtion talouden tila huomioon ottaen voitu luopua. Vanhan virvoitusjuomaverolain suurimpana ongelmana pidettiin arvoverojärjestelmää. Arvoverojärjestelmä korvattiinkin yksikköverojärjestelmällä uudessa laissa, joka tuli voimaan vuonna 1959. Jotta valtion tulot eivät olisi uuden järjestelmän seurauksena vähentyneet, asetettiin virvoitusjuomille aikaisemmin voimassa olleen keskimääräisen veron mukaiset markkamääräiset litraverot. Kivennäisvesien vero oli puolet muiden virvoitusjuomien verosta. Veroa ei edelleenkään kannettu kotimaisista marjoista, hedelmistä tai kasviksista valmistuista juomista.

### 7.2.5 Kehitys 1960- ja 1970-luvuilla

Sekä makeisten että virvoitusjuomien valmisteverotuksen tavoitteet olivat 1960-luvulle saakka lähinnä fiskaalisia. Vapaakauppasopimusten seurauksena nousivat esille myös ulkomaankauppapoliittiset ja kotimaisen tuotannon suojelemiseen liittyvät tavoitteet, kun myös makeisten ja virvoitusjuomien valmisteverolainsäädännössä otettiin käyttöön yhdistetty valmisteverojärjestelmä ja hinnanerojen tasausjärjestelmä. Kysymys oli vastaavanlaisesta menettelystä, jota oli toteutettu muiden maatalousperäisistä raaka-aineista jalostettujen tuotteiden osalta lailla eräiden leipomotuotteiden valmisteverosta. Makeisten osalta järjestelmä otettiin käyttöön vuonna 1964, ja se perustui aluksi yksivuotisina voimassa olleisiin lakeihin. Järjestelmä säädettiin pysyväksi vuoden 1966 lailla makeisvalmisteverosta.

Muutoin makeisten valmisteverotuksen kehitykselle 1960-luvun jälkipuoliskolla oli luonteenomaista verotuksen laajeneminen koskemaan uusia tuotteita. Kun kysymys oli tuotteista, joita ei voitu pitää varsinaisina makeisvalmisteina, siirrettiin vuodesta 1968 alkaen tällaisten tuotteiden valmisteverotus makeisvalmisteverolaista eräiden elintarviketuotteiden valmisteverosta annetun lain piiriin.

Seuraavana suurempana muutoksena oli heinäkuussa 1976 voimaan tullut markkamääräinen makeisveron korotus, jossa suk-

laaryhmän makeisten vero nousi 2,74 mk:sta 5,20 mk:aan kilolta, kuorutus suklaan vero 1,58 mk:sta 4,20 mk:aan, karamelliryhmän makeisten vero 1,60 mk:sta 4,20 mk:aan sekä lakritsiryhmän makeisten vero 1,50 mk:sta samoin 4,20 mk:aan kilolta.

Virvoitusjuomaverotukseen maatalousperäisten raaka-aineiden hinnaerotausjärjestelmä liitettiin vuotta myöhemmin kuin makeisverotukseen. Myös virvoitusjuomaverotuksessa verotuksen kohteet osittain laajenivat. Kotimaisista marjoista, hedelmistä tai kasviksista valmistettujen virvoitusjuomien verottomuus jouduttiin poistamaan, koska EFTA-sopimuksen perusteella tällaisesta syrjinnästä kotimaisen raaka-aineen hyväksi oli luovuttava.

Vuoden 1968 alusta virvoitusjuomien veroa korotettiin, kun veromäärien katsottiin jääneen selvästi jälkeen muissa veroissa tapahtuneesta kehityksestä.

Alkoholilainsäädännön kokonaisuudistus 1960-luvun lopulla vaikutti myös virvoitusjuomaverotuksessa. Tällöin, vuonna 1968, säädettiin virvoitusjuomaverosta uusi laki, jossa veron kohteeksi tuli niin sanottu I veroluokan olut. Tällaista olutta pidettiin tarkoituksenmukaisena verottaa virvoitusjuomien yhteydessä sen alhaisen alkoholipitoisuuden vuoksi.

Merkittävin 1970-luvulla virvoitusjuomien valmisteverotusta koskenut muutos oli vuoden 1976 alusta käyttöön otettu kertakäyttöpäällyksiin pakattujen virvoitusjuomien lisävero. Lisäveron tarkoituksena oli ympäristönsuojelulliset näkökohdat huomioon ottaen ehkäistä virvoitusjuoma- ja panimoteollisuuden siirtyminen yhä lisääntyvään kertakäyttöpäällyksien käyttöön. Lisävero otettiin käyttöön myös keskioluen ja vahvan oluen valmisteverotuksessa. Tällöin katsottiin, että kertakäyttöpakkauksiin pakattujen juomien lisävero yhdessä palautuspulloista maksettavan palautushyvityksen kanssa toimisi taloudellisena kannustimena käytön rajoittamiseksi.

Keskustelun terveystaloudelliset tavoitteista makeisverotuksen yhteydessä voidaan ainakin lainvalmisteluasiakirjojen perusteella katsoa alkaneen 1970-luvulla. Esimerkiksi hyväksyessään vuonna 1976 lain makeisveron väliaikaisesta muuttamisesta eduskunta edellytti hallituksen ryhtyvän kiireellisesti toimenpiteisiin, joilla makeisvero voitaisiin kohdistaa tarkoituksenmukaisesti eri tuotteisiin siten, että kansanterveydellisesti suositeltavimmat makeisvalmisteet, kuten

koivusokerituotteet, olisivat lievemmän verotuksen kohteena kuin muut makeisvalmisteet. Koivusokeria sisältävien makeisten eli ksytilolimakeisten lievämpi verotus saatiin kuitenkin toteutetuksi vasta 1990-luvun puolivälissä.

### **7.2.6 Kehitys 1980-luvulta 1990-luvun puoliväliin**

Vuonna 1980 tuli voimaan uusi laki makeisverosta. Sen säätäminen liittyi valmisteverolainsäädännön kokonaisuudistukseen. Toteutetut muutokset olivat pääasiassa lakitekniisiä. Vuonna 1983 toteutetun hinnanerotasausjärjestelmän uudistamisen yhteydessä siirrettiin makeisten hinnanerojen tasaaminen tapahtuvaksi elintarviketuotteiden valmisteverosta vuonna 1982 annetun lain nojalla. Koska makeisista kannettiin tämän jälkeen veroa kahden valmisteverolain perusteella, jouduttiin verorasituksen nousun pienentämiseksi alentamaan makeisverolain mukainen vero 3 mk:aan kilolta. Vuoden 1987 alusta makeisvero korotettiin 3,50 mk:aan kilolta. Koska hinnanerojen tasaaminen siirrettiin pois makeisverolain piiristä, verosta tuli jälleen lähes puhtaasti fiskaalinen. Terveyspoliittiset tavoitteet eivät olleet ennen vuotta 1995 esillä siten, että ne olisivat johtaneet lainmuutoksiin, vaikka tämänsuuntaisia toivomus- ja lakialoitteita esitettiinkin.

Vuonna 1980 tuli voimaan myös uusi laki virvoitusjuomaverosta. Virvoitusjuomavero jaettiin nyt perusveroon eli varsinaiseen virvoitusjuomaveroon sekä kertakäyttöpäällyksiin pakatuista virvoitusjuomista kannettuun lisäveroon. Jaon tarkoituksena oli ainoastaan erottaa kertakäyttöpakkauksiin pakattuihin virvoitusjuomiin kohdistuva vero aikaisempaa selvemmin varsinaisesta virvoitusjuomaveroista.

Vuonna 1982 otettiin käyttöön lisäveron porrastaminen kertakäyttöpakkauksen laadun ja sitä kautta pakkauksen ympäristölle aiheuttamien vahinkojen haitallisuuden mukaan. Lisäveroa oli suoritettava 3 markkaa litralta sellaisista virvoitusjuomista, jotka olivat lasista tai metallista valmistetuissa vähittäismyyntipakkauksissa, sekä 1 markka litralta muunlaisissa pakkauksissa olevista virvoitusjuomista.

Samoin kuin aiemmin makeisten nyt myös virvoitusjuomien osalta toteutettiin muutos, jossa virvoitusjuomien hinnanerojen tasaami-

nen tuli tapahtuvaksi elintarvikkeiden valmisteverosta annetun lain nojalla. Virvoitusjuomien osalta tämä muutos tuli voimaan vuonna 1985. Jotta virvoitusjuomien kokonaisverorasitus ja virvoitusjuomien keskinäiset hintasuhteet eivät olisi muuttuneet merkittävästi aikaisemmasta, virvoitusjuomaveron perusveroa alennettiin ja se säädettiin pääsääntöisesti kaikkien tuotteiden osalta yhtä suureksi eli 27 penniksi litralta. Kiinteässä muodossa olevien juoma-ainesten vero oli kuitenkin 2 markkaa kilolta.

Vuonna 1990 tuli voimaan virvoitusjuomaverolain muutos, jolla korotettiin muihin kuin metallisiin tai lasisiin vähittäismyyntipakkauksiin eli lähinnä muovipakkauksiin pakattujen virvoitusjuomien lisävero 1 mk:sta 2 mk:aan litralta. Samalla lisäverosta vapautettiin panttiin perustuvan talteenotto- ja kierrätysjärjestelmän piiriin kuuluvat juomat.

Ruotsissa toteutettiin vuonna 1993 uudistus, jossa luovuttiin sellaisista valtiontaloudelliselta merkitykseltään vähäisistä veroista, jotka eivät olleet välttämättömiä yhteiskunnallisen ohjauksen välineenä. Näin makeisvero ja virvoitusjuomavero siirtyivät siellä historiaan. Makeisverosta luopumista perusteltiin myös kilpailuneutraaliteettiin liittyvillä syillä. Verotuksen ulkopuolella oli sellaisia tuotteita (esim. perunalastut ja popcorn), jotka rinnastuivat kuluttajien mielestä verollisiin tuotteisiin. Hyvänä ratkaisuna ei pidetty tällöin sitä, että verotuskohteiden piiriä olisi laajennettu, koska silloin olisi muodostunut uusia, vaikeita verollisten tuotteiden määrittelyongelmia. Myös virvoitusjuomaverosta luopumista perusteltiin Ruotsissa kilpailuneutraaliussyillä ja rajausongelmilla. Virvoitusjuomiin rinnastettavia tuotteita olivat muun muassa postmix-tyyppiset juomat, joista ei kannettu veroa.

### **7.2.7 Suomi EU:n jäseneksi**

Suomen liittyminen EU:n jäseneksi vuoden 1995 alusta johti valmisteverolainsäädäntömme kokonaisuudistukseen. Vaikka makeis- ja virvoitusjuomaverojen valtiontaloudellinen merkitys oli muihin valmisteveroihin verrattuna pieni, ei näiden verojen kantamisesta EU-jäsenyydenkään jälkeen katsottu voitavan meillä luopua. Nyt

säädettiin kansallinen laki makeis- ja virvoitusjuomaverosta. Siihen sisällytettiin molempia veroja koskevat säännökset, koska niiden katsottiin olevan sisällöltään melko samanlaisia.

Virvoitusjuomaverotuksessa tapahtui EU-jäsenyyden myötä joitakin muutoksia. Aiemmin Suomessa ei kannettu eräistä kotimaisista marjoista valmistetuista virvoitusjuomista virvoitusjuomaveron perusveroa. Koska tällaisen verottomuuden tavoitteet liittyivät kotimaisen tuotannon suojaamiseen, ei verottomuutta EU-säännösten vuoksi sisällytetty enää uuteen lakiin. Tämä lisäsi verovelvollisten määrää.

Makeisten valmisteverotus säilyi pääosin entisen sisältöisenä. Siinä otettiin kuitenkin valtiovarainvaliokunnan mietinnön pohjalta käyttöön koivusokeria sisältävien makeisten eli ksylitolimakeisten verottomuus. Hallituksen esityksen yhteydessä valtiovarainvaliokunnassa käsiteltiin myös vuoden 1991 valtiopäivillä jätetyt aloitteet ksylitolimakeisten asemasta makeisverotuksessa. Lakialoitteen ksylitolimakeisten verottomuudesta oli allekirjoittanut yli 100 kansanedustajaa. Valtiovarainvaliokunta ehdottikin vapautettavaksi verosta ”sellaiset tuotteet, joiden kiistatta on osoitettu olevan hampaille terveellisiä”.

Verottomiksi säädettiin makeiset, jotka oli makeutettu koivusokerilla siten, että sen osuus tuotteen makeuttajista oli vähintään 50 %. Lisäksi edellytyksenä oli, että tuotteessa ei käytetty sakkaroosia, glukosia, tärkkelyssiirappia, hedelmäsokeria eikä muita helposti käymiskelpoisia bakteeriaineenvaihduntaan soveltuvia makeuttajia eikä sitruunahappoa tai muita vastaavia happoja, jotka aiheuttavat hampaiden kemiallista liukenemistä.

### **7.2.8 Makeisveron kumoaminen 1990-luvun lopussa**

Makeisvero poistettiin Suomen verojärjestelmästä vuonna 1999. Hallituksen esityksessä (HE 124/1998) todettiin, että yhdenmukaistettaessa valmisteverotusta koskevaa lainsäädäntöä Suomen valmistautuessa EU-jäsenyyteen kansallisen makeisveron kantamista oli jatkettu valtiontaloudellisista syistä.

Makeisten harmaatuontia pitivät kauppa ja makeisteollisuus makeisverotuksesta johtuvana ongelmana. Verottomasti maahantuo-

tujen makeisten katsottiin aiheuttavan kilpailun vääristymiä, koska niitä myytiin edullisemmin kuin verollisia makeisia. Viranomaiset eivät kuitenkaan olleet todenneet makeisveron kiertämisestä aiheutuneen merkittäviä ongelmia. Tutkitut rikokset olivat yleensä olleet vähäisiä ja niiden vaikutukset markkinoilla paikallisia. Myös makeisveron tuotto oli hieman noussut, eli suurimittaista salakuljetettujen makeisten myyntiä ei voitu katsoa esiintyvän.

Makeisverosta oli kansanterveydellisistä syistä vapautettu ksylitolilla makeutetut makeiset, joiden on todettu estävän hampaiden reikiintymistä. EU-säädökset kielsivät jäsenvaltioita määräämästä muiden jäsenvaltioiden tuotteille korkeampia veroja kuin samanlaisille kotimaisille tuotteille. Euroopan komissio oli lähettänyt Suomelle vuonna 1997 virallisen huomautuksen, jossa katsottiin, että Suomi oli rikkonut veloitteet pitäessään voimassa ksylitolimakeisten verovapauden suhteessa muihin tavallista sokeria sisältämättömiin, muilla sokerialkoholeilla kuin ksylitolilla, kuten sorbitolilla, makeutettuihin ja muista jäsenvaltioista peräisin oleviin makeisiin.

Suomi oli toimittanut komissiolle vastauksensa, jossa katsottiin, ettei kyse ollut tuontituotteita syrjivästä verosta. Ksylitolimakeisten verovapaus oli myönnetty makeisten sisältämien makeutusaineiden perusteella, ei makeisten alkuperän perusteella. Näin tuontimakeiset saivat saman veroedun kuin kotimaiset tuotteet, jos ne täyttivät laissa säädetty verottomuuden edellytykset. Suomessa myytiin sekä kotimaassa että ulkomailla valmistettuja ksylitolimakeisia. Toisaalta makeisveroa kannettiin merkittävästä määrästä kotimaisia sokerittomia makeisia, jotka oli makeutettu muulla kuin ksylitolilla.

Suomi oli saanut komissiolta myös makeis- ja virvoitusjuomaveron kantojärjestelmää koskevan epävirallisen huomautuksen. Siinä katsottiin, että toisesta jäsenvaltiosta vastaanotetut tuotteet olivat epäedullisemmassa asemassa kotimaasta tehtyyn hankintaan verrattuna. Kirjelmässä todettiin myös, että oli suhteetonta soveltaa samanlaisia säännöksiä vähäisten kansallisten valmisteverojen kantamiseen kuin tuottoisiin yhdenmukaistettuihin valmisteveroihin. Vastauksessaan komission epäviralliseen huomautukseen Suomi katsoi, että veron kantojärjestelmä oli mahdollisimman yksinkertainen eli pelkkä veron maksaminen riitti. Se, joka toi tuotteita toisesta jäsenvaltiosta, ei joutunut syrjivän veron kohteeksi.

Edellä mainittujen kansallisesta valmisteverosta Suomen makeismarkkinoille aiheutuvien ongelmien vuoksi hallitus esitti makeisverosta luopumista.

Makeisveron kumoaminen ei näy synnyttäneen eduskunnassa minkäänlaista vastustusta, ja valtiovarainvaliokunnan mietintökin oli tältä osin yksimielinen. Samalla kertaa valiokunnassa käsiteltiin myös kokoomuksen *Timo Ihamäen* lakialoite, jossa ehdotettiin koko makeis- ja virvoitusjuomaverolain kumoamista (siis myös virvoitusjuomien osalta) muun muassa seuraavasti: ”Aloitteessa ehdotetaan, että laki makeis- ja virvoitusjuomaverosta kumotaan ja näiden verojen perinnästä luovutaan. Verojen tuotto on valtiontaloudellisesti varsin vähäinen, mutta verot rasittavat etenkin lapsiperheiden elinkustannuksia ja suomalaista elintarviketeollisuutta. Sitä paitsi on osoitettavissa, että verojen poistamisesta aiheutuvat menetykset valtiontaloudelle ovat suhteellisen nopeasti korvattavissa tuotteiden kysynnän johdosta lisääntyneinä verotuottoina.”

Makeisvero kumottiin vuoden 1999 alusta, mutta virvoitusjuomaverot säilytettiin. Samalla lain nimi muutettiin laiksi virvoitusjuomaverosta, koska makeiset eivät siihen enää kuuluneet.

### 7.2.9 Makeisveron ylösnousemus 2011

Makeisvero herätettiin Suomessa uudelleen henkiin vuoden 2011 alusta. Hallitus (HE 148/2010) perusteli tätä fiskaalisilla syillä, mutta asian käsittelyn yhteydessä esillä olivat myös terveystaloudelliset näkökohdat.

Hallitus totesi väitetyn, että ehdotettu vero syrjisi joitakin yrityksiä ja vääristäisi näin elintarvikealan yritysten välistä kilpailua ja että siksi jotkut esittivät, että veropohjaa tulisi laajentaa muihin samankaltaisiin tuotteisiin, kuten kekseihin, makeisiin leivonnaisiin, hilloihin ja jogurttihin. Tätä hallitus ei kuitenkaan esittänyt.

Hallitus sanoi esityksensä tavoitteena olevan, että vero kohdistuisi tasapuolisesti kaikkiin makeisiin, jäätelöön ja alkoholittomiin juomiin. Tavoitteena oli myös, että veronkantojärjestelmä olisi riittävän yksinkertainen ja yksiselitteinen.

Hallitus totesi, että makeisten tavoin sokeria sisältäviä elintarvikkeita olivat esimerkiksi keksit, kakut, jäätelö, kuivatut ja mahdollisesti

kuorrutetut hedelmät ja vihannekset, hillot, murot ja perunalastut. Erityisesti keksit ja muut leipomatuotteet koettiin usein makeisten kaltaisiksi tuotteiksi. Kakkujen, leivosten, pullien, keksien sekä muiden niiden kaltaisten makeiden leipomatuotteiden verottaminen oli kuitenkin ongelmallista, koska erilaisia makeita leipomatuotteita ei luokiteltu yhdistetyssä nimikkeistössä omiksi alanimikkeikseen. Makeat leipomatuotteet sisältyivät tullitariffin nimikkeeseen numero 1905, joka sisälsi myös sellaisia tuotteita, joita ei voitu pitää makeisten kaltaisina; tästä esimerkkeinä ruokaleipä ja muut suolaiset leipomatuotteet. Veronalaisten tuotteiden rajaaminen ryhmästä numero 1905 siten, että vältettäisiin samankaltaisten tuotteiden erilainen kohtelu, olisi erittäin vaikeaa. Epätarkkuus veron kohteena olevan tuotteen määritelmässä aiheuttaisi epävarmuutta siitä, kuuluko tuote verotuksen piiriin.

Erityisen ongelmallinen oli hallituksen esityksen suhtautuminen terveyspolitiikkaan. Esityksen perusteluissa todettiin, että lausunnoissa oli otettu kantaa ehdotuksen terveysvaikutuksiin puolesta ja vastaan. Lausunnoissa katsottiin, että ehdotus edistää kansalaisten terveyttä ja on siksi kannatettava. Toisaalta lausunnoissa katsottiin epäkohdaksi, että verotus kohdistuisi myös terveellisiin lähde- ja kivennäisvesiin ja ksylitolituotteisiin. Lisäksi katsottiin, ettei sokerin eikä minkään muunkaan yksittäisen elintarvikkeen yhdistämiselle lihavuuden yleistymiseen ollut perusteita. Hallitus totesi, että esityksen tarkoituksena oli valtion tulojen kasvattaminen eikä esitykselle ollut asetettu terveystavoitteita.

Makeisten ja jäätelön valmisteveron käyttöönoton ja virvoitusjuomaveron korotuksen avulla verotuoton arvioitiin kasvavan vuositasolla 100 miljoonaa euroa. Makeisten, jäätelön ja virvoitusjuomien valmisteveron vuosittaisen verotuoton arvioitiin olevan yhteensä noin 135 miljoonaa euroa, josta makeisten ja jäätelön osuus olisi 75 miljoonaa euroa ja virvoitusjuomien 60 miljoonaa euroa. Tämä on 2,6 % valmisteverotuloista ja 0,4 % kaikista verotuloista.

Kun hallituksen esitystä valtiovarainvaliokunnan verojaostossa käsiteltiin, *Linnakangas* kritisoi 16-sivuisessa lausunnossaan voimakkaasti esitystä neutraaliusongelmista ja ehdotti myös perustuslakivaliokunnan lausunnon pyytämistä, mutta tätä ei katsottu aiheelliseksi. Laki hyväksyttiin, vaikka kymmenen vuotta haudassa maan.



makeisveron ylös kaivamisen voitiin sanoa muistuttavan ruumiinhäpäisyä ja lakiehdotusta voitiin pitää tavoitteiltaan ristiriitaisena, sisäisesti epä johdonmukaisena ja osumatarkkuudeltaan kehnona.

Laki makeis-, jäätelö- ja virvoitusjuomaverosta tuli voimaan vuoden 2011 alussa. Verotaulukot olivat lain liitteenä. Kesällä 2011 toimintansa aloittaneen niin sanotun sixpack-hallituksen ohjelmassa luvattiin laajentaa makeisten ja jäätelön valmisteveron pohjaa ja nostaa verotasoa ja näin lisätä valtion verotuloja. Makeisten ja jäätelön valmisteveron korvaaminen sokeriverolla luvattiin selvittää. Sokeriverotyöryhmä teki toimeksiantonsa mukaisen työn ja pohti vaihtoehtoisia sokeriveromalleja. Mutta myös työryhmän raportin mukaan (Valtiovarainministeriön julkaisuja 3/2013) sokeriveron toteuttamisessa olisi suuria vaikeuksia.

Vuonna 2015 makeis-, jäätelö- ja virvoitusjuomaveron tuotoksi arvioitiin 256 miljoonaa euroa, josta juomista 147 miljoonaa euroa sekä makeisista ja jäätelöstä 109 miljoonaa euroa.

### **7.2.10 Makeisveron uudelleen hautaaminen**

Hallitus on päättänyt, että makeisilta ja jäätelöltä poistetaan vero vuoden 2017 alusta. Virvoitusjuomien vero on tarkoitus säilyttää, mutta veronalaisten tuotteiden piiriä tarkistetaan.

Makeisten ja jäätelön verosta luopumista perustellaan sillä, että verosta on tehty komissiolle kaksi valtioneuvostonkäsittelyä. Toistaiseksi epävirallisessa menettelyssä komissio on ilmoittanut Suomelle, että se pitää nykymuotoista, tullinimikkeisiin sidottua ja valtionaloudellisin perustein kannettavaa veroa valtioneuvostonkäsittelyjen vastaisena. Vero ei komission mukaan kohtelee samankaltaisia tuotteita veron tavoitteen kannalta neutraalisti ja sisältää siksi valtioneuvostoksi katsottavaa valikoivaa verotukea veron ulkopuolelle jääville tuotteille. Komissio katsoo, että muutokset veropohjaan ovat välttämättömiä. Jos verojärjestelmän katsotaan sisältävän kiellettyä valtioneuvostoa, riskinä on veron takaisinperintä veron ulkopuolelle jääneiltä tuotteilta kymmeneltä vuodelta korkoineen. Veropohjan laajentaminen uusiin tuoteryhmiin merkitsisi lisääntyvää hallinnollista taakkaa veron piirissä oleville toimijoille eikä välttämättä ratkaisisi neutraalisuusvaatimusta.

Vrt. *Lauri Hannikainen*, HS 24.4.2016 C 23: ”[- -] Suomen hallitus ilmoitti, että makeisvero aiotaan poistaa, koska Euroopan komissio katsoo makeisveron olevan valtiontukisääntöjen vastainen. Se mukamas vääristää tuotannon eri alojen yhdenmukaisia kilpailuehtoja. Suomen hallitus aikoo siis alistua kiltisti komision taloudellista vapautta korostavaan näkemykseen. [- -] Ja elintarviketeollisuuteen saadaan uusia työpaikkoja – samoin terveydenhoitoon. [- -] Kuten lukija varmaan arvasikin, tämä oli hölmöläistarina.”

### 7.2.11 Korvaavista verotuloista

Makeis- ja jäätelöverotuoton menetyksen korvaavista keinoista päätetään viimeistään vuoden 2017 talousarviopäätösten yhteydessä. Menetettävä makeis- ja jäätelöveron vuotuinen tuotto runsaat 100 miljoonaa euroa voitaisiin kerätä esimerkiksi lisäämällä merkittävästi virvoitusjuomaveroa tai tiukentamalla hieman valtion tuloverotusta taikka korottamalla arvonnäisäverotusta yleisesti tai elintarvikkeiden osalta. Hallitus päätti kuitenkin 5.4.2016, että makeisveron kumoamisesta johtuva verotulojen väheneminen korvataan polttoaineveroa korottamalla. Se olikin helppo ratkaisu, kun öljyn hinta oli laskenut olennaisesti.

## 7.3 Suola, sokeri, kahvi ja tee verokarhun ravintona<sup>228</sup>

### 7.3.1 Suolavero<sup>229</sup>

Roomalaislegioonissa osa palkasta maksettiin suolana (*salarium argenti* eli suolaraha). Tästä juontaa myös englanninkielinen termi *salary*, joka tarkoittaa palkkaa. Latinankielisen sanan *sal* arvellaan olevan alkuperänä myös roomalaiselle sanalle *salute*, joka taas liitetään arabialaiseen rauhaa tarkoittavaan *salaam*-sanaan. Vallanpitäjät ymmärsivät

<sup>228</sup> Tämän jakson pohjana on *Juannon ja Linnakankaan* kirjoitus Verotus-lehdessä 2016 s. 360 ss.

<sup>229</sup> Suolasta ja suolaveroista ks. netistä mm. Saltlife ja Wikipedia.

hyvin pian, että koska suola on ihmisille elintärkeää, siitä saa hyvän ja säännöllisen tulojen lähteen. Suola pantiin verolle ensimmäisenä Kiinassa, noin vuonna 2200 eaa. Suola olikin ihmiskunnan ensimmäisiä verokohteita.

Suolavero on historiallinen vero, jota valtio on kantanut ruoka-suolan kulutuksesta. Sen muotoja ovat olleet tuottajilta kannettava tuotantovero, suolatulli ja suolamonopoli. Suolaa on verotettu jo antiikin Kreikassa ja Roomassa, ja sitä on pidetty menneinä vuosisatoina sopivana verotuksen kohteena sen käytön yleisyyden ja välttämättömyyden vuoksi. Suolan verottaminen rasitti kuitenkin köyhiä enemmän kuin varakkaita.

Suolan tuotantoveroa ja suolatullia on käytetty esimerkiksi Alan-komaissa, Ranskassa ja Saksassa. Suomessa on ollut käytössä suolatulli, samoin Espanjassa, Norjassa, Portugalissa, Tanskassa, Venäjällä ja Yhdysvalloissa. Kaikissa näissä maissa on verotettu vain ihmisten käyttämää suolaa. Muu suola on ollut verosta vapaata, ja se on tehty ihmisille kelpaamattomaksi denaturoimalla.

Suolamonopoli on vanha ja yleisesti käytössä ollut suolaverotuksen muoto. Siinä valtiolla oli yksinoikeus suolan tuottamiseen eli tuotantomonopoli, tai yksinoikeus suolakaupan harjoittamiseen, kauppamonopoli, taikka yksinoikeus kumpaiseenkin eli täysmonopoli. Monopolin avulla valtio poisti vapaan kilpailun ja saattoi näin yksin määrätä suolan hinnan. Kauppamonopolissa valtiolla oli yksinoikeus suolan maahantuontiin. Myydessään suolaa tukkukauppiaille valtio lisäsi hintaan suolaveron osuuden. Seuraavaksi vero siirtyi jälleenmyyjän ja lopulta kuluttajan maksettavaksi. Suolan täysmonopoli on ollut käytössä Italiassa, Itävalta-Unkarissa, Kreikassa ja Romaniassa. Kauppamonopolia on käytetty Serbiassa, Sveitsissä ja Turkissa.

Suolakonskriptio taas oli järjestelmä, jossa jokaisen talouden oli ostettava henkilömäärän mukaan säädetty määrä suolaa valtion varastosta. Tällainen verojärjestelmä oli esimerkiksi Ranskassa käytössä ollut *gabelle*, jonka Filip VI otti käyttöön vuonna 1343. Tämä raskas ja siksi hyvin vihattu vero oli Ranskassa voimassa vuoteen 1790. Se oli osasyynä Ranskan vuoden 1789 vallankumoukseen. Suolaverolla oli osuutensa myös yhtenä Intian itsenäistymistaistelun alkusysäyksenä. Keväällä 1930 Intiassa nimittäin järjestettiin suolamarssi, jolla vastustettiin brittien kantamaa suolaveroa. Marssin aloitti Mahatma

Gandhi, ja osallistujia oli noin 60 000. Marssijat keittivät suolaa merivedestä ja kieltäytyivät maksamasta suolaveroa aiheuttaen näin valtion kassaan vajeen.

Suolatullin merkitys oli 1800-luvulla Suomessakin hyvin merkittävä. Esimerkiksi vuosina 1860–1870 tuontitulleista, jotka muodostivat lähes puolet verotuloista, kertyi 8 % suolasta. Suolatullin jäljet näkyvät vieläkin Helsingissä. Keisari Aleksanteri I nimittäin määräsi vuonna 1814 suolatullin karttuvista varoista osan luovutettavaksi rahastoon ”kahden kirkon rakentamiseksi Helsingin kaupungissa, toisen kreikkalaisen, toisen luterilaisen uskon tunnustajia varten”.

### 7.3.2 Sokeriverot<sup>230</sup>

#### 7.3.2.1 Makeisten ja virvoitusjuomien verosta

Ruotsi-Suomessa vuonna 1716 annetulla asetuksella makeiset oli säädetty eräänlaisen ylellisyysveron kohteeksi. Suomen nykyisen kaltainen makeisvero on peräisin 1920-luvun puolivälistä. Veron käyttöönottoa perusteltiin erityisesti valtiontaloudellisilla syillä. Makeisia pidettiin sopivana verokohteena sen vuoksi, että niitä voitiin yleensä pitää ylellisyystavaroina.

Virvoitusjuomaverot tuli verojärjestelmäämme vuonna 1940. Veron käyttöönoton taustalla oli valtion vaikea taloudellinen tilanne. Virvoitusjuomia pidettiin sopivana verotuskohteena niiden ylellisyysluonteen vuoksi, ja virvoitusjuomat rinnastettiin tässä makeisvalmisteisiin.

Makeisvero kumottiin 1990- ja 2000-lukujen vaihteessa erityisesti EU-oikeudellisten ongelmien vuoksi, mutta se palautettiin entisen kaltaisena vuoden 2011 alussa. Hallitus on päättänyt, jälleen erityisesti EU-oikeudellisten ongelmien vuoksi, esittää makeisveron kumoamista vuoden 2017 alusta. Tästä johtuva verotulojen vähentyminen korvataan korottamalla nestemäisten polttoaineiden valmisteveroa. Kun mietitään, mitä yhteistä on makeisilla ja poltonesteillä, voidaan todeta niissä kummassakin olevan energiaa!

<sup>230</sup> Sokeriveroista ks. tarkemmin *Juanto* (1993) ja *Juanto* (1998).

### **7.3.2.2 Fiskaalinen sokerivero 1939–1949**

Vuonna 1939 säädetyin sokeriveron säätämisen taustalla olivat sodan aiheuttamat poikkeukselliset olot ja valtion lisääntynyt varaintarve. Kotimainen raakasokerin tuotanto, jota valtio oli aikaisemmin joutunut monella tavoin tukemaan, muodostui maailmansodan vuoksi tapahtuneen sokerin yleisen hinnannousun sekä kotimaisen sokerin suojatullin korotuksen takia vuoden 1939 lopulla poikkeuksellisen edulliseksi. Tässä tilanteessa pidettiin kohtuullisena, että kotimainen sokeriteollisuus joutui osallistumaan valtion rahantarpeen tyydyttämiseen. Nyt säädetty valmistevero ei siis kohdistunut maahan tuotuun sokeriin, vaan veroa kannettiin vain Suomessa sokerijuurikkaasta valmistetusta raaka- eli kidesokerista.

Laki sokerista suoritettavasta verosta oli aluksi voimassa vuoden 1940 loppuun, mutta lain voimassaoloa jatkettiin vuodeksi kerrallaan kesäkuun 1949 loppuun saakka. Sokeriveroa kannettiin fiskaalisista syistä; tosin vuoden 1939 jälkeen hallituksen esityksissä ei näihin valtiontaloudellisiin syihin nimenomaisesti viitattu.

### **7.3.2.3 Maatalouspoliittinen sokerivero 1975–1994**

Sokeriveroa alettiin kantaa Suomessa seuraavan kerran vuonna 1975, jolloin tuli voimaan laki sokerijuurikkaasta valmistettujen tuotteiden valmisteverosta. Tämän sokeriveron pääasiallinen tavoite ei ollut valtiontaloudellinen, vaan vero liittyi kotimaisen sokerintuotannon edistämiseen eli Suomen maatalouspolitiikkaan. Veron tuotolla katettiin kotimaisen sokerintuotannon tuen tarvetta.

Tukijärjestelmässä oli olennaista, että vaikka kotimaisten ja ulkomaisten raaka-aineiden hinnat poikkesivatkin toisistaan, oli sekä kotimaisesta sokerijuurikkaasta valmistetun että ulkomaisesta ruokosokeriraaka-aineesta valmistetun sokerin hinnat pyritty pitämään samana. Valmisteverotus kytkettiin tähän järjestelmään heinäkuussa 1975.

Sokeriveron kantamisesta kuitenkin luovuttiin väliaikaisesti 13.10.1975 lukien vuoden 1976 heinäkuun alkuun saakka. Tänä aikana oli tullut voimaan vuonna 1976 annettu uusi laki sokerituotteiden valmisteverosta. Uuden lain säätämisellä oli yhteyksiä edellisenä vuonna kotimaisen sokerin tuotannosta annettuun lakiin. Tuolloin

käyttöön otetussa sokerin hintajärjestelmässä kannettiin sekä maahan tuoduista että maassa valmistetuista sokerituotteista valmisteveroa. Toisaalta valtion tulo- ja menoarvioon otetulla määrärahalla tuettiin juurikassokerituotantoa silloin, kun juurikassokerin omakustannushinta oli vahvistettua tuottajan verotonta myyntihintaa korkeampi. Silloin kun ulkomaisesta raakasokerista valmistetun sokerin omakustannushinta oli vahvistettua tuottajan verotonta myyntihintaa korkeampi, määräraha käytettiin tuontisokerin hinnan alentamiseen.

Valmisteveron suuruus oli tarkoitus määrätä siten, että veron tuotto kattoi kokonaisuudessaan kotimaisen juurikassokerituotannon tukemiseen tai – hintasuhteen niin vaatiessa – ulkomaisesta raakasokerista valmistetun tuotteen hinnan alentamiseen tulo- ja menoarviossa osoitettavan määrärahan.

Vuonna 1980 voimaan tullut laki sokeriverosta liittyi valmisteverolainsäädännön kokonaisuudistukseen. Sokerin valmisteverojärjestelmä säilyi uuden lain säätämisestä huolimatta pääosin entisessä muodossaan. Laki säädettiin aluksi olemaan voimassa vuoden 1983 loppuun, mutta myöhemmin lain voimassaoloaikaa jatkettiin vuoden 1988 loppuun, sitten vuoden 1991 loppuun ja viimein vuoden 1994 loppuun. Tuona aikana tehtiin lähinnä vain veromäärää koskevia muutoksia.

Maatalouspoliittisten valmisteverojen kantamisen lähtökohdat muuttuivat olennaisesti EU-jäsenyyden myötä, ja vuoden 1995 alusta sokeriverolaki kumottiin. Sokerin verotuksen tavoitteet olivat olleet ennen EU-jäsenyyttä sellaisia, että verotus olisi ollut periaatteessa mahdollista järjestää kansallisella valmisteverolla. Verotuksen valvonnan käytännön toteuttamiseen katsottiin kuitenkin liittyvän sellaisia ongelmia, ettei veron säilyttämistä pidetty perusteltuna. Hallitus totesi, että Suomeen tuodaan paljon sokeria raaka-aineena sisältäviä tuotteita tai luonteeltaan niitä korvaavia tuotteita. Tällöin myös ne olisi tullut ottaa yhdenmukaisesti verotuksen piiriin. Vastaavasti kaikkien verollisten tuotteiden vienti olisi ollut vapautettava verosta. Koska tuojia ja viejiä olisi ollut määrällisesti paljon, olisi verotuksen toimittaminen rajavalvonnan puuttuessa ollut vaikeaa. Tämän katsottiin johtavan siihen, että kotimainen teollisuus olisi joutunut huonompaan asemaan.

#### **7.3.2.4 Terveyspoliittinen sokerivero**

Valtiovarainministeriö asetti 21.12.2011 sokeriverotusta selvittävän työryhmän, jonka tehtävänä oli selvittää sokeriveron käyttöönoton edellytykset.

Asetetun sokeriverotyöryhmän raportissa (Valtiovarainministeriön julkaisuja 2/2013) selvitettiin sokerin verottamista valtion verotulojen kartuttamiseksi ja terveellisen ravitsemuksen edistämiseksi sekä nykyisen makeisveron toimivuutta ja mahdollisuuksia veropohjan laajentamiselle vaihtoehtona sokeriverolle.

Työryhmä korosti, että terveysongelmia ei voida ratkaista pelkästään sokeria verottamalla. Terveiden edistämisen tavoitteen saavuttaminen edellyttäisi verotuksen ohella muita tehokkaita toimia sekä sitä, että sokerin ohella tarkasteltaisiin muitakin ravintoaineita, esimerkiksi tyydyttyynyttä rasvaa ja suolaa.

Työryhmä totesi, että alhaisella verotasolla veron vaikutus tuotteen hintaan jää vähäiseksi, jolloin vero ei myöskään ohjaa kuluttajien valintoja. Jos taas verotaso asetetaan ohjausvaikutuksen näkökulmasta riittävän korkeaksi, kulutuksen muutoksilla voi olla merkittäviä (kielteisiä) vaikutuksia kotimaiseen elintarviketeollisuuteen.

Työryhmä vertaili kolmea veromallia sekä arvioi niiden soveltuvuutta ja vaikutuksia. Se esitteli kokonaissokeripitoisuuden perustuvan veromallin, makeisveron kaltaisen veromallin ja näiden yhdistelmämallin. Yhdistelmämalli olisi terveyden edistämisen kannalta optimaalinen, makeisveromalli taas käytännössä toteuttamiskelpoisen. Sekä sokeriveromalli että yhdistelmämalli aiheuttaisivat merkittävän hallinnollisen taakan veron piiriin tuleville verovelvollisille.

Vaikka sokerivero on oikeudellisestikin hyvin ongelmallinen, jotkut uskovat siihen yhä. Hyvässä uskossa on esimerkiksi Terveiden ja hyvinvoinnin laitos (THL), joka esittää makeisilta ja jäätelöiltä vuoden 2017 alussa poistuvan veron tilalle elintarvikkeiden sokeripitoisuuden pohjautuvaa veroa. Esitystä perustellaan terveysvaikutuksilla. THL uskoo ehdottamansa sokeriveron menevän läpi EU:ssakin, koska sen tarve perustellaan terveyssyillä. THL vetoaa siihen, että Unkarissa on vastaavanlainen vero ja sen perustelut ovat terveyspohjaiset, eikä komissio ole siihen puuttunut.

### 7.3.3 Kahvivero<sup>231</sup>

#### 7.3.3.1 Ylellisyysverotusta ja kieltolakeja 1700-luvulla

Kahvi joutui verotuksen kohteeksi jo pian sen jälkeen, kun se tuli 1700-luvun alkupuolella Ruotsi-Suomessa tunnetuksi. Kahvin kulu- tuksesta alettiin vuonna 1716 kantaa ylellisyysveroa. Suomeen kahvi ei ollut kuitenkaan vielä tuolloin sanottavasti levinnyt. Vuonna 1747 säädetty vero kahvin kuluttajille sen sijaan vaikutti myös Suomessa: veroa maksavia kahvinjuojia oli Suomessa esimerkiksi vuonna 1750 sentään 116.

Veron suuruus riippui yhteiskuntaluokasta ja asuinpaikasta. Veroa ei tarvinnut maksaa, kun kahvin juonti tapahtui lääkärin määräyk- sestä. Merkantilismin hengen mukaisesti veron taustalla oli pyrkimys vähentää kahvin kulutusta ja sitä kautta tarvetta kahvin maahantuon- tiin. Vireillä oli myös hankkeita kotimaisten korvikkeiden käytön suosimiseksi.

Verolla ei kuitenkaan onnistuttu vähentämään maahantuontia. Vuonna 1756, talonpoikaissäädyn voimakkaalla tuella, säädettiin- kin kahvin maahantuonnin ja käyttämisen kieltänyt laki. Talonpo- jat olivat kuohuksissaan, kun heiltä oli vähän aikaisemmin kielletty viinanpoltto-oikeus, ja he kostivat nyt ajamalla lävitse kahvinkiellon.

Kieltolaki kumottiin jo vuonna 1761, ja kahville säädettiin tuonti- vero. Kahvikysymys oli kuitenkin ongelmallinen koko 1700-luvun loppupuolen, ja kieltolakikin oli käytössä vielä useaan otteeseen.

#### 7.3.3.2 Säännöstelyn ulkopuolisen kahvin vero vuosina 1939–1942 ja 1948–1954

Autonomian aikana kahvista ei kannettu Suomessa muuta veroa kuin tullia.

Vaikka kahvin tulli oli meillä korkea, piti ylellisyysveroja tutkinut *Ilm. Kovero* 1930-luvun alussa mahdollisena kahvin verotuksen korot- tamista. Pahimmaksi vaikeudeksi mainittiin salakuljetusvaara.

Erityisen kahviveron käyttöönotto Suomen itsenäisyyden aikana ajoittuu toisen maailmansodan aiheuttamiin poikkeuksellisiin oloi-

<sup>231</sup> Kahviveron historiasta ks. *Juanto* (1994) s. 332 ss.



hin. Kahvi oli sokerin ohella ensimmäisiä tuotteita, joita ryhdyttiin tuolloin säännöstelemään. Kahvin säännöstelyä pidettiin kiireellisenä asiana, koska maahantuonti kulutti niukkoja valuuttavaroja. Säännöstely aloitettiin 28.10.1939, jolloin kansanhuoltoministeriö sai oikeuden vahvistaa kahvin ylimmät myyntihinnat. Tämä oikeus ei koskenut vapaaseen kauppaan laskettua niin sanottua verokahvia.

Kahvin kulutusta ei kuitenkaan katsottu tarpeelliseksi saattaa kokonaan säännöstelyn piiriin, vaan katsottiin olevan syytä rajoitettussa määrin sallia ostaa kahvia myös vapaassa kaupassa. Koska tällaisen vapaaseen kauppaan jätetyn kahvin käyttöä säännöstelyn aikana pidettiin ylellisyysluonteisena, katsottiin perustelluksi kantaa siitä veroa valtion vaikean taloudellisen tilanteen helpottamiseksi. Vapaassa kaupassa ollutta kahvia kutsuttiin verokahviksi erotukseksi säännöstelyn piiriin kuuluneesta korttikahvista.

Laki kahvista suoritettavasta verosta hyväksyttiin eduskunnassa yksimielisesti. Lain (kolmannessa) käsittelyssä esitettiin vain yksi puheenvuoro. Siinä kiinnitettiin huomiota siihen valtiovarainvaliokunnan mietinnössä esitettyyn kannanottoon, että verokahvia voitiin myydä vasta kun säännöstelyn edellyttämä määrä kahvia oli taattu kaikille kuluttajapiireille. Eduskunnan vastaukseen sisältyi samansisältöinen lausuma. Eduskunta edellytti valtiovarainvaliokunnan mietinnön mukaisesti, että säännöstelyn ulkopuolella ollut verokahvi oli pidettävä rajoituksitta tai sen kulutusta mahdollisimman vähän rajoittaen vapaassa kaupassa. Kansanhuoltoministeriön tarkoituksena oli ollut, että ainakin ensin verokahvia olisi myyty vain ravintoloille, juhliin ja edustustarkoituksiin.

Kahviveroa kannettiin paahdetusta kahvista 40 mk kilolta, ja veroa oli velvollinen suorittamaan asianomainen paahtimo. Verokahvia saivat pakata vain ne paahtimot, joille kansanhuoltoministeriö oli antanut siihen luvan. Valvonnan helpottamiseksi vain Suomessa toimivat paahtimot saivat valmistaa ja laskea kauppaan verokahvia. Verokahvi tuli aluksi kaupassa maksamaan noin 90–110 mk kilolta.

Laki kahviverosta oli aluksi voimassa vuoden 1940 loppuun. Vuonna 1940 kahvivero tuotti 1,5 % valtion kaikista verotuloista. Kahviverolain voimassaoloa jatkettiin vielä vuosiksi 1941 ja 1942. Tämä osoittautui kuitenkin fiskaaliselta kannalta turhaksi, sillä kahvin saatavuuden heikkenemisen vuoksi kahvia ei laskettu enää vapaaseen

kauppaan, minkä vuoksi veron tuotto oli vuonna 1941 minimaalinen ja vuonna 1942 veroa ei kertynyt enää lainkaan.

Vuoden 1941 jälkeen seuraava kahvierä saatiin Suomeen vasta 1940-luvun puolivälissä. Kahvivero otettiin uudelleen käyttöön vuonna 1948, kun kahvia oli jälleen paremmin saatavilla. Vero säädettiin valtiovarainvaliokunnan aloitteesta, kun valiokunta vuoden 1948 tulo- ja menoarvion käsittelyn yhteydessä katsoi, ettei tulo- ja menoarviota ollut mahdollista saada tasapainoon ilman valtion tulojen huomattavaa lisäämistä. Kahviveroa kannettiin paahdetusta kahvista 800 mk kilolta, jolloin kahvin kilohinnaksi laskettiin muodostuvan 2 000 mk.

Kun valtion taloudellinen tilanne vaati kahveron säilyttämistä vuoden 1948 jälkeenkin, hallitus ehdotti lain pysyväksi säätämistä. Tämä ei kuitenkaan toteutunut, vaan kahviveroa jatkettiin yksivuotisten lakien nojalla. Veromääriä muutettiin useasti. Suurimmillaan kahveron tuotto oli vuonna 1949, jolloin se oli 2,02 % valtion kaikista verotuloista.

Joulukuussa 1949 annetulla valtioneuvoston päätöksellä vahvistettiin ensimmäisen kerran ylin vähittäismyyntihinta myös verokahville. Kahviveroa oli alun perin tarkoitus kantaa vapaaseen kauppaan jätetystä kahvista. Syyskuussa 1950 annetulla päätöksellä verokahvin vapaa myynti lopetettiin kuitenkin väliaikaisesti ja myös verokahvia alettiin jakaa korttia vastaan.

Vuonna 1951 kahverolakia muutettiin siten, että veroa alettiin kantaa myös paahdetusta tai paahdamattomasta kahvista, joka tuotiin maahan muussa tarkoituksessa kuin säännöstelltyyn kulutukseen.

Kahvin säännöstely päättyi maaliskuussa 1954, jolloin kumottiin myös kahverolaki. Senkin jälkeen kahvista kannettiin tullia ja liikevaihtoveroa.

### 7.3.4 Teevero

Kuten edellä on selvitetty, suolavero vaikutti Intian itsenäistymiseen. Teellä puolestaan on ollut osuutta Amerikan yhdysvaltain itsenäistymiseen. Saadakseen siirtokunnat tunnustamaan Britannian verotusoikeuden Britannian parlamentti salli vain verollisen teen viennin. Amerikkalaisten protestien ja boikotin vuoksi teelaivat joutuivat

palaamaan lastiaan purkamatta takaisin paitsi yksi laiva, joka jäi Bostonin satamaan odottamaan purkamista. Illalla 16.12.1773 laivaan hiipi 60 intiaaneiksi pukeutunutta bostonilaista. He heittivät teelaatikot mereen, eivätkä tullimiehet pystyneet sitä estämään. Tapahtuma oli amerikkalaisten vastalause Ison-Britannian määräämiä veroja vastaan. Britit puolestaan pitivät Bostonin tapahtumia kapinana, tekivät vastatoimia, jotka johtivat vastaboikotteihin, ja lopulta lähettivät vuonna 1775 sotaväkeä kukistamaan niskuroijat, mikä johti vuosien sotaan ja Yhdysvaltain itsenäisyysjulistukseen.<sup>232</sup>

Teekutsuliike (Tea Party Movement) on nykyisin yhdysvaltalainen konservatiivinen liike, joka haluaa supistaa julkista sektoria. Liikkeen nimessä ”Tea” tulee sanojen *Taxed Enough Already* (”on jo verotettu tarpeeksi”) alkukirjaimista ja viittaa Bostonin teekutsuihin.

## 7.4 Ravintorasvan, elintarvikkeiden, rehujen, lannoitteiden ja jätteiden valmisteverot

### 7.4.1 Ravintorasvavero

Kun pohditaan, pitäisikö kansanterveydellisistä syistä säätää rasvavero, on hyvä muistaa, että ravintorasvan valmistevero ei ole uusi keksintö, vaan sellainen vero oli meillä käytössä EU-jäsenyyteen asti. Jos rasvavero palaisi verojärjestelmäämme, kysymyksessä ei kuitenkaan olisi ylösnousemus samalla tavalla kuin oli henkiin herätetyssä (mutta nyt taas kuolemaan valmisteltavassa) makeisverossa. Pikemminkin olisi puhuttava reinkarnaatiosta, koska rasvavero palaisi uudessa olomuodossa.

Ravintorasvojen valmistevero, jolla säänneltiin lähinnä voin ja margariinin hintasuhdetta, kuului maatalouspoliittisiin valmisteveroihin.<sup>233</sup> Huhtikuussa 1959 tuli voimaan laki eräistä ravintorasvois-

<sup>232</sup> Bostonin teekutsuista ks. esim. Wikipedia ja *Grapperhaus* (2009) s. 89 ss.

<sup>233</sup> Ravintorasvaveron ja muiden maatalouspoliittisten valmisteverojen historiasta yksityiskohtaisesti *Juanto* (1993) ja *Juanto* (1998).

ta suoritettavasta valmisteverosta, jonka perusteella kannettiin veroa margariinista ja eräistä muista siihen rinnastettavista ravintorasvoista. Margariinin hintakysymys oli ennen tämän lain säätämistä järjestetty osittain tullin ja osittain hinnantauslain perusteella kannetun hinnantausmaksun avulla. Kun margariinin tulli oli noussut vuoden 1958 alusta ja kun hallitus suunnitteli, ettei hinnantauslain voimasaoloa jatkettaisi enää vuodeksi 1959, jouduttiin hintakysymys hoitamaan uudella tavalla ja hinnantausmaksu korvattiin ravintorasvoista kannettavalla valmisteverolla.

Voirasvan tuotanto oli tuolloin Suomessa runsasta, ja voin vienti ulkomaille oli noussut suureksi. Kun voin vientihinta oli varsin alhainen, vienti muodostui taloudellisesti epäedulliseksi. Tämän vuoksi pidettiin välttämättömänä, että voin kotimainen kulutus olisi riittävän suuri.

Ravintorasvojen valmisteverotuksesta luovuttiin lokakuussa 1962, jolloin voin ja margariinin hintasuhteen sääntely siirtyi tapahtuvaksi tuontimaksujärjestelmän avulla.

Vuonna 1971 otettiin valmisteverotus tuontimaksujen rinnalle käyttöön voin ja margariinin hintasuhteen sääntelyssä jääkaappimargariinien osalta. Muiden ravintorasvojen osalta tuontimaksujärjestelmä oli sen sijaan edelleen yksinomainen keino säännellä voin ja margariinin hintasuhdetta.

Laki eräiden margariinien valmisteverosta oli voimassa vuoden 1977 loppuun. Se kumottiin vuonna 1978 voimaan tulleella lailla eräiden ravintorasvojen valmisteverosta. Tuolloin ravintorasvojen tuontimaksu korvattiin valmisteverolla, johon lisäveron muodossa sisällytettiin myös jääkaappimargariineista kannettu valmistevero. Koska tällainen tuontimaksu oli vastannut asiallisesti valmisteveroa, pidettiin tarkoituksenmukaisena muuttaa se muodollisestikin valmisteveroksi. Ravintorasvojen valmisteveron tarkoituksena oli nyt voin ja margariinin hintasuhteen sääntelyn lisäksi tasata maailmanmarkkinahintojen muutoksia. Aikaisemmin tämä oli toteutettu tuontimaksusta annetun lain perusteella.

Ravintorasvojen valmisteverojärjestelmä säilyi uuden, vuonna 1980 voimaan tulleen ravintorasvaverosta annetun lain säätämisestä huolimatta pääosin entisenlaisena. Jääkaappimargariinien lisäveron kantamisesta luovuttiin vuonna 1981. Jotta margariinien keskimää-

räinen hintataso ja ravintorasvaveron tuotto eivät olisi lisäverosta luopumisen johdosta alentuneet, korotettiin vastaavasti ravintorasvaveron perusveroa.

Verotuksen perusteet muuttuivat 1980- ja 1990-lukujen vaihteessa, kun hintavalvontalain voimassaoloa ei enää jatkettu. Koska teollisuudella oli tämän jälkeen vapaammat mahdollisuudet määrittellä tuotteidensa hinnat, ei ravintorasvaveroa voitu käyttää samalla tavalla kuin aikaisemmin voim ja margariinin hintasuhteen sääntelyssä. Ravintorasvaveron kantamisesta ei kuitenkaan luovuttu, vaan verotukselle asetettuja tavoitteita muutettiin niin, että tarkoitus oli tukea kotimaista rypsiäntuotantoa.

Laki ravintorasvaverosta oli voimassa vuoden 1994 loppuun saakka, jolloin se Suomen EU-jäsenyyteen liittyen kumottiin. Ravintorasvaveron tavoitteet olivat ennen EU-jäsenyyttä sellaisia, että verotus olisi ollut periaatteessa mahdollista järjestää kansallisella valmisteverolla. Verotuksen valvonnan käytännön toteuttamiseen katsottiin kuitenkin liittyvän sellaisia ongelmia, ettei veron säilyttämistä pidetty perusteltuna. Hallitus totesi, että Suomeen tuodaan paljon ravintorasvoja raaka-aineena sisältäviä tuotteita tai luonteeltaan näitä korvaavia tuotteita. Tällöin myös ne olisi tullut ottaa yhdenmukaisesti verotuksen piiriin. Vastaavasti kaikkien verollisten tuotteiden vienti olisi tullut vapauttaa verosta. Koska tuojia ja viejiä olisi ollut määrällisesti paljon, olisi verotuksen toimittaminen rajavalvonnan puuttuessa ollut vaikeaa. Tämän katsottiin johtavan siihen, että kotimainen teollisuus olisi joutunut huonompaan asemaan.

### **7.4.2 Elintarvikkeiden valmistevero**

Maatalouspoliittisena valmisteverona pidettävä vero Suomen verojärjestelmässä oli myös vuodesta 1954 kannettu elintarvikkeiden valmistevero. Toisaalta sen säätäminen liittyi olennaisesti vapaakauppasopimuksiin. Suomen ja EFTAn välillä vuonna 1961 solmitussa sopimuksessa Suomi sitoutui asteittain alentamaan ja lopulta poistamaan tullin kaikilta teollisuustuotteina pidettäviltä tuotteilta. Teollisuustuotteiksi katsottiin myös huomattava osa elintarviketeollisuuden valmistamista tuotteista, ja elintarviketeollisuuden käyttöä-

mien maataloudesta saatavien raaka-aineiden hintataso oli Suomessa merkittävästi maailmanmarkkinahintoja korkeampi, joten tullisuojan asteittain poistuessa kotimaisen elintarviketeollisuuden kilpailukyky olisi vaarantunut, ellei kotimaisten ja maailmanmarkkinahintojen erosta tuontitavaroille aiheutuvaa etua olisi eliminoitu.

Vuonna 1964 voimaan tulleella lailla eräiden leipomotuotteiden valmisteverosta otettiin käyttöön yhdistetty valmisteverojärjestelmä ja raaka-aineiden hinnanerojen tasausjärjestelmä, jossa kannettiin sekä kotimaassa valmistetuista että maahan tuoduista leipomotuotteista samansuuruisista valmisteveroa. Kotimaisella valmistajalla oli kuitenkin oikeus saada kyseisten tuotteiden valmistuksessa käytettyjen raaka-aineiden kotimaisten ja maailmanmarkkinahintojen erotusta vastaava määrä. Näin sai elintarviketeollisuus vapaakauppasopimuksen perusteella tullittomiin tuotteisiin käyttämänsä maataloudesta saatavat raaka-aineet käytännössä maailmanmarkkinahintaan.

Hinnanero suoritettiin kotimaiselle valmistajalle myös maasta viedyistä tuotteista, vaikka nämä tuotteet olivatkin valmisteverosta vapaat. Näin pyrittiin turvaamaan järjestelmän piiriin kuuluvien elintarvikkeiden vienti ja suomalaisen elintarviketeollisuuden kilpailukyvyn säilyminen myös maailmanmarkkinoilla.

Järjestelmää sovellettiin aluksi vain eräisiin leipomotuotteisiin, mutta myöhemmin sen soveltamisalaa laajennettiin useaan kertaan. Valmistevero säädettiin samansuuruiseksi kuin asianomaisten tuotteiden valmistuksessa käytettyjen maatalousperäisten raaka-aineiden kotimarkkinahinnan ja maailmanmarkkinahinnan välinen ero. Täten kotimaiset valmistajat eivät joutuneet maksamaan valmisteveroa tai anomaan palautusta, koska sekä valmistevero että vähennettävä hinnanero olivat yhtä suuret.

Vuonna 1980 tuli voimaan ensimmäinen pysyvä laki elintarvikkeiden valmisteverosta. Se vastasi sisällöltään paljolti aikaisempia lakeja. Lakia muutettiin sen voimassaoloaikana useita kertoja. Esimerkiksi vuonna 1983 muutettiin kotimaiselle valmistajalle verottomista toimituksista suoritettava hinnanerokorvaus harkinnanvaraiseksi.

Vuonna 1994 tuli voimaan edellisenä vuonna säädetty uusi laki elintarvikkeiden valmisteverosta. Kysymyksessä oli osa maataloustuotannon sääntelyjärjestelmien kokonaisuudistusta, jolla muun muassa kehitettiin tuontimaksu- ja hinnanerokorvausjärjestelmiä EU:ssa

käytössä olevien järjestelmien kaltaiseksi. Uudistukseen vaikutti myös muu kansainvälinen kehitys eli ETA-sopimuksen voimaantulo ja GATTin Uruguayn kierros.

Uudistuksessa aikaisemmat elintarviketuotteiden valmisteverotukseen yhdistetyt jalostettujen raaka-aineiden viennin yhteydessä suoritettavat hinnanerokorvaukset siirrettiin maataloustuotteiden hinnanerokorvauksista annetun uuden lain piiriin. Lisäksi huomattava osa aikaisemman lain tuotevalikoimasta siirrettiin tuontimaksulain alaisuuteen. Elintarviketuotteiden valmisteverolain piirissä säilyivät ne tuotteet, joiden GATT-sidonnat eivät sallineet tuontimaksun kantamista.

Elintarviketuotteiden valmisteverosta annettu laki kumottiin vuoden 1995 alusta Suomen liittyessä Euroopan unioniin. EU-jäsenyyden myötä Suomessa otettiin käyttöön EU:n tuontimaksujärjestelmä, jolla oli sama tarkoitus kuin oli ollut elintarvikkeiden valmisteverolla. Kun tuontimaksujen avulla nostettiin maatalousalkuperää olevien raaka-aineiden hinta kotimarkkinatasolle, kansallinen laki elintarvikkeiden valmisteverosta voitiin kumota.

### 7.4.3 Rehuverot

Maatalouspoliittisia valmisteveroja olivat myös Suomen rehuverot, joiden juuret ovat 1930-luvulla. Vuonna 1934 säädettyä lakia margariinivalmisteista ja rehuaineista suoritettavasta verosta voidaan pitää ainakin Suomen itsenäisyyden aikana ensimmäisenä pääasiallisesti muuna kuin fiskaalisena valmisteverolakina. Veroon liittyi kotimaisen tuotannon suojelutarkoitus, ja sen tavoitteena oli lähinnä edistää kotimaisen voim hintakilpailukykyä suhteessa margariinivalmisteisiin. Vero otettiin käyttöön tilanteessa, jossa voita ja muita karjataloustuotteita jouduttiin viemään ulkomaille tuotannon ylittäessä kotimaisen kysynnän. Koti- ja maailmanmarkkinahintojen eron vuoksi vientiä tuettiin myös vientipalkkioin, jotta kotieläintuotteiden hinnat olisi saatu vakiinnutetuksi kohtuullisia tuotantokustannuksia vastaavalle tasolle.

Tämä tukijärjestelmä kuitenkin osoittautui riittämättömäksi. Vuoden 1934 valtiopäiville annetussa esityksessä pidettiinkin yhtenä keinona tilanteen korjaamiseksi kotieläintuotteiden viennin supista-

mista joko kotimaista kulutusta lisäämällä tai tuotantoa vähentämällä. Maatalouden harjoittajien toimeentulon kannalta parempana vaihtoehtona pidettiin kotimaisen kulutuksen lisäämistä. Hallitus katsoi, että voim kulutuksen lisääminen kotimaassa oli mahdollista pienentämällä pääasiassa ulkomaisista raaka-aineista valmistetun margariinin kulutusta.

Margariinin kulutuksen vähentämiseen pyrittiin siten, että vuoden 1934 laissa säädettiin valmisteveron alaisiksi Suomessa tehdasmaisesti kauppaa varten valmistetut sekä ulkomailta tuodut margariinivalmisteet ja verotus ulotettiin koskemaan myös eräitä rehuaineita.

Veroa kannettiin vuosina 1934–1942. Tultaessa 1940-luvun alkuun karjataloustuotteiden hinnat olivat nousseet niin, että vero ei olisi enää ollut tarpeen voim hinnan vakaannuttamiseksi. Verosta ei kuitenkaan luovuttu, vaan lain voimassaoloa jatkettiin vielä vuosiksi 1941 ja 1942, koska veron kantamista pidettiin tarpeellisena valtiontaloudellisista syistä.

Vuonna 1976 samaan aikaan lannoitteiden valmisteverotuksen kanssa Suomessa otettiin käyttöön rehuseosten valmistevero. Tätä veroa kannettiin vuoden 1977 loppuun. Rehuseosten valmisteveron käyttöönoton taustalla vaikuttivat paljolti samanlaiset maatalouspoliittiset syyt kuin lannoitteiden valmisteveron taustalla. Maatalouden ylituotannon kasvuun 1970-luvulla oli vaikuttanut muun muassa tehdasvalmisteisten rehuseosten käytön lisääntyminen. Veron tavoitteena oli, että maatalous osallistuisi ylituotannon markkinoinnista aiheutuviin kustannuksiin. Toisaalta verolla pyrittiin ohjaamaan kotieläintuotannon laajuutta ja rakennetta. Tarkoituksena oli vaikuttaa kotieläintuotannon laajuuteen erityisesti vähentämällä kiinnostusta laajentaa valmiiden rehuseosten käyttöön perustuvaa teollismaista kotieläintuotantoa.

Suomessa on kannettu valmisteveroa myös öljyväkirehuista. Veron tarkoituksena oli tasata öljyväkirehujen raaka-aineiden maailmanmarkkinahintojen muutosten vaikutuksia öljyväkirehujen kotimarkkinahintoihin. Öljyväkirehujen maailmanmarkkinahintoja tasattiin nostamalla valmisteveroa maailmanmarkkinahintojen laskiessa ja alentamalla veroa maailmanmarkkinahintojen noustessa. Laki öljyväkirehujen valmisteverosta tuli voimaan vuonna 1978. Aikaisemmin öljyväkirehujen hintataso oli pidetty kotimaassa vakaana kantamalla



öljyväkirehuista tuontimaksua. Tuontimaksujärjestelmän uudistamisen yhteydessä pidettiin tarkoituksenmukaisena muuttaa tuontimaksu tältä osin öljyväkirehujen valmisteveroksi, koska ei pidetty verotuksellisesti onnistuneena sitä, että sekä tuontituotteista että kotimaisista tuotteista kannettavaa valmisteveroa tosiasiallisesti vastaavan maksun nimi oli ”tuontimaksu”.

Uusi laki öljyväkirehusta annettiin vuonna 1979. Se vastasi sisältönsä paljolti aikaisempaa lakia. Veron tavoitteiden osalta tuotiin jälleen esiin veron asema öljyväkirehujen hintojen tasaajana. Toisaalta perusteluissa viitattiin nyt myös siihen, että öljyväkirehuvieron tuotto muodostaisi osan siitä maatalouden osuudesta, jolla maatalouden oli osallistuttava ylituotannon viennin rahoittamiseen. Öljyväkirehuvieron kannosta luovuttiin vuoden 1987 alusta. Lain kumoamista perusteltiin sillä, että vero oli menettänyt alkuperäisen merkityksensä öljyväkirehujen hintojen tasaajana. Tämä johtui rehujen hinnoittelukäytännön muuttamisesta siten, että raaka-ainehintojen muutosten annettiin nyt heijastua suoraan öljyväkirehujen hintoihin. Öljyväkirehuvierolla todettiin myös olleen vähäinen merkitys maataloustulolaissa tarkoitettuna maatalouden osuuden keräämisen kannalta.

Vuonna 1981 kannettiin öljyväkirehujen valmisteveron ohella erillistä valmisteveroa valkuaisrehuista. Laki valkuaisrehuverosta tuli voimaan maaliskuussa 1981, ja se oli voimassa saman vuoden loppuun. Myös valkuaisrehuvero muodosti osan sitä järjestelmää, jolla katettiin maatalouden osuutta ylituotannon markkinointikustannuksista. Veron tavoitteena oli samalla rajoittaa ylituotantoa ja edistää maataloudessa oman pellon käyttöön perustuvaa valkuaisrehutuotantoa ja sen hyväksikäyttöä.

Valkuaisrehut tulivat valmisteverotuksen piiriin seuraavan kerran vuonna 1986, ja laki valkuaisrehusta oli voimassa vuoden 1990 loppuun. Veron tuotolla oli tarkoitus osittain rahoittaa maataloustuotteiden vientikustannuksia. Ensisijaisena tavoitteena voitiin kuitenkin pitää sitä, että valkuaisverolla pyrittiin säätelemään perusrehujen ja valkuaisrehujen välistä hintasuhdetta. Jotta rehuviljan kotimainen käyttö olisi jälleen lisääntynyt ja vientitarve supistunut, valkuaisrehujen hintoja oli korotettava.

Vuosina 1983–1988 kannettiin valmisteveroa taas myös rehuseokista. Vero oli jälleen osa sitä markkinointimaksu- ja valmistevero-

järjestelmää, jolla kerättiin maatalouden osuus maataloustuotteiden ylituotannon markkinoinnista valtiolle aiheutuvista menoista. Toisaalta verolla oli tarkoitus rajoittaa maatalouden ylituotantoa ja edistää maataloudessa oman pellon käyttöön perustuvaa tuotantoa. Laki rehuseosverosta muistutti rakenteeltaan ja sisällöltään paljon vuonna 1976 säädettyä rehuseosten valmisteverolakia. Maatalouden ylituotanto supistui 1980-luvun lopulla niin, että kannettavan rehuseosveron määrää voitiin alentaa, ja veron kantamisesta luovuttiin kokonaan heinäkuussa 1988. Käännepäivä oli kesällä 1987 koettu kato. Rehuseosveron ei-fiskaalista luonnetta kuvastaa hyvin se, että veron kantamisesta luovuttiin aikaisemmin kuin oli alun perin suunniteltu.

Vuonna 1986 voimaan tullut valkuaisverolaki kumottiin vuonna 1991 voimaan tulleella lailla rehujen rasva- ja valkuaisverosta, jonka voidaan katsoa sisältäneen periaatteessa kaksi eri veroa: rehujen rasvaveron ja rehujen valkuaisveron. Rehuvalkuaisen osalta säännökset pääosin vastasivat kumotun lain säännöksiä. Rehurasvoille säädettyä veroa perusteltiin sillä, että maataloustuotteiden ylituotantotilanteen jatkuessa vientitarve oli säilynyt korkeana. Rehujen rasva- ja valkuaisverosta annetun lain tarkoituksena oli toisaalta korjata rasva- ja valkuaisrehujen hintasuhteita vastaamaan paremmin perusrehujen hintoja. Tarkoituksena oli myös edistää perusrehujen käyttöä ja näin vähentää rehuviljan vientitarvetta ja viennistä aiheutuvia kustannuksia. Lain tavoitteet eivät siis juuri muuttuneet niistä tavoitteista, jotka oli asetettu vuodesta 1986 kannetulle valkuaisverolle.

Maatalouspoliittisten valmisteverojen kantamisen peruslähtökohdat muuttuivat olennaisesti Suomen liittyttyä EU:hun. Laki rehujen rasva- ja valkuaisverosta kumottiinkin heti vuoden 1995 alusta. Kun EU-järjestelmässä maataloustuotteiden vientiin liittyviä tukia ja hinnankerorvauksia ei maksettu kansallisista varoista, ei rehujen rasva- ja valkuaisveroa enää tarvittu vientikustannusten kattamiseen. Veroon oli tosin liittynyt muitakin tavoitteita, mutta tältä osin veron kumoamista perusteltiin sillä, että EU:ssa ei yhteisen maatalouspolitiikan piirissä ole rehuilla vastaavaa veroa, jolloin rehuista ei kilpailuväristymien ehkäisemiseksi pitänyt kantaa veroa myöskään Suomessa.

#### 7.4.4 Lannoiteverot

Lannoiteverojemmekin syyt olivat lähinnä maatalouspoliittisia. Ensimmäinen laki lannoitteiden valmisteverosta tuli voimaan heinäkuussa 1976. Maatalouden ylituotanto kasvoi 1970-luvulla voimakkaasti, ja tähän vaikutti osaltaan lannoitteiden käytön lisääntyminen. Kantamalla lannoitteiden valmisteveroa pyrittiin hidastamaan lannoitteiden käytön kasvuvauhtia ja siitä aiheutuvaa ylituotannon kasvua. Veron ensisijaisena tavoitteena kuitenkin oli, että maatalous osallistui valmisteveroilla ylituotannon markkinoinnista aiheutuviin kustannuksiin.

Laki ei ollut pysyvä, mutta sen voimassaoloa jatkettiin, koska verotuksen jatkamista pidettiin edelleen tarpeellisena ylituotannon markkinoinnin rahoittamiseksi ja ylituotannon supistamiseksi. Tämä vero kuului myös vuoden 1980 alusta toteutetun valmisteverolainsäädännön kokonaisuudistuksen piiriin. Uusi laki lannoiteverosta oli voimassa vuoden 1981 loppuun. Verossa ei tämän jälkeen useaan vuoteen tapahtunut olennaisia muutoksia. Lain voimassaoloa jatkettiin vuodesta 1982 vuoteen 1988 aina vuodeksi kerrallaan. Tänä aikana lakiin ei tehty muita kuin veromäärää koskeneita muutoksia. Lannoiteveron määrä vaihteli sen mukaan, minkä verran maatalouden ylituotannon viennistä aiheutuvien menojen rahoittamiseen kulloinkin tarvittiin.

Lannoitteiden valmisteverotusta jatkettiin myös vuonna 1989. Veron tuotolla oli aikaisemmin katettu osa maatalouden osuudesta maataloustuotteiden vientikustannuksia, mutta nyt sillä oli tarkoitus kattaa myös osa maatalouden osuudesta maataloustuotannon ohjais- ja tasapainottamismenoista sekä puutarhatuotteiden ja ylijäämäperunoiden markkinoinnin edistämiseen käytettävistä menosta. Pitkäjänteisen hinta- ja veropolitiikan sekä tuotannon ohjaamiseen tähtäävien tavoitteiden kannalta pidettiin perusteltuna, että lannoitevero ei vaihdellut ylituotantotilanteen mukaan vaan sillä katettiin myös muita kuin ylituotannon viennistä aiheutuvia kustannuksia.

Laki fosforilannoiteverosta tuli voimaan vuonna 1990. Kysymyksessä oli ensimmäinen yksinomaan ympäristöpoliittisista syistä säädetty valmistevero maassamme. Erillinen fosforilannoitevero poistettiin kuitenkin vuoden 1992 alusta, jolloin lannoiteverosta ja

fosforilannoiteverosta annetut lait yhdistettiin yhdeksi lannoiteverosta annetuksi laiksi. Uudistuksen tarkoituksena oli entistä enemmän ottaa ympäristöpoliittiset tekijät huomioon lannoitteiden valmisteverotuksessa, kun vero määräytyi lannoitteen typpi- ja fosforisisällön perusteella. Lannoitteiden ympäristölle aiheuttamat ongelmat liittyvät nimenomaan typpi- ja fosforipäästöihin.

EU-jäsenyyttä ennakoiden kumottiin vuoden 1994 heinäkuun alusta lannoiteverosta annettu laki. Lannoitevero kumottiin, kun sitä ei enää jäsenyystilanteessa tarvittu maatalous- ja elintarviketuotteiden viennistä aiheutuvien kustannusten korvaamiseen. Lannoiteveron ympäristöpoliittiset tavoitteet katsottiin voitavan saavuttaa siten, että jäsenyystilanteessa viljan hinnan alentuessa alenee myös lannoitteiden edullisin käyttömäärä hehtaaria kohti.

#### 7.4.5 Jätevero

Muinaisessa Roomassa virtsalla parkittiin nahkaa ja valkaistiin toogia. Julkisten käymälöiden virtsaa kerättiin myyntiin, ja ostajat maksoivat virtsasta veroa keisarille. Tuosta veronkannosta on peräisin sanonta ”Raha ei haise”.

Jonkinlaisesta uloste-verosta oli kyse myös Ruotsi-Suomessa 1600-luvulla, kun maatilojen oli toimitettava kruunulle muun muassa lampaan- tai vuohenlantaa käytettäväksi sodankäynnissä tarpeellisen ruudin valmistukseen. Myös tuhkaa oli luovutettava, mistä juontaa sanonta ”Viekää tuhkatkin pesästä”.

Suomen nykyisen jäteveron juuret ovat nuoret. Syyskuussa 1996 alettiin kantaa jäteverolain nojalla erityistä veroa kaatopaikalle toimitettavasta jätteestä. Laki korvattiin uudella jäteverolailla vuoden 2011 alusta alkaen, jolloin jätevero korotettiin 30 eurosta 40 euroon jätetonnilta ja veron veropohjaa laajennettiin koskemaan yleisten kaatopaikkojen lisäksi myös yksityisiä kaatopaikkoja. Samalla päätettiin jäteveron korottamisesta 50 euroon jätetonnilta vuonna 2013. Vuonna 2015 jätevero korotettiin 55 euroon jätetonnilta. Verotuksen piiriin kuuluvat jätelajit ilmenevät lain liitteenä olevasta taulukosta.

Jäteverolla on ympäristöpoliittisia ohjausvaikutuksia. Veron kustannusrasituksia voi välttää tuottamalla mahdollisimman vähän

veron piiriin kuuluvaa jätettä. Veron säätämistä koskevassa hallituksen esityksessä todettiin kysymyksessä olevan perusominaisuksiltaan valmisteveroa muistuttava vero. Valtion talousarviossa tätä veroa ei kuitenkaan sisällytetty valmisteverojen ryhmään vaan muiden verojen ryhmään yhdessä muun muassa autoveron kanssa.

Jäteveroon liittyy erityispiirteitä sen kulutusveroluonteen kannalta. Vaikka jäteveroa voidaan pitää kulutusveron luonteisena, se eroaa kuitenkin tavanomaisista valmisteveroista sen suhteen, mihin hyödykkeen elinkaaren vaiheeseen vero kohdistuu. Esimerkiksi alkoholi- ja tupakkaveroja kannetaan tuotteista, joilla tyydytetään ihmisten tietynlaisia tarpeita. Jätevero kohdistuu aivan kulutuksen loppuvaiheessa olevaan hyödykkeeseen, jätteeseen. Jäteveron luonteen kannalta ei ole myöskään selvää, pidetäänkö tätä veroa tavaran vai palvelun verona. Lain esitöissä todetaan sen olevan lähtökohtaisesti tavaran eli jätteen erityinen vero, mutta koska jäteveroa kannetaan nimenomaan kaatopaikalle toimitettavasta jätteestä, voidaan ajatella niinkin, että kaatopaikan pitäjän tarjoamien toimintojen kautta kysymyksessä on myös palveluun kohdistuva vero.

Jätevero tuotti 45 miljoonaa euroa vuonna 2009. Veron tuotoksi vuonna 2011 odotettiin 90 miljoonaa euroa, mutta sitä kertyi vain 64 miljoonaa. Jäteveron tuotto on kutistunut senkin jälkeen erityisesti orgaanisen jätteen kaatopaikkasijoittamisen kiellon takia. Jäteveron arvioidaan tuottavan vuonna 2017 enää 22 miljoonaa euroa.

## **7.5 Kulta ja muut metallit sekä tikut, kumit ja nastat verokarhun hampaissa**

### **7.5.1 Metalliveroista**

#### **7.5.1.1 Vanhoista kaivosveroista**

Nykyisin Suomessa pohditaan kaivosveron käyttöönottoa. Kaivosveroja on kannettu jo Ruotsin ja Venäjän vallan aikana, vaikka ei niitä silloin osattu kaupitella haitta- tai windfall-verojen nimellä.

Ennen kuin yleinen tuloverotus otettiin käyttöön, kaivosalalta perittiin monia tuottoverotyyppejä elinkeinoveroja (ks. myös luku 2.3.7). Esimerkiksi rautakymmenyksessä veron perusteena olivat viime vaiheessa masuuniuunin työpäivät. Ruukin vasaraverossa vero oli yleensä 1 % vuosituotannon arvosta. Kupari- ja tinaverossa vero pohjautui samoille periaatteille kuin rautakymmenysverossa. Vuoden 1883 kaivossäännöksissä määrättiin valtiolle suoritettavasta 5 %:n suuruisesta kulta- ja hopeaverosta. Sellaisesta kullasta, jota ei saatu louhimalla vaan huuhtomalla, oli maksettava valtiolle vuotuinen maksu, jonka suuruuden senaatti päätti.

### 7.5.1.2 Kulta- ja hopeaveroista 1940-luvun lopulla

Sodan jälkeen 1940-luvun loppupuolella meillä säädettiin valmisteveroksi luokiteltu kultavero.<sup>234</sup> Laki kotimaassa tuotetusta kullasta suoritettavasta verosta tuli voimaan 15.12.1945 ja laki kotimaassa tuotetusta hopeasta 1.7.1947. Molemmat lait hyväksyttiin eduskunnassa yksimielisesti ja keskusteluita.

Näiden verojen säätämisen taustalla vaikuttivat sodan aiheuttamiin poikkeuksellisiin oloihin liittyvät syyt, jotka eivät olleet kuitenkaan suoranaisesti valtionaloudellisia vaan liittyivät kotimaassa tuotetun kullan ja hopean hintasääntelyyn ja keinottelun ehkäisemiseen. Veroilla pyrittiin vaikuttamaan kullan ja hopean hintakehitykseen.

Kotimaassa tuotettu kulta ja hopea myytiin tuolloin kansanhuoltoministeriön vahvistamasta hinnasta lähinnä kultasepille ja hammasteknikoille. Kun tämä hinta oli huomattavasti vapaassa kaupassa maksettua kullan ja hopean hintaa alempi, siitä seurasi, että kotimaassa tuotettu kulta ja hopea joutuivat keinottelun välineeksi, eikä niitä ollut saatavissa niihin tarkoituksiin, joihin ne oli varattu. Vapaassa kaupassa liikkuvan kullan ja hopean hinnannousu oli aiheutunut rahan arvon alenemisesta ja oletuksesta, että tämä aleneminen tulisi jatkumaan. Saattamalla kotimaassa tuotettu kulta ja hopea erityisen veron alaiseksi pyrittiin rajoittamaan niitä väärinkäytön mahdollisuuksia, jotka aiheutuivat kotimaassa tuotetun kullan ja hopean hinnan ja vapaassa kaupassa maksettavan hinnan välisestä erosta.

<sup>234</sup> Kulta- ja hopeaveroista *Juanto* (1994) s. 339 ss.

Kultaveroa kannettiin kotimaisessa teollisuuslaitoksessa malmeista ja rikasteista valmistetusta kullasta. Verovelvollinen oli kullan tuottaja. Kultaveroa kannettiin vuoden 1947 elokuun loppuun saakka 750 markkaa grammalta. Kun kansanhuoltoministeriön päätöksen mukaan kultaesineiden hinnoittelussa saatiin ottaa raaka-aineen hintana huomioon enintään 250 markkaa grammalta, muodostui kullan hinnaksi veroineen 1 000 markkaa grammalta. Tammikuussa 1946 annetulla kansanhuoltoministeriön päätöksellä kullan raaka-ainehinta nostettiin 1 000 markkaan grammalta.

Vuoden 1948 huhtikuussa kultavero aleni 100 markkaan grammalta, kun kullan hinta oli laskenut niin, että se oli vapaassa kaupassa saman suuruinen ja osittain alemmikin kuin maassa tuotetun kullan hinta veroineen. Vaikka kultaverolle asetetut tavoitteet olikin tältä osin saavutettu, ei veron kantamisesta katsottu voitavan vielä tuolloin kokonaan luopua. Kultaveroa kannettiin huhtikuussa vuonna 1949 tapahtuneeseen lain kumoamiseen saakka 200 markkaa grammalta.

Hopeaveroa kannettiin kotimaisessa teollisuuslaitoksessa malmeista ja rikasteista valmistetusta hopeasta. Verovelvollinen oli hopean tuottaja. Hopeaveroa oli maksettava 10 markkaa grammalta. Kansanhuoltoministeriön päätöksen mukaan saatiin hopeaesineiden hinnoittelussa ottaa raaka-aineen hintana huomioon enintään 1 markkaa grammalta, jolloin hopean hinnaksi veroineen muodostui 15 markkaa grammalta. Heinäkuussa 1947 annetulla kansanhuoltoministeriön päätöksellä hopean raaka-ainehinta nostettiin 15 markkaan grammalta.

Sekä kultaverosta että hopeaverosta annetut lait kumottiin vuoden 1949 huhtikuun alusta, kun näille veroille asetetut tavoitteet oli saavutettu. Myös kansanhuoltoministeriön päätös kullan ja hopean hinnoista kumottiin huhtikuussa 1949.

### **7.5.2 Tulitikkuvero**

#### **7.5.2.1 Tulitikkujen käyttöönotto**

Tulitikun edeltäjät olivat tuluskivi ja taula. Vielä 1800-luvun alussa pienintäkin liekkiä asumuksen tulisijassa varjeltiin. Jos se sammui, oli ryhdyttävä iskemään tuliraudalla kivistä kipinää taulaan ja puhallet-

tava uutta tulta syttymään. Sitä ennen oli ollut vieläkin vaikeampaa, kun oli iskettävä kipinöitä pelkistä kivistä tai hangattava puupalikoita yhteen tulen saamiseksi.

Vuonna 1826 englantilainen kemisti *John Walker* keksi raapaisemalla syttyvän tikun. Helppokäyttöisten raapaisutikkujen suosio kasvoi ja hinta halpeni, mutta tikut haisivat pahalle ja sytytetyistä tikuista kipinät sinkoilivat ympäriinsä. Hajuhaittaan löytyi ratkaisu, kun valmistuksessa alettiin käyttää valkoista fosforia, ja tällöin tikut myös syttyivät helpommin. Fosforitulitikkujen kaupallinen valmistus alkoi 1830-luvulla. Fosforitikkujen myötä tulitikkutehtaita alkoi nousta ympäri maailmaa, ja tulitikkuteollisuudesta kehittyi merkittävä teollisuuden muoto.

Fosforitikut aiheuttivat muun muassa ammattisairauksia. Ensimmäisenä maailmassa Suomen suurruhtinaskunnassa kiellettiin vuonna 1872 valkoista fosforia sisältävien tulitikkujen valmistaminen ja myyminen. Valkoisen fosforin tilalle tuli punainen fosfori, joka oli kalliimpaa mutta terveydelle vaaratonta.

Suomessa tulitikkujen tehdasmainen valmistus alkoi 1840-luvulla. Vähitellen tulitikkutehtaita perustettiin usealle paikkakunnalle. Suomen oloihin todella suureksi kasvoi Porin Tulitikkutehdas Oy.

### 7.5.2.2 Tulitikkuveron synty ja elämä

Tulitikkuveron käyttöönottoa suunniteltiin Suomessa jo autonomian aikana. Sitä koskeva esitys annettiin vuoden 1891 valtiopäiville. Tulitikut olivat tuolloin aksiisiverotuksen kohteena Venäjällä. Säädyt kuitenkin hylkäsivät ehdotuksen, eikä hanke toteutunut. Hylkäämistä perusteltiin muun muassa sillä, että vero olisi rasittanut eniten taloudellisesti heikoimmassa asemassa olevia kansalaisia, koska se kohdistui välttämättömään kulutushyödykkeeseen. Veron katsottiin myös vaikuttavan haitallisesti suomalaisen tulitikkuteollisuuden asemaan.<sup>235</sup>

Vuonna 1895 annetulla keisarillisella julistuksella pyrittiin edistämään tulitikkujen vientiä ulkomaille myöntämällä tulitikkutehtailijoille osittaista palautusta siitä tullista, jonka he olivat maksaneet maasta viedyn tavarain valmistukseen käytetyistä ulkomaisista

<sup>235</sup> Tulitikkujen ja tulitikkuveron historiasta ks. erityisesti *Juanto* (1994) s. 327 ss.



kemiallisista ja muista aineista. Vuosina 1915 ja 1916 annetuilla senaatin päätöksillä puolestaan rajoitettiin tulitikkujen vientiä Suomesta ulkomaille ja muualle keisarikuntaan. Vuonna 1917 annettiin lisäksi erityinen päätös tulitikkukaupan järjestämisestä Suomessa, jolla päätöksellä rajoitettiin vähittäiskaupassa myytävien tulitikkujen määrää: kaupungissa saatiin myydä kerralla enintään yksi puntti (10 rasiaa) ja maaseudulla kolme punttia tulitikkuja.

*Ivar Kreuger* oli ruotsalainen sijoittaja, teollisuus- ja suurliikemies. Hän perusti vuonna 1917 yhtiön, joka oli Euroopan tulitikkumarkkinoiden monopoliasemassa. Kreugeria on kuvattu häikäilemättömäksi mieheksi. Aina ostettuaan tulitikkutehtaan hän tuhosi koneet, jolloin niitä ei voinut kukaan käyttää ja siten ryhtyä kilpailemaan hänen kanssaan. Tehdas tehtaalta Suomenkin tulitikkuteollisuus joutui Kreugerin valtaan. Kerrotaan, että Kreugerin omistama Svenska Tändsticks Aktiebolaget myös houkutteli Suomen hallituksen määräämään tulitikuille valmisteveron.

Tulitikkuveroa alettiin meillä kantaa vuonna 1922. Veron säätämistä perusteltiin valtionaloudellisilla syillä. Tulitikkuja pidettiin sopivana verotuksen kohteena muun muassa siksi, että tikkuja käytettiin usein tupakoinnin yhteydessä, jolloin vero muodostui käytännössä tupakoitsijoihin kohdistuvaksi ylellisyysveroksi. Tupakkaliitynnän vuoksi silloinen tulitikkuvero voitaneenkin jälkiviisaasti luokitella tupakkaveron tapaan myös terveysveroksi.

Tulitikkuveron säätäminen ei tapahtunut eduskunnassa ongelmitta. Valtiovarainvaliokunnan mietintöön liittyneessä vastalauseessa ehdotettiin lain hylkäämistä ja tulitikkuteollisuuden saattamista valtion monopoliksi. Lakia ei saatu säädetyksi pysyväksi, vaan veroa kannettiin yksivuotisten lakien perusteella vuosina 1922–1937. Vuonna 1926 toteutettiin veron määräytymisperusteiden uudistus, jonka jälkeen vero oli 1,5 penniä pakkauksen jokaiselta alkavalta kymmenluvulta tulitikkuja. Veron tuotto vuonna 1923 oli 1,2 %, mutta vuonna 1937 se oli enää 0,5 % valtion kaikista verotuloista.

Tulitikkuveron kantamisen jatkaminen vuodeksi 1938 oli vireillä eduskunta-aloitteen pohjalta. Hallitus teki tämän aloitteen hyväksymisestä luottamuskysymyksen, ja vero jäi silloin säätämättä.

Tulitikkuveroa alettiin kantaa uudelleen vuonna 1940. Veron käyttöönotto liittyi sodan vuoksi kasvaneeseen varaintarpeeseen. Veron

tuotto vuonna 1940 oli 1,4 % valtion kaikista verotuloista, mutta vuonna 1947 se oli enää 0,4 %. Vuonna 1957 vero korotettiin 60 penniin pakkauksen jokaiselta alkavalta kymmenluvulta tulitikkuja. Tulitikkuveroa kannettiin yksivuotisilla laeilla vuoden 1964 loppuun asti, jolloin tulitikkuvero siirrettiin verohistorian vitriiniin.

### 7.5.2.3 Tulitikkuveron sukulaisia?

Ei savua ilman tulta. Tulitikuista tulee mieleen savu. ”Savu” oli vanha maaveroyksikkö, jolla tarkoitettiin esimerkiksi yhtä taloa eli ruokakuntaa. Tulisija- eli savupiippuvero taas oli sekin tietynlainen kiinteistövero. Tulitikkuveroa on vaikea pitää jälleen voimissaan olevan kiinteistöveron sukulaisena.

Tulitikkuveron elossa olevia sukulaisia voidaan kuitenkin vielä löytää. Jos korostetaan tulitikkujen käyttöä tupakoinnissa, tulitikkuveron lähin omainen on tupakkavero, jonka asemaa uhkaa vain tupakoinnin mahdollinen totaalkielttäminen parin vuosikymmenen päästä. Koska tulitikut ovat helposti syttyviä, tulitikkuvero voidaan veroperheissä yhdistää myös bensiinistä kannettavaan polttoaineveroon, jonka asema lienee turvattu niin kauan kuin on fossiilisia polttoaineita.

## 7.5.3 Auton kumi- ja nastaverot

### 7.5.3.1 Autokumirengasvero

Viime vuosina on selvitetty mahdollisuuksia ottaa käyttöön niin sanottu kilometrivero, joka määräytyisi ajokilometrien perusteella siten, että siihen vaikuttaisi myös se, milloin ja missä ajetaan. Kilometrivero sijoittuisi tieliikenneverojen luokittelussa ajoneuvon käyttövaiheeseen. Ajoneuvon käyttövaiheen verona voitiin pitää vuosina 1939–1964 elänyttä autokumirenkaiden valmisteveroa, jota enää harvat näkyvät muistavan.

Hallitus antoi autokumirenkaiden valmisteveron käyttöönottoa koskeneen esityksen huhtikuussa 1938. Kysymys oli samasta esityksestä, jossa myös ehdotettiin pysyvän moottoriajoneuvoverolain säätämistä ja verotusperusteiden uudistamista.<sup>236</sup>

<sup>236</sup> Autokumirenkaiden valmisteveron historiasta ks. *Juanto* (1998).

Auton kumirenkaista oli aikaisemmin kannettu tullia, jonka tuotto oli ollut moottoriajoneuvoliikenteen merkittävästä kasvusta huolimatta laskusuunnassa 1930-luvulla. Tullitulojen lasku oli aiheutunut kotimaisten rengasvalmisteiden lisääntyneestä käytöstä. Kotimaista rengasteollisuutta oli osaltaan pyritty suojelemaan kantamalla ulkomaisista renkaista tuontitullia. Lakiehdotuksessa katsottiin, että kotimainen rengasteollisuus ei enää tarvinnut täydelliselle verovapaudelle perustuvaa suojaa, joten sen maksettavaksi katsottiin voitavan säätää kohtuullinen valmistevero.

Veron säätäminen oli sopusoinnussa myös sen lähtökohdan kanssa, että moottoriajoneuvoliikenteen verotuksella pyrittiin kattamaan liikenteen yhteiskunnalle aiheuttamia kustannuksia. Moottoriajoneuvojen tarvikkeiden ja polttoaineen kulutuksen katsottiin oikeudenmukaisimmin osoittavan ajoneuvon koon ja siitä aiheutuvan tien kulutuksen.<sup>237</sup>

Hallitus ehdotti ulkomailta maahan tuotavien kumirenkaiden tulin alentamista ja tätä alennusta vastaavan valmisteveron säätämistä sekä maahan tuotaville että kotimaassa valmistetuille autokumirenkailla. Hallituksen mielestä kotimaiselle rengasteollisuudelle jäi tästä huolimatta vielä täysin riittävä tullisuoja.

Laki hyväksyttiin eduskunnassa, ja se tuli voimaan vuonna 1939. Veroa oli suoritettava pehmeästä kautsusta moottoriajoneuvoja varten valmistetuista päällyys- ja sisäkumirenkaista tai niiden osista 8 markkaa kilolta.

Autokumirenkaiden valmisteveroa kannettiin vuosina 1939–1964. Lakia muutettiin sinä aikana vain kerran, kun vero vuoden 1951 alusta korotettiin rahan arvon muuttumisen huomioon ottamiseksi viisinkertaiseksi.

Kun uusi moottoriajoneuvoverolaki vuonna 1964 säädettiin, kumottiin myös autokumirenkaiden valmisteverosta annettu laki. Autokumirengasveron tuottokehitys ei ollut tasaisesti nouseva vaan koko veron voimassaoloajan vaihteleva. Markkamääräisesti suurimmillaan veron tuotto oli sen viimeisenä kantamisvuonna 1964 (n. 5 miljoonaa mk, joka oli n. 0,1 % valtion verotuloista).

---

<sup>237</sup> Viime vuosina suunniteltua ns. kilometriveroa voidaankin pitää jonkinlaisena autokumirengasveron reinkarnaationa.

### 7.5.3.2 Nastarengasvero

Viime vuosina Suomessakin on keskusteltu toisenlaisesta rengasverosta, nimittäin nastarengasverosta. Sellainen on käytössä muutamissa maissa joillakin alueilla.<sup>238</sup>

Sileällä jäällä tai muuten hyvin liukkaissa olosuhteissa nastarengaat on todettu selvästi pitävämmiksi kuin kitkarengaat. Suoritetuissa kokeissa lumisella ja polanteisella (polanne = poljettu jälki) pinnalla ei nasta- ja kitkarenkaiden välillä ollut merkittäviä eroja. Vaikka kitkarengkailla ajettiin huonoissa keliolosuhteissa varovaisemmin kuin nastarengkailla, kitkarengkaallisten ajoneuvojen riskitaso jäi nastarengkaallisia korkeammaksi.

Liikenneturvallisuuden ohella myös ympäristönäkökohdat vaikuttavat nastarengkasiin suhtautumiseen. Nastarengaat kuluttavat tiettyä enemmän kuin kitkarengaat. Nastarengas kuluttaa enemmän tien pintaa ja irrottaa siitä suuremman määrän hengitettävää pölyä. Kitkarengas nostaa enemmän hengitystiehyihin menevää pölyä asfaltin koloista (”imukuppiefekti”). Kaupunkinopeuksilla nasta- ja kitkarengkaan vaikutuksella ilman laatuun ei ole suurta eroa. Jos nastarengkaiden käyttö vähenee, olisi myös hiekoitusta lisättävä. Nastat nimittäin rikkovat sileää jäätä ja näin parantavat myös kitkarenkaiden kitkaa. Hiekoitus taas on merkittävä pölyn lähde.

Kitkarengas vie noin yhden prosentin vähemmän polttoainetta kuin nastarengas (näin Taloudellisemman autoilun opas, [www.mai-nio.net](http://www.mai-nio.net)). Liikennemelun osalta kitkarengas on näistä kahdesta selvästi hiljaisempi.

Nastarengaat ovat useissa valtioissa (esim. Saksassa, Alankomaisissa ja Puolassa sekä monissa eteläisemmissä Euroopan maissa) kokonaan kiellettyjä, ja Sveitsissä ja Itävallassa niiden käyttö on kielletty moottoriteillä. Norjassa nastarengkaiden käyttöä rajoitetaan erityisellä veronluonteisella maksulla.

Suomessa keskustellaan talvisin muun muassa lehtien lukijapalstoilla ja nettisivustoilla siitä, pitäisikö Suomessa säätää nastarengkaiden käytölle erityinen vero tai maksu. Jos taloudellisella ohjauksella

<sup>238</sup> Nastarengasverosta tarkemmin *Linnakangas*, Autojen verotus (2007).

pyritään vaikuttamaan rengasvalintaan, voidaan harkita esimerkiksi seuraavia vaihtoehtoja:

- valmisteverotyypin vero
- nastalisän sisällyttäminen autoveroon
- nastalisän sisällyttäminen käyttövaiheen vaiheen ajoneuvoveroon
- alueellinen nastaveropysäköintimaksu- tai ruuhkaverojärjestelmän yhteydessä.

Valmisteverotyypin nastaveron voidaan periaatteessa toteuttaa useilla tavoilla. Vero voitaisiin periä esimerkiksi renkaisiin kiinnitettäviksi soveltuvista valmiista nastoista taikka renkaiden nastoittamisesta tai nastoilla varustettujen renkaiden myynnistä. Vero voisi määräytyä esimerkiksi nastojen arvon, kappalemäärän tai niiden painon perusteella. Vero nostaisi uusien nastoitettujen renkaiden hintaa. Tällaiseen veroon liittyy muun muassa EU-oikeudellisia ongelmia varsinkin maahantuonnin osalta. Ongelmat ovat niin vaikeita, että tämä malli on syytä lähes suoralta kädeltä hylätä toteutuskelvottomana.

Hieman enemmän harkintaa ansaitsee nastalisän sisällyttäminen auton käyttöönottovaiheen autoveroon. Autovero voisi esimerkiksi olla normaalia suurempi niissä autoissa, joilla saisi ajaa myös nastarenkailla. Tämä edellyttäisi nastarengasluvan sisällyttämistä rekisteritietoihin. Autoveromalli synnyttäisi niin vaikeita siirtymäkauden ongelmia käytettyjen autojen osalta, että se ei varmaankaan voi tulla kysymykseen nastangelman ratkaisijana varsinkaan, kun hankintavaiheen autovero on jo nähnyt parhaat päivänsä.

Vakavammin pohdittavaksi voi tulla nastalisän sisällyttäminen käyttövaiheen ajoneuvoveroon, varsinkin kun tuota veroa muutoinkin kehitettäneen ympäristönäkökohdat paremmin huomioon ottavaksi. Käyttövaiheen ajoneuvoveron yhdeksi osatekijäksi voitaisiin säätää mahdollisuus käyttää ajoneuvossa nastarenkaita. Tieto nastarenkaiden käyttöoikeudesta voitaisiin sisällyttää ajoneuvorekisteriin sekä uusien että käytettyjen ajoneuvojen osalta. Nastarenkaiden tilapäistä käyttöä varten voitaisiin myös myydä erillisiä veromerkkejä tms.

Jos nastarenkaiden käyttöä halutaan vähentää vain sellaisilla rajatuilla alueilla, joilla on myös pysäköinti- tai ruuhkaongelmia ja joilla peritään aluepysäköintimaksuja ja/tai ruuhkaveroja, nastarengasveron

tarkoituksenmukaisin tapa lienee Norjan mallin mukainen alueellinen veronluonteinen kunnalle suoritettava maksu.

Sekä kitka- että nastarenkailla on hyviä ja huonoja puolia. Edellä on selvitetty erilaisia malleja nastarengasveron toteuttamiselle. Tällä hetkellä käytettävissä olevan aineiston perusteella Suomeen kuitenkaan ei ole tulossa minkään tyyppistä nastarengasveroa.



# 8

## Liikenneverot

### 8.1 Tieliikenneverot<sup>239</sup>

#### 8.1.1 Eri vaiheiden verot

Suomen tieliikenteen nykyiset kulutusverot voidaan jakaa neljään ryhmään:<sup>240</sup>

- 1) ajoneuvon *hankintavaihe* (ajoneuvon arvonlisävero ja mahdollinen tulli)
- 2) ajoneuvon *käyttöönottovaihe* (autovero)
- 3) ajoneuvon *käytettävissäolovaihe* (ajoneuvovero)
- 4) ajoneuvon *käyttövaihe* (polttoainevero ja polttoaineen arvonlisävero sekä mahdollinen tulli).

Jos luokittelijalla on käytössä vain kaksi ryhmää eli hankintavaihe ja käyttövaihe, ryhmät 1 ja 2 kuuluvat hankintavaiheeseen ja ryhmät 3 ja 4 käyttövaiheeseen.

---

<sup>239</sup> Tämä jakso pohjautuu erityisesti teoksiin *Linnakangas* Autoverotus (1988), *Linnakangas – Juanto* Tieliikenneverot (2000) ja *Linnakangas* Autojen verotus (2007).

<sup>240</sup> *Linnakangas* Verotus 2008 s. 4 ss.



### 8.1.2 Tulli

Autojen hankintavaiheen verotus alkoi Suomessa tulliverotuksena. Ensimmäiset autot hankittiin Suomeen aivan 1900-luvun alussa, jolloin sovellettiin Venäjän vallan alaista tullitaksaa. Siinä ei määritelty autolle omaa tullinimikettä. Autoon sovellettiin nelipyöräisille vau-nuille eli eräille ajokaluille määrättyä tullia.

Autoistuminen käynnistyi varsinaisesti vasta Suomen itsenäistyttyä. Itsenäisyyden ajan ensimmäinen tullitariffi tuli voimaan huhtikuussa 1919. Auton tulli määräytyi aluksi auton arvon perusteella, mutta vuonna 1939 se muutettiin ajoneuvon painoon perustuvaksi. Vuonna 1946 palattiin arvotulliin ja säädettiin painon perusteella laskettava vähimmäistulli. Tullin määrää alennettiin sittemmin useissa vaiheissa vapaakauppasopimusten vuoksi. Suomen tultua EU:n jäseneksi tullia on kannettu enää vain EU:n ulkopuolelta tapahtuvasta tuonnista.

### 8.1.3 Autovero

#### 8.1.3.1 Autoverotuksen tausta (vuoteen 1957)

Autojen ja moottoripyörien hankinnan eli maahantuonnin ja valmistamisen erityisvero, autovero, on Suomessa peräisin 1950-luvulta. Hallitus antoi 27.4.1951 eduskunnalle esityksen autoverolaiksi. Esitystä perusteltiin sillä, että valtion menojen lisääntyminen oli tehnyt välttämättömäksi valtion verotulojen lisäämisen. Koska verotuloja ei voitu riittävästi saada korottamalla välittömiä veroja, etsittiin välil-lisen verotuksen alalta uusia verotuskohteita. Hallituksen mielestä etusija oli annettava sellaisille verotusmuodoille, jotka kohdistuivat ylellisyyteen.

Autokuljetus oli huomattavasti kasvanut, ja osaa siitä voitiin hal-lituksen mielestä pitää ylellisyyssuonteisena. Kun se lisäksi tapahtui miltei yksinomaan ulkomaisen kaluston ja polttoaineen varassa ja kulutti niukkoja ulkomaisia valuuttoja, hallituksen mielestä oli tar-koituksenmukaista, että moottoriajoneuvojen hankkiminen olisi saatettu kohtuullisen, muun muassa ylellisyyšnäkökohtat huomioon ottaen järjestetyn erityisveron alaiseksi. Hallitus esitti autoveroa, jota

olisi ollut suoritettava kotimaassa valmistetuista ja maahan tuotavista moottoriajoneuvoista. Vero olisi kohdistunut muun muassa henkilö- ja pakettiautoihin sekä niiden alustoihin, kuorma-, linja- ja seka-autojen alustoihin sekä moottoripyöriin.

Valtiovarainvaliokunta ei yhtynyt siihen kantaan, että ylellisyysnäkökohdilla voitaisiin puoltaa kyseistä veroa. Tuota perustetta ei valiokunnan mielestä voitu lainkaan esittää kuorma-, seka- eikä edes pakettiautojen osalta. Valiokunnan mielestä ylellisyysesineinä ei voitu pitää myöskään niitä henkilöautoja, joita käytettiin ammattimaiseen liikenteeseen tai joita käyttivät metsänhoitajat, maanmittarit, lääkärin, eläinlääkärit, maatalousjärjestöt, kunnalliset laitokset, liikennelaitokset, invalidit jne. Esitys oli valiokunnan mielestä perusteltavissa yksinomaan finanssisyillä.

Valiokunnassa harkittiin mahdollisuutta jättää autoverotuksen ulkopuolelle muun muassa ammattimaiseen liikenteeseen käytettävät autot. Niin ikään pohdittiin verotuksen rajoittamista vain henkilöautoihin – jopa yksinomaan ylellisyystarkoituksiin käytettäviin, tietyn painorajan ylittäviin loistoautoihin. Tämä olisi kuitenkin huomattavasti vähentänyt hallituksen tavoittelemaa verotulojen lisäystä. Muutosten tekninen suorittaminen olisi myös vaatinut niin perusteellista ja asiantuntevaa valmistelua, ettei valiokunta siihen kyennyt. Valiokunta ehdottikin lakiehdotuksen hylkäämistä ja edellytti, että hallitus ottaa asian uudelleen harkittavakseen. Hallitus peruutti esityksensä 1.6.1951 mutta antoi 20.7.1953 eduskunnalle uuden esityksen autoverolaiksi. Ehdotusta perusteltiin valtion menojen jatkuvalla kasvulla. Esitys oli pitkälti samantapainen kuin vuonna 1951 annettu edeltäjänsä, mutta enää ei puhuttu ylellisyysnäkökohdista. Merkittävää oli myös, että nyt ehdotettiin kuorma-, seka- ja linja-autojen jättämistä veron ulkopuolelle.

Valtiovarainvaliokunta hyväksyi lakiehdotuksen edellyttäen kuitenkin, että niiden autojen osalta, joista perittäisiin autovero, poistettaisiin muutoin mahdollisesti perittävä hinnantasausmaksu. Valiokunta katsoi myös, etteivät paketti- ja henkilöpakettiauto olleet ylellisyysautoja, ja muutti esitystä siten, ettei autovero olisi koskenut niitä. Myöskään invalideilta ei valiokunnan mielestä ollut perittävä kyseistä veroa.

Hallitus peruutti esityksensä 5.8.1953 mutta antoi uuden esityksen jo 18.9.1953. Esitys oli pitkälti edellisen esityksen mukainen. Valtio-

varainvaliokunta hyväksyi nytkin lakiesityksen edellyttäen, että niiltä autoilta, joista perittäisiin autovero, poistettaisiin muutoin mahdollisesti perittävä hinnantasausmaksu. Suuri valiokunta ehdotti kuitenkin lakiehdotuksen hylkäämistä, ja lakiehdotus tulikin hylätyksi.

Vuodesta 1953 hinnantasausrahaan perittiin tasausmaksua myös henkilöautoista ja moottoripyöristä. Tasausmenettelyn tarkoituksena oli pitää ajoneuvojen myyntihinnat tasoltaan muuttumattomina riippumatta siitä, minkälaisin kauppamuodoin tai minkä hintaisiin valuutoihin tuontierät kulloinkin jouduttiin hankkimaan. Moottoriajoneuvojen hinnantasauksella pyrittiin myös estämään muiden kuin moottoriajoneuvojen varsinaisten maahantuojien hankkimista tai vähän käytetyistä moottoriajoneuvoista perittyjen hintojen ja viranomaisten vahvistamien hintojen liian suurta eroa. Lisäksi autojen ja moottoripyörien tasausmaksuilla hankittiin hinnantasausrahaan varoja hintapoliittisesti tärkeinä pidettyjen tarvikkeiden hintojen alentamista varten. Käytännössä hinnantasausmaksut muodostuivat melko veronluonteisiksi, ja järjestelmän lainsäädännöllistä pohjaa alettiin pitää yhä kyseenalaisempana.

### **8.1.3.2 Autoverotuksen käyttöönotto (1958–1962)**

Kun tuontikauppa yhä vapautui ja valuuttakurssit muuttuivat, alettiin hinnantasausmenettelyä supistaa ja Suomen talouselämää kehittää kohti vakiintuneempia oloja. Valtiontalouden tila ei kuitenkaan mahdollistanut luopumista niistä tuloista, joita moottoriajoneuvoista perityt tasausmaksut olivat merkinneet. Henkilöautojen ja moottoripyörien tuontia oli rajoitettu, eikä myöskään pidetty tarkoituksenukuisena antaa kyseisten ajoneuvojen vahvistettujen hintojen tason huomattavasti alentua, koska alennus olisi lisännyt keinottelumahdollisuuksia. Hallitus esittikin 22.11.1957 eduskunnalle, että autojen tasausmaksumenettely korvattaisiin henkilöautoista ja moottoripyöristä perittävällä erityisellä auto- ja moottoripyöräverolla. Verovelvollisia olisivat maahantuojat ja valmistajat. Suomen solmimat kansainväliset sopimukset huomioon ottaen verorasituksen tuli olla ulkomailta tuoduille ja maassa valmistettaville ajoneuvoille sama. Niin ikään tuli verokanta – Suomen kauppasuhteisiin nähden ja kun kysymyksessä oli hallituksen mielestä yksi liikevaihtoverotuksen muoto – vahvistaa

samaksi toisaalta auto- ja toisaalta moottoripyörätyypeille. Autoille ehdotetun 40 %:n ja moottoripyörille ehdotetun 30 %:n verokannan mukainen tuotto vastasi hinnantasausmaksujärjestelmän autojen ja moottoripyörien osalta tuottamaa tuloa.

Ottaen huomioon ammattimaisen henkilöliikenteen aseman hallitus piti tarpeellisena säilyttää se hinnantasausmaksussa noudatettu periaate, että pääasiallisesti ammattiautoliikenteeseen käytettävästä autosta perittiin vain puolet normaalista määrästä.

Kun invalidien käyttöön tulevista ajoneuvoista vain invalidipyörät voitiin säännöksellä vapauttaa verosta, valtiovarainministeriöllä tuli olla mahdollisuus määräämillään ehdoilla myöntää invalidien henkilökohtaiseen käyttöön tulevan muunkin ajoneuvon kuin invalidipyörän osalta vapautus auto- ja moottoripyöräveron suorittamisesta. Eriytyisen painavien syiden vaatiessa tuli verotusta voida yksittäistapauksessa muutoinkin huoventaa; esimerkiksi sairaankuljetusautot oli tietyin ehdoin vapautettu hinnantasausmaksusta.

Valtiovarainvaliokunta puolsi lakiehdotuksen hyväksymistä tietyin muutoksin. Se piti hallituksen ehdottamia veroprosentteja tasausmaksuihin verrattuna aiheettoman korkeina ja ehdotti niiden alentamista autojen osalta 30 %:iin ja moottoripyörien osalta 25 %:iin. Valiokunnan mielestä oli myös kohtuullista, että ammattimaiseen liikenteeseen rekisteröidyt ajoneuvot saisivat vapautuksen autoveron koko määräästä. Valiokunta teki tämän mukaiset muutokset hallituksen esitykseen.

Eduskunta hyväksyi lakiehdotuksen valtiovarainvaliokunnan esittämässä muodossa, kuitenkin siten, että tämä 1.1.1958 voimaan tullut laki oli vain yksivuotinen. Hyväksyessään lain eduskunta ilmoitti *edellyttävänsä, että vero on vain tilapäinen ja valtion senhetkisestä poikkeuksellisen kireästä rahatilanteesta johtuva, ja että verosta pyritään luopumaan etenkin halvemman hintaluokan ajoneuvojen osalta heti, kun valtionalous antaa siihen mahdollisuuden.* Luopumiseen pyrkimisen aloittamisesta on kulunut kohta 60 vuotta, eikä sellaista mahdollisuutta ole vielääkään tullut.

Hallitus antoi 17.10.1958 esityksen, jolla lain voimassaoloaika ehdotettiin pidennettäväksi vuoden 1959 loppuun. Samalla veron määrä sekä autoista että moottoripyöristä ehdotettiin alennettavaksi 20 %:iin ajoneuvon verotusarvosta. Valtiovarainvaliokunta teki esitykseen pari muutosta: se ehdotti moottoripyöräveron alentamista

15 %:iin ja ehdotti lisäksi, että sama verovapaus, joka oli moottoripolkupyörillä, ulotettaisiin koskemaan myös kevyitä moottoripyöriä. Tätä perusteltiin sillä, että kevyet moottoripyörät olivat rinnastettavissa moottoripolkupyöriin ja että ne olivat liikenneturvallisuuden kannalta näitä varmempia. Liikenneturvallisuuteen osattiin siis vedota jo näin varhain. Laki hyväksyttiin valtiovarainvaliokunnan esittämässä muodossa.

Hallitus antoi 14.9.1959 esityksen lain voimassaoloajan jatkamisesta vuodeksi 1960. Valtiovarainvaliokunta ehdotti eräitä muutoksia. Lakialoitteen pohjalta valiokunta samalla katsoi, että kouluautot oli vapautettava autoverosta samoin edellytyksin kuin ammattimaiseen liikenteeseen käytetyt autot. Laki hyväksyttiin valtiovarainvaliokunnan esittämässä muodossa. Myöhemmin lain voimassaoloaikaa jatkettiin vielä vuoden 1961 loppuun.

Auto- ja moottoripyöräverosta luopumista ei pidetty mahdollisena. Koska lakia kuitenkin oli useasti muutettu, katsottiin tarpeelliseksi korvata se kokonaan uudella lailla. Hallitus antoi tätä tarkoittavan esityksen 11.9.1961. Samalla ehdotettiin veron kiertämisen estämiseksi lakia täydennettäväksi siten, että vero oli suoritettava myös ajoneuvon henkilöautoksi muuttamisesta ja että verovelvollinen oli tällöin se, joka rekisteröi auton henkilöautona. Jos aikaisemmasta rekisteröinnistä oli kulunut yli kaksi vuotta, ei veroa kuitenkaan ollut suoritettava.

Koska autoveroa ei kannettu kuorma- ja pakettiautoista, ehdotettiin tavarankuljetukseen tarkoitettua kolmipyöräistä moottoripyörätkin vapauttavaksi verosta. Niin ikään ehdotettiin maastoautot, joita varsinkin metsätaloudessa käytettiin työautoina, nimenomaan säädettäväksi verottomiksi.

Muutoin lakiehdotus oli varsin samanlainen kuin vuonna 1957 säädetty laki siihen tehtyine muutoksineen. Valtiovarainvaliokunta puolsi hallituksen esityksen hyväksymistä pienin korjauksin, ja laki henkilöautoista ja moottoripyöristä suoritettavasta verosta hyväksyttiin sen mukaisena. Laki oli tarkoitettu olemaan voimassa vuoden 1962 loppuun, mutta se korvattiin jo vuoden 1962 kesällä uudella, olennaisesti ankarammalla lailla.

### 8.1.3.3 Tuonnin vapautuminen ja autoverotuksen kiristytminen (1962–1966)

Uusi laki auto- ja moottoripyöräverosta tuli voimaan 15.7.1962. Se perustui hallituksen 13.6.1962 antamaan esitykseen ja valtiovarainvaliokunnan siihen tekemiin melko vähäisiin muutoksiin. Keskeistä uudessa laissa oli autoveron olennainen korottaminen ja veron säättäminen progressiiviseksi. Korotuksella pyrittiin saamaan ostopaine autojen tuontisäännöstelyn jälkeen jakaantumaan usean vuoden osalle. Uusi laki saatiin säädetyksi vain yksivuotisena, ja sen mukainen autovero oli 40–90 % auton verotusarvosta siten, että vero oli suurin kalleimmissa autoissa. Tässä oli hallituksen esityksen perustelujen mukaan otettu huomioon kauppapoliittiset näkökohdat ja bilateraalisen kaupan edut.

Aikaisempaan lakiin verrattuna vuoden 1962 lakiin tuli sellainen merkittävä uutuus, että pakettiautoistakin oli maahan tuotaessa suoritettava autovero, mutta vero palautettiin, jos auto rekisteröitiin pakettiautoksi ja sitä pääasiallisesti sellaisena käytettiin.<sup>241</sup> Tässä omaksuttiin samantapainen palautusmenettely kuin ammattimaiseen liikenteeseen käytettyjen autojen osalta oli käytössä. Lakiin otettiin myös säännökset 90 %:n liikuntavammainvalidien ja 60 %:n yleisinvalidien autoveronpalautuksista.

Hallituksen 7.9.1962 antamalla esityksellä lain voimassaoloaika ehdotettiin pidennettäväksi kesäkuun 1964 loppuun siten, että vero olisi alentunut vuoden 1964 alusta 35–80 %:ksi auton verotusarvosta. Perustuslakivaliokunnan mielestä lakiehdotus voitiin hyväksyä yksinkertaisella enemmistöllä vain vuoden 1963 loppuun voimassa olevaksi. Valtiovarainvaliokunta muuttikin esitystä sen mukaisesti, ja vuoden 1962 lain voimassaoloaika jatkettiin tässä vaiheessa vain vuoden 1963 loppuun.

Hallitus antoi 13.9.1963 esityksen lain voimassaoloajan pidentämisestä vuoden 1964 loppuun. Autoveroa ehdotettiin 35–80 %:ksi verotusarvosta. Samalla lakia ehdotettiin täsmennettäväksi niiden varusteiden osalta, joiden arvo luettiin verotusarvoon. Lakia ehdo-

<sup>241</sup> Ajanjaksoa 1960–1971 on kutsuttu piilofarmarien ajaksi. Ks. tarkemmin esim. *Karusuo* (2004) s. 800 ss.

tettiin tarkistettavaksi myös siten, että autoverosta vapaaksi suoraan lain perusteella säädettiin paloauto, sairausauto ja ruumisauto sekä kuorma-auto, samoin sellainen pakettiauto, jota sen rakenteeseen ja varusteisiin katsoen oli pidettävä ensisijaisesti vain tavarankuljetukseen tarkoitettuna ja jonka kokonaispaino oli vähintään 1 700 kg. Invalidien osalta lakia ehdotettiin muutettavaksi siten, että liikuntavammaisten invaliditeetti-prosentti alennettiin 80 %:ksi ja asetettiin vaatimus invalidiauton kohtuuhintaisuudesta. Valtiovarainvaliokunta puolsi lakiehdotusta eräin vähäisin tarkistuksin. Laki hyväksyttiin valtiovarainvaliokunnan esittämässä muodossa.

Hallitus antoi 4.9.1964 esityksen, jolla lain voimassaoloaika ehdotettiin pidennettäväksi vuoden 1965 loppuun. Samalla ehdotettiin säännöstä, jonka mukaan ajoneuvon luvattoman käytön estävää laitetta ei luettaisi verotusarvoon. Lisäksi esitettiin invalidien veronpalautushakemusten käsittelyyn eräitä menettelyllisiä muutoksia. Valtiovarainvaliokunta puolsi esityksen hyväksymistä muutoin paitsi että veron kuoleutumisaikaa ehdotettiin lyhennettäväksi neljästä vuodesta kolmeen vuoteen. Laki (649/1964) hyväksyttiin valtiovarainvaliokunnan esittämässä muodossa.

Vuoden 1965 puolivälissä autoveroa jälleen korotettiin. Hallitus ehdotti maksutaseen tasapainottamiseksi autoveron korottamista 35–95 %:ksi auton verotusarvosta. Valtiovarainvaliokunnan mietinnössä puollettiin hallituksen esitystä. Mietintöön liittyi kuitenkin kokoomuksen edustajien vastalause. Sen mukaan veron porrastettu järjestelmä oli kauppapoliittisesti epäoikeudenmukainen ja aiheutti käytännössä epäasiallista automallien muuntamista. Vastalauseessa ehdotettiin autovero laskettavaksi siten, että se olisi verotusarvon määrä vähennettynä 1 500 markalla, kuitenkin niin, että veron määrä olisi aina vähintään 35 % verotusarvosta. Suuressa valiokunnassa esitys muuttuikin tämän mukaiseksi. Tasoltaan tämän uuden laskutavan mukainen vero vastasi suunnilleen hallituksen esittämää, mutta siinä ei ollut samanlaisia hyppäyksiä.

### **8.1.3.4 Veronkorotuksia ja kriisejä (1966–1976)**

Uuden vaiheen autoverotuksemme historiassa voidaan katsoa alkaneen vuoden 1966 puolivälissä. Niin olennaisesta verotuksen ankaroitumisesta oli kysymys, kun autoveroa tuolloin korotettiin maksutaseongel-

mien vuoksi. Nyt autoveroa oli suoritettava auton verotusarvon määrä korotettuna 50 %:lla ja vähennettynä 2 250 markalla, kuitenkin niin, että vero aina oli vähintään 50 % verotusarvosta. Lain voimassaoloaika jatkettiin vuoden 1966 lopussa. Vuoden 1967 alkupuoliskolla veroa korotettiin vielä jonkin verran, millä pyrittiin kompensoimaan EFTA-tullien alennuksista aiheutuvaa verojen alentumista.

Hallitus antoi 22.9.1967 eduskunnalle esityksen, jossa jälleen esitettiin autoverotuksen tiukentamista. Nyt ehdotettiin erityisesti taksien, kouluautojen ja pakettiautojen veronpalautusoikeuden poistamista. Hallituksen käsityksen mukaan ne ammatin- ja liikkeenharjoittajat, jotka olivat oikeutettuja veronpalautukseen, olivat sellaisia ammatin- ja liikkeenharjoittajia edullisemmassa asemassa, joille auton käyttäminen samalla tavoin oli välttämätöntä mutta jotka eivät olleet oikeutettuja veronpalautukseen. Lisäksi viitattiin autoveronpalautusten valtion tuloja vähentävään vaikutukseen. Samalla ehdotettiin sellaista uudistusta, että myös autoveron osuus luettaisiin liikevaihto-veron perustana olevaan arvoon – siis verotuksen kiristämistä.

Hallitus kuitenkin peruutti esityksensä 3.11.1967, pian suuren devalvaation jälkeen, ja antoi samalla esityksen kokonaan uudeksi laiksi auto- ja moottoripyöräverosta. Nyt saatiin vihdoin säädetyksi pysyvä autoverolaki; tosin myöhemmin muutamia kertoja jouduttiin turvautumaan yksivuotisiin lainmuutoksiin. Uusi laki auto- ja moottoripyöräverosta tuli voimaan 15.11.1967. Autoveron määrää alennettiin, tarkoituksena oli lieventää devalvaatiosta johtuvia autojen hinnankorotuksia. Autoveroksi säädettiin auton verotusarvo korotettuna 40 %:lla ja vähennettynä 2 500 markalla, kuitenkin niin, että veron määrä aina oli vähintään 50 % verotusarvosta. Kun oli odotettavissa, että maahan ruvettaisiin tuomaan runsaasti käytettyjä autoja, lakiin otettiin säännös, jonka mukaan käytetyn auton vero oli 90 % vastaavan uuden auton verosta.

Verovapaiden ajoneuvojen luetteloa supistettiin poistamalla siitä ruumisauto. Samoin kouluautojen veronpalautusoikeus kumottiin. Ammattimaiseen liikenteeseen käytettävien autojen veronpalautusoikeutta puolestaan rajoitettiin.

Vuonna 1969 säädettiin Suomessa valmistetun auton ja moottoripyörän verotusarvoksi ajoneuvon valmistuskustannusten perusteella määriteltävä ajoneuvon hinta valmistuspaikalla. Asia alkoi tulla entistä



tärkeämmäksi, kun henkilöautojen massatuotanto Suomessakin alkoi. Samalla kertaan laajennettiin invalidien autoveronpalautusoikeutta siten, että 40 %:n alaraajainvalideille myönnettiin osittainen alennus.

Autoverotuksessa alettiin 1970-luvun alussa kiinnittää entistä enemmän huomiota liikenneturvallisuuteen. Vuodenvaihteessa 1970–1971 säädettiin turvavyö sellaiseksi varusteeksi, jonka arvoa ei luettu auton verotusarvoon.

Vuonna 1971 tehtiin yksi koko autoverotuksemme historian keskeisimmistä muutoksista, kun *pakettiautojen* verovapaus rajoitettiin ajoneuvoihin, joiden tavaratila täytti tietyt vähimmäismitat. Näin verovapaus jäi koskemaan enää yleensä vain melko kookkaita laatikkomallisia pakettiautoja. Lainmuutoksen seurauksena uusien pakettiautojen tuonti laski erittäin voimakkaasti.

Vuoden 1973 lopulla moottoripyörien veroa korotettiin olennaisesti erityisesti suurten pyörien osalta. Tätä perusteltiin ennen kaikkea liikenneturvallisuuskäsitteillä.

Vuodenvaihteessa 1973–1974 autoveroa korotettiin jonkin verran. Korotuksella pyrittiin kompensoimaan vapaakauppasopimusten seurauksena tapahtuneita autojen tullialennuksia.

Vuoden 1973 lopun öljykriisi nosti energian hintoja olennaisesti. Kustannusten vaikutusta ammattiautoiluun lievennettiin vuoden 1974 alussa lainmuutoksella, jonka mukaan ammattimaisessa liikenteessä käytettävän auton autovero voitiin palauttaa kokonaankin tiettyyn enimmäismäärään saakka. Muutosta perusteltiin muun muassa sillä, että se edesauttoi siirtymistä kestävämpään ja kulutukseltaan taloudellisempaan ajokalustoon. Suuntauksen tueksi otettiin myös energiataloudelliset ja ympäristönsuojelulliset seikat.

Maahantuotujen uusien autojen lukumäärä nousi vuonna 1975 syksyyn mennessä erittäin voimakkaasti, ja valtiolta ryhtyikin taas tiukkoihin tuonninrajoitustoimiin maksutaseen turvaamiseksi. Maan ulkomaankaupan ja taloudellisen kasvun turvaamisesta annetun lain nojalla annetuilla asetuksilla muun muassa autojen ja moottoripyörien maahantuonnista määrättiin suoritettavaksi erityismaksua. Maksu oli suoritettava sellaisista ajoneuvoista, joista oli maksettava auto- ja moottoripyörävero. Maksu oli 18.10.1975 alkaen 50 % autoverolain mukaisesta auto- ja moottoripyöräverosta. Myöhemmin samana vuonna annetuilla asetuksilla maksu alennettiin 30 %:ksi, sitten

20 %:ksi ja lopulta 10 %:ksi, ja vuoden 1976 alusta maksu kumottiin kokonaan. Vuonna 1976 auto- ja moottoripyöräveroa puolestaan kannettiin korotettuna.

Invalidien autoveronpalautussäännöstöä tarkistettiin vuoden 1976 alusta siten, että auton osalta kohtuuhintavaatimus poistettiin ja palautettavalle verolle säädettiin markkamääräiset ylärajat. Samalla lakia tarkistettiin siten, että näkövammaisten oikeus veronpalautukseen tuli samanlaiseksi kuin liikuntavammaisilla.

### **8.1.3.5 Veron tasaantuminen ja keventyminen (1977–1994)**

Vuoden 1976 jälkeen autoverotuksemme on ollut vakaampaa. Vuoden 1977 alusta autoverotuksessa palattiin ”normaalille” tasolle. Samalla moottoripyörien verotusta melkoisesti lievennettiin siitä, mikä se oli ollut muutaman edellisvuoden. Invalidien autoveronpalautusten osalta mainittakoon muutos, jonka mukaan ammattiin valmistumista varten tapahtuva opiskelu rinnastettiin työhön. Avolavaisten paketti-autojen verovapausedellytyksiä tiukennettiin.

Vuoden 1978 alusta voimaan tulleella lainmuutoksella liikenneturvallisuudelle annettiin aikaisempaa selvästi suurempi merkitys säätämällä, että tiettyjä varusteita ei luettu auton verotusarvoon. Säännöksen muotoilulla pyrittiin myös suosimaan suomalaista tuotantoa.

Autoverotuksen tarkistuksista 1970-luvun lopulla on syytä vielä mainita muutokset, joilla mahdollistettiin invalideille autoveronpalautushakemuksen tekeminen etukäteen ja säädettiin ruumisauto jälleen verovapaaksi. Invataksi tuli verottomaksi vuoden 1980 alusta.

1980-luvun alkupuolta voidaan luonnehtia autoverotuksen hienosäätelyn ajaksi. Tehtiin esimerkiksi lainmuutoksia, joilla pyrittiin estämään ”yli-ikäisten” uusien ajoneuvojen maahantuontia sekä kolarivaurioituneiden ajoneuvojen ja niiden osien tuontia. Samaan linjaan kuuluu myös lainmuutos, jolla maastohenkilöautot tulivat verollisiksi. Niiden vero kuitenkin säädettiin muiden henkilöautojen veroa alemmaksi.

Autoverotuksen lainmuutokset 1980-luvun puolivälissä ja sen jälkeen koskivat muun muassa verotuksen yksinkertaistamista ja selkeyttämistä sekä verotason alentamista. Vuoden 1987 alussa autovero oli auton verotusarvon määrä korotettuna 32 %:lla ja vähennettynä

4 600 markalla. Samalla kun verokantaa alennettiin, lakia muutettiin siten, että turvavarusteetkin eräitä poikkeuksia lukuun ottamatta otettiin huomioon suoraan veron laskentakaavassa, ilman että verotusarvoa määrättäessä enää tehtiin vähennyksiä. Lakia tarkistettiin myös lieventämällä 25 vuotta vanhojen ajoneuvojen verotusta. Osittain lievennyksestä ja osittain epäselvän oikeustilan selkiyttämisestä oli kysymys lainmuutoksessa, jolla tietyt vaatimukset täyttävät kilpa-autot ja kilpamoottoripyörät säädettiin verovapaiksi. Selvä lievennys oli muutos, jolla verovapaiksi säädettiin myös eläinlääkintäautot.

Vuoden 1988 lopun merkittävin uutuus oli ympäristöpoliittinen: vähäpäästöisten bensiinihenkilöautojen katalysaattorivähennys. Verotusarvosta tehtävä vähennys oli 15.12.1988 alkaen 3 500 markkaa ja 22.11.1989 alkaen 4 500 markkaa.

Henkilöautojen kuluttajahintojen alentamiseksi autoveroa alennettiin 1.9.1990 siten, että veron laskentakaavan kerrointekijää pienennettiin viisi prosenttiyksikköä. Tieliikenteen verotuksen painopisteen siirtämiseksi kohti käyttövaiheen verotusta sekä autoalan työllisyyden tukemiseksi autoveroprosenttia alennettiin 25.5.1991 lukien jälleen viisi prosenttiyksikköä. Voimakkaampi veronalennus tapahtui toukokuussa 1993: autoveroprosenttia alennettiin 20 prosenttiyksikköä. Tämän jälkeen vero oli (ennen 4 600 mk:n vähennystä) 102 % verotusarvosta. Alennuksella pyrittiin sekä autojen kuluttajahintoihin kohdistuvan hinnankorotuspaineen purkamiseen että tieliikenteen verotuksen painopisteen siirtämiseen yhä enemmän kohti käyttövaihetta. Tähän muutokseen liittyy myös uuden ajoneuvoveron eli niin sanotun auton käyttömaksun käyttöönotto; valmisteluasiakirjoihin ei sisälly viitteitä siitä, että tämä uusi vero olisi ollut tarkoitettu ainoastaan väliaikaiseksi.

Vaikka autoveroa 1990-luvun alussa yleensä alennettiin, pakettiautojen kohdalla suunta oli päinvastainen. Voimakkaasti yleistyneen keinottelun estämiseksi verottomuuden edellyttämiä teknisiä vaatimuksia tiukennettiin olennaisesti vuonna 1990. Vuonna 1993 pakettiautojen verovapaudesta luovuttiin ja verokannaksi säädettiin 35 % verotusarvosta (hallituksen esitys oli 50 %).

Muista verotuksen tiukennuksista mainittakoon, että vuoden 1993 lainmuutoksen jälkeen maastohenkilöautoista tuli suorittaa samansuuruisia veroa kuin muistakin henkilöautoista.

### **8.1.3.6 Tuonti- ja hankintaverosta käyttöönottoveroksi (1990-luvun puoliväli)**

Vuoden 1995 alusta tuli voimaan autoverolaki (29.12.1994/1482), joka korvasi vanhan lain auto- ja moottoripyöräverosta. Uuden lain säätäminen tuli ajankohtaiseksi Suomen EU-jäsenyyden vuoksi. Jouduttiin siirtymään järjestelmään, jossa verotusta ei enää toimiteta rajamuodollisuuksien yhteydessä. Autoverolakiin siirrettiin osa aikaisemmista tullisäännöksistä mukautettuina EU:n sisämarkkinoita koskeviin säännöksiin.

Keskeisimmät autoverolain uudistukset koskivat verovelvollisuutta, verotusarvon määrittämistä ja veron maksuunpanon ajankohtaa. Yleinen verotaso pidettiin ennallaan. Aikaisemmin suojapuskurista myönnetty 1,5 %:n vähennys poistettiin ja normaalia veroprosenttia vastaavasti alennettiin.

Muuttoautojen täydellisestä verovapaudesta luovuttiin ja siirryttiin veronalennusjärjestelmään, jossa alennukselle säädettiin markkamääräinen katto. Samalla muuttoautoalennukseen oikeutettujen piiriä tarkistettiin. Autoverolakiin otettiin uusitut säännökset käytettyinä maahan tuotavista ajoneuvoista; tällä pyrittiin järjestelmään, joka täyttäisi myös EU-vaatimukset.

### **8.1.3.7 Käytettyjen autojen ongelmat 2000-luvun alussa**

Vuoden 1998 lopussa säädetyt muutokset koskivat käytettyjen autojen tuontia ja johtuivat Suomen EU:lta saamasta virallisesta huomautuksesta. Muutoksia pidettiin kuitenkin yleisesti riittämättöminä.

EU:n tuomioistuimien oli 1990-luvulla antanut useita päätöksiä, joissa lähdettiin siitä, että toisesta jäsenvaltiosta tuodusta käytetystä ajoneuvosta ei saanut periä autoveroa enempää kuin oli vastaavanlaisen auton arvoon sisältyvä veron jäljellä oleva osuus. Suomen osalta asia tuli EY-tuomioistuimessa vireille KHO:n tehtyä 15.3.2000 asiasta ennakkoratkaisupyynnön.<sup>242</sup> Uutena ongelmana oli nyt, miten suhtautua

<sup>242</sup> Ennakkoratkaisupyynnö liittyy valituksiin, jotka oli tehty Uudenmaan LO:n 19.4.1999 antamasta Siilin-päätöksestä (321/7). Siinä LO katsoi viitaten EY-tuomioistuimen 9.3.1995 antamaan Portugalia koskevaan tuomioon asiassa

kauppaportaan verovaikutukseen. EU:n tuomioistuin antoi tässä niin sanotussa Siilinin asiassa (C 101/00) tuomionsa 19.9.2002. Se totesi, että perustamissopimuksen artikla on esteenä sille, että verotusarvo muodostuu erisuuruiseksi kaupan vaiheen mukaan, koska tästä voi ainakin tietyissä tilanteissa seurata, että maahan tuodusta käytettyä ajoneuvosta kannettavan veron määrä ylittää tässä jäsenvaltiossa jo rekisteröidyn samanlaisen käytetyn ajoneuvon arvoon sisältyvän verosta jäljellä olevan määrän.

KHO teki EU:n tuomioistuimen antaman ennakkoratkaisun pohjalta päätöksensä 16.12.2002 taltio 3318 (=2002:85). Se totesi, että käytettynä maahan tuodun ajoneuvon ja sen vertailukohtana käytettävän samanlaisen maassa jo rekisteröidyn auton verotusarvo on laskettava samalla tavalla uuden auton arvon perusteella ja ottamatta huomioon kaupan eri vaiheita.

Hallitus antoi 30.12.2002 esityksen (271/2002) autoverolain muuttamisesta. Sen mukaan sekä uusien että käytettynä tuotavien henkilöautojen verotus perustui auton yleiseen kuluttajahintaan Suomessa. Verotasoa esitettiin myös alennettavaksi noin kuudenneksellä.

Esitys muuttui valtiovarainvaliokunnassa huomattavasti, ja eduskunta hyväksyi lain valtiovarainvaliokunnan ehdottamassa muodossa. Keskeiset muutokset koskivat lain yleistä kirjoitustapaa. Muun muassa niin sanottua mallinnettua arvonmäärittystä koskevia säännöksiä ei otettu lakiin. Jo tämä poisti olennaisesti sitä vaikeaselkoisuutta, josta esitystä arvosteltiin. Se myös antoi mahdollisuuden säätää veron määrätymisperusteista helpommin ymmärrettävällä tavalla. Veron määrä muutettiin laskettavaksi verollisesta yleisestä vähittäismyyntiarvosta, ja näin tehtiin myös moottoripyörien osalta. Tämänkin jälkeen autoverotuksemme jäi paljon eurooppaoikeudellisia ongelmia.

---

C-345/93 (Nunes Tadeu), että veroa ei voitu vahvistaa suuremmaksi kuin mikä olisi vastaavan Suomessa rekisteröidyn käytetyn samaa merkkiä ja vuosimallia olevan auton arvoon sisältyvä veron jäljellä oleva osuus. Kysymys oli ollut LO:ssa esillä jo vuosia aikaisemminkin, mutta Uudenmaan LO oli katsonut jaostoplenumissa 5.12.1996 antamassaan julkaisemattomassa ratkaisussa (780/7) äänestyksen jälkeen, ettei Suomen järjestelmä ollut käytettyjen ajoneuvojen veromäärän osalta syrjivä.

### 8.1.3.8 Ympäristöpolitiikka, elvistä luopuminen ym. (2008–)

Suomen autoverotuksessa toteutettiin vuoden 2008 alussa huomattava muutos, kun auton arvon pohjalta määritettävän autoveron veroprosentti porrastettiin auton hiilidioksidipäästötason mukaan. Verouudistuksen rakenteellinen lähtökohta oli huomion kiinnittäminen ympäristönäkökohtiin.

Henkilöautojen käyttöönottovaiheen autovero säädettiin 10–40 %:ksi riippuen auton hiilidioksidipäästö- eli polttoainekulustasosta. Joidenkin autojen verotaso säilyi ennallaan, useimpien laski ja joidenkin nousi. Veromäärään tulivat vaikuttamaan auton arvo ja päästötaso. Henkilöautojen autoveron kiinteistä vähennyksistä luovuttiin, jolloin poistui myös se lievä progressiivisuus, jolla oli tavoiteltu veronmaksukyvyyn huomioon ottamista suosimalla pieniä ja halpoja autoja. Toisaalta päästötaso (ja kokonaisuudessaan) korreloi siinä määrin auton koon ja hinnan kanssa, että siinä voidaan katsoa otettun huomioon myös autonostajien veronmaksukykyä ja verotuksen progressiivisuutta.

Vuonna 2009 lakia muutettiin sitten, että luovuttiin perimästä autoverolle arvonlisäveron suuruista veroa (ns. elv).<sup>243</sup> Lisäksi autovelolain säännöksiä verotettavasta tapahtumasta ja verovelvollisuudesta muutettiin siten, ettei autoveroa enää pääsääntöisesti tarvitse lukea ajoneuvon myynnistä suoritettavan arvonlisäveron perusteeseen. Muutosten seurauksena ajoneuvojen verotus ei kuitenkaan keventynyt, koska autoveroa korotettiin autoverolle suoritettua arvonlisäveroa vastaavalla määrällä.

Pakettiautojen vero muutettiin vuonna 2009 perustuvaksi henkilöautojen ja moottoripyörien veron tavoin yleiseen vähittäismyyntihintaan. Samalla pakettiautojen vero porrastettiin auton hiilidioksidipäästöjen perusteella samalla tavalla kuin henkilöautojen. Alennettuun veroon oikeutettujen pakettiautojen tavaratilan vähimmäiskokoa koskevista vaatimuksista luovuttiin. Kookkaampien tavarankuljetukseen tarkoitettujen pakettiautojen kuljetuskyky kuitenkin

<sup>243</sup> Ks. myös *Linnakangas* Liikenne 2/2008 s. 39–41 ja *Hellsten* Verotus 2009 s. 521–537.

otetaan huomioon hiilidioksidipäästöihin perustuvan veron määrää vähentävänä tekijänä. Niistä pakettiautoista, joista ei ole päästötietoa, veroa kannetaan nyt auton kokonaismassan ja käyttövoiman perusteella määräytyvän laskennallisen päästötiedon perusteella.

Vuotuista käytettävissäolovaiheen ajoneuvoveroa on viime vuosina korotettu ja autoveroa on pikkuisen laskettu. Muuttoautojen veronhuojennukset ovat poistuneet vuoden 2014 lopulla säädetyn lainmuutoksen myötä.

### 8.1.4 Ajoneuvovero

#### 8.1.4.1 1920-luvulta vuoteen 1938

Ajoneuvojen käyttövaiheenkin verotus alkoi Suomessa tulliverotuksena. Se kohdistui erityisesti auton voimanlähteenä käytettyyn polttoaineeseen – ja bensiinin ohella myös autonrenkaisiin. Kiinteätyyppinen, hallintaperusteinen ajoneuvon käyttövaiheeseen kohdistuva verotus aloitettiin Suomessa vuonna 1922 leimaverolain nojalla kannettuna verona. Vero säädettiin progressiiviseksi moottoritehon suhteen. Tätä perusteltiin sillä, että tiestöä eniten vahingoittavissa autoissa (suuret autot) ja toisaalta arvokkaammissa autoissa oli yleensä voimakkaamat moottorit. Auton käyttämän polttoaineen laadulla ei ollut merkitystä veromäärään.

Verotuksen uudistaminen ja samalla saattaminen erillisen moottoriajoneuvoverolain perusteella määräytyväksi tuli 1920-luvun lopulla ajankohtaiseksi muun muassa siksi, että veron tuotto oli jäänyt vähäiseksi. Uudistuksessa korostettiin, että veron oli perustuttava ylellisyysnäkökohdan sijasta aikaisempaa enemmän tietaloudellisille näkökohdille. Todettiin, että tiestön kulumiseen vaikutti myös ajoneuvon nopeus. Kun Suomen teillä ei kuitenkaan yleensä voitu ajaa suuremmalla nopeudella kuin sellaisella, jonka melkein kaikki henkilöautot pystyivät saavuttamaan, otettiin moottorin teho huomioon aikaisempaa rajoitetummin. Koska tiestön kulumiseen vaikutti myös renkaiden laatu, veroa määrättiin kannettavaksi korotettuna sellaisista ajoneuvoista, joiden pyörissä ei ollut kumisia ilmarenkaita. Vero oli normaalia suurempi myös perävaunullisille ajoneuvoille. Sivuvaunullisen moottoripyörän vero oli sivuvaunuttoman veroa korkeampi.

Veron tuotto olisi hallituksen esityksen mukaan ollut käytettävä yleisten teiden parantamiseen ja kunnossapitoon. Tämä velvoite kuitenkin poistettiin lopullisesta laista, koska katsottiin, että eduskunnan tuli saada vapaasti päättää tämänkin veron tuotosta.

#### **8.1.4.2 Vuodesta 1939 vuoteen 1964**

Moottoriajoneuvoverotuksessa siirryttiin uuteen vaiheeseen 1930-luvun lopulla. Veron uudistaminen tuli ajankohtaiseksi erityisesti siksi, että korkean tullin alaista bensiiniä käyttävien ajoneuvojen rinnalle olivat yleistyneet ajoneuvot, joiden polttoaineena käytettiin hyvin alhaisen tulliverotuksen piirissä olevaa dieselöljyä. Ruotsin esikuvan mukaisesti säädettiin vuodesta 1939 alkaen kannettavaksi tuossa vaiheessa lisäveroksi kutsuttua ajettujen kilometrien mukaan määräytyvää veroa ajoneuvoista, joita käytettiin muulla voimalla tai polttoaineella kuin bensiinillä. Suuremman oikeudenmukaisuuden ja tasaisemman verotuksen saavuttamiseksi moottoriajoneuvovero laskeettiin ajoneuvon oman painon tai kokonaispainon perusteella.

Moottoriajoneuvoverotus uudistettiin vuodesta 1948 alkaen. Lisäveron (joka vastasi nykyistä käyttövoimaveroa) määräytymisperusteissa luovuttiin käyttämästä ajettuja kilometrejä. Veron periminen ajettujen kilometrien mukaisesti olisi edellyttänyt täysin varmaa matkamittaria sekä ehdottoman oikein pidettyä ajopäiväkirjaa. Niitten ei katsottu voivan toteutua, ja veron määrääminen olikin jäänyt käytännössä usein harkinnan varaan. Veron määräämisen perusteeksi otettiin keskimääräiset ajomatkat eri ajoneuvotyypeille. Tämän jälkeiset muutokset verotukseen olivat koko järjestelmän kannalta verraten vähäisiä. Jotta kevyen polttoöljyn käyttö dieselöljyn käytön sijasta olisi saatu estetyksi, oli jo 1950- ja 1960-lukujen vaihteessa tarpeen moottoriajoneuvoverotuksessa erityissääntely.

#### **8.1.4.3 Vuodesta 1965 vuoden 1993 alkupuolelle**

Vuoden 1965 alusta toteutettiin erittäin merkittävä rakenteellinen uudistus: moottoriajoneuvovero poistettiin bensiinikäyttöisiltä ajoneuvoilta ja vastaavasti bensiinin valmisteveroa korotettiin. Tämän jälkeen varsinainen ajoneuvovero (joka nyt vastasi nykyistä käyttövoimaveroa) tuli kannettavaksi vain muilta kuin bensiinikäyttöisiltä



ajoneuvoilta, siis lähinnä dieselajoneuvoilta. Polttoöljyn käytön seurauksena oli lisävero (joka vastasi nykyistä polttoainemaksua).

Laki oli aluksi voimassa yksivuotisena. Uudistuksen yhteydessä kumottiin myös autokumirenkaiden valmistevero. Vuonna 1966 säädettiin uusi, vuoden 1967 alusta voimaan tullut pysyvä moottoriajoneuvoverolaki, joka oli sisällöltään samanlainen kuin sitä edeltäneet yksivuotiset lait.

Järjestelmä säilyi tämän jälkeen pitkään rakenteellisesti lähes muuttumattomana. Vuosi 1976 oli kuitenkin mielenkiintoinen. Silloin Suomessa rekisteröidystä liikenteeseen käytetystä henkilöautosta kannettiin erityistä käyttömaksua. Maksun säätämisen perusteet olivat valtiontaloudellisia. Käyttömaksu (50, 100, 150 tai 250 mk) määräytyi auton kokonaispainon perusteella. Maksu suoritettiin siten, että maksuvelvollinen lunasti postista tai tullista autoon kiinnitettäväksi maksun määrää vastaavan käyttömaksumerkin. Tästä olivat vapautettuja valtion omistamat autot, ammattimaisessa liikenteessä käytettävät autot sekä autot, joista oli saatu invalidipalautusta. Käyttömaksu tuotti 113 miljoonaa markkaa, kun samana vuonna esimerkiksi moottoriajoneuvovero tuotti 97 miljoonaa markkaa. Vuoden 1976 käyttömaksu oli tarkoitettu väliaikaiseksi yhtä vuotta koskeväksi fiskaaliseksi järjestelyksi, eikä se saanutkaan pitkään aikaan jatkoa.

### **8.1.4.4 Vuoden 1993 alkupuolelta vuoteen 2003**

Antaessaan keväällä 1993 auto- ja moottoripyöräverolain muutosesityksen (HE 42/1993) hallitus sisällytti valtioneuvoston pöytäkirjaan lausuman, jonka mukaan tuosta lainmuutoksesta johtuva autoveron tuoton alentuminen oli korvattava ottamalla käyttöön kaikkia autoja koskeva vuotuinen vero. Autoveroa alennettiin noin viidennes. Verotulojen vähentymisen korvaamiseksi säädettiin laki eräistä ajoneuvoista suoritettavasta ajoneuvoverosta (135/1994). Tuon lain mukaan ajoneuvovero kannettiin ajoneuvoon kiinnitettävällä veromerkillä. Veron suorittaminen järjestettiin siten, että ajoneuvon omistaja tai haltija oma-aloitteisesti hankki veromerkin ja kiinnitti sen ajoneuvonsa tuulilasiin. Vero muistutti vuoden 1976 käyttömaksua, mutta uusi vero oli tarkoitettu tieliikenteen verojärjestelmän pysyväksi ja olennaiseksi osaksi.

Kun laki säädettiin, keskeisenä lähtökohtana oli, että uudesta, suurta ajoneuvomäärää koskevasta veromuodosta oli tehtävä yksinkertainen. Veron yksinkertaisuus ja selkeys verovelvollisen ja verovalvonnan näkökulmasta perustui pitkälti siihen, että verotus säädettiin ajoneuvokohtaiseksi eikä siten, että ensiksi olisi määritelty ajoneuvoverosta vastuussa oleva verovelvollinen. Vuonna 1994 veron määrä oli 500 tai 300 markkaa ja vuodesta 1995 alkaen 700 markkaa (=117 euroa v:sta 2002 alkaen) tai 500 markkaa (=84 euroa v:sta 2002 alkaen). Korkeampaan veroluokkaan kuuluivat autot, jotka oli otettu käyttöön 1.1.1994 tai sen jälkeen. Se, että vero on suurempi uudemmista autoista, perustuu siihen, että noista autoista on kannettu alempaa autoveroa. Selvyden vuoksi ajankohtaa, jonka mukaan vero peritään erisuuruisena, ei asetettu siihen hetkeen, jona uudet autoveroperusteet tulivat voimaan keväällä 1993, vaan vasta vuoden 1994 alkuun.

Ajoneuvokohtaisuus merkitsi toisaalta sitä, että lakiin ei voitu helposti ottaa yksittäisen verovelvollisen kannalta joustavuutta lisääviä menettelyjä, kuten veron suorittamista vain osalta verokautta tai veron palauttamista eri perusteilla. Erityisen vaikeaa oli liittää korostetusti ajoneuvokohtaiseen verotukseen poikkeusjärjestelyjä henkilön perusteella.

Veroa arvosteltiin. Pidettiin työläänä ja hankalana sitä, että ajoneuvojen käyttäjät itse ostivat veromerkin ja kiinnittivät sen ajoneuvon tuulilasiin, varsinkin kun tuulilasista oli samalla poistettava aikaisempi veromerkki. Myös veromerkkien hankintatapaa arvosteltiin.

Eduskunta edellytti hallituksen ryhtyvän toimiin veron kantamiseksi vuotta lyhyemmiltä ajanjaksoilta ja vammaisten käyttämien ajoneuvojen veronpalautuksen tai verovapauden toteuttamiseksi. Asiaa selvitettiin, ja hallitus antoi lokakuussa 1996 esityksen laiksi ajoneuvoverosta (HE 151/1996). Sen mukaisesti siirryttiinkin kantamaan vero vuodesta 1997 alkaen veromerkin sijasta verolipuilla (laki 1111/1996). Keskeisenä tavoitteena oli hyödyntää atk-sovelluksia. Vuodesta 1999 lukien lakia muutettiin ottamalla käyttöön järjestely, jonka mukaan verovelvolliselle palautettiin veroa, jos ajoneuvo poistettiin rekisteristä verokauden aikana.

#### 8.1.4.5 Vuoden 2004 muutokset

Vuoden 2004 alusta voimaan tulleen ja yhä rakenteeltaan voimassa olevan lainsäädännön keskeisenä tavoitteena oli lainsäädäntötekkinen uudistus siten, että entiset ajoneuvoveron ja moottoriajoneuvoveron järjestelmät voitiin optimoida soveltuviksi uudistuviin tietotekniikka-ratkaisuihin. Verojärjestelmän joustavuutta ja palvelukykyä erityisesti verovelvollisten näkökulmasta parannettiin. Kahden toisiaan lähellä olevan mutta kuitenkin useilta yksityiskohdiltaan toisistaan poikkeavan verojärjestelmän sijaan otettiin käyttöön yhdessä laissa säädelty verojärjestelmä. Ympäristö- ja liikennepoliittiset tavoitteet jätettiin tuossa uudistuksessa sivuun.

Uuden lain mukaisen veron nimenä on ajoneuvovero. Sen osatekijöinä ovat perusvero, joka vastaa entistä ajoneuvoveroa, sekä käyttövoimaveron, joka on uudessa järjestelmässä entisen varsinaisen ajoneuvoveron eli dieselveroksi kutsutun veron vastine. Muualla kuin Suomessa rekisteröidyiltä ajoneuvoilta kannettavat verot ovat nekin osa ajoneuvoveroa.

Terminologian muutos merkitsi ennen kaikkea luopumista verojärjestelmien historiallisista lähtökohdista johtuvista verojen nimistä. Muutoksella ei sinänsä ole vaikutusta siihen, mitkä ajoneuvot ovat verollisia tai mikä on veron määrä. Terminologinen uudistus kuitenkin tarvittiin, jotta näitä veroja päästiin käsittelemään yhteisen yläkäsitteen ”ajoneuvovero” alla.

Myös kansainvälisessä kielenkäytössä termi ajoneuvovero tai sen vastine muilla kielillä (*fordonskatt*, *vehicle tax*, *Kraftfahrzeugsteuer*, *taxe différentielle sur les véhicules à moteur*) ymmärretään yleisesti vuotuiseksi, tai oikeastaan rekisteröinnin perusteella kannettavaksi, aikaan sidotuksi ajoneuvoihin kohdistuvaksi veroksi.

Kun verokausi voi ajoneuvokohtaisesti vaihdella siten, että verokausi voi päättyä jo ennen 12 kuukauden enimmäisajan päättymistä, ja kun verokausi ei muutoinkaan noudata kaikille ajoneuvoille yhteistä esimerkiksi kalenterivuoteen perustuvaa verokautta, oli luontevaa luopua ilmaisemasta veron määrää vuotuiseksi veroksi laskettuna. Verojen määrästä säädetäänkin nykyisessä laissa päiväkohtaisena verona.

#### 8.1.4.6 Päästötasoperusteinen verotus – 2010-luku

Hallitus antoi vuoden 2007 lopulla esityksen henkilöautoista kannettavan ajoneuvoveron perusveron muuttamisesta hiilidioksidipäästötasoihin perustuvaksi. Esitys annettiin samalla kertaa kun autoverotuksessa toteutettiin uudistus, jossa veromäärä porrastettiin auton päästötason mukaan. Uudistuksessa korostettiin ympäristönäkökohtia. Ajoneuvoveron perusvero, joka laskettiin päiväkohtaisesti, tuli olemaan vuodessa noin 20–600 euroa riippuen päästötasosta. Silmä pyrittiin keräämään valtiolle suunnilleen entinen veromäärä. Niistä ajoneuvoista, joista ei ollut päästötietoa, vero määräytyi kokonaismassan perusteella. Ajoneuvohallintokeskuksen (nyk. Trafi) tietojärjestelmämuutosten vaatiman ajan takia muutos tuli voimaan vasta 2010-luvun alussa. Veromääriä on myöhemmin korotettu.

#### 8.1.4.7 Moottoripyörien ajoneuvoveron paluu

Kuten edellä on selvitetty, vuotuinen ajoneuvovero tuli Suomen verojärjestelmään 1920-luvulla. Veroa perusteltiin valtion varaintarpeella ja tietaloudellisilla näkökohdilla: ajoneuvoliikenne lisäsi teiden ja siltöjen kunnossapitokustannuksia. Tietaloudelliset seikat näkyivät paitsi ajoneuvon painon ottamisessa veron perusteeksi myös siinä, että vero perittiin korotettuna, jos ajoneuvon alla ei ollut kumisia ilmarenkaita. Veron tueksi esitettiin myös ylellisyysveronäkökohtia. Vuotuista veroa oli autojen lisäksi suoritettava moottoripyöristä. Sivuvaunullisen moottoripyörän vero oli korkeampi kuin sivuvaunuttoman.

Bensiinikäyttöiset ajoneuvot vapautettiin vuotuisesta verosta 1960-luvun puolivälissä. Sen sijaan korotettiin bensiinin polttoaineveroa. Dieselajoneuvoilla vuotuinen vero säilyi. Dieselautoilla veromäärä riippui erityisesti ajoneuvon painosta. Dieselikäyttöisten moottoripyörien veroksi säädettiin kiinteä määrä (72 mk).

Vuoden 1989 alusta moottoripyörät vapautettiin vuotuisesta dieselverosta. Tätä perusteltiin sillä, että ajoneuvorekisterissä oli enää vain kaksi muuta kuin bensiinikäyttöistä moottoripyörää, joten veron kantaminen niistä aiheutti huomattavasti veron tuottoa suuremmat kustannukset.<sup>244</sup>

<sup>244</sup> *Linnakangas – Juanto* (2000) s. 412.

Pääministeri *Juha Sipilän* hallitus on päättänyt, että vuotuisen ajoneuvoveron piiriä laajennetaan vuodesta 2017 niin, että siihen kuuluvat myös moottoripyörät. Kysymys ei siis ole uudesta keksinnöstä.

### **8.1.5 Polttoainemaksu**

#### **8.1.5.1 1950- ja 1960-lukujen vaihteesta vuoteen 1992**

Hyväksyessään vuonna 1959 lain nestemäisten polttoaineiden valmisteverotuksesta annetun lain muuttamisesta (25.3.1959/137) eduskunta odotti hallituksen kiinnittävän erityistä huomiota verotuksen valvontaan. Eduskunnan mukaan oli estettävä dieselöljyn osalta tapahtuva verotuksen välttäminen, jonka mahdollisti se, että polttoöljy saattoi olla käytännössä samaa tuotetta kuin dieselöljy. Koska dieselöljystä kannettiin korkeampaa valmisteveroa kuin polttoöljystä, oli houkutus käyttää polttoöljyä dieselkäyttöisten ajoneuvojen polttoaineena. Sinänsä polttoöljyn käyttö dieselajoneuvoissa ei ollut verotuksen kannalta kiellettyä.

Nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta annetun lain täytäntöönpanosta ja soveltamisesta annettuun asetukseen (25.3.1959/138) sisällytettiin säännös polttoöljyn värjäamisestä sen erottamiseksi dieselöljystä. Värjäämismenettelyn tarkoituksena oli tehdä polttoöljy kevyissä dieselmoottoreissa käyttökelpottomaksi. Tavoitteena oli myös tehdä polttoöljy tunnistettavaksi, jotta olisi pystytty seuraamaan polttoöljyn ja dieselöljyn kulutusta sekä erityisesti polttoöljyn käytötarkoituksia. Värjäämismenettelyllä ei kuitenkaan saavutettu sille asetettuja tavoitteita, vaan päinvastoin aiheutettiin vaikeuksia polttoöljyn käytölle sallittuihin tarkoituksiin.

Kun värjäämismenettely epäonnistui ja toisaalta polttoöljyä oli entistä enemmän alettu käyttää polttoaineena dieselöljyn asemesta, etsittiin uusia keinoja ongelman ratkaisemiseksi. Hallituksen huhtikuussa 1960 eduskunnalle antamassa esityksessä (HE 19/1960) ehdotettiin verotulojen vähenemisen estämiseksi, että polttoöljyn käyttö tiettyjen dieselmoottoreiden polttoaineena olisi säädetty rangaistavaksi teoksi. Hallitus kuitenkin peruutti esityksensä sen jälkeen, kun lakivaliokunta oli lausunnossaan esittänyt lakiesityksen hylkäämistä. Valiokunta ei pitänyt periaatteelliselta kannalta suotavana, että

kansalaisia olisi kielletty käyttämästä vapaasti saatavissa olevaa hyödykettä yksinomaan verotulojen hankkimiseksi valtiolle. Tällaiselta määräykseltä katsottiin edellytettävän, että se olisi välttämätön jonkin yleisen tärkeän edun saavuttamiseksi ja että sen tehokas valvominen olisi mahdollista.

Vuoden 1961 alusta moottoriajoneuvoverolakiin lisättiin säännökset erityisestä lisäverosta. Polttoöljyn käyttö myös moottoriajoneuvoissa sallittiin yhä, mutta siitä oli suoritettava lisäveroa. Vero säädettiin tarkoituksellisesti niin korkeaksi, että ajoneuvoa tulnaisiin käyttämään polttoöljyllä vain poikkeuksellisesti. Luodun verojärjestelmän valvonnan kannalta oli tärkeää, että polttoöljy voitiin helposti ja varmasti erottaa dieselöljystä. Uudistuksen yhteydessä siirryttiin polttoöljyn merkitsemiseen furfuraali-nimisellä aineella.

#### **8.1.5.2 Vuodesta 1993 vuoteen 2003**

Moottoriajoneuvoveron lisävero oli Suomessa rekisteröityjen ajoneuvojen osalta tehokas keino turvata ajoneuvojen käyttö niille tarkoitettulla polttoaineella ja valmisteverojen suorittaminen. Sen sijaan tuolla lisäverolla ei voitu yleensä estää polttoöljyn käyttöä ulkomaisissa ajoneuvoissa. Tämä johtui siitä, että kansainvälisten tieliikennesopimusten vuoksi ulkomaalla rekisteröidylle ajoneuvolle ei lisäveroa yleensä voitu panna maksuun. Näissä sopimuksissa Suomi oli sitoutunut olemaan kantamatta muussa sopimusmaassa rekisteröidyiltä ajoneuvoilta veroja muun muassa ajoneuvon hallinnan perusteella. Lisävero katsottiin oikeudelliselta luonteeltaan tällaiseksi hallinnan perusteella kannettavaksi veroksi.

Kotimaassa ja ulkomailla rekisteröityjen ajoneuvojen erilainen verokohtelu ei muodostunut varsinaisesti ongelmaksi vielä silloin, kun ulkomaisten ajoneuvojen liikenne Suomessa oli rajoitettua, vain rajat ylittävää liikennettä. Uuteen tilanteeseen jouduttiin, kun liikennettä koskevia rajoituksia ryhdyttiin kansainvälisesti purkamaan 1990-luvulla. Kun ulkomailla rekisteröidyt ajoneuvot alkoivat kilpaila Suomen sisäisessä liikenteessä, ei polttoöljyn käyttömahdollisuutta voitu enää kompensoida entisillä tavoilla kotimaisille liikenteenharjoittajille. Kilpailuedellytysten tasoittaminen edellytti joko sitä, että ulkomailla rekisteröidyissä ajoneuvoissa oli yhtäläisesti käytettävä Suo-

messa dieselöljyä, tai sitä, että ajoneuvon käytöstä oli muulla tavoin suoritettava vastaava määrä veroa. Muutoksen tarve koski välittömästi kuorma- ja linja-autoja. Ympäristösyistä pidettiin parempana edistää moottorikäyttöön kehitetyn polttoaineen käyttöä dieselajoneuvoissa ja siten myös verotuksella rajoittaa kevyen polttoöljyn käyttöä ulkomailla rekisteröidyissä raskaissa ajoneuvoissa.

Näistä syistä vuonna 1993 säädettiin laki polttoainemaksusta.<sup>245</sup> Se koski myös suomalaisia ajoneuvoja, eikä polttoainemaksu vapauttanut moottoriajoneuvoveron lisäveron suorittamisesta, mutta lisäverosta vähennettiin polttoainemaksun osuus. Alun perin polttoainemaksulaki ei koskenut henkilöautoja, mutta lain soveltamisalaa laajennettiin vuonna 1998, jotta järjestelmä olisi EU-velvoitteiden mukainen. Muutoksen jälkeen polttoainemaksun soveltamisala lähenei sille rinnasteisen veron eli moottoriajoneuvoveron lisäveron soveltamisalaa. Tiettyjä eroja kuitenkin vielä jäi. Polttoainemaksua ei esimerkiksi kannettu minkäänlaisista traktoreista, kun taas lisäverosta oli vapautettu vain tietynlainen traktorin käyttö. Eroja oli myös eräiden työkoneiden verokohtelussa.

Polttoainemaksu oli henkilöautosta 168 euroa päivältä, pakettiautosta 252 euroa päivältä, linja-autosta 336 euroa päivältä ja kuormaautosta 505 euroa päivältä.

### 8.1.5.3 Vuodesta 2004 alkaen

Sekä moottoriajoneuvoverolain lisäveroa koskevien säännösten että polttoainemaksulain tarkoituksena oli säädellä eri polttoainelaatujen käyttöä ajoneuvoissa. Lainsäädännön jakautumista kahteen lakiin ja järjestelmien osittaista päällekkäisyyttä voitiin arvostella. Säännösraakenne oli muotoutunut tuollaiseksi ennen muuta lainsäädäntöhistoriallisista syistä.

Vuoden 2004 alusta tuli voimaan uusi laki polttoainemaksusta (30.12.2003/1280, HE 112/2003). Siihen otettiin säännökset, jotka koskivat seuraamuksia moottoribensiiniä tai dieselöljyä lievemmin verotettujen sekä eräiden kaasumaisten polttoaineiden käytöstä ajoneuvoissa. Aikaisemmin eri laeissa olleet seuraamussäännökset

<sup>245</sup> Ks. siitä tarkemmin *Linnakangas – Juanto* (2000) s. 599 ss.

yhdistettiin polttoainemaksu-nimiseksi yhdeksi järjestelmäksi. Lailla korvattiin vuodelta 1993 ollut laki polttoainemaksusta sekä moottoriajoneuvoverosta annetun lain säännökset lisäverosta. Muutos liittyi uuden ajoneuvoverolain säätämiseen, jolla korvattiin vuotuista verosta koskevat säännökset.

Päiväkohtainen polttoainemaksu on esimerkiksi henkilöautosta 330 euroa, pakettiautosta 500 euroa, linja-autosta 670 euroa ja kuorma-autosta 1 000 euroa.

#### **8.1.5.4 Polttoainemaksun oikeudellinen luonne**

Ennen vuotta 2004 kannetun moottoriajoneuvoveron lisäveron ja polttoainemaksun tarkoituksena oli tehokkaasti estää käyttämästä ajoneuvoissa muita kuin liikennekäyttöön tarkoitettuja polttoaineita, vaikka ajoneuvo teknisesti toimitaisikin myös muulla polttoaineella. Lievemmin verotettujen polttoaineiden käyttöä ei ollut muodollisesti kielletty, mutta se oli sanktioitu ankaralla taloudellisella, verona kannettavalla hallinnollisella seuraamuksella. Polttoainemaksu on ollut ja on yhä luonteeltaan sanktio, joten mitä pienemmäksi verokertymä jää, sitä tehokkaammin lain voidaan katsoa toteutuvan. Valtion talousarviossa ja julkaistussa tilinpäätöksessä polttoainemaksu ei erikseen näy.

Vaikka seuraamuksen nimi on ollut ja on edelleenkin polttoainemaksu, kysymys on perustuslain 81 §:ssä tarkoitettusta verosta eikä perustuslain 80 §:n mukaisesta maksusta. Kysymyksessä ei ole maksu julkisen vallan tuottamasta palvelusta. Ilmaus ”maksu” kuvanee tämä huomioon ottaen jossakin määrin polttoainemaksun sanktioluonnetta. Sopivaa ilmaukseen ”vero” liittyvää nimitystä ei myöskään ole katsottu olevan ilman sekaannuksen vaaraa käytettävissä.

EU:n komissio kiinnitti huomiota Suomen järjestelmään vuoden 1997 lopulla aloittamassaan valvontamenettelyssä. Komissio katsoi yhteisöoikeuden vastaiseksi sen, että Suomen järjestelmään ei sisällynyt kieltoa käyttää ajoneuvoissa lievemmin verotettuja polttoainetta kuin mitä polttoaineverotusta koskevissa direktiiveissä edellytettiin. Julkisasiamies antoi asiassa (C-185/00) ratkaisuehdotuksensa 5.12.2002. Julkisasiamiehen mielestä direktiivit eivät velvoittaneet antamaan kieltoäännöstä. Hän katsoi, että ratkaiseva merkitys oli ainoastaan tuloksella eli sillä, että moottoripolttoaineena käytetystä kaasuöljys-



tä tosiasiallisesti kannetaan valmisteveroa vähimmäismäärä. Suomen lakisääteinen järjestelmä, joka koostui ennaltaehkäisevistä veronluonteisista (rangaistus)maksuista, oli hänen mukaansa lähtökohtaisesti vähintään yhtä tehokas kuin mikä tahansa muu nimenomaiseen kieltoon perustuva järjestelmä. Julkisasiamies ehdotti komission kannan hylkäämistä. Hallituksen esitys uudeksi polttoainemaksulain laadittiin tältä pohjalta, eli siinä ei ollut muodollista käyttökieltoa verottomille tai lievemmin verotetuille polttoaineille.

EU-tuomioistuimen 27.11.2003 antama tuomio poikkesi julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksesta. Tuomioistuin totesi Suomen hallituksen väittäneen, että jos kansallisessa lainsäädännössä säädettäisiin muodollisesta kiellosta käyttää kevyttä polttoöljyä moottoripolttoaineena rikosoikeudellisine seuraamuksineen, tämä ei estäisi tällaista käyttöä silloista järjestelmää tehokkaammin, ja tältä osin oli lopuksi todettava, että kyseinen tavoite voi olla saavutettavissa eri keinoin, joihin ei välttämättä liity rikosoikeudellisia seuraamuksia. Kuten komissio oli todennut Suomen hallituksen tätä kiistämättä, mainitunlaisen kieltoon, johon liitetään hallinnollisia seuraamuksia, ei pitäisi liittyä ylitsepääsemättömiä vaikeuksia.

EU-tuomioistuimen mielestä Suomen lainsäädännön mukaisen täytäntöönpanon tarkastelu osoitti, että kyseinen menettely ei mahdollistanut direktiivin tavoitteen saavuttamista, koska kyseinen menettely ei ollut omiaan estämään tehokkaasti sellaisten kivennäisöljyjen käyttöä moottoripolttoaineena, jotka oli tarkoitettu muihin käyttötarkoituksiin ja joita siten verotettiin kevyemmin, ja takaamaan näin ollen sitä, että moottoripolttoaineena käytettävään kaasuöljyyn sovellettiin tosiasiallisesti kyseisissä säännöksissä säädettyä valmisteveron vähimmäisverokantaa.

Valtiovainvaliokunta ehti ottaa 3.12.2003 antamassaan mietinnössä huomioon EU-tuomioistuimen päätöksen. Sen ehdotuksen mukaisesti polttoainemaksulain 3 §:ään lisättiin 3 momentti, joka kuuluu seuraavasti: ”Polttoainemaksu kannetaan maksuvelvollisuuden aiheuttavan polttoaineen käytön estämiseksi. Maksuvelvollisuuden aiheuttavan polttoaineen käyttö ajoneuvoissa on kielletty.”

Polttoainemaksulain 3.3 §:ssä oleva kielto käyttää maksuvelvollisuuden aiheuttavaa polttoainetta herättää polttoainemaksun oikeudelliseen luonteeseen liittyviä kysymyksiä.

Ennen kuin ajoneuvossa ryhdytään käyttämään polttoainemaksun aiheuttavaa polttoainetta, on ajoneuvon omistajan tai haltijan lain 5.3 §:n mukaisesti ilmoitettava siitä polttoainemaksun kantavalle viranomaiselle.

Tuntuu oudolta, että kielletystä teosta on etukäteen ilmoitettava viranomaiselle. Jos ilmoitus tehdään, ei viranomainen ilmeisesti myöskään voi estää ajoneuvon käyttöä, vaikka se tietää sitä käytettävän 3.3 §:ssä kielletyksi säädetyllä tavalla. Traktoreiden polttoainemaksu on myös mahdollista suorittaa 11 §:ssä tarkoitettulla tavalla etukäteen, eli sanktio on silloin mahdollista suorittaa jo kiellettyä tekoa aikaisemmin. Rikosoikeudessa ei ole lähdetty siitä, että rikollinen etukäteen ilmoittaisi rikoksensa viranomaiselle tai että hän voisi myös suorittaa rangaistuksensa ennen rikosta. Vero-oikeus ei ole kuitenkaan rikosoikeutta.

Laissa on siis säilytetty ilmoitusvelvollisuus, jos ajoneuvossa ryhdytään käyttämään polttoainemaksun aiheuttavaa polttoainetta, mutta ilmoitusvelvollisuudella ei kuitenkaan ole oikeudellista vaikutusta esimerkiksi verovelvollisuuteen tai muihin vastaaviin seikkoihin. Velvollisuuden täyttämällä sen sijaan voi välttyä lain 10.1 §:ssä mainitulta 30 %:n korotukselta. Ilmoitusvelvollisuuden täyttäminen voi vaikuttaa siihen, millaisiksi muutkin 10 §:ssä mainitut korotukset mitoitetaan.

Vaikka polttoainemaksulain 3.3 §:ssä pidetään kiellettyinä ajoneuvon käyttöä polttoainemaksun aiheuttavalla polttoaineella, tuon kielon rikkomista ei varmaankaan voida pitää rikoksena. Vaikka rikoslain 29 luvun säännökset *veropetoksesta* koskevat myös polttoainemaksua, veropetoksen tunnusmerkistö ei voine täytyä, jos ajoneuvon käytöstä polttoainemaksun aiheuttavalla polttoaineella on ilmoitettu etukäteen viranomaiselle; asiaan tuskin voi vaikuttaa polttoainemaksulain 3.3 §:n kielto­säännös. Rikokseen eli sakolla rangaistavaan tekoon (*polttoainemaksurikkomus*) syyllistyy sen sijaan polttoainemaksulain 32 §:n mukaan se, joka kuljettaa ajoneuvoa, josta on erääntynyt polttoainemaksua suorittamatta. Tämä voi koskea muutakin kuljettajaa kuin sitä, joka on verovelvollisen asemassa.

### 8.1.6 Ruuhka- ja tiemaksu- sekä kilometriveroehdotuksista

Tieliikenteen verotuksen kehittämistä kilometriveromallin pohjalta on tarkasteltu niin sanotussa Ollilan työryhmän raportissa, joka julkistettiin joulukuussa 2013.<sup>246</sup> Siinä todettiin, että tieliikenteen jatkuva kasvu, kiristyvät ympäristötavoitteet ja valtion talouden tila edellyttävät nykyistä tehokkaampia liikennepoliittisia keinoja ja että taloudellinen ohjaus on hyvin tehokas väline vaikuttaa liikenteeseen.

Digitalisoituminen on tulossa voimakkaasti ja väistämättä myös liikenteeseen. Tekniikan kehittyminen ja älyliikenteen lisääntyminen antavat mahdollisuuden muuttaa autoilun verotusta entistä enemmän kohti oikeudenmukaista, käytön mukaista verotusta. Samaan aikaan autojen polttoainetehokkuuden kasvu ja autoilun sähköistyminen merkitsevät, että autoliikenteen verotusta joudutaan joka tapauksessa kehittämään, jotta muun muassa valtion verotulot voidaan taata.

Työryhmä suositteli, että liikennepoliittisten tavoitteiden toteuttaminen liitetään osaksi autoilun verotuksen päämääriä. Tämä edellyttää henkilöautojen verotuksen muuttamista entistä enemmän auton käyttöön perustuvaksi, joka on myös yksi EU:n liikennepoliitiikan tavoite.

Käyttöön perustuvaa verotusta voidaan lisätä muuttamalla henkilöautojen nykyiset kiinteät verot (auto- ja ajoneuvovero) kilometriveroksi. Kilometrivero olisi nykyistä verojärjestelmää monipuolisempi liikennepoliittinen työkalu, koska se voidaan kansalaisten yhdenvertaisen kohtelun edellyttämässä rajoissa asettaa ajan, paikan ja auton tyyppin mukaiseksi. Näiden tekijöiden painoarvoa voitaisiin vaihdella sen mukaisesti, millaista liikennepoliittista vaikuttavuutta kulloinkin halutaan; esimerkiksi onko tavoitteena päästöjen vähennys tai vaikuttaminen alueellisiin liikkumiskustannuksiin. Kokonaan käyttöön perustuvalla verotuksella eli kilometriverolla yhdessä polttoaineveron kanssa voitaisiin toteuttaa liikenne- ja ympäristöpoliittiset tavoitteet paremmin kuin nykyisellä veromallilla. Pelkästään käyttöön perustuva verotus vähentäisi henkilöautoliikennettä, päästöjä ja onnettomuuksia

<sup>246</sup> Ks. myös *Linnakangas* Liikenne 1/2012 s. 38–39 ja Liikenne 4/2012 s. 25–26.

sekä lisäisi joukkoliikenteen käyttöä. Lisäksi kilometriverojärjestelmä tiivistäisi yhdyskuntarakennetta.

Kilometriferon periminen edellyttäisi teknisesti paljon monimutkaisempaa ja kalliimpaa veronkeruujärjestelmää kuin nykyisin. Veron vuosittaiset keruukustannukset olisivat noin 120–130 miljoonaa euroa. Kilometriferon keruukustannukset suhteessa kerättyihin verotuottoihin olisivat noin 6,5 % vuodessa, joka on merkittävästi enemmän kuin nykyverojärjestelmän keruukustannukset. Kilometriferojärjestelmä siis ei olisi yhtä kustannustehokas verojärjestelmä kuin nykyinen. Kilometriferon tuottamat vuosittaiset säästöt yhteiskuntataloudellisissa onnettomuus- ja päästökustannuksissa olisivat kuitenkin samansuuruiset kuin kilometriferojen keruukustannukset. Valtiolle aiheutuvia kustannuksia kompensoisi lisäksi se, jos kilometriferojärjestelmä toisi verotuksen piiriin myös Suomessa vain käväisevät ulkomaalaisten autot ja niistä kertyvät verotulot.

Henkilöautojen verojärjestelmän muuttaminen kokonaan käytöstä riippuvaiseksi vaikuttaisi autoilijoiden kustannuksiin. Peruseriaate on, että käytön mukainen verojärjestelmä vähentäisi keskimääräistä vähemmän ajavien kustannuksia ja lisäisi keskimääräistä enemmän ajavien kustannuksia. Tässäkin tapauksessa vaikutuksen suuruus riippuu pitkälti auton ominaisuuksista (ikä ja päästöt).

Siirtyminen työryhmän kaavailemaan kilometriferoon ei vaikuta ainakaan lähivuosina todennäköiseltä. Ensin olisi tarpeen selvästi alentaa korkeaa autoveroamme ja sitten poistaa se kokonaan samalla vastaavasti ajoneuvoveroa korottaen. Näin myös autokantaamme voitaisiin nuorentaa.<sup>247</sup>

### 8.1.7 Väylien yhtiöittäminen ja tieliikenneveroista luopuminen

Liikenne- ja viestintäministeri *Anne Berner* esitti huhtikuussa 2016 mallin, jossa valtion tieomaisuus yhtiöitettäisiin. Valtio saisi tiestön myynnistä suuren myyntitulon. Valtion budjettiin ei myöskään tarvitsisi enää vuosittain varata suuria summia teiden ylläpitoon. Verotus

<sup>247</sup> Ks. tarkemmin *Skyttä* (2014).

siis keventyisi ja veroaste laskisi. Varat tienpitoon kerättäisiin tienkäyttömaksuina yhtiölle. Yhtiö ottaisi teiden rakentamiseen myös velkaa, joka ei näkyisi budjetissa valtion velkana. Tässä mallissa ajoneuvoverosta ja ehkä myös autoverosta ja polttoaineverosta voitaisiin luopua.

Siitä, miten tienkäyttömaksut autoista kerättäisiin, on heitelty esimerkiksi seuraavanlaisia vaihtoehtoja:<sup>248</sup>

- Autoilija ostaa tarvitsemansa kilometrimäärän ajo-oikeutta etukäteen.
- Autoilija ostaa vuoden ajo-oikeuden, jolla saa ajaa niin paljon kuin haluaa.
- Autoilijaa laskutetaan katsastuksen yhteydessä tarkastetun kilometrimäärän mukaan.

Hintaan voisivat vaikuttaa maksuvyöhykkeet, joihin Suomi olisi jaettu.

Tämänkään mallin toteutuminen ja tieliikenneverojen kuolema eivät vaikuta lähivuosina todennäköisiltä. Suunnitelmaa liikenneverojen korvaamisesta ”asiakasmaksuilla” ei ole kuitenkaan haudattu (ks. Kauppalehti 15.10.2016).

## 8.2 Vesiliikenteen verot ja veronluonteiset maksut<sup>249</sup>

### 8.2.1 Lästimaksu<sup>250</sup>

Lästimaksusta ovat harvat suomalaiset koskaan kuulleet, vaikka se on ollut viime aikoina meillä kannetuista veronluonteisista suorituksista vanhimpia. Kun tästä verosta kirjoitettiin juttu erääseen lehteen, nimi muuttui toimituksessa läskimaksuksi.

---

<sup>248</sup> Liikenneministeriön ylijohtajan *Juhapekka Ristolán* haastattelu Helsingin Sanomissa 20.4.2016 A 6.

<sup>249</sup> Tämä luku pohjautuu osaksi *Linnakankaan* artikkeliin Liikenne 1/2012 s. 44–50.

<sup>250</sup> Tämä jakso perustuu pääosin hallituksen esitykseen lästimaksusta annetun lain kumoamisesta (HE 143/2014).

Lästi (ruots. *läst*, saks. *Last*) on vanha Keski- ja Pohjois-Euroopassa käytössä ollut tilavuus- ja painomitta, jonka suuruus on vaihdellut ajan, tavaralajin ja paikkakunnan mukaan.

Lästimaksua on kerätty Ruotsi-Suomessa 1700-luvulta asti merenkulkijoiden sosiaalisiin tarpeisiin. Viimeksi voimassa ollut laki lästimaksusta (8.5.1936/189) korvasi vuonna 1921 annetun lain lästimaksun suorittamisesta. Valtion budjetin ulkopuolinen lästimaksurahasto on lakkautettu, ja sen varat on siirretty valtion varoihin.

Lästimaksua ovat olleet velvollisia suorittamaan Suomen alusrekisterissä olevat kauppamerenkulkua ulkomaanliikenteessä harjoittavat kauppa-alukset ja ulkomaiset Suomeen kauppamerenkulkua harjoittavat alukset. Lästimaksun periminen on perustunut alkujaan vuonna 1748 annettuun merikaupan ohjesääntöön; sen nojalla merimieshuoneet kantoivat lästimaksuja, joiden tuotto käytettiin merimiesten avustamiseen ja eläkkeisiin.

Vuoden 1936 laissa säädettiin, että perityt lästimaksut käytetään merimiesten hyväksi tapahtuvaa huoltotoimintaa varten ja meripelastustoiminnan edistämiseksi.

Aluksilta perittävän lästimaksun suuruus on viime aikoina ollut 10 senttiä kerrottuna aluksen nettovetoisuutta osoittavalla kokonaisluvulla. Tulli on kerännyt lästimaksun aluksilta kalenterivuositaisena kertamaksuna. Lästimaksua on kertynyt noin 800 000 euroa vuodessa.

Liikennevirasto on ohjannut lästimaksuina suoritetut varat vuosittaisina valtionavustuksina ammatissaan toimivien merimiesten hyväksi tapahtuvaan huoltotoimintaan ja meripelastustoiminnan edistämiseen. Suurimpia tuen saajia ovat olleet Merimiespalvelu- toimisto ja Suomen Meripelastusseura ry. Lisäksi avustusta ovat saaneet Merimieskirkko ry, Ålands Sjöräddningsällskap r.f. ja Luotsikirjasto sekä parina viime vuonna Kalajoen seurakunta.

Suomessa merimiespalveluja tuottaa Merimiespalvelu- toimisto. Merenkulkijan ja maissa työskentelevän mahdollisuudet osallistua yhteiskuntaelämään ja vapaa-ajantoimintaan ovat erilaiset: merenkulkija on usein pitkiä aikoja poissa kotimaasta ja joutuu viettämään paljon vapaa-ajastaan laivalla, rajatussa ympäristössä. Vuonna 1973 perustetun Merimiespalvelu- toimiston tehtävänä on huolehtia, että myös merenkulkijat voivat mahdollisimman tasavertaisina käyttää hyväkseen yhteiskunnan palveluja.

Merimiespalvelutoimiston toiminta perustuu Kansainvälisen työjärjestön (ILO) sopimukseen ja suositukseen sekä merimiespalvelulakiin (447/2007). Merimiespalvelutoimiston lakisääteisenä tehtävänä on tukea merenkulkijoiden aikuisopiskelua ja harrastustoimintaa sekä tarjota heille opinto-, tiedotus- ja vapaa-ajan palveluja. Vapaaehtoista merimiespalvelutoimintaa harjoittaa muun muassa Merimieskirkko.

Merimiespalvelutoimisto palvelee sekä suomalaisissa aluksissa palvelevia että Suomeen saapuvia ulkomaalaisia merimiehiä. Se pyrkii kattamaan ulkomaalaisten merimiesten palvelun lästimaksumaksuista saamallaan osuudella. Merimiespalvelutoimisto palvelee myös ulkomaisessa aluksessa työskenteleviä suomalaisia merimiehiä, mutta ainoastaan Merimiespalvelutoimiston kanssa tehtävän erillisen sopimuksen perusteella. Lisäksi Suomessa kotimaanliikennettä harjoittavat alukset voivat erillisen sopimuksen perusteella ja maksua vastaan käyttää Merimiespalvelutoimiston palveluja.

Merimiespalvelutoimiston toimintaa on rahoitettu lästimaksumaksujen lisäksi pääsääntöisesti merimiespalvelulain perusteella merimiespalvelumaksuna (mepa-maksu) kerättävillä tuloilla. Suomalaisessa ulkomaanliikenteessä käytettävässä kauppa-aluksessa työskentelevä merimies ja hänen työnantajansa ovat velvollisia maksamaan palvelumaksua merimiespalvelutoimistolle. Sama velvollisuus koskee myös seuraavia aluksia: merellä ansiotarkoituksessa toimiva pelastusalus, jäänmurtaja, väyläalus, merenmittausta suorittava alus, tutkimusalus ja Itämeren ulkopuolella toimiva kalastusalus. Merimies maksaa mepa-maksua 1/1000:n ansioistaan. Hänen työnantajansa puolestaan maksaa saman määrän aluksella merimiehelle maksetusta tulosta. Merimiespalvelutoimiston rahoitukseen osallistuu lisäksi valtio, jonka maksuosuuden suuruus on yhtä suuri kuin edellä mainittujen osuudet yhteensä. Valtionosuuden maksaa työ- ja elinkeinoministeriö.

Lästimaksulaki ei ole sisältänyt perustuslain vaatimia säännöksiä muun muassa muutoksenhausta.

Lästimaksun taustalla on ollut lisäksi ILO:n hyväksymä merenkulkijoiden viihtyvyyttä ja hyvinvointia merellä ja satamissa koskeva yleis-sopimus numero 163 (SopS 115/1992), joka velvoittaa jäsenvaltiot järjestämään satamissa ja laivoilla merimiesten hyvinvointiin liittyviä palveluita. Sopimuksen mukaan satamissa tulisi tarjota kokous- ja virkistystiloja, urheilu- ja ulkoilumahdollisuuksia, mukaan lukien

kilpailutoimintaa sekä koulutusta ja tarvittaessa tiloja uskonnollisille toimituksille ja henkilökohtaiseen ohjaukseen. Palvelujen tarjoamisen velvoite on vahvistettu ILO:n vuonna 2006 hyväksymässä merityötä koskevassa yleissopimuksessa (SopS 52/2013). Palvelujen tarjonta sisältyy sopimuksen suositusluonteiseen liitteeseen, jota käytännössä kaikki laatumerenkulkumaat noudattavat. Suomi on ratifioinut edellä mainitun merityöyleissopimuksen, ja se tuli voimaan elokuussa 2013.

Ruotsissa ja Norjassa merimiespalvelu on rahoitettu valtion budjetista. Tanskassa palvelut on hoitanut yksityinen järjestö, joka saa rahoituksensa varustamoilta ja merenkulkijoilta. Tämä on mahdollista Tanskan suuren kauppalaivaston ja merenkulkijoiden suuren määrän vuoksi. Järjestö palvelee ainoastaan tanskalaisissa aluksissa työskenteleviä, ja palvelukonsepti on melko suppea. Tanskan valtio kuitenkin maksaa palveluja ei-tanskalaisille merenkulkijoille tanskalaisissa satamissa. Muuhun maailmaan verrattuna tilanne pohjoismaissa on hyvä, sillä muualla palvelut hoidetaan pääosin vapaaehtoisjärjestöjen tai merimieskirkkojen toiminnalla.

Lästimaksulaki on ollut monilta osin vanhentunut, eikä se ole täyttänyt nykyisen perustuslain säännöksiä. Lisäksi arvioitavaksi on tullut maksun veronluonteisuus. Siltä osin kuin kyse on muille kuin Merimiespalvelutoimistolle suoritettavasta avustuksesta, maksun on katsottava olleen veronluonteinen, sillä siltä osin ei ole saatu vastaavia palveluita.

Lästimaksun suuruudella sekä aluksen ja sen henkilökunnan vastaanottamilla palveluilla ei ole ollut välitöntä yhteyttä. Lästimaksun suuruuteen on vaikuttanut yksinomaan aluksen koko: suurimpia maksajia ovat olleet vetoisuutensa vuoksi risteilyalukset. Vaikka näillä aluksilla on myös paljon henkilökuntaa, jonkinasteisena epäkohtana on voitu pitää sitä, että risteilyalusten henkilökunnan tosiasiallinen mahdollisuus palvelujen käyttöön satamassaoloaikana on rajallinen.

Lästimaksujen periminen ja kerättyjen tulojen jakaminen avustuksen saajille on ollut hallinnollisesti raskas järjestelmä suhteessa maksujen ja avustusten määrään. Maksujen periminen ja jakaminen Tullin ja Liikenneviraston kautta on ollut kyseenalaista sekä kustannustehokkuusnäkökulmasta että viranomaisten tehtäviin nähden. Avustusten saajien toiminta ei myöskään ole kuulunut liikenne- ja viestintäministeriölle säädettyjen tehtävien alaan.



Lästimaksulaki on edellä esitettyjen ongelmien vuoksi kumottu vuoden 2015 alusta. Samalla on siirrytty suoraan budjettirahoitukseen niiden tahojen osalta, joiden toiminnan turvaamiseksi rahoitus on tarpeen lästimaksuilla katettavan avustuksen poistuessa. Merimiespalvelutoiminta rahoitetaan jatkossa kokonaan työ- ja elinkeinoministeriön pääluokasta, sillä merimiesten palvelu- ja opintotoiminnan ylläpito kuuluu työ- ja elinkeinoministeriölle. Meripelastustoiminta (Suomen Meripelastusseura ry ja Ålands Sjöräddningssällskap r.f.) rahoitetaan sisäministeriön pääluokasta, kun taas pelastustoimi kuuluu sisäministeriön tehtäviin. Luotsikirjaston ja Merimieskirkko ry:n avustaminen siirretään opetus- ja kulttuuriministeriön pääluokkaan. Kalajoen seurakunta ei jatkossa voi hakea lästimaksuista suoritettua avustusta vastaavaa osuutta, sillä evankelisluterilaisten seurakuntien toiminnan rahoitus tapahtuu kirkollisveron ja yhteisöveron osuuden kautta.

### 8.2.2 Väylämaksu

Valtion talousarviossa veronluonteisten maksujen joukossa on väylämaksu. Se perustuu väylämaksulakiin (1122/2005), ja sitä suoritetaan valtiolle Suomen vesialueella kauppamerenkulkua harjoittavasta aluksesta. Väylämaksun kustannusvastaavuudeksi arvioidaan 86,2 %.

Ennen tätä vuonna 2005 säädettyä lakia oli voimassa vuonna 2002 säädetty väylämaksulaki, jota taas edelsi 1980 säädetty väylämaksulaki, jolla puolestaan oli kumottu majakkamaksun suorittamisesta annettu laki (196/1921) ja jäämaksun suorittamisesta talvisaikaisesta kauppamerenkulusta annettu laki (324/1920) sekä merenkulkumaksujen perimisestä suojakansialuksista eräissä tapauksissa annettu asetus (463/1963).

Nykyinen väylämaksulaki on ollut voimassa vuoden 2006 alusta. Sillä uudistettiin väylämaksun perusteita koskevia säännöksiä, jotka koskevat aluksesta suoritettavan väylämaksun määräytymistä. Väylämaksulaki saatettiin vastaamaan verolain vaatimuksia. Maksu määräytyy pääsääntöisesti aluksen jääluokkaan perustuvan yksikköhinnan sekä aluksen nettovetoisuuden perusteella. Se määräytyy nykyisen lain mukaan samojen perusteiden mukaisesti niin kotimaanliikenteessä

kuin ulkomaanliikenteessä oleville aluksille. Aluksen jääluokan määritymistä koskevat säännökset poistettiin väylämaksulaista ja siirrettiin alusten jääluokista ja jäänmurtaja-avustuksesta annettavaan lakiin.

Tullilaitos vastaa väylämaksutuksen toimittamisesta ja valvonnasta. Väylämaksu suoritetaan, kun alus saapuu ulkomailta Suomeen tai suomalaisesta satamasta suomalaiseen satamaan. Jos alus saman matkan aikana purkaa ulkomailta tuomansa lastin tai jättää ulkomailta tuomansa matkustajat useampaan kuin yhteen suomalaiseen satamaan taikka ottaa ulkomaille vietävää lastia tai matkustajia useammasta kuin yhdestä suomalaisesta satamasta, väylämaksu suoritetaan vain kerran. Samoin jos alus saman matkan aikana poikkeaa Suomessa tapahtuvien lastausten välillä täydentämään lastia lastaus- tai ahtausteknisistä syistä ulkomaan satamassa, väylämaksu suoritetaan vain kerran.

### 8.2.3 Matkustajaverokokeilut

Maassamme on 1960-luvulta lähtien esitetty, että valtion verotuloja tulisi lisätä ulkomaille suuntautuvia matkoja verottamalla. Helmi-kuun alussa 1968 tuli voimaan laki matkustajaverosta. Sen mukaan jokainen Suomesta ulkomaille kauppa-aluksella meriteitse matkustava Suomessa asuva henkilö oli velvollinen suorittamaan maasta lähtiesään valtiolle enintään 90 meripeninkulman matkasta 5 markan ja yli 90 meripeninkulman matkasta 10 markan määräisen matkustajaveron. Tietyt ryhmät, muun muassa alle 12-vuotiaat lapset, saivat matkustaa ilman matkustajaveron maksamisvelvollisuutta. Hallitus perusteli matkustajaveron säätämistarvetta muun muassa sillä, että maamme maksutase matkustajaliikenteen osalta oli ollut jatkuvasti negatiivinen ja että oli ilmeistä, että matkustajaliikenteen valuuttatulojen ja -menojen suhde tulisi säilymään Suomelle epäedullisena, joten valuutan maastavientiä oli syytä pyrkiä rajoittamaan verotuksella.

Laki matkustajaverosta kumottiin jo vuoden 1970 lopussa. Hallitus perusteli lain kumoamista muun muassa sillä, että matkustajaveron tuotto oli sekä vuonna 1968 että 1969 jäänyt arvioitua pienemmäksi,

ja sillä, että veron kannosta syntyi niin suuria kustannuksia, että veron kantoa ei enää katsottu tarkoituksenmukaiseksi.

Suomen matkustustase oli vuonna 1990 noin 6 miljardia markkaa alijäämäinen. Se oli noin 1/4 vaihtotaseen alijäämästä. Muun muassa tämän tilanteen korjaamiseksi säädettiin tammikuussa 1992 matkustajaverolaki. Hallitus arvioi, että matkustajaveron vaikutuksesta Suomen matkustustase voisi tasapainottua. Lisäksi lakiesitystä perusteltiin sillä, että valtion verotulojen lisäämiseksi oli löydettävä uusia keinoja laman aiheuttaman verotulojen kertymän vähentymisen vuoksi. Sopivana keinona hallitus piti kohtuullisen suuruisen matkustajaveron säätämistä. Laki tuli voimaan 15.1.1992, ja se oli voimassa vuoden 1992 loppuun.

Matkatoimistoliikkeen harjoittaja, liikenteen harjoittaja ja liikenteen harjoittajan asiamies joutuivat matkustajaverolain nojalla suorittamaan veroa jokaisesta matkustajasta, jolle verovelvollinen oli myynyt tai luovuttanut Suomesta ulkomaille lähtevään tilauslento- tai laivamatkaan oikeuttavan matkalipun. Veroa ei ollut suoritettava alle 12-vuotiaasta lapsesta.

Laivamatkojen vero oli porrastettu matkan pituuden mukaan. Se oli 100 markkaa matkustajasta, jonka merimatka oli yli 200 meripeninkulmaa; 60 markkaa matkustajasta, jonka matka oli yli 100 meripeninkulmaa mutta enintään 200 meripeninkulmaa; ja 30 markkaa laivaristeilyn matkustajasta sekä matkustajasta, jonka merimatka oli enintään 100 meripeninkulmaa.

Matkustajaverolain voimassaoloaika ei jatkettu vuoden 1992 jälkeen. Tilalle säädettiin tilauslento-verolaki. Laivaliikennettä vero ei enää koskenut. Hallitus perusteli tätä sillä, että laivaliikenne ei maamme kannalta ollut alijäämäinen ja siten veron periminen ei sen ensisijaisen keräämistarkoituksen eli vaihtotaseen vaikuttamistarkoituksen vuoksi ollut perusteltua.

### 8.2.4 Huviveneiden polttoainemaksu

Huviveneilyssä käytettävän polttoaineen verottomuudelle ei ole energiaverodirektiivissä säännöksiä. Suomi haki komissiolta 20.11.2006 päivätyllä hakemuksella mahdollisuutta käyttää kevyttä polttoöljyä

huviveneiden polttoaineena. Komissio antoi 15.3.2007 tiedonannon, jossa se ilmoitti, ettei se anna ehdotusta ministerineuvostolle poikkeuksen jatkamiseksi.

Dieselmoottorilla varustetuissa aluksissa oli meillä käytetty polttoöljyä, joka oli värjättyä dieselöljyä ja verotettu siten kevyenä polttoöljynä. Poikkeuksen päättyminen tarkoitti, että dieselveiilijöiden huviveneissä käytämä polttoaine muuttui dieselöljynä verotettavaksi. Muutoksen toteuttaminen edellytti lainsäädäntöön lievemmin verotetun polttoaineen käyttökieltoa huviveneissä sekä valvontaa ja sanktioita niitä tilanteita varten, joissa kiellon vastaisesti käytettiin huviveneen polttoaineena esimerkiksi kevyttä polttoöljyä (HE 61/2007).

Tämän vuoksi säädettiin vuoden 2008 alusta voimaan tullut laki yksityisestä huvialuksesta suoritettavasta polttoainemaksusta (21.12.2007/1307). Polttoainemaksu pannaan maksuun, jos dieselmoottorilla varustetussa yksityisessä huvialuksessa havaitaan käytetyn kokonaan tai osittain dieselöljyä lievemmin verotettua tai verotonta polttoainetta taikka jos bensiiniä käyttämään tarkoitettussa yksityisessä huvialuksessa havaitaan käytetyn moottoribensiiniä lievemmin verotettua tai verotonta polttoainetta. Polttoainemaksu määräytyy on valmistajan ilmoittaman konetehon mukaan:

Teho	Polttoainemaksu euroa
enintään 50 kw	750
yli 50 kw – 100 kw	1 500
yli 100 kw – 150 kw	2 250
yli 150 kw – 200 kw	3 000
yli 200 kw –	4 000

Polttoainemaksua voidaan korottaa enintään 50 %:lla, jos kielletyn polttoainemaksun aiheuttavan polttoaineen käyttö toistuu, ja enintään 100 %:lla, jos käyttö on erityisen törkeää.

Kysymyksessä on samantapainen suoritus kuin edellä selostetussa autojen polttoainemaksussa. Koska polttoainemaksujärjestelmä täyttää tavoitteensa sitä paremmin, mitä vähemmän tuota veronluonteista maksua on suoritettava, on ymmärrettävää, että polttoainemaksua

kertyy niin vähän, ettei sitä näy erikseen valtion talousarviossa eikä tilinpäätöksessä. Maksun fisikaalinen merkitys on siinä, että sen avulla turvataan polttoaineveron kertymää.

### 8.2.5 Veneiden ajoneuvovero

Auton käytettävissäolovaiheeseen liittyvän vuotuisen ajoneuvoveron juuret ulottuvat Suomessa 1920-luvulle. Veroa perusteltiin valtion varaintarpeella ja sillä, että autojen käyttö lisäsi teiden ja siltojen kunnossapitokustannuksia. Verolla oli myös ylellisyysveropiirteitä. Ensimmäistä ajoneuvoverolakia koskevaa esitystä käsiteltäessä pohdittiin myös, eikö vastaavan veron alaisiksi olisi säädettävä huvitarcoituksiin käytetyt moottoriveneet (ks. HE 43/1920 ja HE 32/1921 niihin liittyvine mietintöineen).

Helsingin yliopiston kansantaloustieteen professori *Ilm. Kovero* on todennut vuonna 1932 kirjassaan *Ylellisyysverotus*: ”Ylellisyysverotuksemme lisääminen olisi etusijassa suotavaa - - - muun verotuksen (tarpeellisempaan kulutukseen kohdistuvan ja rikkausverotuksen) lieventämiseksi. Mitä erikoisesti rikkausverotukseen tulee, on se meillä nykyisessä korkeudessaan, kun myöskin kunnallisverotus on otettava huomioon, suureen pääomaköyhyyteemme katsoen epäilemättä arveluttava. Mikäli kuitenkin verotusta ei muuten voida järjestää tarkoituksenmukaisella tavalla, on välttämätöntä ryhtyä supistamaan julkisten talouksiemme suuresti kasvaneita menoja.” Uusina mahdollisina verotusobjekteina Kovero (s. 208) mainitsi ampuma-aseiden lisäksi muun muassa nopeakulkuiset huvialukset. Kun niiden käyttö säädettäisiin luvanvaraiseksi, olisi lisenssiveron kantaminen mahdollista. Edellytyksenä veron jatkuvalle kantamiselle olisi, että lisenssit olisi uusittava vuosittain.

Koveron tutkimuksen ilmestymisestä on kulunut jo 80 vuotta, mutta kysymys erityisten kulutusverojen tarpeesta ja mahdollisuuksista ei ole menettänyt ajankohtaisuuttaan. Tieliikenteen ajoneuvoveroa vastaavaa veroa ei vesialuksille ole kuitenkaan vielä säädetty, mutta vesiliikenteeseen on kohdistunut ja kohdistuu joitakin muita erityisveroja ja -maksuja. *Juha Sipilän* hallitus tavoittelee valtiontaloudellisista syistä ajoneuvojen vuotuisen veron laajentamista myös

rekisteröityihin huviveneisiin. Tällaisen veron säätämiseen ja toimeenpanoon liittyy suuria ongelmia muun muassa sen vuoksi, että rekisteröintimääräykset Ahvenanmaalla ja Manner-Suomessa poikkeavat toisistaan.<sup>251</sup> Myös ulkomaille rekisteröityjen veneiden asema herättää kysymyksiä.

## 8.3 Raideliikenteen verotus<sup>252</sup>

### 8.3.1 Vanhoista junaliikenteen elinkeinoveroista

Tuloveroja edelsivät tiettyjen alojen tuottoverot, niin sanotut elinkeinoverot. Esimerkiksi Preussissa rautatieyritysten oli 1800-luvun puolivälissä suoritettava veroa osakepääoman tuoton mukaista asteikkoa soveltaen.<sup>253</sup>

### 8.3.2 Vanhoista junalippuveroista

Ainakin Isossa-Britanniassa, Ranskassa, Itävallassa, Venäjällä ja Italiassa sekä Saksassa on 1800- ja 1900-lukujen vaihteessa, siis ennen yleisen kulutusverotuksen käyttöönottoa, kannettu veroa rautatiepileteistä. Esimerkiksi Itävallassa vero oli vuonna 1902 säädetyn lain mukaan pääradoilta 12 %, paikallisradoilta 6 % ja pikkuradoilta 3 % kulloinkin maksettavan piletin hinnasta.<sup>254</sup>

### 8.3.3 Rautateiden matkustajaveron sotaverona Suomessa

Ensimmäisen maailmansodan synnyttämien rahoitusongelmien hoitamisessa Suomessa otettiin ilman eduskunnan myötävaikutusta

<sup>251</sup> Ks. esim. netissä olevat *venevero*-sanalla löytyvät kannanotot.

<sup>252</sup> Tämä jakso pohjautuu *Linnakankaan* artikkeliin Liikenne-lehdessä 3/2012 s. 30–33.

<sup>253</sup> Ks. tarkemmin *Harmaja* (1924), s. 254–255.

<sup>254</sup> *Von Eheberg* (1911) s. 410–411.

käyttöön ylimääräiset verot, niin sanotut sotaverot. Vuonna 1914 annettiin muun muassa asetus (58/1914) rautateiden matkustajilta kannettavasta väliaikaisesta verosta. Vero oli 25 % lipun hinnasta.<sup>255</sup>

### 8.3.4 Ratamaksu ja ratavero

Valtion rataverkon käyttämisestä on Suomessa peritty vuodesta 1990 lähtien ratamaksua. Vuonna 1995 Valtionrautatiet yhtiöitettiin ja radanpito siirrettiin yhtiöittämisen yhteydessä rautatieviranomaiseksi perustetulle Ratahallintokeskukselle. Valtion rataverkosta, radanpidosta ja rataverkon käytöstä annetun lain eli rataverkkolain nojalla rautatieyrityksiltä perittiin vuotuista ratamaksua rataverkon käyttämisestä. Ratamaksun perusteina olivat rataverkon käyttö, rataverkon taso ja markkinatilanne sekä radanpidon kustannukset ja rautatieliikenteen ympäristö- ja yhteiskuntataloudelliset vaikutukset. Rataverkkolailla pantiin täytäntöön direktiivi rautatieinfrastruktuurin kapasiteetin käyttöoikeuden myöntämisestä ja infrastruktuurimaksujen perimisestä (95/19/EY).

Suomen ratamaksukäytäntöön tehtiin vuonna 2000 rakenteellisia muutoksia, joilla varauduttiin silloin EU:n toimielimissä käsiteltävänä olleen kapasiteetti- ja ratamaksudirektiiviehdotuksen hyväksymiseen ja direktiivin täytäntöönpanoon. Vuodesta 2001 lähtien ratamaksu koostui perus-, haitta- ja lisämaksusta. Ratamaksun perusmaksu vastasi junaliikenteen radanpidolle aiheuttamia rajakustannuksia, haittamaksulla katettiin junaliikenteen aiheuttamia päästö- ja onnettomuuskustannuksia ja lisämaksulla katettiin radanpidon kiinteitä kustannuksia. Lisämaksua perittiin ainoastaan tavaraliikenteeltä.

Ratamaksu määrättiin rataverkkolain nojalla 15.3.2003 asti, jolloin uusi rautatielaki tuli voimaan. Rautatielalla pantiin Suomessa täytäntöön EU:n niin sanottuun ensimmäiseen rautatiepakettiin kuuluvat direktiivit, joista yksi oli rautateiden infrastruktuurikapasiteetin käyttöoikeuden myöntämisestä ja rautateiden infrastruktuurin käyttömaksujen perimisestä sekä turvallisuustodistusten antamisesta annettu direktiivi 2001/14/EY (kapasiteetti- ja ratamaksudirektiivi).

---

<sup>255</sup> *Juanto* (1993) s. 201.

Infrastruktuurimaksua oli mainitun direktiivin mukaan aina perittävä direktiivin liitteessä tarkoitetuista rautatieyrityksille tarjottavista vähimmäiskäyttöpalveluista ja radan käyttömahdollisuuksista palveluihin pääsyä varten. Maksu oli vahvistettava niiden kustannusten perusteella, jotka aiheutuvat suoraan rautatieliikenteen harjoittamisesta. Direktiivissä tarkoitettu infrastruktuurimaksusta eli kansallisessa lainsäädännössä ratamaksun perusmaksusta säädettiin rautatielain 14 §:ssä.

Kapasiteetti- ja ratamaksudirektiivin mukaan jäsenvaltiot voivat halutessaan, direktiivissä säädettyjen perusteiden täyttyessä, kantaa rautatieliikenteen harjoittajalta infrastruktuurimaksun lisäksi muitakin maksuja (niukkuusmaksu, häittämaksu, lisämaksu, investointimaksu, varausmaksu). Hallituksen esitykseen rautatielaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi sisältyivät myös näitä maksuja koskevat säännökset. Niukkuusmaksusta ja kapasiteetin varausmaksusta hallituksen esityksen perusteluissa todettiin, että niitä ei otettaisi siinä vaiheessa käyttöön, koska rautatieliikennettä harjoitti toistaiseksi ainoastaan yksi liikenteenharjoittaja. Investointimaksu oli vastaavasti suunniteltu otettavaksi käyttöön vasta vuonna 2006 Kerava–Lahti-oikoradan valmistuessa.

Perustuslakivaliokunta totesi lausunnossaan (66/2002) hallituksen esityksestä rautatielaiksi, että lakiehdotuksen 14 §:n säännöksiä ratamaksusta on tarkasteltava siltä kannalta, mitä perustuslain 81 §:ssä säädetään valtiolle kannettavista veroista ja maksuista. Perustuslakivaliokunnan lausunnon mukaan maksulle on ominaista, että se on korvaus tai vastike julkisen vallan palvelusta; muut rahasuoritukset valtiolle ovat sen sijaan veroja. Tällä perusteella perustuslakivaliokunta katsoi, että ainoastaan ratamaksun perusmaksu on valtiosääntöoikeudellisessa mielessä maksu. Niukkuusmaksulla, investointimaksulla ja varausmaksulla on maksulle ominaisella tavalla yhteys viranomaisen suoritteisiin, mutta toisaalta niihin sisältyy vastikkeiden ylittäviä suorituksia, ja tästä syystä niiden säätely olisi tarkistettava vastaamaan verolain vaatimuksia. Lisämaksu ja häittämaksu olivat valiokunnan käsityksen mukaan valtiosääntöoikeudellisessa mielessä veroja. Perustuslakivaliokunnan tulkinnan vuoksi rautatielakia ei olisi voitu käsitellä ehdotetussa muodossaan tavallisen lain säätämisyjärjestyksessä.



Perustuslakivaliokunnan lausunnon johdosta muita maksuja kuin perusmaksua koskevat säännökset poistettiin rautatielaista. Rautatielain voimaantulon jälkeen ratamaksuna perittiin ainoastaan ratamaksun perusmaksua.

Koska tarkoituksena oli, että rautatieliikenteen harjoittamiseen kohdistuisivat aikaisempia kustannuksia vastaavat kustannukset, säädettiin rataverolaki (605/2003), joka sisältää veroja ja veronluonteisia maksuja koskevat säännökset. Lakiin ei kuitenkaan sisällytetty niukuusmaksua, kapasiteetin varausmaksua ja investointimaksua vastavia veroja koskevia säännöksiä, koska niitä ei ollut tarkoitus tuossa vaiheessa periä rautatieliikenteen harjoittajilta.

Vero perustuu kapasiteetti- ja ratamaksudirektiivissä tarkoitettuun häittamaksuun ja lisämaksuun. Häittamaksussa voidaan ottaa huomioon junan toiminnasta aiheutuvien ympäristövaikutusten kustannukset. Lisämaksua voidaan periä markkinoiden niin salliessa infrastruktuurin käytöstä aiheutuneiden kustannuksien täysimääräiseksi kattamiseksi.

## 8.4 Ilmaliikenteen verot<sup>256</sup>

### 8.4.1 Esitykset tilauslentoeroksi 1970- ja 1980-luvuilla

Vuonna 1978 hallitus antoi esityksen tilauslentoerolaista. Kotimaisten matkailijoiden matkat olivat alkaneet suuntautua massaturismin luonteisina ulkomaille, ja kotimaisen matkailuelinkeinon elvyttämiseksi esitettiin ulkomaille suuntautuvaan tilauslentoosallistuvasta matkustajasta kannettavaksi 100 markan veroa. Tämän ajateltiin voivan välillisesti vaikuttaa suomalaismatkailijoiden päätöksentekoon siten, että ulkomaisen lomakohteen sijasta valittaisiin kotimainen kohde. Perusteena käytettiin myös sitä, että Tanskassa, Ruotsissa ja Norjassa olivat tulleet vuosina 1977 ja 1978 voimaan verosäädökset,

---

<sup>256</sup> Tämä jakso pohjautuu *Linnakankaan* artikkeliin Liikenne-lehdessä 2/2012 s. 38–42.

joiden nojalla ulkomaille suuntautuvien tilauslentojen matkustajista oli maksettava valtiolle veroa.

Muun muassa matkatoimistot ja Suomen Matkatoimistojen Liitto vastustivat voimakkaasti tämän niin sanotun charterveron käyttöönottoa. Suuri valiokunta esitti lakiesityksen hylkäämistä, ja hallitus peruutti esityksensä 1.12.1978.

Chartervero otettiin 1980-luvulla esille useasti. Esimerkiksi valmisteverotusta tutkineessa valtiovarainministeriön työryhmässä vuonna 1980 keskusteltiin 100 markkan charterverosta, ja veroa kaavailtiin yhdeksi osaksi ylellisyustuotteiden verotusta. Työryhmän loppuraportissa ei kuitenkaan esitetty selkeitä ehdotuksia. Vuoden 1988 lisäbudjettiin kaavailtiin charterveron käyttöönottoa, mutta kyseistä veroa ei kuitenkaan 1980-luvulla säädetty.

#### 8.4.2 Vuoden 1992 matkustajavero

Kuten edellä (luku 8.2.3) vesiliikenteen verojen yhteydessä selvitettiin, Suomessa oli vuonna 1992 voimassa matkustajaverolaki. Se koski myös lentoliikennettä. Matkatoimistoliikkeen harjoittaja, liikenteenharjoittaja ja liikenteenharjoittajan asiamies joutuivat matkustajaverolain nojalla suorittamaan veroa jokaisesta matkustajasta, jolle verovelvollinen oli myynyt tai luovuttanut matkalipun, joka oikeutti Suomesta ulkomaille lähtevään tilauslentomatkaan. Alle 12-vuotiaasta lapsesta veroa ei ollut suoritettava. Veron määrä oli 200 markkaa tilauslennolla olevasta matkustajasta.

#### 8.4.3 Vuosien 1993 ja 1994 tilauslentovero<sup>257</sup>

Matkustajaverolain voimassaoloaika ei jatkettu vuoden 1992 jälkeen, vaan tilalle säädettiin vuodeksi 1993 tilauslentooverolaki, jonka voimassaoloaika myöhemmin jatkettiin vuoden 1994 loppuun. Tilauslentooveroa oli suoritettava Suomesta ulkomaille suuntautuvaan tilauslentomatkaan oikeuttavasta matkalipusta. Tilauslennoksi katsot-

<sup>257</sup> Tilauslentooverosta edeltäjineen ks. *Linnakangas – Juanto – Laatikainen* (1994) s. 297 ss.

tiin tilauslentoerolain mukaan kaupallinen, matkustajia kuljettava lento, joka ei ollut säännöllistä liikennettä ja joka tapahtui vähintään 11 matkustajapaikkaa käsittävällä ilma-aluksella. Määritelmä oli käytössä ilmailuhallinnossa.

Matkalipuiksi katsottiin tilauslentoerolain mukaan varsinaisen matkalipun lisäksi osallistujatodistus tai muu asiapaperi, jonka verovelvollinen antoi luovuttaessaan matkan muulle kuin tilauslentoerolain mukaiselle verovelvolliselle. Muita matkalipuiksi katsottavia asiapapereita olivat esimerkiksi voucher ja lahjakirja.

Tilauslentoerovelvollisia olivat matkatoimistoliikkeen harjoittajat, jotka ansiotarkoituksessa tai toistuvasti tapahtuvana toimintona järjestivät, myivät ja välittivät matkoja ja muita matkapalveluja. Lisäksi verovelvollisia olivat liikenteenharjoittajat, jotka myivät tai välittivät matkalippuja. Matkatoimistoliikkeiden asiamiehet eivät olleet tilauslentoerovelvollisia.

Tilauslentoeron määrä oli 200 markkaa jokaisesta lentoon osallistuvasta, matkalippuun merkitystä matkustajasta. Veroa ei ollut suoritettava vuonna 1993 alkaneen matkan johdosta lapsesta, joka oli syntynyt vuonna 1982 tai myöhemmin, eikä vuonna 1994 alkaneen matkan johdosta lapsesta, joka oli syntynyt vuonna 1983 tai myöhemmin. Tavoiteltiin siis 12 vuoden ikärajaa mutta valvonnan kannalta helpommalla sääntelyllä kuin aikaisemmin.

Tilauslentoerotus oli niin sanottua itseerotusta; verovelvollisen oli suoritettava tilauslentoero omasta aloitteestaan kuukausittain.

Ruotsin charterverolaki, joka oli pääosin samanlainen kuin Suomen tilauslentoerolaki, kumottiin vuonna 1993. Suomen tilauslentoero loppui vuoden 1994 päättyessä, kun lain voimassaoloaikaa ei jatkettu eikä säädetty uutta veroa.

## 8.5 Tietoliikenteen kulutusverot ja veronluonteiset maksut<sup>258</sup>

### 8.5.1 Telefoonivero ja televero

Ensimmäisen maailmansodan synnyttämien rahoitusongelmien hoitamiseksi ilman eduskunnan myötävaikutusta säädettyihin niin sanottuihin sotaveroihin kuului muun muassa telefoonivero, josta annettiin Armollinen Asetus vuoden 1915 alussa.

Teleliikenteen verottamiskysymykseen palattiin seuraavan kerran vasta 1990-luvulla, jolloin valtion verotulojen lisäämiseksi säädettiin vuoden 1993 lopussa laki teleliikenteen verottamisesta. Uusia verokohteita etsittäessä oli tavoitteena löytää vero, joka kohdistui tasapuolisesti eri toimialoille mutta joka ei kohtuuttomasti rasittaisi kansantalouden kannalta keskeisiä toimintoja tai vaikeuttaisi heikoimmassa asemassa olevien kansalaisten toimeentuloa.

Televiestinnän liikennemaksuista valtaosa oli yritysten maksamia. Kotitaloudet kuluttivat yleisistä telepalveluista noin 30 % ja matkaviestintäpalveluista noin 5 %. Datasiirtotoiminta oli lähes yksinomaan yritysten välistä. Julkisen sektorin osuus kaikkien telepalvelujen käytöstä oli alle 10 %. Televeron suorittamisvelvollisuuden katsottiin jakautuvan mahdollisimman laajasti eri toimialoille.

Lakia säädettyä myös arvioitiin, että telealalla vallitsevan kilpailun ja markkinoiden jatkuvan laajenemisen vuoksi teleliikenteeseen kohdistuva vero ei välttämättä nostaisi hintoja ainakaan veron koko määrällä. Televero oli yksivuotinen eli vuotta 1994 koskeva, ja veron tuotoksi arvioitiin talousarviossa 0,5 miljardia markkaa.

Valtiolle suoritettavaa televeroa perittiin telepalvelun myynnistä. Verovelvollisia olivat

- 1) yleisen teletoiminnan harjoittajat,
- 2) teletoiminnan harjoittajat, joille oli myönnetty lupa muun kuin yleisen teletoiminnan harjoittamiseen erillisverkossa, ja

<sup>258</sup> Tämä jakso pohjautuu pitkälti *Linnakankaan* artikkeliin Verotus-lehdessä 2013 s. 166–170.

- 3) teletoiminnan harjoittajat, jotka olivat tehneet ilmoituksen data-siirtotoiminnan harjoittamisesta.

Verovelvollisia oli Postin lisäksi noin 50 alueellista telelaitosta ja 20 muuta yritystä.

Telepalvelun myyntinä pidettiin luvan- tai ilmoituksenvaraisen teletoiminnan harjoittamista korvausta vastaan. Yleisradiotoiminnan harjoittamista ei kuitenkaan pidetty telepalvelun myyntinä. Verohallituksen ohjeen mukaan verollisia telepalveluja olivat esimerkiksi datapalvelut sekä puhelin-, telex- ja radiopuhelinliikennepalvelut. Verollisia palveluja eivät olleet ohjeen mukaan esimerkiksi atk-toiminta, kaapelitelevisiotoiminta ja tietopalvelujen kuten pankkipalvelujen myynti. Verotonta teleliikennettä olivat ohjeen mukaan myös esimerkiksi taksitilaus, numero- ja nimitiedotus, uutiset, aikataulu-neuvonta, lääkäripalvelut ja sähköpostin tietopalvelut.

Televeroa ei ollut suoritettava Suomeen saapuvasta eikä Suomen läpi kulkevasta teleliikenteestä. Veron kertaantumisen estämiseksi veroa ei ollut suoritettava myöskään verovelvollisten välisistä mak-suista, joista vero oli jo suoritettu.

Verovelvollisen oli suoritettava veroa 9 % veron perusteesta eli telepalvelun verottomasta myyntihinnasta. Veron peruste oli siten telepalvelun myyntihinta ilman televeron ja liikevaihtoveron/arvonlisäveron osuutta. Televerotus perustui niin sanottuun itseverotusmenettelyyn. Vero oli maksettava kalenterikuukauden aikana suoritettujen telepalvelujen myyntihintojen yhteismäärän perusteella.

### **8.5.2 Kirjat sekä tilatut sanoma- ja aikakauslehdet yleisessä kulutusverotuksessa**

Suomessa yleinen kulutusverotus alkoi vuonna 1941. Ensimmäisten liikevaihtoverolakiemme aikana kirjoja verotettiin siinä kuin muitakin tavaroita. Vuonna 1950 annetussa hallituksen esityksessä ehdotettiin, että verottomia olisivat olleet kotimaiset väitöskirjat ja tieteellisiin sarjoihin kuuluvat julkaisut. Verottomuutta laajennettiin eduskuntakäsittelyssä siten, että liikevaihtoveron alaisia tavaroita eivät olleet kartta- ja nuottijulkaisut ja varsinaiseen kirjallisuuteen kuuluvat kirjat. Siitä, mitkä julkaisut kuuluivat ”varsinaiseen kirjallisuuteen”,

aiheutui paljon riitoja muun muassa opaskirjojen, sääntökirjojen ja huoltokirjojen osalta. Varsinaiseen kirjallisuuteen kuuluvien kirjojen verottomuus kumottiin vuoden 1964 alussa voimaan tulleella liikevaihtoverolailla. Sen jälkeen kirjat olivat normaalisti verotettavia 1990-luvun puoliväliin asti, jolloin Suomessa tuli voimaan arvonlisäverolaki. Tuolloin kirjat säädettiin kulttuuripoliittisista syistä alennetun verokannan alaisiksi.<sup>259</sup> Nykyisin kirjojen arvonlisäverokanta on 10 %.

Sanomalehdet olivat verottomia jo ensimmäisissä liikevaihtoverolaissamme. Verottomuutta perusteltiin sillä yleisellä merkityksellä, joka sanomalehdillä on uutisten levittäjänä. Sanomalehdet myös yleensä hankitaan tilattuina. Aikakauslehdet ajanvietehtiä lukuun ottamatta säädettiin verovapaiksi 1950-luvun alussa. Verollisina ajanvietehtinä pidettiin muun muassa Kalle- ja Cocktail-nimisiä miestenlehtiä.<sup>260</sup>

Aikakauslehtien samanlaista verotuskohtelua on puollettu lähinnä niillä vaikeuksilla, joita liittyy sanoma- ja aikakauslehtien väliseen rajankäyntiin. 1960-luvulla voimaan tullessa liikevaihtoverolaissa ajanvietehtiä ei asetettu enää muita huonompaan asemaan, vaan verottomia olivat kaikenlaiset sanoma- ja aikakauslehdet vähintään kuukauden ajaksi tilattuina.<sup>261</sup>

Tilattujen sanoma- ja aikakauslehtien verottomuus säilyi myös arvonlisäverotuksessa aina vuoden 2011 loppuun saakka. Silloisessa uusimmassa oikeuskäytännössä verkkolehtiä ei pidetty nollaverokannan mukaisina hyödykkeinä. Sähköinen sanomalehti katsottiin palveluksi, johon arvonlisäverolain 55.1 §:n tilattuja sanomalehtiä koskevaa poikkeusta myynnin verollisuudesta ei ollut sovellettava (KHO 2007:65).

Vuoden 2012 alussa tuli tilatuille sanoma- ja aikakauslehdille 9 %:n vero. Lainmuutosta perusteltiin valtiontaloudellisilla syillä ja arvonlisäveropohjan laajentamisella (HE 52/2011).<sup>262</sup> Lainmuutoksen arvioitiin lisäävän valtion verotuloja 90 miljoonaa euroa vuosittain. Vuoden 2013 alusta tuo vero on korotettu 10 %:ksi.

<sup>259</sup> Ks. tarkemmin *Nurkkala* Verotus 1996 s. 284 ss.

<sup>260</sup> Ks. Liikevaihtoverolaki, Käsikirja liikevaihtoverohallinnon virkamiehille, 1961 s. 109–110.

<sup>261</sup> *Kotkansalo* (1977) s. 85–86.

<sup>262</sup> Korotuksesta sananvapausongelmana ks. *Neuwonen* (2012) s. 51 ss.



# 9

## Eläin-, ylellisyys- ja huviverot

### 9.1 Eläinverot<sup>263</sup>

#### 9.1.1 Eläinuhrit ja Raamatun eläinverot

Yhtenä merkittävänä verotuksen historiallisena perustana on uskonto, ja *vero*-sanamme etymologiset juuretkin ovat uhraamisessa. Niinpä on syytä lähteä liikkeelle uskonnosta ja uhrista.

Uhraamisessa ihminen antaa lahjan jumalalle väärin tekojensa sovituksiksi taikka kiitokseksi. Veriuhrit, joissa eläin surmataan tietyllä paikalla, ovat kuuluneet useisiin muinaisiin uskontoihin. Yleensä on uhrattu mahdollisimman täydellinen yksilö.

Eläinuhrit olivat myös Raamatun ajan juutalaisuutta. Kolmannessa Mooseksen kirjassa on ohjeita uhrien toimittamisesta. Tärkeä oli suurena sovituspäivänä suoritettu kauriin uhraaminen kansan syntien sovittamiseksi. Syntipukin käsitteellä on siis raamatullinen alkuperä (ks. tarkemmin esim. tiedon ylijumala Google/Wikipedia).

Heprealaiskirjeeseen (7–10 luvut) perustuvan käsityksen mukaan Kristuksen kuolema oli lopullinen ja täydellinen uhri syntien sovitta-

---

<sup>263</sup> Tämä jakso pohjautuu *Linnakankaan* artikkeliin [suomenlaki.com](http://suomenlaki.com) 18.1.2012 ja artikkeliin teoksessa Matti Myrsky 60 vuotta (2013) s. 133–146.



miseksi, minkä vuoksi muita uhreja ei enää tarvita. Vaikka eläinuhreista on luovuttu, veroista kuitenkin pidetään kiinni. Raamatussa todetaan eläinveroista: ”Ja kaikki kymmenykset raavaskarjasta ja pikkukarjasta, joka kymmenes eläin kaikesta, mikä kulkee paimenen sauvan alitse, olkoon pyhä lahja Herralle.” (3. Moos. 27:32.)

### **9.1.2 Eläimelliset veroparselit**

Vaikka raha ei keskiajan lopulla ja uuden ajan alussa menettänyt Ruotsi-Suomessa merkitystään kruunun halutuimpana veroartikkelina, muutkin parselit (=veroesineet) olivat tuottoverotyyppisessä maaverotuksessa tervetulleita. Keskiajalla parseleiksi olivat vakiintuneet muun muassa suolattu ja kuivattu kala (turska, silakka, hauki). Kesällä maksettiin karjaparselit: lehmiä ja lampaita. Joskus mukana oli myös vuohia, karitsoja, kanoja ja hanhia. Härät tulivat parseleiksi 1530-luvulla. Savossa suuri merkitys veronmaksussa oli turkiksilla, kuten oravannahoilla.

Erikoinen luontoistolouteen liittyvä animaalinen vero oli Saksan Itä-Afrikassa nykyisen Tansanian seudulla 1800-luvun lopulla kannettu vero, joka oli jokaisesta ammutusta norsusta 100 Saksan markkaa tai yksi hammas, jolla epäilemättä tarkoitettiin norsun syöksyhammasta.

### **9.1.3 Koiraveromme synty**

Ylellisyysverojärjestelmäämme tuli vuonna 1800 koiravero. Se oli kaksi killinkiä metsästyskoirasta. Muista koirista vero oli yksi taaleri yhdestä koirasta ja seuraavista kaksi taaleria kustakin. Kahle- ja paimenkoirat olivat verovapaita. Muun muassa Englannissa koirat olivat verotuksen kohteena jo aikaisemmin.

Ensimmäinen kunnallinen koiraveromme säädettiin vuonna 1878, ja se tapahtui erityisesti terveystaloudellisten syistä. Tavoitteena oli vesikauhun vastustaminen kansalaisten ja kotieläinten suojelemiseksi. Vapaana kuljeksivat koirat edistivät vesikauhun leviämistä, ja vailla hoitoa ja ravintoa olevat koirat myös hävittivät metsänriistaa. Sen vuoksi säädettiin koiran omistajan maksettavaksi koiravero ja määrät-

tiin poliisi tappamaan koirat, joista ei ollut veroa maksettu. Vero oli käytettävä ensisijaisesti korvauksiin vesikauhun vuoksi menetetyistä kotieläimistä; loput saatiin käyttää muihin kunnallisiin tarkoituksiin.

Eduskunnassa viitattiin myös ylellisyysnäkökohtiin ja veronmaksukykyyn, kun todettiin: ”Useissa tapauksissa maksaa koira vuosittain omistajalleen joltisenkin summan, tekemättä hänelle vähintäkään hyötyä, tahi ainakaan niin suurta, että se vastaisi koiran elatusta, ja silloin on koirien pitäminen suorastaan ylellisyyttä, jota syystä voi veroittaa; muissa tapauksissa ovat ne tosin suuresti hyödyksi ja tarpeellisia, mutta silloin voi niistä myöskin kantaa kohtuullista veroa.”

Koiravero vaikutti halutulla tavalla: koirat vähenivät, samoin vesikauhu. Vuonna 1882 annettiin esitys, jossa ehdotettiin, ettei koiraveroa toistaiseksi ollut perittävä maaseudulla olevista koirista. Viitattiin siihen, että maan lounaisosassa sudet olivat tappaneet useita lapsia. Uskottiin, että tätä voitiin estää käyttämällä yleisemmin koiria, joiden haukunta varoitti asujaimistoa lähestyviltä petoeläimiltä. Koiraveron kannon lopettamiseen maaseudulla vaikutti sekkin, ettei verolla ollut kansan kannatusta ainakaan sellaisilla seuduilla, joilla ei esiintynyt vesikauhua. Esitys hyväksyttiin, ja annettiin säädös, joka lopetti koiraverotuksen maalla. Tässä vaiheessa siis ”susikauhu” oli vesikauhua voimakkaampi.

Vesikauhu alkoi taas levitä 1880-luvun lopussa ja 1890-luvun alussa, mikä aiheutti vaatimuksia koiraveron palauttamiseksi myös maaseudulle. Keisarillisessa esityksessä vuonna 1894 ehdotettiin koiraveron otettavaksi jälleen käyttöön myös maaseudulla.

Koiria syytettiin siitäkkin, että ne hävittivät linnunpoikia ja muuta hyödyllistä riistaa ja tappoivat jopa lampaista. Varattomien koiranpitoa arvosteltiin ankarasti: ”Koiria eivät pidä ainoastaan varakkaammat ja ne perheet, jotka itse kykenevät elatuksensa hankkimaan, vaan melkeinpä poikkeuksetta sellaisetkin perheet, joille vaivaishoito antaa elatuksenapua. Tällaiset koirain omistajat, joilla omakin ravinto on usein hyvinkin niukka ja puutteellinen, eivät tietysti voi elukoilleen antaa tarpeellista ravintoa, joten koirain pitäminen tässä tapauksessa on katsottava suoranaiseksi eläinräkkäykseksi.”

Vuoden 1894 lopulla säädettiin uusi asetus koiraveron suorittamisesta. Porolappalaiset sekä muut porokarjan omistajat vapautettiin maksamasta veroa paimenkoiristaan. Vero säädettiin kannettavaksi

ja hoidettavaksi muiden kunnallisverojen yhteydessä ja käytettäväksi ”kunnan mielen mukaan kunnan tarkoituksiin”. Sitä ei siis enää kohdistettu ensi sijassa vesikauhun vuoksi menetettyjen kotieläinten korvaamiseen. Tässä viitattiin koiraveron vähäiseen tuottoon ja niihin vaikeuksiin, joita syntyi jaettaessa varoja korvausta vaativien kesken.

### **9.1.4 Koiraveron kehitys 1900-luvulla**

Sodan aikana vuonna 1942 SDP:n lakialoitteessa ehdotettiin koiraveron korottamista muun muassa seuraavin perustein: ”Kun koiria, varsinkin kaupungeissa, on pidettävä tarpeettomina, ja kun ne osallistuvat supistuneiden elintarvikkeiden kulutukseen, on sitäkin suurempi syy niistä suoritettavaa veroa korottaa eritoten, koska koiranomistajat ovat yleensäkin sellaisessa taloudellisessa asemassa olevia, ettei veron korotus vaaranna heidän toimeentuloaan.” Valiokunta piti veron korotusta tarpeellisena. Se kuitenkin kohtuuteen viitaten esitti verottomiksi sotasokeiden ja muidenkin opaskoirat. Eduskunta vapautti veron maksamisesta myös invalidit ja aistivalliset apu- ja opaskoiristaan sekä puolustuslaitoksen ja suojeluskunnat sotakoiristaan.

Koiraverotus uudistettiin vuonna 1979. Silloin todettiin, ettei vesikauhun leviämisen estämistä enää voitu pitää koiraverotuksen varsinaisena tarkoituksena vaan koiraveron merkitys oli lähinnä fisikaalinen. Koirien lukumäärä oli kasvanut vapaa-ajan lisääntyessä ja elintason noustessa. Yhä suurempi koirakanta aiheutti kunnille yhä suurempia kuluja, esimerkiksi puhtaanapitokustannuksia ja palvelutoiminnoista aiheutuvia menoja.

Koiraverotus nousi vuonna 1990 julkisen keskustelun kohteeksi. Useat kunnat nimittäin tekivät aloitteen, että ne saisivat itse päättää, kantavatko ne koiraveroa vai eivät. Koiraveron enimmäismäärää (100 mk) pidettiin myös riittämättömänä veron kannosta aiheutuviin kustannuksiin nähden. Lakia muutettiinkin vuodesta 1991 lukien siten, että kunnanvaltuusto voi päättää, onko kunnassa suoritettava koiraveroa. Samalla koiraveron enimmäismäärä korotettiin 300 markaksi.

### 9.1.5 Koiraveron määrän eriyttämisestä

Vuonna 1877 annetussa esityksessä koiraveron määräksi ehdotettiin ”maalla, jos koiraä käytetään talonvartijana taikka karjan kaitsemiseen taikka metsästykseseen, kaksi markkaa ja muista koirista kuusi markkaa, sekä kaupungissa tahi kauppalassa kaikenlaisista koirista niinikään kuusi markkaa”. Valiokunta kuitenkin vastusti veron säättämistä erisuuruiseksi eri koiralajeilta. Se totesi, että veron määrän säättämistä koiralajista riippuvaksi olisi tullut ”joutavia riitoja” ja vääriä ilmoituksia, koska moni koiranomistaja yrittäisi saada koiransa talonkoirain tahi paimenkoirain luokkaan katsomatta lainkaan siihen, oliko koira sellaiseen tarkoitukseen kelpaava. Veroksi säädettiin maalla kaksi markkaa sekä kaupungissa ja kauppalassa kuusi markkaa koiralta. Eroa maaseutukoerien ja kaupunkikoerien verotuksen välillä perusteltiin sillä, että kaupungeissa koiria vain poikkeustapauksissa pidettiin tarpeen vuoksi.

Vuoden 1894 säädöksessä koiraveron määrässä säilyi kuntamuotoon perustuva ero. Kunnan asiana oli säädetyissä rajoissa määrätä veron suuruus. Veron määräämistä erisuuruiseksi eri koiralajeille vastustettiin muun muassa viittaamalla sekarotuisten koirien määrään ja siihen, että erottelu oli maaseudulla tarpeeton, koska ”korukoiria siellä on vähän”. Tapauksessa KHO 1923 I 110 kunnanvaltuusto oli päättänyt, että koiraveron suuruus oli niin sanotuista kartanokoirista 10 markkaa ja jahtikoirista 50 markkaa. KHO katsoi, ettei koiraveroa voitu määrätä erisuuruiseksi eri koiralajeista. Se periaate on yhä voimassa. Vuonna 1979 säädetyssä koiraverolaissa on luovuttu kuntamuotoon perustuvasta erosta. Nykyisin verolle ei ole säädetty myöskään alarajaa.

### 9.1.6 Koiraverot henkitoreissaan

Koiraveron on pelastanut kuolemalta sen luonteen muuttuminen ylellisyysverosta terveysveron kautta tietynlaiseksi päästö- ja jäteveroksi. Koiraverot saa hyväksyntää siksi, että sillä katsotaan voitavan kattaa koirien jätösten yhteiskunnallisia kustannuksia ja helpotettavan koiranomistajien vaatimuksia koirapuistoista ja muista kunnallisista pal-

veluista. Koiraveron on kuitenkin käynyt uhanalaiseksi, sillä sitä perii enää kaksi kuntaa. Nämä saattohoitajat ovat Helsinki ja Tampere.

### **9.1.7 Kissaveron**

Kissaverosta tuskin on eläinverojen elvyttäjäksi, vaikka aivan tuntematon sekään ei ole. Saksan Emmerzhausenissa vuonna 1894 sellainen vero oli. Se ei kuitenkaan koskenut niitä, jotka omistivat vain yhden kissan.

Jos meillä harkitaan kissaveron käyttöönottoa, on ratkaistava muun muassa, tarvitaanko sitä varten erillistä rekisteriä kissoista ja niiden omistajista vai annetaanko tiedot tuloveroilmoituksen yhteydessä vai suorittaako kissaverotuksen naapureista koostuva lautakunta tarkkailemalla pihoilla luikkivien kissojen määrää. Asiaan saattaa vaikuttaa sekin, olisiko veronsaajana valtio vai asuinkunta.

### **9.1.8 Varpusvero ja satakielivero**

Mielenkiintoinen eläinvero oli monin paikoin Saksaa 1700-luvulla peritty niin sanottu varpusvero. Se ei ollut ylellisyysvero vaan liittyi siemeniä syövien varpusten määrän vähentämisyrittämiseen ja oli näin tapporahan sukulainen. Esimerkiksi vuonna 1743 oli Hannoverissa toimitettava viranomaisille tietty määrä varpusen-, harakan- ja variksenpäitä. Jos ei toimittanut, joutui maksamaan veroa. Hohenheimissa oli vuonna 1789 annetun määräyksen mukaan jokaisen toimitettava viranomaisille 12 elävää varpusta, joista maksettiin yhteensä kuusi silloista rahaa (Kreuzer); jos ei varpusia toimittanut, joutui maksamaan verona 12 rahaa. Yhtenä eläinverohistorian erikoisuutena on ollut Saksassa 1800-luvun lopulla kannettu vero häkissä pidetyistä satakielistä.

### **9.1.9 Eläimet huviverotuksessa**

Huviverotuksella, joka Suomessa kumottiin 1980-luvun alussa ja elokuvaveron osalta 1990-luvun alkupuolella, oli fiskaalisen tavoitteen lisäksi ohjauksellisia pyrkimyksiä. Erityisen ankarasti on kohdeltu

huonoiksi luokiteltuja huveja. Huvien verotus on muodostunut huviluvista ja pääsylipuista perityistä leima- yms. veroista. Veroa on peritty muun muassa sirkuksista mutta myös eläinnäyttelyistä. Huviverolla ei näy olleen eläinsuojelullisia tavoitteita.<sup>264</sup>

### 9.1.10 Eläimet liikevaihto- ja arvonlisäverotuksessa

Seuraavien elävien eläinten myynti oli *liikevaihtoverolain* aikaan verotonta:

- nautaeläimet,
- hevoset,
- porot,
- siat,
- lampaat,
- vuohet,
- kaniinit,
- koirat,
- kissat,
- kanat,
- ankat,
- kalkkunat ja
- mehiläiset sekä
- tarhaturkiseläimet (mm. minkki, kettu ja chinchilla).

Luettelo oli tarhaturkiseläimiä lukuun ottamatta tarkoitettu tyhjettäväksi. Verollisia eläimiä olivat sen vuoksi muun muassa marsut ja hiiret.

*Arvonlisäverotuksessa* eläinten ruoka ja rehu ovat alennetun verokannan piirissä. Alennettua verokantaa ei sovelleta eläviin eläimiin (AVL 85.2 §:n 1 kohta), vaan näiden myynnistä liiketoiminnan muodossa verotetaan yleisellä verokannalla. Myös teurastuspalvelut vero-

<sup>264</sup> Ks. tarkemmin *Laitila* (2012) s. 53 ss.

tetaan Suomessa normaaliverokannalla (KHO 1995 B 571). Rehuna on pidetty myös koirien herkkuluita; sen sijaan koirien puruluiden myyntiin on sovellettu yleistä verokantaa (KHO 1995 T 3419 ja KHO 1997 T 730).

Syötäväksi tarkoitetut elävänä myytävät kalat sekä ravut ja muut äyriäiset verotettaneen myös Suomessa alennetulla verokannalla. Tätä lain sanamuodon vastaista menettelyä voidaan puoltaa käytännön näkökohtien lisäksi neutraaliudella, jolla on arvonlisäverotuksessa keskeinen merkitys.

Elävien eläinten asemaan liittyy EU-tuomioistuimen 3.3.2011 antama tuomio asiassa C-41/09. Tuomioistuin totesi, että käyttötarkoitusten erilaisuuden vuoksi teurashevonen ei ole verrattavissa kilpahevoseen eikä hevoseen seuraeläimenä. Nämä hevosryhmät eivät siten ole keskenään kilpailutilanteessa, joten niihin voidaan soveltaa eri arvonlisäverokantoja. Alankomaiden katsottiin rikkoneen arvonlisäverodirektiivin mukaisia velvoitteitaan, koska se oli soveltanut alennettua arvonlisäverokantaa kaikkiin hevosten luovutuksiin, tuonteihin ja yhteisöhankintoihin.

Käytettyihin tavaroihin voidaan soveltaa arvonlisäverotuksessa marginaaliverotusta. EU-tuomioistuin on aprillipäivänä 2004 antamassaan tuomiossa (asia C-320/02) katsonut, että käytettynä tavarana voidaan pitää yksityishenkilöltä ostettua hevosta. Merkitystä ei ole sillä, että eläimen arvon nousu ei johdu kunnostamisesta sanan suppeassa merkityksessä vaan esimerkiksi biologisesta prosessista tai eläimen koulutuksesta.

Hevostalouden arvonlisäverotus oli esillä päätöksessä KHO 2000:22. Siinä verovelvollisen toiminta oli paitsi vieraiden hevosten hoitotoiminnan myös hänen itsensä kasvattamien hevosten siitos-, kasvatus- ja jalostustoiminnan osalta verollista liiketoimintaa. Verovelvollinen sai vähentää tätä toimintaa varten hankkimiansa tavaroiden ja palvelujen ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron. Ravikilpailutoiminta, joka käsitti hevosen osallistumisen ravikilpailuihin, taas ei ollut verollista liiketoimintaa vaan verotonta urheilutoimintaa osallistumista. Ravikilpailutoiminnasta saadut palkkiot ja muut tulot olivat arvonlisäverottomia. Ravikilpailutoiminnassa käytettäviä tavaroita ja palveluja ei siten ollut hankittu verollista hevostaloustoimintaa vaan verotonta ravikilpailutoimintaa varten. Vähennyskelvottomia

olivat kuitenkin vain välittömästi ravikilpailutoimintaan kohdistuvat kulut. Muut kulut olivat kokonaan vähennyskelpoisia riippumatta siitä, kohdistuivatko ne ravikilpailuihin osallistuviin hevosiin vai muihin hevosiin.

Sairaita eläimiä kohdellaan arvonlisäverotuksessa sikäli huonommin kuin sairaita ihmisiä, että niihin kohdistuvat sairaanhoitopalvelut ovat verollisia, kun taas ihmisiin kohdistuva sairaanhoito on verotonta (AVL 35 §). Lääkkeiden verokanta sentään on ihmisillä ja eläimillä sama (AVL 85.1 §:n 6 kohta, lääkelain 3 §).

### 9.1.11 Hevosvero autoveron edeltäjänä

Vanha ylellisyysvero oli Englannissa vuonna 1747 säädetty vaunuvero. Se oli neljä puntaa nelipyöräisistä ja kaksi puntaa kaksipyöräisistä ajoneuvoista. Myöhemmin veroa korotettiin, ja se tehtiin vaunumäärään nähden progressiiviseksi. Myös hevosista vuonna 1784 määrätty vero oli hevosten lukumäärään nähden progressiivinen. Vapaita verosta olivat maataloudessa ja useimmissa muissakin elinkeinoissa käytetyt vaunut ja hevoset. Vaunuista ja hevosista maksettiin veroa muun muassa Hampurissa vuosina 1741–1745. Ranskassa säädettiin vuonna 1759 vero paitsi palvelijoista myös ylellisyyshevosista. Yhdysvalloissa ryhdyttiin vuonna 1794 verottamaan vaunuja ja vuonna 1796 hevosia. Ruotsi-Suomessa hyväksyttiin vuoden 1731 valtiopäivillä 6–50 taalerin vaunuvero. Vanhat vaunu- ja hevosverot ovat jääneet historiassa muun muassa autoverotuksen jalkoihin.

## 9.2 Palvelijat ylellisyysverotuksen kohteena

Vanhimpia ylellisyysverotyyppisiä työvoimaveroja eli palvelijaveroja lienee ollut Hollannissa vuonna 1636 käyttöön otettu vero.

Englannissa vuodesta 1777 alkaen palvelusväestä kannettu vero koski vain miespuolisia palvelijoita, lukuun ottamatta lyhyttä aikaa vuoden 1785 jälkeen, jolloin verotettiin myös palvelijattaria, jos näitä oli enemmän kuin kaksi.



Alussa veron määrä oli 1 punta 1 shillinki palvelijaa kohti. Vuonna 1808 oli alin määrä, yhdestä palvelijasta, 2 punttaa 4 shillinkiä, jonka jälkeen vero kohosi progressiivisesti, kunnes se, jos palvelijoita oli 11 tai useampia, teki palvelijaa kohti 7 punttaa ja yhden shillingin.

Maataloudessa, sairaaloissa ja tietyissä muissa laitoksissa toimivia palvelijoita vero ei koskenut. Englannin palvelijaveron alennettiin vuonna 1823 lähes puoleen, mutta vuonna 1840 sitä korotettiin 10 prosenttia. Vuonna 1853 veroa muutettiin siten, että kustakin 18-vuotiaasta vanhemmasta miespalvelijasta oli maksettava 1 punta 1 shillinkiä ja kustakin nuoremasta runsaat 10 shillinkiä. Naimattomien henkilöiden oli palvelijoistaan suoritettava lisämaksu, joka oli yhden punnan luokkaa.

Ruotsi-Suomessa määrättiin vuonna 1789 maksettavaksi veroa eli ylellisyysmaksuja (öfverflödsavgifter) tarpeettomista palvelijoista, kuten kamaripalvelijoista ynnä muista palvelijoista, joita pidettiin yli arvojärjestyksen perusteella määrätyn luvun; maksu oli 4–8 riikintaaleria. Kotipapin pitämisestä oli maksettava 12 riikintaaleria ja kokista 10 riikintaaleria.

Toisenlaisesta työvoimaverosta oli kysymys esimerkiksi 1600-luvun Ruotsi-Suomen henkivero- ja tuottoverotyypissä pariskuntaverossa, jota perusteltiin Liivinmaan sodan kustannuksilla. Tuota veroa oli talonpojan maksettava vuosittain itsestään kahdeksan markkaa, vaimosta ja rengistä neljä markkaa ja piiaasta kaksi markkaa. Naisten arvo oli siis vain puolet miehen arvosta.

## 9.3 Ulkonäköverot<sup>265</sup>

### 9.3.1 Ulkonäköön perustuvista veroista

Ihmisten ulkonäöllä on nykyisin entistä suurempi vaikutus jopa valtiolisissa vaaleissa. On todettu, että miellyttävä ulkonäkö tuo enemmän ääniä kuin vaatimaton ja että oikeiston kannattaja tuntee vetoa kauniiden ja komeiden äänestämiseen enemmän kuin vasemmalla oleva.<sup>266</sup>

<sup>265</sup> Samasta teemasta *Linnakangas* Tiede 4/2012 s. 46–47.

<sup>266</sup> *Puttonen* Tiede 01/2012 s. 28–29.

Verotus on massamenettelyä, jossa verokarhu ja verovelvollinen harvoin tapaavat kasvoista kasvoihin. Verotuksessamme pärtäkertoimen vaikutus onkin pienempi kuin vaaleissa, mutta ulkonäkö ei ole tuntematon verokohde. Pääverojen lisäksi tavataan myös esimerkiksi puku- ja nakuveroja.

### 9.3.2 Parta- ja ripsiverot

Lyykiassa Vähän-Aasian lounaisrannalla partavero tunnettiin jo vanhalla ajalla. Kiinassa partavero otettiin käyttöön keskiajalla. Kun parta alkoi 1300-luvulla yleistyä seurapiireissä ja keisari Ming-Taizu Hongwu tarvitsi varoja kesäpalatsinsa uudistamiseen, hän määräsi kerättäväksi partaveroa.

Uuden ajan alussa, vuonna 1535, Englannissa kuningas Henrik VIII otti käyttöön partaveron. Veron määrä vaihteli partasuun yhteiskunnallisen aseman mukaan. Henrik VIII:n tyttären Elisabet I:n aikana veroa oli maksettava kaksi viikkoa vanhemmaksi kasvateista parroista.

Ranskassakin kannettiin 1500-luvulla partaveroa. Kuningas Franz I onnistui nimittäin aikaansaamaan maksun parrakkaille kirkonmiehille. Tämä aiheutti yhdenvertaisuusongelmia ylemmän ja alemman papiston välillä, koska vähävaraisille hengenmiehille ei jäänyt muuta mahdollisuutta kuin ajaa parta pois.

Venäjällä Pietari Suuri ryhtyi modernisoimaan yhteiskuntaa. Syksyllä 1698 annettiin ukaasi, joka määräsi muut miehet kuin papit ajamaan partansa tai maksamaan partaveroa. Vuodesta 1705 alkaen partaveron suorittaja sai kuparisen merkin todistukseksi veron maksamisesta. Merkki oli pidettävä aina mukana, jos halusi välttyä pakoparturoinnilta. Partaveron määrä oli porrastettu. Ankarimpaan veroluokkaan kuuluivat hyvätuloiset kauppiaat, seuraavassa veroluokassa olivat virkamiehet ja niin edelleen. Partaverovalvontapaikkoja olivat enimmäkseen torit ja tulliasemat. Parran ohella tarkkailtiin myös sopimatonta pukeutumista. Venäjän partavero kumottiin Katarina II:n aikana vuonna 1772.

Silmäripsien värjäminen ja nytemmin niiden jatkaminenkin ovat yleistyneet niin, että monet naiset eivät voi lähteä edes ruokakauppaan, töistä puhumattakaan, käsittelemättä ripsiään. Tämä voisi saada

valtiolle lisätuloja etsivät iskemään silmänsä antoisaan verokohteeseen. Ripsien värittäminen ja pidentäminen vie aikaa, joka on poissa tuottavalta työltä ja siten heikentää Suomen kansainvälistä kilpailukykyä. Ripsiväreihin ja erityisesti -liimoihin liittyy myös terveysriskejä: käytettävät aineet voivat aiheuttaa ärsytystä ja allergioita.

Miksi verokarhun kaikkivoipaisuuteen myös terveystieteissä uskovilta ei ole tullut ehdotusta ripsiveroksi? Syynä saattaa olla EU:n pelko. On vaikea säätää sellaista ripsiveroa, joka täyttää vaatimukset ihmisten ja tavaroiden vapaasta liikkumisesta. Esimerkiksi menettely, jossa pidennettyjä tai värjättyjä ripsiä saisi käyttää vain Suomen viranomaisen antamalla verollisella luvalla, varmaankin syrjisi ulkomailta tulevia. Makeisveromme kohtalo (kahdesti hautaaminen) ei rohkaise myöskään valmisteverotyypin kansallisen ripsiveron säätämiseen.

### 9.3.3 Peruukki- ja puuteriverot

Peruukkia pidetään päässä kauneudellisten, tyyllisten, uskonnollisten tai kulttuuristen syiden vuoksi. Näyttelijöillä peruukin pitäminen liittyy tietyn roolin esittämiseen.

Peruukkia on käytetty jo monissa muinaiskulttuureissa, kuten Egyptissä, Kreikassa ja Roomassa. Peruukkien käyttäjinä on ollut sekä naisia että miehiä. Peruukeilla on suojauduttu auringolta, niillä on peitelty kaljua ja niillä on viestitty arvovallasta ja asemasta.

Rooman keisarikunnan luhistuttua peruukit jäivät Länsi-Euroopassa pois tuhanneksi vuodeksi palatakseen 1500-luvulla. Paluuseen vaikutti sekin, että peruukkia suosittiin hygieenisistä syistä. Taistelussa täitä vastaan oli hyödyllistä ajella hiukset pois ja käyttää helpommin puhdistettavaa peruukkia. Englannissa kuningatar Elisabet I käytti punaista peruukkia. Ranskassa kuninkaat ottivat peruukin käyttöön 1620-luvulla. Peruukkeja alettiin 1600-luvulla käyttää myös Englannin tuomioistuimissa, joka traditio on jatkunut meidän päiviimme. 1700-luvulla yleistyivät erityisesti miesten valkopuuteroidut peruukit. Etenkin naisten peruukeista tuli 1700-luvulla suuria, jopa metrin korkuisia, ja säilytettäessä niihin saattoi pesiä rottiakin.

Peruukkien käyttöoikeudesta kannettiin valtiontaloudellisista syistä Preussissa vuosina 1698–1717 vuotuista veroa. Peruukkivero löysi ylellisyysverona tiensä jo vuonna 1710 myös Ruotsi-Suomeen.

Monet ovat nähneet peruukit yläluokan tuhailuna. Peruukkien hyvät ajat päättyivät Ranskan vallankumoukseen 1700-luvun lopulla. Isossa-Britanniassa oli myös vuonna 1795 säädetyllä puuteriverotuksella kohtalokkaat seuraukset peruukeille. Hiuspuuteria käyttävän oli hankittava leimaverotoimistosta verollinen puuterinkäyttölupa. Kuningasperhe palvelijoiheen oli kuitenkin verosta vapautettu. Veroa ei tarvinnut maksaa myöskään esimerkiksi pienituloisten pappien. Samoin monet armeijaan ja laivastoon kuuluvat nauttivat verovapautta. Isä, jolla oli enemmän kuin kaksi naimatonta tytärtä, saattoi hankkia kaksi lupaa, jotka olivat voimassa laajemminkin. Isännällä taas oli oikeus hankkia palvelijaa varten lupa, joka oli siirrettävissä uudelle palvelijalle saman vuoden aikana. Puuterin käyttö väheni. Vuonna 1812 maksajia oli 46 684, vuonna 1855 heitä oli enää 997. Vero kumottiin vuonna 1896.

Itsenäisessä Suomessa ei ole ollut käytössä erityistä peruukki- eikä puuteriveroa. Vuoden 1920 valtiopäivillä meille ehdotettiin kosmetiikkaveroa, mutta se jäi säätämättä. Eräissä muissa maissa kosmetiikkatuotteisiin on kohdistunut erityinen valmistevero. Ainakin Hollannissa on aikoinaan ollut käytössä myös saippuavero.

### 9.3.4 Pönkkähamevero

Vuonna 1716 annetulla asetuksella Ruotsi-Suomeen säädettiin vero muun muassa hienoille puvuille. Korkein maksu meni kulta- ja hopeavaatteista, kukallisista ja vastaavista silkkikankaista sekä ulkomaisesta sametista. Ruotsi-Suomessa pidettiin 1700-luvun alussa pönkkähameetta merkinä ylellisyshimosta. Ylellisyysasetus vuodelta 1731 oikeutti vain ylhäisimmät naiset käyttämään kyseistä vaatekappaletta. Kun käytännössä kävi vaikeaksi tehdä tarkkaa eroa ylhäisen ja alhaisen naisen välillä, niin määrättiin, että jokaisen naisen, joka tahtoi esiintyä tässä pukimessa, oli suoritettava valtiolle yhden taalerin vero. Kysymyksessä oli siis välitön kulutusvero.

### 9.3.5 Muut asuste- ja vaateverot

Liikevaihtoverotuksessa, siis välillisessä kulutusverotuksessa, hyvin monet asusteet olivat Suomessa vielä 1960-luvun alussa verottomia. Verottomiksi oli nimittäin säädetty

- työrukkaset
- jalkineet, naisten kulta-, hopea-, brokaadi-, opaali-, silkki-, satiini-, pronssi-, kalannahka- ja matelijannahkaisia kenkiä sekä miesten kiiltonahkakenkiä lukuun ottamatta
- seuraavat tekstiiliaineet ja -tavarat, sikäli kuin ne eivät ole luonnonsilkkiä tai kullankehrääjätavaraa: langat, kankaat metritavarana ja huonekaluihin kiinnitettyinä, karvalanka- ja räsymatot, pitovaatteet ja asusteet, vuodevaatteet, pyyheliinat ja pyyhkeet sekä verhot ja pöytäliinat
- hattupalmikko, hatunteelmät, hatut, lakit ja muut päähineet, niihin luettuna turkishatut, jotka on valmistettu verovapaasta turkislammannahasta
- turkislammannahka, lukuun ottamatta krimi-, astrakaani-, persiaani-, puolipersiaani- ja tiibettinahkaa, ja siitä valmistetut turkistuotteet
- nahka-, kumi- ja muovivaatteet.

Sääntelyssä näkyi vielä rippeitä ylellisyysveroajattelusta. Suomen nykyisessä arvonlisäverotuksessa vaatteet ovat yleisen arvonlisäverokannan piirissä. Tulliverotuksessa, joka luokitellaan välilliseksi kulutusveroksi, vaatteet voivat aiheuttaa rajankäyntiongelmia erilaisten vaatteiden tullikohtelun erojen vuoksi. EU:n sisällä tulliverotusta ei kuitenkaan enää ole.

Voitaisiinkohan suomalaisia eurooppalaistaa ja ilostuttaa säättämällä ankara kulutusvero mustille/tummille vaatteille? Kaapeissa ja kauppojen varastoissa olevien pukujen määrän takia olisi varmaan harkittava pitkää siirtymäkautta ihmisille nykyisin kuuluvan omaisuuden- ja luottamuksensuojan vuoksi.

### 9.3.6 Alastomuusverot

Vaatteita esiintymiseen ei Suomessa nykyisin liity erityisiä verosanktioita. Elokuverotuksessa, joka kumottiin 1990-luvun alkupuolella, pääsylippujen veroluokkaa määrittäessä sen sijaan kiinnitettiin huomiota myös siihen, miten paljon esiintyjistä näkyi paljasta pintaa. Liian paljastavat filmit katsottiin niin huonoiksi, että niille määrättiin ankarin veroluokka, ellei filmin esittämistä kokonaan kielletty.

Riisuuntumisen arvonlisäverokohtelua koskee korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu 26.5.1999 T 1305. Siinä katsottiin äänestyksen 3–2 jälkeen, että privatstriptease-esitysten pääsymaksuista oli suoritettava arvonlisävero normaaliverokannan mukaan.

### 9.3.7 Pienten ja isojen ihmisten veroerottelu

Helsingin Sanomissa 5.10.2011 olleen 50 vuoden takaisen STT-Reuterin uutisen (4.10.1961) mukaan Neuvostoliiton korkein neuvosto oli tehnyt ihmisen kokoon liittyvän verolinjauksen. Kääpiöt – lilliputit, joiksi heitä nimitettiin – vapautettiin kaikista veroista. Tätä linjaa jatkamalla voitaisiin säätää muun muassa tiettyä numeroa pienemmät kengät arvonlisäverottomiksi. Ainakin Isossa-Britanniassa lasten asusteilla onkin arvonlisäverohelpotuksia.

Ylipaino näkyy ihmisen ulkomuodossa. Sitä voidaan myös mitata, mikä on verotuksessa tärkeää. Ylipainoveron vanhoja ideoita ovat valmisteverotyypiset välilliset verot, kuten makeis- ja rasvaverot. Innovatiivisia ajatuksia, joita on heitelty parina viime vuonna ainakin Ruotsissa ja Suomessa, olisivat ehdotukset välittömistä ylipainoveroista. Sanktiotyypinen autojen ylikuormamaksu meillä jo tunnetaan. Valmisteverotyypiset terveysverot ovat tulonjakovaikutuksiltaan ongelmallisia, koska ne helposti rasittavat köyhiä enemmän kuin rikkaita. Ehkä siksi olisi harkittava ylipainoveron perustumista veroilmoitukseen liitettävään ihmisen painoindeksiin, joka voisi korottaa maksettavaa tuloveroprosenttia.

### 9.3.8 Iän mukainen verotus

Ikä jättää jälkensä myös ulkonäköön, joten myös iän verovaikutukset on syytä ottaa tässä esille. Ikä otettiin huomioon kaavamaisesti esimerkiksi henkiverossa, joka kumottiin Suomessa vasta 1920-luvulla. Henkiveroa ei ollut maksettava, jos oli alle 18-vuotias tai yli 64-vuotias. Nykyisessäkin verojärjestelmässä on etenkin tulo- ja perintöverotuksessa säännöksiä, joissa ikä vaikuttaa verotukseen erityisesti vähennyksinä. Näiden säännösten taustalla on kyllä enemmän maksukyky kuin ulkonäkö.

Perustuslakimme 6 §:n mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. Ketään ei saa ilman hyväksyttävää perustetta asettaa eri asemaan sukupuolen, iän, alkuperän, kielen, uskonnon, vakaumuksen, mielipiteen, terveydentilan, vammaisuuden tai muun henkilöön liittyvän syyn perusteella. Ei riitä, että veron kohde on tarkasti määriteltä; veron on oltava myös hyväksyttävän tarkoituksen mukainen ja oikeassa suhteessa tavoiteltavaan päämäärään. Tämä rajoittaa uusien ulkonäköverojen säätämistä ja vanhojen palauttamista.

## 9.4 Arvonimiverot<sup>267</sup>

### 9.4.1 Arvonimet ja työvoiman suojele

Arvonimiä voidaan antaa ansioituneille henkilöille, jotka ovat kunnostautuneet hallitsijan palveluksessa tai muuten edistäneet yhteistä hyvää. Hallitsijalla itsellään on usein ollut paljon arvonimiä, jopa satoja.

Perustuslakivaliokunta ehdotti vuoden 1919 hallitusmuodon 15 §:ksi seuraavaa: ”Älköön tasavallassa annettako, älköönkä käytettävä aatelisarvoja, arvonimiä eikä ritarimerkkejä.” Se perusteli titteliä antamisen soveltuvan huonosti kansanvaltaan ja olevan omiaan edistämään ja ylläpitämään turhamaisuutta. Suuri valiokunta kuitenkin

---

<sup>267</sup> Tämän jakson pohjana on *Linnakankaan* artikkeli Lakimiesuutisissa 4/2012 s. 64–65.

muutti pykälää: ”Älköön tasavallassa annettako aatelisarvoja eikä ritamerkkejä.” Perustuslakivaliokunta hyväksyi 15 §:n siinä muodossa kuin se lopulta säädettiin: ”Älköön tasavallassa annettako aatelisarvoja älköönkä muita perinnöllisiä arvoja.”

Vasemmisto vastusti ritamerkkijärjestelmän hyväksymistä. Eduskunnan enemmistö taas piti kiinni ritamerkeistä, ja lopulta vasemmisto hyväksyi ritamerkit lehmänkauppana, kun hallitusmuodon 6 §:ään otettiin säännös: ”Kansalaisten työvoima on valtakunnan erikoisessa suojeluksessa.”

Suomen nykyisessä perustuslaissa ei kielletä aatelisarvojen ja muiden perinnöllisten arvojen antamista. Kieltoa voidaan kuitenkin pitää itsestään selvänä perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuusvaatimuksen takia.

#### **9.4.2 Leimaverosta arvonimiveroon**

Arvonimistä on verotettu useissa valtioissa. Esimerkiksi 1800- ja 1900-lukujen taitteen Englannissa perittiin herttuan arvosta 350, markiisin arvosta 300, kreivin arvosta 250, varakreivin arvosta 200 ja paronin arvosta 150 puntaa.

Suomessa arvonimiä verotettiin leimaverolain mukaan 2000-luvun alkuun asti, jolloin säädettiin laki arvonimestä suoritettavasta verosta. Oikeustilassa ei juuri tapahtunut muutosta.

Avoimesta kirjeestä, jolla tasavallan presidentti myöntää arvonimistä annetussa tasavallan presidentin asetuksessa (381/2000) tarkoitetun arvonimen, suoritetaan veroa valtiolle. Arvonimeä koskevan esityksen tekijä on velvollinen suorittamaan veron.

#### **9.4.3 Ihmisen arvot**

Esimerkiksi vuonna 2011 valtioneuvoston kansliaan tehtiin 244 arvonimihakemusta. Verollisia arvonimiä myönnettiin 167, ja yleisin oli professori (18). Professorin arvonimen myöntämisestä hankitaan aina Helsingin yliopiston kanslerin lausunto. Helsingin yliopiston hallitseva rooli hieman kummeksuttaa; onhan Suomessa nykyisin monta muutakin yliopistoa – eivätkä kaikki ne professorit, joiden tittelistä maksetaan vero (”veroprofessorit”), ole tieteentekijöitä, vaan joukossa



on esimerkiksi taiteilijoina ansioituneita. Kyseessä onkin historiallinen perinne, ellei suorastaan jäänne.

Seuraavaksi yleisimmät myönnetyt verolliset arvonimet olivat talousneuvos (13), kunnallisneuvos (11) ja sosiaalineuvos (11). Vuoden 2012 alussa otettiin käyttöön ylisosiaalineuvoksen arvonimi. Ehkä uusi ylititeltä tarvittiin, kun sosiaalineuvoksia alkoi olla niin runsaasti.

Kaikkiaan arvonimiä on vuodesta 1918 lähtien myönnetty noin 13 000. Naisille arvonimiä on myönnetty yhteensä noin 1 000, ja vuonna 2011 naisten osuus arvonimien saajista oli 11 %.

Arvonimien saajat ovat yleensä melko iäkkäitä, mikä voi herättää herkimmissä kysymyksen nuorten syrjinnästä. Arvonimiä on yleensä myönnetty vain vähintään 50 vuotta täyttäneille

Joskus maailmassa on sanottu, että arvonimen myöntäminen arvottomalle on moraalisesti vahingollista ja että arvonimestä verottaminen on luonnotonta, kun titteli annetaan ansioituneisuudesta. On myös esitetty, että fiskaaliselta kannalta olisi perusteltua, jos veroa kannettaisiin vuosittain samalla tavalla kuin aikoinaan Englannissa perittiin veroa puuteroiduista palvelijoista.

Toisaalta olisi reilumpaa, jos arvonimeä haluava itse avoimesti haki arvonimeä, jos arvelee täyttävänsä edellytykset. Silloin olisi johdonmukaista, että hän vastaisi myös siihen liittyvistä veroista ja maksuista.

Arvonimiverosta kertyy valtiolle vuosittain 1–2 miljoonaa euroa. Tittelien hinnan alentaminen varmaankin lisäisi arvonimihakemuksia ja myönnettävien arvonimien määrää niin merkittävästi, että myös niistä kertyvät verotulot kasvaisivat. Runksalukuisuus kyllä toisaalta olisi omiaan vähentämään titteleihin kohdistuvaa arvostusta.

Arvonimihakemukseen on ohjeiden mukaan liitettävä kohteen suostumus siihen, että valtioneuvoston kanslia voi asian käsittelemiseksi hankkia Verohallinnolta tietoja vaitiolovelvollisuuden tai salassapidon sitä estämättä. Se ehkä vähentää arvostettujen ihmisten verorästejä ja näin lisää järjestelmän efektiivistä verotuottoa.

Kyseistä maksua tai veroa voidaan puoltaa sillä, että arvonimien myöntämisprosessi aiheuttaa valtiolle kustannuksia. Vedota voidaan myös etuperiaatteeseen: arvonimestä syntyy jotakin etua. Edun taloudellinen arvo ei tosin ole yksiselitteisesti mitattavissa, kun otetaan huomioon arvonimen saajan jäljellä olevan eliniän pituuden epävarmuus.

Arvonimien hakijat ja saajat ovat ilmeisesti keskimääräistä maksukykyisempiä, ja sikäli vero korreloi maksukykyperiaatteen kanssa. Veroa voidaan kuitenkin kritisoida maksukyvyttömiä syrjinnästä. Toisaalta erilaiset yhteisöt voivat antaa monenlaisia verottomia huomionosoituksia niin köyhille kuin rikkaillekin. Verohan koskee vain tasavallan presidentin myöntämiä arvonimia.

## 9.5 Aseverot<sup>268</sup>

Verojen vanhimpia käyttötarkoituksia ovat olleet papiston palkkaus ja hallitsijan joukkojen aseistaminen. Yleensä tällöin ei ole kuitenkaan puhuttu aseveroista.

HS:n mielipidesivulla 4.1.2012 Riitta Breuer kysyi, miksi Suomessa ei peritä aseveroa, vaikka ampuma-aseen omistajista ja aseista on valmiina tarkat rekisterit. Hän laski, että vuotuisella satasen verolla valtion kassaan kertyisi 160 miljoonaa euroa. Samalla palstalla 5.1.2012 Petri Lehtinen väläytti peiliveron palauttamista. Jukka Sassi toi 6.1.2012 keskusteluun keittiöveitset, koska niillä tehdään Suomessa paljon henkirikoksia.

Tiettyjen tavaroiden pisteverot herättävät helposti naurua. Ajatus yksityisiltä kannettavasta aseiden hallussapitoverosta ei kuitenkaan ole vitsi. Tällainen vero ei olisi myöskään ihan uusi keksintö. Aseveroja ulkomailla on perittykin – lähinnä ylellisyysveroina. Näin tapahtui ainakin Skotlannissa 1910-luvun alussa, jolloin käytössä ei ollut yleistä kulutusverotusta. Siellä verotettiin myös metsästyslisenseistä ja miespalvelijoista.

1930-luvun alussa voimassa olevaan aselupaan sidottua ampumaaseveroa Suomeen esitti ylellisyysveroja tutkinut taloustieteen professori *Ilm. Kovero*. Progressiivisia rikkausveroja, joita vastustajat myös kateusveroiksi kutsuvat, siis lähinnä tulo- ja varallisuusveroja, hän sen sijaan ei halunnut korottaa.

Viime aikoina ylellisyysverojattelu ei ole ollut suosittua, vaan uusien verojen ja entisten verojen palauttamista on perusteltu muilla syillä.

<sup>268</sup> Tämän jakson pohjana on *Linnakankaan* kirjoitus Helsingin Sanomissa 13.1.2012 s. C 6 ja *Ase & Erä* -lehdessä 1/2012 s. 68.

Ylellisyysverona aikoinaan säädetyn mutta kymmenen vuotta haudassa maanheen makeisveron yllättävässä ylös nostamisessa hyödynnettiin myös terveystaloudellisia näkökohtia, vaikka hallituksen esityksessä perusteiksi esitettiin vain valtion rahantarve.

Aseveroa kannattaa markkinoida verotulojen lisäämisen ohella turvallisuuspoliittisilla syillä lähtien siitä, että yksityisten hallussa olevat aseet ovat turvallisuusriski. Veron suuruus voitaisiin haluttaessa säätää riippuvaksi verotettavien vuositulojen määrästä hieman samaan tapaan kuin yleisradioverossa.

Aseverokeskustelu vaatii vielä käsitteiden täsmentämistä. Aseveroksi nimittäin on kutsuttu myös toisentyyppistä veroa eli suoritusta, joka on otettu niiltä tai niiden omaisilta, jotka kokonaan tai osaksi vapautuvat sotapalveluksesta. Tällaista aseveroa perittiin 1800-luvun lopulla ainakin Sveitsissä, Itävallassa ja Ranskassa sekä osassa Saksaa.

Mainituista aseveroista eroaa selvästi Saksan Itä-Afrikassa 1800-luvun lopulla kannettu ampumavero, joka oli jokaisesta ammutusta norsusta 100 Saksan markkaa tai yksi hammas, jolla varmaan tarkoitettiin norsun syöksihammasta.

## 9.6 Elokuva- ja muu huviverotus<sup>269</sup>

### 9.6.1 Ruotsin vallan ajalta I maailmansotaan ja Suomen itsenäistymiseen

Huvitilaisuuksista kannettiin veroa jo 1700-luvun lopulla. Erilaisten artistien (Comodianter och Marionettspelare, Lindansarne och dylika) oli nimittäin 12.12.1782 annetun julistuksen mukaan suoritettava jokaisesta esiintymiskerrasta maksu Kehruuhuonerahastoon. Huveja verotettiin myös vaivais- ja työhuonerahaston hyväksi 5.5.1818 annetun julistuksen perusteella (för Skådespel, Concenter, Assemleer).

Kehruuhuone on vanha nimitys naisten työvankiloille. Niissä vangeilla teetettiin lähinnä käsitöitä, kuten kehruuta. Naisten vankilaan

---

<sup>269</sup> Tämä jakso pohjautuu pääasiassa *Linnakankaan* kirjoihin Urheilu ja verotus (1984) ja Elokuvaverotus (1990).

joutumisen yleisin syy tuohon aikaan oli vastasyntyneen lapsen surmaaminen.

Keisarin armollisessa asetuksessa julkisista näytännöistä ja huvitilaisuuksista kannettavasta väliaikaisesta verosta joulukuussa 1914 säädettiin pääsymaksuista kannettavaksi sodan aikana erityinen valtiolle menevä vero. Vero säädettiin niin sanottuna sotaverona ilman eduskuntamme myötävaikutusta. Huvivero ymmärrettiin aluksi lähinnä ylellisyysveroksi.

Huviverosta olivat asetuksen 1 §:n mukaan vapaita ne tilaisuudet, joiden puhdas tuotto meni kokonaan sellaisille yhdistyksille ja laitoksille, joiden tarkoituksena oli haavoittuneiden ja sairaiden sotilaiden hoitaminen tai huolenpito sotaan kutsuttujen perheistä. Vero oli aluksi 10 % pääsylipun hinnasta, mutta se korotettiin 20 %:ksi vuonna 1916.

Vero kannettiin siten, että pääsylippuun kiinnitettiin veron määrää vastaavat postimerkit. Merkit oli kiinnitettävä lippuihin siten, että merkkien yläosa jäi kävijälle annettavaan pääsylippuun ja alaosa lippuvihon kannassa olevaan lipun osaan.

## 9.6.2 Itsenäistymisestä 1960-luvun alkuun

### 9.6.2.1 Tanssit

Suomen itsenäistyminen ja sotatilan päättyminen eivät merkinneet huviverotuksen loppumista. Vuonna 1920 siirryttiin käyttämään leimamerkkejä, ja vuonna 1922 siirryttiin käyttämään valtion toimesta painettuja pääsylippuja.

Tansseista samoin kuin sirkusnäytännöistä oli 1920-luvulla yleensä suoritettava huviveroa 40 % pääsylipun hinnasta. Veroa ei suoritettu tilaisuuksista, joiden pääasiallisena ohjelmana oli puheita, esitelmiä, lausuntaa, laulu- ja soittoesityksiä, näytelmiä yms. mutta tanssia ohjelman päätyttyä oli enintään yhden tunnin ajan.

Sodan jälkeen vuonna 1946 tanssien huvivero nostettiin jopa 50 %:iin. Vuonna 1948 säädettiin sellainen helpotus, että verovapaassa tilaisuudessa sallittiin tanssia 1,5 tuntia. Tanssien huvivero alennettiin 1950-luvun lopulla 25–30 %:iin.

### 9.6.2.2 Urheilukilpailut

Urheilukilpailuista oli lähtökohtaisesti suoritettava veroa. Vuonna 1920 annetussa leimaverolaissa kuitenkin säädettiin, ettei tilaisuutta, jonka ohjelmassa on yksinomaan voimistelu- ja urheiluesityksiä, katsottu huvitilaisuudeksi. Lakiin lisättiin 1930-luvulla säännökset korkeasta huviverosta auto- ja moottoripyöräkilpailuille ja ammattinyrkkeilylle. Moottoriurheilukilpailujen huvivero oli 1950-luvun lopulta 15 % ja ammattinyrkkeilyotteluiden 35 %. 1950-luvulla säädettiin huviverosta vapaiksi jalkapallo-, jääkiekko- ja koripallokilpailut, jos vain toisen osapuolen joukkueessa oli ammattilaisurheilijoita.

### 9.6.2.3 Elokuvat

Huviverotus koski myös elokuvia. Ensimmäiset elokuvaesitykset Suomessa oli järjestetty jo 1890-luvulla, ja aluksi näytännöt tapahtuivat ulkomaalaisten yrittäjien sirkus- ja muiden viihdekiertueiden yhteydessä.

Vuoden 1921 alussa voimaan tullessa leimaverolaissa veroksi säädettiin enintään 50 pennin hintaisesta lipusta 10 penniä ja sitä kalliimmasta lipusta ”kinematografinäytännöissä” 40 penniä markalta tai sen osalta. Nyt elokuvasta oli ensi kerran oma erityismaininta huviverosäännöksissä.

Elokuvanäytäntöjen huviverotuksessa otettiin vuoden 1921 lopulta asti huomioon ohjelmiston laatu. Elokuvien normaali vero oli 30 %, mutta tiede- ja taide-elokuvilla vero oli 20 %. Vuoden 1927 alusta tiede- ja opetuselokuvat säädettiin verottomiksi. Taide-elokuvien veroksi tuli 15 % ja muiden elokuvien veroksi 30 %.

Kotimaista elokuvatuotantoa alettiin suosia 1930-luvulla. Kotimainen elokuva tuli verovapaaksi vuonna 1930. Hyvin tärkeä oli myös vuonna 1933 voimaan tullut säännös, jonka mukaan sellaisten elokuvien veroa alennettiin, joiden täytekuvana esitettiin vähintään 200 metrin pituinen Suomessa valmistettu elokuva, joka oli katsottava tiede-, opetus- tai taide-elokuvaksi taikka joka kuvasi maan elinkeinoelämää. Tätä perusteltiin paitsi kotimaisen elokuvatuotannon edistämällä myös kotimaisen elinkeinoelämän tunnetuksi tekemisellä ja matkailun edistämällä.

Sotavuosien poikkeusolot lujittivat erityisesti kotimaisen elokuvan asemaa suuren yleisön vapaa-ajanviettotottumuksissa, kun kilpailevien huvittelumahdollisuuksien tarjonta oli vähäistä. Elokuvan suosiota ei vienyt edes verotuksen ankaroittaminen vuonna 1941, jolloin vero säädettiin koskemaan myös kotimaisia elokuvia, tosin ulkomaisten elokuvien veroa lievempänä. Lainmuutosta perusteltiin poikkeuksellisilla oloilla ja valtion kasvaneella rahantarpeella. Kotimaisen lyhytelokuvan esittämisen aiheuttavaa alennusta tarkennettiin siten, että lyhytelokuvan piti olla kohtuulliset laatuvaatimukset täyttävä äänielokuva.

Jatkosodan aikana lakia muutettiin. Tiede- ja opetuselokuvat säilyivät verovapaina, mutta muutoin verotus tuli entistäkin ankarammaksi. Huviverotus säilyi sotien jälkeenkin varsin ankarana. 1950-luvun alussa huviverotusta kuitenkin lievennettiin. Esimerkiksi kokonaan verottomiksi säädettiin siveellisesti ja taiteellisesti korkeatasoiset sekä kohtuulliset tekniset vaatimukset täyttävät Suomessa valmistetut kokoillan äänielokuvat. Toisaalta 1950-luvun puolivälissä kotimaisten heikkotasoisien elokuvien vero korotettiin 30 %:ksi ja ulkomaisten heikkotasoisien filmien vero peräti 50 %:ksi.

1950-luvun puolivälissä tuli voimaan niin sanottu pienten paikkakuntien veronhuojennus. Vero oli normaalia alempi, jos elokuva esitettiin maalaiskunnassa tai enintään 4 000 asukkaan kaupungissa tai kauppalassa.

Elokuvaveron fiskaalinenkin merkitys oli 1950-luvulla hyvin huomattava.

### **9.6.3 Elokvaverolain säätäminen ja säätiömaksu (1960- ja 1970-luvut)**

Kotimainen elokuvatuotanto joutui 1950-luvun lopulla taloudellisiin vaikeuksiin, ja elokuvien huviverotusta kevennettiin. Elokvateattereissa kävijöiden määrä kuitenkin aleni pääasiassa televisioiden yleistyksen vuoksi.

Ruotsissa kehitys oli samanlainen. Siellä poistettiin vuonna 1963 huviverotus, mutta samalla elokuva-alan ja valtion kesken sovittiin, että aikaisemmin huviveroa maksaneet elokvateatterit suorittivat pääsylipputulostaan 10 % Svenska Filminstitutille.

Suomessa hallitus katsoi vuonna 1964, ettei meillä ollut syytä poistaa elokuvien verotusta kokonaan. Sen sijaan säädettiin elokuvaverolaki, jossa elokuvien verotusta alennettiin ja elokuvat jaettiin kahteen ryhmään. Normaaliksi veroksi tuli 10 %, mutta heikkotasoisiksi luonnehdittujen seksi- ja väkivaltaelokuvien veroksi tuli 30 %. Elokuvaveroa käytettiin kotimaisen elokuvatuotannon avustamiseen.

Elokuvaverolaki romahdutti veron tuoton. Vuoden 1969 lopulla opetusministeriö sekä elokuva-alan järjestöt sopivat Suomen elokuväsäätiön perustamisesta. Säätiön rahoitukseen liittyen elokuvaverolakiin lisättiin säännös, jonka mukaan elokuvaveroa alennettiin, jos elokuvanäyttännön toimeenpanija sitoutui suorittamaan Suomen elokuväsäätiölle tietyn osan näyttännön pääsymaksusta. Veron tuotto laski säätiöratkaisun jälkeen entistäkin pienemmäksi. Elokuvaveroa kertyi 1970-luvulla lähinnä vain seksielokuvien esittämisestä niihin keskittyneissä elokuvateattereissa.

#### **9.6.4 Huviverotuksen kumoaminen 1980-luvun alussa**

Huhtikuussa 1979 tekivät SDP:n kansanedustajat lakialoitteen huviverotuksen kumoamisesta. Aloitteessa viitattiin siihen, että vapaa-ajan lisääntyessä ja sen vieton ongelmien kasvaessa oli kaikkialla maailmassa kiinnitetty vakavaa huomiota kansalaisten kokoontumismahdollisuuksiin ja huvituksiin. Edelleen todettiin, että huviverotus oli muissa Pohjoismaissa jo poistettu. Todettiin myös, että huvivero oli itse asiassa köyhän kansan vero ainakin sen jälkeen, kun ooppera, teatteri ja konsertit oli poistettu veron piiristä mutta sirkukset ja tanssilavoilla sekä seurojen- ja työväentaloilla pidettävät tanssit oli jätetty veronalaisiksi. Lakialoitteen tekijöiden mielestä ei ollut oikein, että yhteiskunta verotti tällaisesta vapaa-ajan käytöstä. Laki myös vaikeutti vapaa-ajan viihdemuotojen kehittämistä ja aikaansai epäterveitä muotoja lain kiertämisessä.

Ravintolaelinkeinon elvyttämistoimenpiteenä luovuttiin keväällä 1979 ravitsemisliikkeiden aukioloajan ja tarjoilun pidentämistä koskevien lupapäätösten leimaverosta samoin kuin tanssi-, revyy- ja muiden niihin verrattavien ohjelmien lupapäätöksistä perittävästä leimaverosta, joka oli tavallaan korvannut näiden tilaisuuksien huvi-

veron. Hyväksyessään tätä koskevan hallituksen esityksen eduskunta edellytti hallituksen selvittävän, millä toimenpiteillä huvitilaisuuksia järjestävien yhteisöjen toimintaedellytyksiä voitaisiin parantaa.

Kesällä 1980 hallitus antoi esityksen huviverotusta koskevien säännösten muuttamisesta. Esityksen perusteluissa todettiin, että noin 80 % huviveron tuotosta muodostui yleishyödyllisten yhteisöjen järjestämien tanssitilaisuuksien pääsylipuista suoritettavasta verosta ja että tanssitilaisuuksien järjestäminen olikin näiden yhteisöjen tärkeä rahoitusmuoto. Hallitus esitti huviveron poistamista yleishyödyllisten yhteisöjen toimeenpanemiin tanssitilaisuuksiin myytäviltä pääsylipuilta.

Valtiovarainvaliokunta käsitteli samalla kertaa hallituksen esityksen kanssa myös edellä mainittua SDP:n kansanedustajien lakialoitetta. Valiokunta päätti sen pohjalta ehdottaa koko huviverotuksen poistamista. Huviverotuksen kumoava leimaverolain muutos hyväksyttiinkin tämän mukaisesti, ja se tuli voimaan vuoden 1981 alusta.

### 9.6.5 Elokuvaveron hiipuminen 1980-luvulla ja kumoaminen vuonna 1994

Valtiovarainministeriö asetti vuoden 1981 alussa työryhmän selvittämään, olisiko huviverosta luopumisen johdosta aiheellista kumota myös elokuvaverotus. Työryhmä totesi elokuvaveroa kertyvän käytännössä vain 30 %:n elokuvien (seksi- ja väkivaltaelokuvat) esittämisestä. Veron tuotto oli vähäinen, eikä elokuvaveron kumoamisella siltä kannalta ollut merkitystä.

Koska 30 %:n elokuvavero oli merkittävä kulttuuripoliittinen elokuvien esitys- ja levitystoiminnan säätelykeino, olisi elokuvaverolain kumoaminen työryhmän mielestä merkinnyt supistusta yhteiskunnan mahdollisuuksiin rajoittaa heikkotasoisien elokuvien levitys- ja esitystoimintaa.<sup>270</sup> Jos elokuvavero olisi poistettu, olisi elokuvien ennakkotarkastusperusteita pitänyt laajentaa.

<sup>270</sup> Esimerkiksi v. 1988 joutuivat 30 %:n veroluokkaan seuraavat elokuvat: Ruotsitaret Ibizaalla, Adam & Nicole, Polttava himo, Come play with me, Vaalea kuuma, Likainen Harry, Lemmenjakoiset nymfot, Tarjoan itseni sinulle, Tuhansien nautintojen talo, Mobilhouse Girls, Molly, Newman's law, Haluatko rakastella kanssani, Lämäys, Intohimon orjattaret, Kiihkeät kaunottaret, Thrill seekers, Väkivallan vihollinen 3, Pahuuden yö, Ennustus, Prome Cut.



Työryhmä totesi myös, että Suomen elokuvasäätiön toiminnan rahoitus oli säätiömaksun tuoton kautta olennaisesti kytketty elokuvaverolakiin. Lain kumoaminen olisi merkinnyt tällaisen lakiin sidotun veronalennusmahdollisuuden ja siihen liittyvän säätiömaksupakotteen häviämistä. Työryhmä ei pitänyt mahdollisena eikä tarkoituksenmukaisena kumota elokuvaverolakia siinä vaiheessa.

Elokuvaveron tuotto pienentyi entistäkin olemattommaksi 1980-luvun puolivälistä alkaen. Vuonna 1992 se oli enää 22 000 markkaa. Se johtui muun muassa videolaitteiden yleistymisestä: seksielokuvien katsominen siirtyi elokuvateattereista koteihin.

Elokuvaverotus kumottiin vuonna 1994. Hallituksen esityksessä 121/1993 todettiin, että rangaistusveron merkitys elokuvateattereiden ohjelmiston laatuun vaikuttavana tekijänä oli menettänyt merkitystään. Säätiömaksulla ei ollut enää Suomen elokuvasäätiön talouden kannalta samaa merkitystä kuin aikaisemmin, sillä maksu kattoi vain vähäisen osan säätiön rahoituksesta. Eduskunnalle oli annettu esitys arvonnäverolaiksi, jossa ehdotettiin elokuvanäytöksistä suoritettavaksi arvonnäveroä. Kun ei ollut kohtuullista, että elokuvateatterit olisivat joutuneet suorittamaan myös säätiömaksua, elokuvaverosta luovuttiin ja elokuvaverolaki kumottiin. Suomen elokuvasäätiön toiminta rahoitettiin osoittamalla sille valtion talousarviossa määräraha.

# 10

## Tuloverotus<sup>271</sup>

### 10.1 Tulo verotuksen kohteeksi

Nettotuloon perustuvan tuloverotuksen lähtölaukauksena pidetään Isossa-Britanniassa vuonna 1799 säädettyä tilapäistä veroa Napoleonin vastaan käydyn sodan rahoittamiseksi. Jatkuvasti tuloverotus on ollut Isossa-Britanniassa käytössä vuodesta 1842. Ison-Britannian vero ei kuitenkaan perustunut kokonaistuloon vaan tulon lähteisiin.

Tuloverotuksesta puhuttaessa on selvitettävä, mitä *tulolla* tarkoitetaan. Nettotulon verotuksessa tulosta vähennetään tulonhankkimiskulut. Laajimpana tulokäsite on varallisuudenlisästeoriassa. Sen mukaan kaikki varallisuudenlisäykset ovat veronalaista tuloa. Suppeampia ovat lähde-teoriat, joiden mukaan tuloa on vain sellainen omaisuudenlisäys, joka saadaan laissa mainituista, tuloa säännöllisesti tuottavista lähteistä; silloin ei veroteta sitä, mitä saadaan satunnaisesti.

Tulon käsitteeseen ei kuulu lainanotto. Myöskään realisoitumattomia arvonnousuja ei yleensä pidetä veronalaisina tuloina. Tulokäsitteen ulkopuolelle on tavallisesti jätetty perinnöt ja lahjat sekä perheoikeudelliset saannot. Osaan näistä voidaan kohdistaa perintö- ja lahjaverotus. Ruotsi-Suomessa varsinainen perinnön verottaminen alkoi kehittyä 1600-luvulla leimaverosäännösten pohjalta. Kun

---

<sup>271</sup> Kohdat 10.1–10.10 perustuvat *Linnakankaan* artikkeliin Verohallinnon julkaisussa *Verotus 1865–2015* (2015).

kunnallisverotus 1800-luvun lopulla Suomessa järjestettiin, kunnallisveron alaisiksi säädettiin myös sivuperinnöt ja sivulahjat.

## 10.2 Yleinen tuloverotus Suomeen vuonna 1865

Vuosi 1865 oli merkittävä Suomen verohistoriassa. Tuolloin annettiin Keisarillisen Majesteetin Armollinen Julistus siitä suostuntaverosta, jonka Suomenmaan säädyt olivat ottaneet maksaakseen. Valtion tuloveroa kutsuttiin nimellä ”suostunta”, kuten yleensä muitakin sellaisia veroja, joita hallitsija ei voinut määrätä ilman säätyjen suostumusta.

Näin säädettiin Suomessa ensi kertaa yleinen kokonaistuloon perustuva tuloverotus. Se tapahtui samaan aikaan kuntauudistuksen ja tuloveroperusteisen kunnallisveron säätämisen kanssa. Äänioikeus vaaleissa nähtiin tuolloin veronmaksuun liittyvänä oikeutena: yksi veroäyri vastasi yhtä ääntä, mutta kaupungeissa korkein yhden verovelvollisen äänimäärä oli 25. Äänioikeuden sitominen verovelvollisuuteen ei poikennut valtiopäivävaaleissa noudatetusta käytännöstä. Porvarissäädyn vaaleissa ja talonpoikaissäädyn valitsijamiesvaaleissa noudatettiin samantapaista periaatetta.

Jokaisen tuli ”suostuntawerokomitealle ilmoittaa, kuinka suureksi hän arvaa puhtaan tulonsa viimeksi kuluneelta vuodelta”. Ilmoittamisvelvollisuuden merkitys jäi todellisuudessa vähäiseksi, koska verovelvollisen ilmoitusvelvollisuutta ei ollut sanktioitu veronkorotuksella. Yksityiskohtaiset säännökset ilmoitusvelvollisuudesta koskivat pääasiassa viranomaisia, jotka maksoivat palkkioita ja korvauksia. Rangaistus voitiin määrätä virkamiehelle, joka laiminlöi tietojen ja ilmoitusten antamisen, mutta verovelvollista ei voitu rangaista.

Puhtaan tulon selville saaminen oli vaikeaa. Tulojen todellinen määrä jäikin usein verovelvollisen moraalin varaan, joten verotus muistutti nykyistä arvioverotusta. Mielenkiintoista oli, että verotuksessa ei voitu poiketa alaspäin verovelvollisen ilmoituksesta.

Valtionverotuksen toimittavalle suostuntaverokomitealle jäi suuri hankintavalta. Sen jäsenten tuli tasapuolisesti edustaa eri tulonsaajaryhmiä. Kokouksissa piti henkikirjoittajan tai kuvernöörin hänen sijaansa määräämän henkilön olla läsnä antamassa tarpeellisia tietoja,

pitämässä pöytäkirjaa, laatimassa veroluetteloa ja valvomassa kruunun etua.

Valtion tuloverotuksen tuotot jäivät hyvin vähäisiksi. Tuloverosta luovuttiin vuoden 1885 valtiopäivillä. Valtiopäivillä korostettiin, että tuloverorasituksen kohdistuminen oli erittäin epätasaista, minkä vuoksi tuota veroa kannatti käyttää vain tilanteissa, joissa muut lähteet eivät riittäneet. Viitattiin myös järjestelmän aiheuttamiin kohtuuttoman suuriin kuluihin.

Valtion ensimmäisen tuloverotuksen epäonnistuminen johtui osittain talouden rakenteesta. Toimiva laajapohjainen nettotulojen perusteella tapahtuva verotus edellyttää kehittynyttä markkinataloutta, teollistumista ja rahataloutta. Epäonnistumiseen vaikutti myös liberalistisen veropolitiikan mukainen varsin torjuva suhtautuminen ilmoittamisvelvollisuuteen. Jonkinlaista ristiriitaa oli yksityisyyden korostamisessa sekä näkemyksessä, jonka mukaan lautakunta kyllä tietää ihmisten oikeat tulot.

### **10.3 Valtion tuloveron paluu 1910-luvun loppupuolella**

Käsitys valtion yleisen tuloveron tarpeellisuudesta vahvistui 1800-luvun lopussa ja 1900-luvun alussa, ja mallia haettiin erityisesti Saksasta.

Ensimmäisen maailmansodan rahoittamiseen käytettiin Suomessa lainanoton lisäksi niin sanottuja sotaveroja, jotka otettiin alun perin käyttöön eduskunta sivuuttaen (vrt. vuoden 1772 hallitusmuoto). Tällaisia veroja olivat muun muassa huvivero, telefoonivero ja junien matkustajilta kannettu vero.

Ensimmäinen sotavero, joka liittyi tuloverotukseen, oli vuonna 1915 määrätty pääoma- ja kuponkivero. Se oli 5 % pääomalle maksetusta korosta. Sotaveroista tuottoisin oli väliaikainen suurten tulojen vero, joka oli progressiivinen ja nousi korkeimmillaan 10 %:iin. Pohjana oli kunnallistaksoituksessa vahvistettu tulo. Jos tulot olivat nousseet suuresti edellisvuosista, oli maksettava ankarampaa veroa, joka oli suurimmillaan 25 %.

Joulukuun 6. päivänä vuonna 1917 Suomi julistautui itsenäiseksi. Autonomian ajan viimeisiltä vuosilta jäi perinnöksi verojärjestelmä, jossa tuontitulli oli selvästi tärkein veromme.

Tuloverotus oli käytössä myös Suomen valtiollisen itsenäisyyden alkuvuosina. Kysymys oli vuodeksi kerrallaan säädetyistä suostuntaveroista. Sisällöllisesti nämä suostuntaverot olivat sotaverona voimassa olleen suurten tulojen veron perillisiä.

Sotaverojen välityksellä juurtui käsitys, että verovelvollisille voidaan ja pitää asettaa sanktioitu tulojen ilmoittamisvelvollisuus. Tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta kunnallisverotusta varten säädettiin 9.4.1919 annetussa laissa. Siinä mainittiin sanktioista, jos veroilmoituksen tekeminen laiminlyötiin. Valitusoikeuden riistäminen laiminlyönnin seurauksena tuntuu nykyisin kovin oudolta.

## **10.4 Tuloverotuksen vakiintuminen 1920- ja 1930-luvuilla**

Suomessa on ollut pysyvä valtion tulo- ja omaisuusverotus vuodesta 1920 alkaen. Kun esitystä käsiteltiin eduskunnassa, vanhaa, pääasiassa tullien ja muiden kulutusverojen varaan rakentunutta verojärjestelmää arvosteltiin siitä, että verorasitus oli vinoutunut ja kohdistui enimmäkseen vähävaraiseen väestönosaan. Vinoutumaa korjaisi välittömän verotuksen käyttö. Tulovero oli mahdollista toteuttaa joko englantilaistyyppisesti verottamalla tuloja tulolähteittäin tai saksalaistyyppisesti kohdistamalla vero kokonaistuloon. Englantilaistyyppistä järjestelmää pidettiin historiallisesti ohitettuna vaiheena, ja omaksuttiin saksalaistyyppinen kokonaistuloon perustuva järjestelmä.

Vuonna 1920 säädetty tulo- ja omaisuusverolaki oli pitkälti kopioitu Ruotsista. Se korvattiin vuoden 1924 tulo- ja omaisuusverolailla, joka oli pitkälti entisen kaltainen. Tuloverotus oli puolisoiden osalta yhteisverotusta.

Vuoden 1920 tulo- ja omaisuusverolaissa tulovero määräytyi progressiivisesti. Tuloluokkia oli 14, ja ylin marginaalivero oli 23 %. Tuloksi katsottiin myös sellaisen omaisuuden myynnistä saatu voitto, jonka myyjä oli saanut ostamalla tai vaihtamalla, jos kiinteä omai-

suus oli ollut myyjän hallussa alle 10 vuotta ja irtain omaisuus alle 5 vuotta.

Vuoden 1924 laissa verotusta jonkin verran kevennettiin viittamalla muun muassa tuotannollisen toiminnan elvyttämistarpeeseen ja siihen, että valtiontalouden paisuttaminen oli pysäytettävä. Erikoista uudessa veroasteikossa oli, että marginaaliveroprosentti laski kaikkein suurimmissa tuloissa.

Tuloveroa edeltäneet tuottoveron tyyppiset maaverot lakkautettiin 1920-luvun puolivälissä. Niiden osuus valtion verotuloista oli vuonna 1923 ollut enää yhden prosentin suuruinen. Talonpojat olivat vaatineet maaverojen poistamista jo kauan. Konservatiivit olivat vastustaneet maaverojen poistamista 1800-luvun lopulla. Maaverojen lakkauttaminen rikkoi konservatiivien mukaan Jumalan asettamia velvollisuuksia. Kolmisäätyopin mukaan Jumalan asettamat säädöt määräisivät ihmisten tehtävät yhteiskunnassa ja talonpoikien velvollisuutena oli muun muassa verojen maksaminen.

Historiaan siirtyivät myös 1600-luvulta periytyvät henkirahat eli -verot. Henkirahan suuruus oli vuosina 1865–1914 ollut kaksi markkaa mieheltä ja yksi markka naiselta. Vuosina 1915–1916 vero oli kaksinkertainen. Vuosina 1918–1925 kaikki 18–64-vuotiaat naiset ja miehet maksoivat veroa viisi markkaa. Henkirahat olivat vuonna 1923 enää 0,4 % valtion verotuloista. Henkirahan poistamista vastustettiin. Valtiovarainvaliokunnan mietintöön jätetyssä poliittisen oikeiston vastalauseessa todettiin: ”Mielestämme on oikein, että henkiraha ainoana meillä voimassaolevana verona, jota suorittamalla kaikki kansalaiset tasavertaisesti ottavat osaa valtiomenoihin, pysytetään edelleen voimassa.”

Vuosina 1925–1939 suuria rakenteellisia muutoksia tuloverotukseen ei tehty. Puolisoiden yhteisverotuksesta kuitenkin luovuttiin vuonna 1935 osittain, kun vaimoa alettiin verottaa kodin ulkopuolisista tuloista. Samalla säädettiin perheettömien lisävero, joka koski 24 vuotta täyttäneitä lapsettomia henkilöitä.

Sosiaalisten elementtien merkitys jonkin verran vahvistui, ja talouspoliittisin perustein myönnettävät veronhuojennukset tekivät tuloaan.

Maatalouskiinteistöjen verotuksessa siirryttiin 1920-luvulla todellisen puhtaan tulon verotuksesta tuottoverotukseen eli kaavamaiseen pinta-alaverotukseen, joka perustui keskimääräisen tulon verottamiseen.

Välittömien verojen osuus valtion verotuloista vaihteli 1920- ja 1930-luvuilla yleensä 20 %:n ja 30 %:n välillä. Mahdollisuus maksaa veroja muutoin kuin rahana loppui 1930-luvun alussa.

### **10.5 Toisen maailmansodan aika**

Sotaan varautuminen näkyi muun muassa vuonna 1938 säädetyssä lisäverossa puolustuslaitoksen perushankintoihin. Sen mukaan tulo- ja omaisuusveroa korotettiin 20 %. Maanpuolustuksen tukemiseen liittyi myös lahjoitusvähennyksen tuominen Suomen verojärjestelmään samoihin aikoihin. Sitä koskevassa esityksessä todettiin, että teollisuuslaitokset olivat halukkaita tekemään lahjoituksia valtiolle ilmatorjunnan ja kaasusuojelun järjestämiseksi. Siksi lahjoitukset valtiolle säädettiin valtionverotuksessa vähennyskelpoisiksi.

Heti talvisodan syttymisen jälkeen korotettiin vuodelta 1939 maksuunpantavaa tuloveroa 20 % ja omaisuusveroa 50 %, ja korotukset olivat käytössä myös vuosina 1940–1942. Valtio tarvitsi lisätuloja, ja inflaation hillitsemiseksi yksityisen sektorin ostovoimaa haluttiin vähentää. Vuonna 1943 säädettiin laki, jonka mukaan talletukset ja obligaatiot vapautettiin tulo- ja omaisuusverosta. Perusteena oli muun muassa inflaatio. Veronkantoa tehostettiin 1940-luvun alussa ottamalla käyttöön ennakkoperintäjärjestelmä.

Tuloverojen osuus valtion verotuloista nousi sotavuosina merkittävästi, ja se oli vuonna 1941 jopa 54 %. Tullitulojen romahdettua sodan vuoksi Suomessa otettiin 1940-luvun alussa käyttöön liikevaihtoverotus, josta tuli erittäin merkittävä verotulojen lähde valtiolle.

### **10.6 1940-luvun puolivälistä 1980-luvun puoliväliin**

Uusi tulo- ja omaisuusverolaki säädettiin vuonna 1943. Kysymys ei ollut tuloverojärjestelmän perusteiden muuttamisesta vaan yksityiskohtien muuttamisesta. Puolisoiden verotuksessa palattiin yhteisverotukseen. Luonnolliset henkilöt jaettiin kolmeen veroluokkaan iän ja

perhesuhteiden perusteella. Korkein valtion tuloveron marginaalivero oli I veroluokassa 34 %, II veroluokassa 32 % ja III veroluokassa 29 %.

Sotien jälkeen Suomen talous kehittyi voimakkaasti. Tuloverotus ja muutkin verotus säilyivät kuitenkin ankarina. Vuosina 1945 ja 1946 korkein marginaalivero valtion tuloverotuksessa oli 46 %. Vuonna 1947 se oli I veroluokassa peräti 65 %, II veroluokassa 60 % ja III veroluokassa 55 %. Valtion tuloveron lisäksi oli maksettava kunnallisveroa. Se oli 1950-luvun puolivälissä keskimäärin 11 % ja 1970-luvun puolivälissä jo 15 %. Sodasta aiheutuneiden kustannusten ja muiden sellaisten menojen lisäksi veroille oli muutakin käyttöä. Suomea alettiin kehittää entistä selvemmin kohti hyvinvointiyhteiskuntaa. Oli edetty jo kauas siitä ajasta, jolloin veroja käytettiin lähinnä vain hallitsijoiden hyväksi.

Tuloverotuksessa ei tapahtunut 1950-luvulla suuria rakenteellisia muutoksia. Vähitellen valtion tuloverotuksen ja kunnallisverotuksen säännökset kehittyivät hyvin samanlaisiksi. Valtion- ja kunnallisverotus yhtenäistettiin menettelyn osalta vuoden 1960 alusta.

Valtionverotuksen veroasteikkoja korotettiin vuoden 1967 alusta. Kun nämä asteikot olivat muuttamattomina voimassa vuoden 1973 loppuun asti, inflaatio lisäsi progressiivisen asteikon perusteella tuloverotusta jatkuvasti. Vuonna 1973 valtion tulo- ja omaisuusverotuksen tuotto ylitti jo liikevaihtoveron tuoton.

Aineellisessa tuloverotuksessa tapahtui 1960-luvun lopussa suuri muutos, kun maatalojen tuloverotusta varten säädettiin oma tuloverolaki. Maatalouden verotuksessa siirryttiin pinta-alaverotuksesta todellisen tulon verotukseen, mutta metsät jätettiin vielä pinta-alaverotuksen piiriin. Myös elinkeinotulon verottamista varten säädettiin 1960-luvun lopussa oma lakinsa. Uudistusta perusteltiin talouspoliittisilla kasvutavoitteilla. Elinkeinovalaissa oli aikaisempaa kehittyneemmät tulojen ja menojen jaksotussäännökset. Luotiin myös järjestelmä, jossa aikaisempien vuosien tappiot saatiin vähentää myöhempien vuosien tulosta. Työmarkkinajärjestöjen voima näkyi siinä, että työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksut säädettiin verotuksessa vähennyskelpoisiksi.

Korkojen vähennyskelpoisuutta ryhdyttiin 1970-luvun puolivälissä rajoittamaan verokeinottelun vähentämiseksi. Aikaisemmin korot oli



saatu vähentää riippumatta velan käyttökohteesta, ja silloin korkealla marginaaliverolla verotettavan kannatti ottaa korollista lainaa vaikka vain sijoittaakseen sen verovapaata tuloa tuottavalle pankkitilille.

Valtion tuloverotuksen ja kunnallisverotuksen aineelliset säännökset yhdistettiin 1970-luvun puolivälissä samaan lakiin, tulo- ja varallisuusverolakiin.

Aviopolisoihin oli sovellettu 1970-luvun puoliväliin saakka valtionverotuksessa yhteisverotusta: heidän tulonsa laskettiin yhteen ja vero määrättiin yhteenlasketun määrän perusteella. Kun verotus on progressiivinen ja molemmilla puolisoilla on tuloja, yhteisverotus muodostuu ankarammaksi kuin kummankin puolison erillinen verottaminen. Tämän välttämiseksi puolisoita verotettiin erityisen, yksineläjiin sovellettavaa asteikkoa lievemmän asteikon mukaan. Lisäksi vähemmän ansainnut puoliso sai tietyin edellytyksin tehdä vähennyksen. Tällä tavalla puolisoiden yhteisverotus voitiin rakentaa sellaiseksi, että avioliiton solmiminen usein pikemminkin alensi kuin lisäsi verorasitusta.

Yhteisverotusta perusteltiin muun muassa avioliittolaista johdet-tavin argumentein. Sanottiin myös, että kun puolisoilla on yhteinen talous, heillä on yhteinen veronmaksukyky, joten heidän verotuksen-sakin on toimitettava yhteisesti. Pidettiin myös perusteltuna, ettei puolisoiden veromäärään vaikuttanut se sattumanvarainen seikka, miten puolisoiden tulot jakautuivat heidän kesken.

Puolisoiden yhteisverotusta alettiin 1960-luvulla vastustaa sanomalla, että se ei ole nykyajan hengen mukainen ja ettei ole perusteltua sitoa aviopuolisoita verotuksellisesti niin läheisesti toisiinsa kuin yhteisverotus edellyttää. Huomautettiin myös yhteisverotuksen eräissä tapauksissa veroa korottavasta vaikutuksesta. Tärkeänä näkökohtana viitattiin siihen, että yhteisverotus saattoi pitää aviovaimot poissa työelämästä, koska heidän ansiotuloonsa sovellettiin aviomiehen korkeaa marginaaliveroprosenttia. Ennakkoperintäjärjestelmän toimi yhteisverotuksessa epätydyttävästi.

Puolisoiden tulojen yhteisverotuksesta luovuttiin 1970-luvun puolivälissä, yhteisestä varallisuusverotuksesta vasta myöhemmin. Kunnallisverotuksessa ei yhteisverotusta ollut sitä ennenkään.

Aikoinaan monet eläkkeet olivat verovapaita. Kansaneläkeuudistukseen ja siihen liittyvään kansaneläkkeiden säätämiseen veronalai-

seksi tuloksi liittyi eläketulovähennyksen käyttöönotto vuodesta 1983 alkaen. Vähennyksen tarkoituksena oli varmistaa, ettei pienituloisen eläkeläinen joudu maksamaan valtion- eikä kunnallisvero.

Välittömien verojen osuus valtion verotuloista vaihteli 1960-luvun alusta 1980-luvun alkuun 33 %:n ja 52 %:n välillä. Varallisuusveron merkitys oli 1980-luvun alussa kuihtunut hyvin vaatimattomaksi. 1950-luvulla yhteisöt maksoivat valtion tuloverosta noin puolet, mutta vuonna 1980 niiden osuus oli enää 12 %.

## 10.7 Kokonaisverouudistus 1980-luvun lopulla

Suomen tuloverojärjestelmää uudistettiin voimakkaasti 1980-luvun lopussa taloudellisella nousukaudella. Niin sanotussa kokonaisverouudistuksessa vuodesta 1989 alkaen veropohjaa laajennettiin ja valtion veroasteikkoa alennettiin. Verojärjestelmän neutraalisuutta pyrittiin lisäämään ja sen ohjailuvaikutuksia samalla vähentämään. Oppia haettiin muun muassa Yhdysvalloissa toteutetusta presidentti *Reaganin* verouudistuksesta.<sup>272</sup>

Tältä ajalta muistetaan pääministeri *Harri Holkerin* hallituksen joka kotiin jakama tiedote ”Verotus kevenee”, jossa uudistusta selvitettiin. Uudistuksen lähtökohtana oli eri tulolajien yhtäläinen verotus. Se merkitsi eräiden vajaan verotettujen tai kokonaan verovapaiden tulojen verottamista. Myyntivoittojen verotusta oli ryhdytty uudistamaan vuonna 1986, mutta ennen verovuotta 1989 verotus oli hyvin lievää niiden voittojen kohdalla, jotka aikaisemmin olivat olleet verovapaita.

Vähennyksiä karsittiin voimakkaasti. Kokonaisverouudistuksessa poistettiin seuraavat vähennykset:

- toistuvaisavustus
- henki- ja henkilövakuutusmaksuvähennys
- kuolleen henkilön tulosta tehtävä erillisvähennys
- työtulovähennys

<sup>272</sup> Uudistuksesta ks. esim. *Marttila* (2015).

## 10 Tuloverotus

- palkkavähennys
- valtionverotuksen yksinhuoltajavähennys
- puoliso vähennys
- koulutusvähennys
- lahjoitusvähennys (osittain)
- opiskelijavähennys
- elatusvelvollisuusvähennys
- huoltajavähennys
- lastenhoitajan palkan sosiaalikulutusvähennys
- varallisuusverovähennys
- huoltokonttorin korkotulosta tehtävä vähennys.

Veropohjan laajentaminen mahdollisti veroasteikkojen huomattavan alentamisen. Kun ylin marginaaliveroprosentti valtion tuloverotuksessa oli 51 % vuonna 1988, se oli 44 % vuonna 1989. Lisäksi oli maksettava kunnallisveroa, jossa keskimääräinen veroprosentti 1980- ja 1990-lukujen vaihteessa oli noin 16,5 %.

Säästämiseen kannustettiin säilyttämällä tavanomaisten talletustilien korot verovapaina ja myöntämällä omaisuustulovähennysveronalaisista koroista ja osingoista sekä asuntovuokratuloista. Nämä huojennukset on sittemmin poistettu.

Osinkotulojen verotuksessa siirryttiin Suomessa 1980- ja 1990-lukujen vaihteessa monessa maassa käyttöön otettuun yhtiöveron hyvitysjärjestelmään, jolla poistettiin osinkotulojen kahdenkertainen verotus mutta samalla varmistettiin yhdenkertainen verotus.

### **10.8 Ansio- ja pääomatulojen eriytetty verotus vuodesta 1993**

Vuonna 1991 talouslaman aikana aloittanut pääministeri *Esko Ahon* hallitus asetti tavoitteekseen, että verotuksen uudistamista jatkettaessa otetaan huomioon myös verojärjestelmämme kansainvälinen kilpailukyky. Hallitusohjelmassa todettiin, että pääomatulojen verotusta

pyritään yhdenmukaistamaan ja verotuksen rakenne pyritään uudistamaan muiden Pohjoismaiden tapaan. Ohjelmassa todettiin myös, että yhteisöverokantaa alennetaan ja yritysverotuksen veropohjaa laajennetaan.

Pohjoismaista mallia, johon meillä siirryttiin vuoden 1993 alussa, kutsutaan eriytetyksi tuloverojärjestelmäksi. Sen peruspiirteitä olivat seuraavat:

- Ansiotulot ovat progressiivisen verotuksen piirissä.
- Pääomatuloihin sovelletaan yhtenäistä suhteellista verokantaa.
- Pääomatulojen verokanta on olennaisesti progressiivisen verotuksen ylimpien veroprosenttien alapuolella.
- Korkomenojen arvo vähennyksenä määräytyy pääomatulojen verokannan mukaan.

Pääomatulojen verokannaksi säädettiin 25 %. Samalla yhteisöverokanta alennettiin 25 %:iin. Nuo verokannat olivat kansainvälisestikin hyvin alhaisia eli kilpailukykyisiä. Sittemmin niitä korotettiin siten, että vuonna 2004 ne olivat jo 29 %.

Ylin ansiotulojen marginaaliveroprosentti oli 1990-luvun puolivälissä 39 % ja vuonna 2010 enää 30 %. Sen lisäksi maksettava kunnallisveroprosentti oli 1990-luvun puolivälissä 17,5 % ja 2010-luvun alussa 19 %.

Vuoden 1993 alusta voimaan tulleessa tuloverolaissa luovuttiin lopulta avoimien yhtiöiden ja kommandiittiyhtiöiden erillisverotuksesta ja näiden yhtiömuotojen tuloja alettiin verottaa osakkailla. Vuonna 1993 metsäverotuksessa siirryttiin todellisen tulon verotukseen, mutta verovelvollinen saattoi valita pinta-alaverotuksen vielä vuoteen 2006 saakka.

Vuoden 1993 alussa tuli voimaan myös nykyinen kiinteistöverolakimme. Uudella kunnallisella kiinteistöverolla korvattiin neljä instituutiota: asuntotulon verotus, kiinteistöjen harkintaverotus, katumaksu ja manttaalimaksu. Kiinteistövero määräytyy kiinteistön arvon perusteella. Kiinteistövero ei perustu tuloveron tavoin verovelvollisen maksukykyyn, vaan siinä näkyy vahvemmin etuperiaate, joka nykyisin liitetään enemmän maksuna kuin verona pidettävään suoritukseen.

Vuonna 1995 luovuttiin sivuperintöjen ja -lahjojen kunnallisverotuksesta. Koska kunnallisverotus oli eriytetyssä tuloverojärjestelmässä mahdollista vain ansiotuloista, sivuperinnöt ja -lahjat oli vuoden 1993 alusta jouduttu säätämään niiden todellisen luonteen vastaisesti ansiotuloiksi.

## **10.9 Osinkotulojen verouudistus ja varallisuusveron kumoaminen (2005–2006)**

Suomi liittyi vuonna 1995 Euroopan unioniin. Liittymisellä oli suuret vaikutukset arvonlisäverotukseen ja muuhun kulutusverotukseen, mutta lisääntyvästi myös tuloverotukseen.

Pääministeri *Matti Vanhasen* hallituksen ohjelmassa 2000-luvun alussa oli yritys- ja pääomaverotusta koskeva osa. Sen mukaan yritysverotusta kevennettiin Suomen verojärjestelmän kansainvälisen kilpailukyvyyn vahvistamiseksi ja samalla veronsaajien edut turvaten. Osinkoverotuksessa luovuttiin eurooppaoikeuden näkökulmasta ongelmallisesta yhtiöveron hyvitysjärjestelmästä ja osingot saatettiin osittain kahdenkertaisen verotuksen piiriin, mutta pienten ja keski suurten yritysten ja niiden maksamien osinkojen verotusta ei kiristetty. Uusi osinkoverojärjestelmä, joka tuli voimaan vuonna 2005, oli luonnollisten henkilöiden listaamattomista yhtiöistä saamien osinkojen osalta tavattoman monimutkainen ja monessa tapauksessa osingonsaajien osalta huomattavan edullinen.

Luonnollisten henkilöiden kaikkien pääomatulojen verokanta alennettiin tässä vaiheessa 28 %:iin. Osakeyhtiöiden ja muiden yhteisöjen verokanta alennettiin 26 %:iin. Lisäksi yhteisöjen saamat käyttöomaisuusosakkeiden luovutusvoitot säädettiin laajasti verovapaiksi ja luovutustappiot vähennyskelvottomiksi. Esikuvana oli lähinnä Ruotsi. Verohistoriassa palattiin tässä kohdin vuosikymmeniä taaksepäin.

Varallisuusvero, jota ensiksi kutsuttiin omaisuusveroksi, oli meillä alkuaikoina valtiontaloudellisesti merkittävä. Sen osuus oli 1920- ja 1930-luvuilla 20–30 % valtion tulo- ja omaisuusveron yhteistuotosta. Kaksi kolmasosaa omaisuusveron tuotosta kertyi osakeyhtiöiltä.

Kansalaisten varallisuus kasvoi, mutta varallisuusverolle kävi päinvastoin. Vero alkoi hiipua voimakkaasti 1960-luvulla, kun se poistettiin osakeyhtiöiltä. Vähitellen varallisuusverotusta lievennettiin niin, että sen tuotto 2000-luvulla alkoi olla lähes olematon. Varallisuusveron heikkoon tilaan vaikuttivat verokannan alentamisen lisäksi muun muassa laajat verovapaudet ja omaisuuden varovainen arvostus.

Useat maat olivat jo luopuneet varallisuusverotuksesta, jonka ongelma oli veropohjan aukollisuus. Kotitalouksien rahoitusvarallisuudesta varallisuusverotuksen ulkopuolelle kuuluivat talletukset ja joukkovelkakirjalainat, joihin ei ollut pankkisalaisuuden vuoksi katsottu perustelluksi kohdistaa varallisuusveroa. Varallisuusverotuksen ulkopuolelle kuuluivat lähtökohtaisesti myös muun muassa säästöhenkivakuutukset ja eläkevakuutukset. Veropohjan aukollisuutta hyödynnettiin siten, että verollisia sijoituksia oli usein vuodenvaihteen ajaksi muutettu verottomiin sijoituskohteisiin.

Varallisuusvero kertyi pääasiassa kiinteistöistä ja osakkeista. Yritys- ja pääomaverouudistuksen myötä osakeomistuksen verotus kiristyi, kun yhtiöveron hyvitysjärjestelmästä siirryttiin osinkona jaetun voiton osittaiseen kahdenkertaiseen verotukseen. Varallisuusveron piiriin kuuluvan osakeomistuksen verotuksen taso oli tämän vuoksi noussut. Samaan aikaan varallisuusverotuksen ulkopuolelle jäävien sijoituskohdeiden verotus oli tuotonkin osalta keventynyt pääomaverokannan alentuessa. Osinkoverotuksen muutospaineet antoivat aiheen tarkistaa osakeomistukseen kohdistuvan verotuksen kokonaisuutta. Omistuksen verottamisen sijasta pidettiin tarkoituksenmukaisempaan kohdistaa osakeomistuksen verotus tuoton eli osinkojen verotukseen. Siksi osakevarallisuuden varallisuusverotuksesta ehdotettiin luovuttavaksi.

Pelkästään osakkeiden varallisuusverotuksesta luopuminen olisi merkinnyt sitä, että varallisuusveroa olisi kertynyt lähinnä enää kiinteistövarallisuudesta, joka oli ja on yhä kiinteistöverotuksen piirissä. Kiinteistöverotuksen taustanäkökohdat ovat osin toiset kuin ne olivat varallisuusverotuksessa, mutta yhteistä kummallekin veromuodolle oli se, että vero kohdistui varallisuuteen sen tuotosta riippumatta. Osakkeiden varallisuusverotuksesta luopumisen jälkeen ei ollut – myös varallisuusverotuksen hallinnolliset kustannukset huomioon ottaen – syytä ylläpitää kiinteistöjen verotuksessa kahta päällekkäistä veromuotoa.

Noilla perusteilla hallitus esitti varallisuusverotuksesta luopumista vuoden 2006 alusta. Esitys hyväksyttiin eduskunnassa äänestyksen jälkeen. Vastaan olivat tuolloin oppositiossa olleet puolueet Vasemmistoliitto ja Vihreät. Varallisuusverotuksesta ks. tarkemmin edellä luku 3.

## 10.10 Kehityksestä 2010-luvulla

Ansiotulojen verotuksessa tapahtuneet lainmuutokset ovat olleet viime vuosina melko pieniä. Työtulovähennystä on kasvatettu ja kotitalousvähennyksen käyttöalaa laajennettu, kun taas asuntolainan verovähennysoikeutta on pienennetty. Historiallisesti kiintoisaa on lapsivähennyksen palaaminen verojärjestelmäämme. Suuria ansiotuloja saavien veroasteikkoa on jonkin verran tiukennettu, ja isoille eläkkeille on säädetty myös lisävero.

Luonnollisten henkilöiden saamien pääomatulojen verokantaa on kiristetty ja suurten pääomatulojen verotus on muutettu verovuodesta 2012 alkaen lievästi progressiiviseksi (v. 2015 verokanta oli 30–33 % ja v:sta 2016 ylin vero on 34 %). Vuonna 2016 on pääomatulojen verotusta kevennettykin, kun luovutustappioiden vähennyskelpoisuus on laajennettu kaikkiin pääomatuloihin; aikaisemmin luovutustappiot voitiin vähentää vain veronalaisista luovutusvoitoista.

Osakeyhtiöiden ja muiden yhteisöjen verokantaa on viime vuosina alennettu Suomessa hyvin merkittävästi, kuten on tehty monissa muissakin valtioissa. Vuonna 2013 yhteisöverokanta oli Suomessa 24,5 % ja vuodesta 2014 alkaen vain 20 %, joka on alle puolet siitä, mikä se oli vielä 1980-luvulla. Ylin ansiotulojen marginaaliveroprosentti Suomessa vuonna 2015 oli 31,75 % (eläketulosta 37,75 %), minkä lisäksi maksettiin kunnallisveroa keskimäärin 20 %:n verokannalla.

Vuoden 2013 alussa verojärjestelmäämme tuli yleisradiovero korvaamaan televisiomaksut (ks. luku 10.11). Koska yleisradiovero perustuu jossakin määrin henkilön tuloihin, sitä voidaan pitää eräänlaisena tuloverona, mutta se tuo mieleen myös 1600-luvulta 1920-luvulle saakka perityn henkirahan eli henkiveron.

Tuloverotuksen toimittamismenettely on muuttunut alkuajoistaan huomasti. Luottamusmiespohjaisella paikallisella lautakunnalla oli aluksi merkittävä asema verotuksen toimittamisessa, sittemmin korostui virkamiesten rooli. Viime aikojen kehityksestä merkittävimpänä voidaan pitää automatisointia, joka alkoi hieman kangerrellen 1980-luvulla. Vielä 1940-luvun alkupuolella verotuksen toimittajilla oli puutetta lasku- ja kirjoituskoneistakin.

Harvojen verovelvollisten tarvitsee enää antaa veroilmoitusta. Tilanne muistuttaa hieman 1800-luvun loppua, mutta perusteet ovat aivan toiset kuin silloin. Nykyisin tietokoneet tietävät ihmisten tulot paremmin kuin ihmiset itse. Luottamusmiespohjaisesta lautakuntaverotuksesta on siirrytty virkailijaverotuksen kautta koneverotukseen.

## 10.11 Yleisradiovero<sup>273</sup>

### 10.11.1 Radiolupamaksusta televisiomaksuun

Paikallis- ja harrastajaradiotoimintaa on ollut Suomessa 1920-luvun alusta. Valtakunnallista toimintaa varten perustettiin vuonna 1926 O.Y. Suomen Yleisradio – A.B. Finlands Rundradio, jonka suurimmat omistajat olivat merkittäviä suomalaisia yhtiöitä ja yhdistyksiä. Kuunteluluvat myönsi aluksi kulkulaitosten ja yleisten töiden ministeriö ja vuoden 1927 radiolain säätämisen jälkeen Posti- ja lennätinlaitoksen lupakonttori. Radiolaissa myös säädettiin lupamaksuja hoitavan radiorahaston perustamisesta. Vuonna 1934 yhtiöstä tuli valtio-omisteinen (valtion oli omistettava osakkeista vähintään 90 %) ja kuuntelulupatulot alettiin tulouttaa kokonaan yhtiölle.<sup>274</sup>

Kun Suomen Yleisradio Oy 1950-luvun lopulla aloitti televisio-toiminnan, sen rahoituksessa päädyttiin luparahoitukseen. Vuonna 1977 radiolupamaksu lakkautettiin yhdistämällä se televisiomaksuun. Radiolupamaksu oli pitänyt suorittaa jokaisesta radiosta, joka

<sup>273</sup> Ks. tarkemmin *Linnakangas* Verotus 2012 s. 352–359.

<sup>274</sup> Ks. tarkemmin *Pohjanheimo*.



ei kuunteluhetkellä sijannut lupamaksun omistavassa taloudessa. Uudistuksen jälkeiset väri- ja mustavalkotelevisioiden lupamaksut olivat kotitalouskohtaisia.

Televisiomaksun perustana on ollut laki valtion televisio- ja radiorahastosta. Lain tarkoituksena on ollut järjestää Yleisradio Oy:n toiminnan rahoitus ja valtion televisio- ja radiorahaston hoito sekä muutoinkin edistää televisio- ja radiotoimintaa. Tätä tarkoitusta varten on ollut olemassa valtion talousarvion ulkopuolinen valtion televisio- ja radiorahasto, jota on hoitanut Viestintävirasto. Valtion televisio- ja radiorahastoon on kerätty television käyttämisestä perittävät televisiomaksut, takautuvat televisiomaksut, viivästysmaksut ja tarkastusmaksut sekä korvaukset maksujen perinnästä aiheutuneista kuluista.

Valtion televisio- ja radiorahaston varoja on käytetty Yleisradio Oy:n toiminnan rahoittamiseen sekä rahastoon kerättävien maksujen perimisestä aiheutuvien kustannusten kattamiseen. Rahaston varoja on voitu käyttää muutoinkin televisio- ja radiotoiminnan edistämiseen.

Television käyttämisestä on ollut maksettava televisiomaksu, jonka suuruuden on määrännyt valtioneuvosto. Maksua määrättäessä on muun ohessa otettu huomioon Yleisradio Oy:n mahdollisuus täyttää sille asetetut julkista palvelua koskevat lakisääteiset tehtävät, alan kilpailutilanne sekä yleinen taloudellinen kehitys.

Käytössä olevaa televisiota kohden on ollut suoritettava televisiomaksu. Saman perheen käytössä olevia televisioita varten on tullut maksaa vain yhtä televisiomaksua jokaista vakituista käyttöpaikkaa kohden.

Yksityisen elinkeinonharjoittajan taikka yhteisön toimipaikassa käytössä olevista televisioista on tullut maksaa yhtä televisiomaksua jokaista toimipaikkaa kohden. Majoitusliikettä harjoittavan elinkeinonharjoittajan taikka yhteisön on kuitenkin ollut maksettava majoitushuoneissa olevista televisioista yhtä televisiomaksua jokaista neljän television erää tai erän osaa kohti.

### 10.11.2 Yleisradiovero ja sen oikeudellinen luonne

Hallitus antoi 5.4.2012 esityksen laiksi yleisradioverosta ja laeiksi eräiden siihen liittyvien verolakien muuttamisesta (HE 28/2012). Esitys oli osa laajempaa kokonaisuutta, jonka tarkoituksena on uudistaa Yleisradio Oy:n julkisen palvelun rahoitusjärjestelmä. Kokonaisuuteen kuului myös ehdotus Yleisradio Oy:stä annetun lain sekä valtion televisio- ja radorahastosta annetun lain muuttamisesta (HE 29/2012).

Tavoitteena on ollut luoda rahoitus- ja hallintomalli, joka turvaa pitkäjännitteisesti Yleisradion julkisen palvelun kehittämisen ja riippumattomuuden nykyisen kaltaisessa laajuudessa. Huomiota on kiinnitetty rahoitusmallin vakauteen, järjestelmän oikeudenmukaisuuteen ja laajaan maksupohjaan. Tällä tavoin uskotaan turvattavan Yleisradion asema suomalaisen kulttuurin tuottajana, moniarvoisena ja riippumattomana tiedonvälittäjänä sekä sananvapauden ylläpitäjänä. Samalla voidaan keventää useimpien kansalaisten maksurasitusta tai säilyttää se lähes ennallaan laajan maksupohjan ansiosta.

Kaikki kokonaisuuteen kuuluvat lakiehdotukset perustuivat eduskuntaryhmien puheenjohtajien ja asunto- ja viestintäministeri Kiu-run 16.12.2011 hyväksymään julkilausumaan sekä valtioneuvoston sen pohjalta 21.12.2011 hyväksymään periaatepäätökseen. Nämä ratkaisut sisälisivät uudistuksen keskeiset linjaukset julkisen palvelun rahoituksesta, ohjauksesta ja valvonnasta sekä julkisen palvelun määrittelystä. Noiden päätösten taustalla olivat eduskuntaryhmien jo maaliskuussa 2010 hyväksymä yhteinen kannanotto ja sitä vastaava pääministeri *Kataisen* hallitusohjelman kirjaus.

Yleisradiotoiminnan rahoitukseen oli viimeisen kymmenen vuoden aikana etsitty vaihtoehtoja useissa virallistyöryhmissä. Päävaihtoehtoista – yleiskatteellisesta budjettirahoituksesta tai erillisestä maksusta tai verosta – päädyttiin sosiaalisesti varsin oikeudenmukaisena pidettävään, laajapohjaiseen veromalliin, jolla uskottiin ratkaitavan Yleisradion rahoitukseen liittyvät keskeisimmät kysymykset kestäväksi arvioidulla tavalla.

Eduskunta hyväksyi esityksen kesäkuussa 2012, mutta yhteisöjen osalta säädetty malli, joka perustui valtiovarainvaliokunnan tekemiin muutoksiin, erosi suuresti hallituksen esityksestä.

Yleisradioveroa on tarkoitus periä vuosittain noin 500 miljoonaa euroa eli suunnilleen yhtä paljon kuin olisi kannettu televisiomaksuja.

Yleisradioverolla ei ole mitään konkreettista yhteyttä vastasuorituksien, esimerkiksi radion kuunteluun tai TV-lähetysten seuraamiseen. Yleisradioveron suorittaminen ei myöskään vapauta yrityksiä Gramex- ja Teosto-maksuista. Valtiosääntöoikeudellisesti kysymyksessä on selvästi vero eikä maksu. Tässä se eroaa ratkaisevasti aikaisemmista radiolupa- ja televisiomaksuista.

Yleisradioveroa säädettäessä on lähdetty siitä, että vero täyttää ne vaatimukset, jotka esitetään komission tiedonannossa valtioneuvoston sääntöjen soveltamisesta julkiseen yleisradiotoimintaan (ks. tarkemmin HE 29/2012).

Yleisradioveroa verovelvollisen on vuodesta 2013 alkaen maksettava, vaikka hänellä ei edes ole radiota eikä televisiota. Ylellisyysveroksi ei yleisradioveroa saateta luonnehtia. Se poikkeaa esimerkiksi 1700-luvun välittömistä ylellisyysveroista kuten kahviverosta, joka vaati samantapaista urkintajärjestelmää kuin televisiomaksujen valvonta.

Kun otetaan huomioon, että kysymyksessä on vero, joka määräytyy henkilön vuositulojen mukaan, suoritus on luonnollista nähdä tuloverona samaan tapaan kuin valtion tulovero, kunnallisvero ja kirkollisverokin.

Henkilön, joka viimeistään verovuoden aikana on täyttänyt 18 vuotta, on suoritettava yleisradioveroa 0,68 % TVL:ssa tarkoitettun verovuoden puhtaan ansiotulon ja puhtaan pääomatulon yhteismäärästä. Jos yleisradiovero on vähemmän kuin 50 euroa, sitä ei maksuunpanna. Henkilön ei ole suoritettava veroa 140:ää euroa enempää.

Yleisradioverossa alaraja, josta veroa aletaan maksaa, poikkeaa muista tuloveroista. Vuotuiseksi tulorajaksi muodostuu käytännössä runsaat 7 000 euroa vuodessa. Ainutlaatuista nykyaikaisessa tuloverotuksessa on se, että yleisradioverolle on säädetty verovelvolliskohtainen euromääräinen yläraja. Se tulee käytännössä vastaan vuositulojen ollessa noin 20 000 euroa. Tämä johtuu erityisesti siitä, että on haluttu välttää liian suurta muutosta aikaisempaan maksujärjestelmään. Isotuloinen ei varmastikaan katsele televisiota niin paljon enemmän kuin pienituloinen, että hänen pitäisi maksaa siitä moninkertaisesti. Etuperiaate ei ole kuitenkaan yleisesti nykyaikaisen tuloverotuksen

kantavia periaatteita samalla tavalla kuin maksukykyperiaate, vaan etuperiaate kuuluu lähinnä maksuihin.

Koska yleisradioveroa ei kanneta ihan pienistä tuloista, siinä voidaan nähdä jonkin verran progressiivisia piirteitä. Toisaalta kysymys on pitkälti tasaverosta eli suhteellisesta verosta, koska vero on tietyllä tulotasolla kiinteän prosentin suuruinen. Verolla on kiinteä euromääräinen maksimi, joten verossa on myös regressiivisiä piirteitä sen muistuttaessa hieman niin sanottua könttäsommaveroa. Tässä on jotakin samaa kuin henkiverossa, jota Suomessakin kannettiin monien muiden verojen ohella 1600-luvulta aina 1920-luvulle asti. Henkiveron suuruus oli vuosina 1865–1914 kaksi markkaa mieheltä ja yksi markka naiselta. Vuosina 1915–1916 vero oli kaksinkertainen, ja vuosina 1918–1925 kaikki 18–64-vuotiaat naiset ja miehet maksoivat veroa viisi markkaa vuodessa. Tähän järjestelmään sopii hyvin se, ettei yleisradioveroa kanneta suurituloisiltakaan alaikäisiltä.

Kirkollisverosta ja seurakuntien osuudesta yhteisöveron tuottoon keskusteltaessa usein pohditaan, onko esimerkiksi osakeyhtiöllä sielu. Vastaavasti yleisradioverossa voidaan miettiä, onko yhtiöllä osakkaitaan ja asiakkaistaan erilliset silmät ja korvat lähetysten seuraamiseen. Yhteisöjen osakkaat maksavat yleisradioveroa suoraan siinä kuin muutkin, ja osakkaat maksavat yleisradioveroa myös yhtiöstä saamansa pääoma- ja ansiotulona verotettavan osinkotulon perusteella.

Yhteisöiltä halutaan periä yleisradioveroa vuosittain noin 22 miljoonaa euroa eli saman verran kuin niiltä kertyi yhteensä televisiomaksuja. Hallituksen esityksen mukaan yhteisön olisi ollut suoritettava yleisradioveroa 350 euroa, jos sen liikevaihto olisi ollut vähintään 400 000 euroa vuodessa, ja 700 euroa, jos liikevaihto olisi ollut vähintään miljoona euroa.

Liikevaihtoon perustuva yleisradiovero olisi ollut hyvin ongelmallinen. Erityisesti Suomen Yrittäjät ry oli asiassa aktiivinen. Eduskunta piti verovuoden tuloon perustuvaa mallia parhaimpana, ja sellainen malli säädettiin. Yhteisön verovuoden verotettavan tulon ollessa vähintään 50 000 euroa yleisradioveroa on suoritettava 140 euroa lisättyä 0,35 prosentilla verotettavan tulon 50 000 euroa ylittävältä osalta. Veron määrä on kuitenkin enintään 3 000 euroa.

TVL 31 §:ssä on 8 momentti, jonka mukaan yleisradioverosta annetussa laissa tarkoitettu henkilön yleisradiovero ei ole vähennys-

kelpoinen meno. Hallituksen esityksen perusteluissa todettiin, että henkilön yleisradiovero on henkilökohtainen vero, eikä se kohdistu yksityishenkilön harjoittamaan yritystoimintaan, maatalouteen tai muuhun tulonhankkimistoimintaan. Kyseessä on tavanomainen elantokustannus, joten se ei ole tuloverotuksessa vähennyskelpoinen.

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 8.1§:ään lisättiin 19 kohta. Sen mukaan yleisradioverosta annetun lain nojalla suoritettava yhteisön yleisradiovero on vähennyskelpoinen meno. Vastaavasti maatilatalouden tuloverolain 6.1 §:ään lisättiin 14 kohta, jonka mukaan yleisradioverosta annetun lain nojalla suoritettava yhteisön yleisradiovero on vähennyskelpoinen.

Hallituksen esityksessä todettiin, että yhteisön yleisradiovero on verotuksessa vähennyskelpoinen meno televisiomaksun tapaan. Esitys lähti kuitenkin siitä, että yhteisön yleisradiovero olisi perustunut liikevaihtoon. Kun eduskunta muutti myös yhteisöjen yleisradioveron verotettavan tulon määrään perustuvaksi, olisi odottanut, että vähennysoikeuskin olisi poistettu. Verohan on nyt tuloveron luonteinen, eikä muitakaan tuloveroja vähennetä tuloverotuksessa.

Säädettyä lakia on kuitenkin noudatettava. Yhteisön yleisradiovero on siis vähennyskelpoinen meno elinkeinotulolähteessä ja maataloustulolähteessä. Jos verovelvollinen harjoittaa sekä elinkeinotoimintaa että maataloutta, vähennys kai pitäisi pyrkiä jakamaan noiden tulolähteiden kesken niiden verovuoden verotettavien tulojen suhteessa. Henkilökohtaisessa tulolähteessä ei yhteisön yleisradioveroa voida vähentää, vaikka yhteisöllä sellainenkin tulolähde olisi.

### 10.11.3 Korvamerkkiverojen renessanssi?

Julkinen talous perustui 1800-luvulla pitkälti rahastotalouteen taikka muuten erityisiin tarkoituksiin kannettuihin suorituksiin. Vasta vuoden 1919 hallitusmuoto lakkautti erillisten rahastojen järjestelmän, jolloin budjetista tuli yhtenäinen valtiontaloutta koskeva asiakirja ja rahastotalous muodostui poikkeukselliseksi järjestelmäksi.<sup>275</sup>

---

<sup>275</sup> Valtion talousarvion ulkopuolisesta taloudesta *Myllymäki* (2007) s. 116 ss., *Myrsky* (2010) s. 184 ss. ja *Myrsky – Svensk – Voutilainen* (2014) s. 436 ss.

Valtiontalouteen kuuluu nykyisin runsaat kymmenen budjettitalouden ulkopuolella olevaa rahastoa, joita ohjataan kuudesta ministeriöstä. Näitä rahastoja ovat muun muassa Huoltovarmuusrahasto, Palosuojelurahasto, Valtion vakuusrahasto, Valtion asuntorahasto, Valtion eläkerahasto sekä Valtion televisio- ja radiorahasto. Valtion talousarvion ulkopuolella ovat myös muun muassa valtioenemmistöiset yhtiöt ja Kansaneläkelaitos, joka on itsenäinen julkisoikeudellinen laitos.

Nykyinenkin perustuslaki (87 §) mahdollistaa talousarvion ulkopuolisten rahastojen perustamisen. Lailla voidaan säätää valtion rahaston jättämisestä talousarvion ulkopuolelle, jos valtion pysyvän tehtävän hoitaminen sitä välttämättä vaatii. Tehtävän hoitamisen voidaan katsoa ehdottomasti edellyttävän rahaston perustamista lähinnä silloin, kun tehtävä kuuluu pysyvästi valtion hoidettavaksi eivätkä budjettitalouden piirissä olevat keinot, kuten nettobudjetointi, monivuotinen budjetointi taikka arvio- tai siirtomäärärahat, sovellu tehtävän hoitamiseen. Erityisesti toiminnot, jotka edellyttävät varautumista määrältään huomattaviin ja vaikeasti ennakoitaviin menoihin, saattavat edellyttää rahaston perustamista.

Koska rahastojen perustaminen budjetin ulkopuolelle merkitsee poikkeamista budjetin täydellisyyperiaatteesta ja täten eduskunnan budjettivallan rajoittamista, on rahastojen perustamisen ja laajentamisen kynnystä korotettu asettamalla rahaston perustamista tai olennaista laajentamista tarkoittavan lakiehdotuksen hyväksymiselle määräenemmistövaatimus.

Erikoinen ilmiö verojen systematiikassa on yleisradiovero. Se on sekamuotoinen lupamaksujärjestelmän muistoa kunnioittava kompromissi, jota luotaessa on käytetty tavoitteen saavuttamiseksi luovaa ajattelua ja jopa hokkuspokkusjuridista osaamista. Aletaan jo olla lähellä sitä erikoisuutta, että veronsaajana tosiasiaassa olisi osakeyhtiömuotoinen organisaatio (Yleisradio Oy).

Kamelia kutsutaan yhteistyön tuloksena syntyneeksi hevoseksi. Kummallisesta ulkomuodosta huolimatta kameli suorittaa tehtävänsä hyvin. Sekasikiössä sen sijaan ei nähdä mitään hyvää, vaan sitä päinvastoin kammoksutaan. Jos yhteisöjen yleisradiovero olisi säädetty liikevaihtoon perustuvaksi, kuten hallitus esitti, kysymyksessä olisi ollut pahennusta herättävä sekasikiö, joka toisi mieleen kaivosverot

ja muut tuloverotusta edeltäneet tuottoverotyypiset elinkeinoverot. Eduskunnan hyväksymässä muodossa lakia voidaan sen sijaan pitää toimivana veromailman kamelina.

Yleisradiovero innostaa miettimään, pitäisikö verojen korvamerkitsemistä muutenkin taas lisätä ja olisiko tarpeen pilkkoa verot osiin ja säätää osille erilaisia vähimmäismääriä ja kattoja. Nämä vahvistettaisiin sen mukaan, miten erituloisten tai muuten erilaisten ihmisryhmien katsottaisiin keskimäärin saavan julkisyhteisöiltä etuja esimerkiksi seuraavista kohteista: taiteet, urheilu, päiväkodit, koulut, yliopistot, kirkot, terveyskeskukset, sairaalat, vanhainkodit, poliisi, armeija, tuomioistuimet, presidentti, eduskunta. Korvamerkkiverot ovat maksujen etäsukulaisia, mutta maksuina niitä ei voida pitää välittömän vastikkeen puuttumisen takia.

### **10.12 Tuloverotuksen tulevaisuus ja negatiivinen tulovero**

Lähes kaikki ideat Suomen verotukseen on haettu ulkomailta, lähinnä Ruotsista. Joskus voi tuntua jopa siltä, ettei ole muistettu Suomen irtautuneen Ruotsista jo vuonna 1809. Yhteinen satavuotistaipaleemme Venäjän kanssa ei ole jättänyt näkyviä jälkiä verojärjestelmäämme.

Suomi on vuodesta 1995 alkaen ollut Euroopan unionin jäsen, ja sen on otettava huomioon jäsenyydestä johtuvat vaatimukset myös henkilöverotuksessa, vaikka tätä verotusta ei ole harmonisoitu. Suomenkin on kunnioitettava syrjimättömyyttä sekä henkilöiden ja pääomien vapaata liikkuvuutta.

Varallisuusverotus, perintöverotus, pääomatulon verotus sekä suurten eläke- ja muiden ansiotulojen verotus ovat niitä veroja, jotka osaltaan vaikuttavat rikkaimpien henkilöiden asuinvaltion valintaan. Kulutusveroilla on varakkaille henkilöille vähemmän merkitystä. Varallisuusvero on Suomesta jo poistettu, ja perintöverotuksen siirtämisestä veromuseoon keskustellaan. Suurten pääomatulojen verotusta

sen sijaan on Suomessa viime aikoina korotettu. On myös säädetty suurten eläkkeiden lisävero, vaikka siihen liittyy perustuslain ja eurooppaoikeuden näkökulmasta epäilyjä.

Vaikka mahdollisuudet Suomen aineellisen verotuksen viennistä ulkomaille näyttävät rajallisilta, kansainvälisesti vertaillen hyvin toimiva verotusmenettelymme voinee olla mallina joillekin valtioille, joissa oikeusvarmuudessa on puutteita.

Verohistoriaa tutkiva huomaa konkreettisesti, ettei auringon alla ole mitään todella uutta. Jatkuvasti pyöritellään samoja peruskysymyksiä: verotuksen tasoa ja tavoitteita sekä painopistettä välittömien ja välillisten verojen kesken.

Viime aikojen veropolitiikassa on progressiivisen tuloveron suhteellista merkitystä vähennetty korottamalla kulutusveroja, jotka ovat tasaveroja tai henkilöiden tulotasoon nähden regressiivisiä. Vaikka suuntaus on historiallisesti taantumuksellinen, vielä ollaan kaukana 1800- ja 1900-lukujen vaihteesta, jolloin valtion verotuloista noin 90 % perustui välilliseen verotukseen. Vuonna 2015 toimintansa aloittanut pääministeri *Juha Sipilän* oikeistohallitus ei tyydy vain vanhojen kulutusverojen korottamiseen vaan esittää ajoneuvoveron tyyppistä veroa myös veneille. Idea ei ole uusi. Jo ensimmäistä ajoneuvoveroa koskevaa esitystä 1920-luvun alussa käsiteltäessä pohdittiin, eikö vastaavan veron alaisiksi olisi säädettävä myös huvitarkoituksiin käytettävät moottorivenet.

Kiinteistöveron korostuminen viime aikoina on merkinnyt palaa- mista historiassa paljon kauemmas taaksepäin, nimittäin kaavamai- seen tuottoverotukseen, joka edelsi todelliseen tuloon perustuvaa tuloverotusta.

Tuloverojärjestelmää 1800- ja 1900-lukujen vaihteessa luotaessa veroaste oli nykyiseen verrattuna kovin vaatimaton. Silloin saatettiin vakavastikin keskustella siirtymisestä yhteen veroon, joka olisi progressiivinen tulovero. Esimerkiksi SDP:n Forssan kokouksessa vuonna 1903 tavoitteeksi asetettiin ”kaikkien henkilöllisten ja välillisten verojen poistaminen yleisellä asteettain nousevalla tuloverolla, jolloin ansioton arvonnousu ja korkotulot sekä perintö on verotettava anka- rammin kuin omasta ansiosta tai työstä johtuvat tulot”.

Vaikka tuloveroa saatetaan kutsua kuningasveroksi, yksinvaltiasta ei tuloverosta ole koskaan tullut eikä siitä sellaista ole tulossakaan.



Arvonlisävero on nykyisin valtion verotuloista tuottoisin (n. 17 miljardia euroa vuodessa). Valtion verotulot yhteensä ovat nykyisin vuodessa noin 41 miljardia euroa. Siitä noin 12,5 miljardia euroa kertyy valtion tuloverosta. Tästä noin 9 miljardia euroa tulee luonnollisilta henkilöiltä; runsaat 3 miljardia euroa tulee osakeyhtiöiltä ja muilta yhteisöiltä. Kunnallista tuloveroa kertyy noin 19 miljardia euroa vuodessa. Valtion ja kuntien tuloverot ovat siis yhteensä noin 31,5 miljardia euroa vuodessa, joten tulovero on nykyisin fiskaalisesti Suomen tärkein vero.

Tuloverotuksella pyritään verotulojen keräämisen lisäksi tasoitamaan tuloroja. Vaikka tuloverotus on ehkä jo parhaat päivänsä nähnyt, se ei ole kuolemassa ainakaan luonnollisten henkilöiden verotusmuotona. Sen sijaan yhteisöjen voittoihin perustuvan tuloverotuksen tulevaisuus saattaa muodostua uhanalaisemmaksi kansainvälisen kilpailun vuoksi, vaikka yritysten mahdollisuuksia vältellä veroja onkin viime vuosina pyritty rajoittamaan muun muassa lisäämällä tietojenvaihtoa valtioiden välillä. Yhteisöjen maksaman veron fiskaalinen merkitys oli suurimmillaan 1950-luvulla, jolloin valtion tuloveroista yhteisöt maksoivat noin puolet.

On myös paljon pohdittu niin sanottua *negatiivista tuloveroa*, jonka omaksuminen olisi uutta verohistoriassa. Siinä eri tukimuodot koottaisiin yhdeksi, verotukseen yhdistetyksi tukimuodoksi tavoitteena eliminoida kannustinloukut. Yksilö alkaisi maksaa veroa vasta tietystä tulotasosta alkaen, ja ennen sitä hän antamisen sijasta saisi rahaa. Veroasteikkoa jatkettaisiin nollan alapuolelle. Kattavaa negatiivista tuloveroa ei ole sovellettu missään valtiossa. Suomessa on kuitenkin tarkoitus vuosina 2017 ja 2018 kokeilla osittaista perustulomallia, joka on negatiivisen tuloveron sukulainen.<sup>276</sup> Vaikka ihmiset kokeiluun valittaisiin arpomalla, heihin ei sentään sovellettaisi arpajaisveroa.

<sup>276</sup> Kangas – Pulkka (toim.) Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 13/2016. Ks. myös Myrsky Verotus 2016 s. 134 ss.

# 11

## Sosiaaliturvaverot<sup>277</sup>

### 11.1 Sosiaaliturva keskiajalta 1800-luvun puoliväliin<sup>278</sup>

Ennen kristinuskon leviämistä Suomeen köyhistä ja vaivaisista huolehtiminen kuului vain perheelle ja suvulle. Katolisena aikana verovelvollisten talonpoikien kirkolle maksettavista niin sanotuista kymmenysveroista tuli tietty osa varata köyhien avustamiseen.

Joukkomittaisen köyhyyden sosiaaliset seuraukset ja kontrolloimattoman almujen jakelun ongelmat johtivat siihen, että suora almujen jakaminen yksityisiltä köyhille herätti arvostelua. Siksi aloitettiin avustusten jako luostareiden ja kirkon kautta. Keskiajalla syntyi uskonnollisten yhteisöjen ylläpitämiä hoitolaitoksia. Luostarien ylläpitämien laitosten lisäksi Suomessa toimivat Turussa ja Viipurissa tuomiokapitulini alaisuuteen kuuluneet hospitaalit, joiden ylläpito hoidettiin hiippakunnan väestöltä kerätyn veron avulla. Hospitaalit olivat aluksi almujen jakelun keskuksia ja kerjäläisten tilapäismaajoituksesta huolehtivia laitoksia, mutta kaupunkien köyhäinhoidon

---

<sup>277</sup> Sosiaaliturvan ja -oikeuden kehityksestä ja sisällöstä ks. esim. *Niemelä – Salminen* (2006), *Hänninen ym.* (2013), *Arajärvi* (2011), *Tuori – Kotkas* (2008), *Mikkola*, *Sosiaalinen aikakauskirja* 1987:5–6 s. 25 ss. Käsillä olevassa kirjassa on erityisesti hyödynnetty *Myyryläisen* nettiin kirjoittamia oppimateriaaleja.

<sup>278</sup> Tarkemmin *Myyryläinen*, *Seurakunnallisen vaivashoidon aika* (1999).

keskittämisen vauhdittuessa niistä muodostui järjestelmällisen köyhäinhoidon selkäranka. Protestanttisella kaudella valtio otti vastuun hospitaaleista, ja niistä muodostui vähitellen ennen muuta spitaalisten tai sellaisiksi epäiltyjen sekä väkivaltaisiksi osoittautuneiden mielenrikaisten sijoituspaikkoja.

Ruotsin suurvaltakaudella 1600-luvulla jatkuvien sotien vuoksi verotus oli ankaraa ja talonpoikien asema heikkeni. Verotuksen lisäksi kadot aiheuttivat autoitumista. Pahimmat katovuodet ajoittuivat vuosille 1696–1697, jolloin arviolta kolmannes suomalaisista menehtyi. Jo syksyllä 1695 aloitettiin viljan tuonti Suomeen: viljan lainaaminen sallittiin ja tiloille annettiin verohelpotuksia. Köyhien talonpoikien ja tilattomien määrä lisääntyi voimakkaasti 1600-luvulla.

Maatalouden vaikeudet aiheuttivat levottomuuksia ja hätää, joka kärjistyi ja ilmeni maaltamuuttona. Maalta pois pyrkivien nälkiintyneiden ihmisten pääsyä kaupunkeihin ryhdyttiin rajoittamaan. Samalla alkoi keskitetyn ja hyvin hallittavissa olevan köyhäinhoitojärjestelmän luominen kaupunkien omille köyhille.

Irtolaissäädökset kiristivät 1500-luvulta lähtien. Kaupunkien irtolaisratsioissa kiinni saatuja työkuntoisia irtolaisia passitettiin muun muassa kruunun pakkotöihin. 1600-luvulta lähtien perustettujen pakkotyölaitosten avulla työkykyiset köyhät (irtolaiset) pyrittiin erottamaan työkyvyttömistä (vaivaisista). Näistä ryhmistä vain vaivaisille haluttiin antaa apua myöntämällä heille lupa kerjätä.

1500-luvulta lähtien maaseudulla alkoi olla seurakuntien ylläpitämiä vaivaistupia, jotka saivat kruunun avustuksia sekä halkoja ja elintarvikkeita. Laitosverkosto oli kuitenkin melko vaatimaton. Kaupunkien köyhäinhoitoon vaivaistalon kaltainen laitos soveltui paremmin kuin maaseudulle, mutta 1600-luvulla sellaisia perustettiin vain Poriin, Vaasaan ja Ouluun. Myös kruununhospitaalit palvelivat jossain määrin köyhäinhoitotarvetta.

Vuoden 1642 kerjuusäännössä sallittiin kerjuu luvanvaraisena, toisin sanoen yhtenä vaivashoidon keinona. Suomessa vaivashoito perustui 1600-luvulla pääosin luvanvaraiseen kerjuuseen ja vähäisiin avustuksiin kirkkojen vaivauskassoista.

Ruotsin valtakunnan köyhäinhoitopolitiikka jatkui 1740-luvulle saakka muuttumattomana. ”Oikeita köyhiä” varten tuli seurakuntien köyhäinhoidon olla järjestyksessä, mutta ”laiskureiden” (irtolaisten ja

työkykyisten kerjäläisten) metsästämiseksi maaherrat ja kirkkoherrat määrättiin 1730-luvulla luetteloimaan kaikki läänien ja seurakuntien itselliset. Pakkotyölaitosverkostoa valtakunnassa laajennettiin, ja esimerkiksi Turkuun perustettiin vuonna 1738 irtolaisnaisille tarkoitettu Turun kehruulaitos, joka oli hyvin pahamaineinen.

Vuonna 1763 annettiin hospitaali- ja lastenkotiasetus, joka korvasi aikaisemmat köyhäinhoitosäädökset. Vuoden 1763 lain mukaan vai-vaishoitoon oikeutettuja olivat:

1. vanhuudenheikot, kroonisesti sairaat ja vammaiset, jotka eivät itse kyenneet hankkimaan elatustaan ja joilla ei ollut heitä hoitamaan kykeneviä omaisia,
2. mielisairaat ja parantumattomia tarttuvia tauteja sairastavat, sekä
3. köyhät, hoitoa tarvitsevat lapset.

1700-luvun loppupuolella säätyläishyvänkeveys eli nousukautta. Leskien ja lasten tulevaisuuden turvaamiseksi luotiin yhä kattavampi järjestelmä: leski- ja orpokassat. Kullakin säädyllä – papistolla, armeijalla ja virkamiehistöllä – oli omat kassansa. 1800-luvulla virkamiesten ja papiston leski- ja orpokassoista kasvoi merkittävä järjestelmä sekä jäsentensä turvan kannalta että rahoituslaitoksina. Kaupunkityöväen ja maaseudun kasvavan tilattoman väestön turvana ei ollut muuta virallista turvajärjestelmää kuin seurakunnan antama vaivaisapu.

1700-luvun kuluessa seurakunnallinen vaivashoito tehostui ja yhdenmukaistui. Vaivashoidossa käytettiin kolmea tapaa: vaivaiset voitiin sijoittaa köyhäintupaan, heille voitiin antaa raha-avustuksia taikka heidän hoitovastuunsa voitiin jakaa tilallisten tai kaupungeissa talonmistajien kesken. Taloudellisten tekijöiden vuoksi köyhäintupien perustaminen oli vähäistä, samoin raha- ja muiden avustusten käyttö.

1700-luvun puolivälissä väestönkasvu alkoi näkyä työkyvyttömiä ja avun tarpeessa olevien määrän kasvuna. Kassa-avustusten täydennykseksi muodostui vaivaisuotujärjestelmä, jossa muutama talo vuoron perään huolehti hoidon tarpeessa olevasta. 1800-luvun lopulla viranomaiset alkoivat vaatia ruotuhoidon lopettamista, koska talosta taloon kiertämistä pidettiin huonona hoitotapana eikä hoidon tasoa

voitu valvoa. Monin paikoin ruotilaiset itse pitivät ruodulla kiertämistä ainakin vaivaistaloa parempana, koska he saivat siten olla yhteisönsä jäseninä mukana jokapäiväisessä elämässä, toisin kuin vaivaistalojen kovaan kurinpitoon ja eristyksiin joutuneet kohtalotoverit. Kerjäläisten määrän yhä kasvaessa 1700-luvun lopulla ruodutuksen täydentäjäksi tuli paikallisten vaivaishoitoverojen kerääminen. Vaivaisten määrää yritettiin pitää kurissa mm. määräämällä vaivaisten jäämistöt vaivaiskassojen hyväksi.

Väestönkasvu jatkui voimakkaana 1800-luvulla. Vuonna 1870 Suomen väkiluku kohosi jo yli 1,7 miljoonan. Kasvu oli nimenomaan maaseutuväestön lisääntymistä. Tilallisten määrä ei kuitenkaan enää kasvanut, vaan kasvu kohdistui ennen muuta tilattomiin. Väestönkasvu kohdistui niihin ryhmiin, joiden asema oli taloudellisesti epävarmin ja sosiaalisesti heikoin.

Väestönkasvun vuoksi maaseudulle syntyi liikaväestö, eikä työvoimalle ei riittänyt täyttä kysyntää. Perinteiset maatalouden ongelmat kärjistyivät 1860-luvulla, jolloin lukuisat huonot satovuodet huipentuivat täydellisiin katoihin ja yli 270 000 ihmisen kuolemaan vuosina 1867–1868. Maatalouden kriisiytymisestä ja suhteellisen liikaväestön nopeasta lisääntymisestä oli seurauksena köyhyyden laajeneminen ennennäkemättömiin mittasuhteisiin. Köyhäläisyys muuttui vaivaisuudesta yhteiskunnalliseksi joukkoilmiöksi. Se pakotti kääntämään katseet vaivaishoidollisista, yksilön tarpeisiin ja ongelmiin painottuneista asenteista koko yhteiskuntaan ja sen luokkien asemaan.

Jo autonomian alussa kerjäläisten ja etenkin köyhien lapsien laajaan kerjuuseen kiinnitettiin huomiota korkeimmalla tasolla, ja vuosina 1817 ja 1822 annettiin keisarilliset julistukset kerjäämisen estämiseksi. Vuoden 1817 kerjuujulistus merkitsi suurta mullistusta köyhäinhoitoajattelussa, sillä siinä tunnustettiin ensimmäisen kerran, että myös työkykyinen henkilö saattoi joutua turvautumaan köyhäinapuun. Julistuksessa nimittäin kehoitettiin seurakuntia perustamaan työkykyisille avuntarvitsijoille työhuoneita, joista köyhät saisivat tarvikkeita käsitöiden tekoa varten.

1840-luvulla alkoivat monet keski- ja yläluokkaiset naiset perustaa hyväntekeväisyisyhdistyksiä. Nämä rouvasväenyhdistykset suuntasivat sosiaalisen työnsä painopisteen erityisesti turvattomien lasten huoltoon ja köyhälistöperheiden vaimojen tukemiseen.

1830-luvulla Suomessa puhkesi koleraepidemia, jonka aikana kiertelävä kerjäläisyys yleisty. Alkoi uuden lainsäädännön valmistelu, jonka tuloksena annettiin vuonna 1852 asetus vaivaisten holhouksesta. Samaan kokonaisuuteen liittyi myös irtolaisuutta ja laillista suojelua koskeva asetus, jolla laajennettiin palvelupakkoa ja rajoitettiin muutto-oikeutta. Näin pyrittiin köyhä väestö sitomaan sijoilleen.

Vuoden 1852 vaivaishoitoasetus määritteli viisi ryhmää, joilla oli oikeus avun saamiseen seurakunnalta:

1. heikkomieliset ja mielenvikaiset,
2. vammaiset ja vanhuksset, jotka tarvitsevat muiden hoitoa eivätkä kykene lainkaan hankkimaan elatusta omalla työllään,
3. muut vanhuksset, sairaat tai vammaiset, jotka eivät tarvitse jatkuvaa hoitoa ja jotka ovat jossain määrin työkykyisiä,
4. sellaiset köyhät ja vaivaiset, jotka voivat jollakin vaivaishoitoavustuksella tulla toimeen ilman enempää hoitoa tai jotka tarvitsevat tilapäisesti apua sairauden tai onnettomuuden johdosta,
5. turvattomat, alle 16-vuotiaat lapset, joilta puuttuu tarpeellinen hoito.

Seurakunnallisen avun saaminen oli kuitenkin toissijainen keino, sillä yksityisoikeudellisella elatusvelvollisuudella edellytettiin puolisoiden huolehtivan toisistaan ja vanhempien huolehtivan lapsistaan. Vaivaishoitoasetus määräsi apua tarvitsevat ennen seurakunnan apuun turvautumista kääntymään sukulaisten puoleen ylenevässä tai alenevässä polvessa. Lisäksi palkollissääntö määräsi isännät huolehtimaan pitkäaikaisten, vanhuudenheikkojen palkollistensa elättämisestä. Seurakunnille tuli sitoviksi velvollisuuksiksi kerätä pakollisia köyhäinhoitoveroja sekä toimia vaivaishoitohallitusten hallintoeliminä.

## 11.2 1860-luvulta 1930-luvun puoliväliin<sup>279</sup>

Jo ennen 1850-lukua oli esitetty toivomuksia työvoiman liikkuvuuden parantamisesta. Vuoden 1852 asetus laillisesta suojelusta jäikin lyhytaikaiseksi, ja järjestelmä purettiin jo 1860-luvulla. Vuonna 1865 annettiin uusi palkollissääntö, josta oli kokonaan poistettu laillista suojelua ja työpakkoa koskevat säädökset.

Vuosina 1865 ja 1873 annetuilla kunnallisetuilla vaivahoito siirtyi seurakunnilta kunnille. Seurakuntahallinnon aikana avustustoiminta oli mielletty paljolti armeliaisuudeksi, jonka laajuus riippui vaivaiskassan tulonlähteiden riittävydestä. Kunnallinen vaivahoito sen sijaan oli budjettiperusteista taloushallintoa, joka rahoitettiin yhtenäisellä verolla.

Vuoden 1879 vaivahoitoasetuksen mukaan kunnilla oli velvollisuus avustaa vain työkyvyttömiä, sairaita, vanhuksia ja alaikäisiä. Kuntia ei velvoitettu järjestämään katovuoden tai muun onnettomuuden sattuessa yleisiä töitä hätää kärsiville.

Työkykyisten henkilöiden avustaminen jäi kuntien omaan harkintaan: heille sai antaa apua vain työtä vastaan. Siksi jokaisen kunnan tuli perustaa joko yksin tai yhdessä muiden kuntien kanssa työlaitos. Työlaitostyyppisiä vaivaistaloja perustettiin hitaasti; 1880-luvun puolivälissä niitä oli toiminnassa vain kymmenkunta. Myöhemmin kunnat alkoivat saada valtionlainoja vaivaistalojen rakentamiseen ja avustuksia vaivaistalojen johtajien palkkaamiseen. Vaivahoito siirtyi näin kunnilta valtiojohtoiseksi.

Itsenäisyyden alkuun saakka henkilömäärältään suurin huoltomuoto oli kotiaavustus. Kotiaavustusten määrän pysyminen korkeana oli pettymys vaivaistalojen puoltajille, koska laitosten piti vähentää nimenomaan näitä avustuksia. Ruotuhoidosta luovuttiin 1800-luvun lopulla, koska se oli tyypillinen omavaraistalouteen kuulunut hoitomuoto. Sen sijaan elätehoidokkien määrä kasvoi koko 1800-luvun lopun ja 1900-luvun alun. Elätehoito erosi muista huoltomuodoista siinä, että se perustui vapaaehtoisuuteen. Hoitajaksi ryhdyttiin yleisesti

<sup>279</sup> Tarkemmin *Myyryläinen, Vaivahoidosta köyhäinhoitoon* (1999).

tehtävästä maksetun korvauksen ja hoidokkien tarjoaman työvoiman takia. Kun vaivahoidosta vastaavien pyrkimyksenä oli minimoida huoltokustannukset, siirryttiin 1800-luvun puolivälissä yleisesti huutokauppamenettelyyn, jossa hoitotehtävän sai sen vähimmällä maksulla ottamaan tarjoutunut. Vaivaishuutokaupat olivat laajimmillaan 1870- ja 1880-luvuilla. 1890-luvun alussa vaivaishuutokaupat kiellettiin, mutta niitä järjestettiin vielä 1910-luvulla.

Pitkällisten vaiheiden jälkeen saatiin vuonna 1922 uusi köyhäinhuoltolaki. Siirtyminen vaivaishoitoasetuksesta köyhäinhuoltolakiin vahvisti sosiaalipoliittisen ajattelutavan muuttumista. Muutos näkyi jo lain nimessä. Vaivaistalon nimikin muutettiin lain myötä kunnalliskodiksi. Kuntien harjoittama köyhäinhuolto ei ollut laajuudeltaan kovin merkittävää. Kunnat pyrkivät minimoimaan sosiaalimenojaan antamalla apua vain pahimpaan tarpeeseen. Esimerkiksi 1920-luvulla apua annettiin väestöstä keskimäärin alle 4 %:lle.

### 11.3 1930-luvun loppupuolelta 1950-luvun loppupuolelle<sup>280</sup>

Vuonna 1937 säädettiin kansaneläkelaki, jota toteuttamaan perustettiin Kansaneläkelaitos (KELA). Järjestelmä rakennettiin säästöperiaatteelle, ja vakuutusmaksut kertyivät jokaisen kansalaisen omalle tilille. Kansaneläkejärjestelmä muutti sosiaaliturvan painopistettä, joka oli aikaisemmin ollut köyhäinhuoltovaltainen. Ensimmäisen kansaneläkelakimme mukaiset etuudet jäivät vähäisiksi.

Myös äitiysavustuslaki säädettiin vuonna 1937. Sen perusteella maksettiin avustuksia vähävaraisille synnyttäjille. Vuonna 1938 annettiin laki korvauksen suorittamisesta sotapalveluksessa aiheutuneen ruumiinvamman tai sairauden johdosta. Uusi sotatapaturlaki annettiin vuoden 1941 alussa. Sodanjälkeinen asutustoiminta oli suuri ponnistus, kun luovutetuilta alueilta siirrettiin Suomeen yli 200 000 henkilöä.

<sup>280</sup> Tarkemmin *Myyryläinen*, Ensimmäinen kansaneläkelaki, Toisen maailmansodan ja säännöstelytalouden aika, Lapsilisäjärjestelmä ja Eläketurvan kokonaisuus (1999).



Työmarkkinajärjestöjen välisissä suhteissa alkoi uusi aikakausi, kun SAK ja STK vuonna 1940 solmivat ”tammikuun kihlauksen” ja loivat keskinäiset neuvottelusuhteet. Suomen ensimmäinen sodanjälkeinen suuri sosiaalipoliittinen reformi oli lapsilisäjärjestelmän luominen. Siitä päätettiin syksyllä 1947 SAK:n antaman yleislakkouhkauksen varjossa. Työmarkkinoilla oli meneillään lakkoaalto, jota vauhdittivat sekä inflaatio-odotukset että poliittinen valtataistelu. SAK oli huolissaan lakkovyörystä, joka uhkasi paisua hallitsemattomaksi, ja se päätti rauhoittaa tilanteen ajamalla palkkoihin yleiskorotuksen yleislakolla uhkaamalla. Uhkavaatimus osoitettiin suoraan hallitukselle eikä työnantajien keskusjärjestölle. Hallitus ei halunnut yleislakkoa sotakorvausten arassa tilanteessa ja taipui inflatorisiksi tiedettyihin korotuksiin. Työnantajat seurasivat neuvotteluja sivusta ja saivat tyytyä tulokseen ja maksajan osaan. Palkkojen yleiskorotuksen ohella syyskuussa 1947 syntyneeseen sopimukseen kuului yleiskorotuksen lisäksi indeksiehto ja päätös lapsilisistä. Lapsilisiä maksettiin äidille. Se oli verovapaata tuloa, ja sen saivat kaikki äidit siitä eteenpäin tulo- ja omaisuusasemasta riippumatta.

Lapsilisäjärjestelmä vastaanotettiin myönteisesti. Sellaisenaan sitä vastustivat muun muassa elinkeinoelämä ja Veronmaksajain keskusliitto. Lapsilisät eivät olleet vähäinen asia, sillä vuonna 1949 niiden osuus valtion varsinaisista menoista oli 10 %.<sup>281</sup>

Vuonna 1937 säädetty kansaneläkejärjestelmä osoittautui epäonnistuneeksi. Eläkkeet jäivät hyvin pieniksi, ja inflaatio vei pohjaa rahastointiin perustuvalla systeemillä. Vuonna 1956 saatiin uusi kansaneläkelaki, jossa eläkemenot rahoitettiin pääosin vuotuisilla vakuutusmaksutuloilla. Teollisuuden työntekijät ja työnantajat joutuivat maksamaan suurimman osan eläkevaroista.

<sup>281</sup> Vuonna 2016 lapsilisiä maksetaan noin 1,4 miljardia euroa, joka on vajaat 3 % valtion menoista.

## 11.4 1950- ja 1960-lukujen vaihteesta 2010-luvulle

1950-luvun puolivälissä syntyi vaatimus virkamieseläkkeen tyyppises-tä ansioeläkkeestä kaikille työntekijöille. Työntekijäjärjestöt asettivat työeläkeasian tutkimisen yhdeksi vuoden 1956 yleislakon lopettami-sen ehdoksi. Pääministeri *K. A. Fagerholm* lupasi yleislakon lopettamis-neuvotteluissa SAK:lle, että hallitus asettaa komitean suunnittelemaan työeläkkeitä. Sosiaali- ja terveysministeriön asettama komitea aloitti työnsä vuoden 1956 lopulla. Komiteassa saivat työmarkkinajärjestöt johtavan aseman, koska maalaisliittolaista vähemmistöhallitusta kiin-nosti ennen kaikkea kansaeläkejärjestelmä ja sosialidemokraattinen puolue oli jakautumassa kahtia sisäisten riitojen vuoksi. SAK tavoitteli työnantajien kustantamia työeläkkeitä. STK puolestaan tarjosi vapaa-ehtoisia eläkevakuutuksia, joiden kustannuksiin osallistuisivat myös edunsaajat. Työnantajat eivät uskoneet yritysten kestävän SAK:n vaihto-ehdot. Ristiriita katkaisi komitean työn pariaksi vuodeksi. Lopulta vuonna keväällä 1960 saatiin valmiiksi sellainen pakollista työeläke-vakuutusta koskeva lakiesitys, joka tyydytti työmarkkinaosapuolia.<sup>282</sup>

Toteutuneessa ratkaisussa työnantajapuolen kannalta myönteistä oli työeläkejärjestelmän rahastojen antaminen yksityisten vakuutuslai-tosten, eläkesäätiöiden ja eläkekassojen hoitoon ilman valtion vahvaa kontrollia. Työnantaja saattoi myös lainata maksamansa eläkemak-sut vakuutta vastaan halvalla korolla ja käyttää niitä investointeihin. Tyytymättömyyttä työnantajissa synnytti lähinnä se, että järjestelmän koettiin rasittavan kohtuuttomasti heitä. Työntekijöiden ei tarvinnut suoranaisesti osallistua eläkemaksujen maksamiseen, vaan rahoituk-sesta huolehtivat työnantajat.

Eduskunta hyväksyi mietinnön pohjalta valmistellut lakiehdotuk-set, ja työntekijöiden eläkelaki (TEL) ja lyhytaikaisessa työsuhteessa olevien eläkelaki (LEL) tulivat voimaan vuonna 1962. Eläketurvaa täydennettiin 1970-luvun alussa maatalous- ja muiden yrittäjien eläk-keillä.

<sup>282</sup> Tarkemmin *Myyryläinen*, Eläketurvan kokonaisuus (1999).

Sairausvakuutus on kolmas sotien jälkeinen merkittävä sosiaalireformi. Vuoden 1963 sairausvakuutuslaki saatiin aikaan monivaiheisen komiteatyön jälkeen. Eduskunnassa vastakkain olivat virastolinja ja kassalinja. Jälkimmäistä kannattivat ennen kaikkea kokoomus ja työnantajat. Enemmistö asettui ratkaisevassa äänestyksessä maalaisliiton ajaman virastolinjan kannalle, ja Kansaneläkelaitos sai sairausvakuutukset hoitoonsa. Sairausvakuutus ulotettiin koko väestöön eikä ainoastaan palkansaajaväestöön. Korvausjärjestelmän kustannukset sälytettiin valtion, työnantajien ja kunnallisverotuksessa verotettujen vakuutettujen maksettaviksi.<sup>283</sup>

Vuoden 1995 loppuun asti kansaneläke muodostui kaikille yhtä suuresta ja tuloista riippumattomasta pohjaosasta sekä muiden henkilölle maksettavien eläkkeiden suuruudesta riippuvasta lisäosasta. Vuoden 1997 alusta pohjaosa ja lisäosa yhdistettiin kansaneläkkeeksi, jota muut eläkkeet yleensä pienentävät: kansaneläke on muihin eläketuloihin nähden toissijainen.

Vakuutetun kansaneläkevakuutusmaksun perimisestä luovuttiin vuoden 1996 alussa, minkä jälkeen vakuutetut eivät ole osallistuneet kansaneläkkeiden rahoituksen. Päättyessään työnantajan kansaneläkemaksun alentamisesta osana tammikuussa 2009 julkistettua talouden elvytyspakettia hallitus päätti samalla poistaa työnantajan kansaneläkemaksun kokonaan vuoden 2010 alusta, ja laki muutettiinkin tällaiseksi. Työnantajan kansaneläkemaksun poistamisen tavoitteena oli alentaa nopeasti työnantajien työllistämiskustannuksia sekä siirtää verotuksen painopistettä työn verotuksesta ympäristö- ja energiaveroihin. Tämän jälkeen valtio on yksin vastannut kansaneläkkeiden kustannuksista.

Työnantajan sosiaaliturvamaksu käsittää nykyisin enää työnantajan sairausvakuutusmaksun, joka esimerkiksi vuonna 2015 oli 2,08 % maksetuista palkoista. Suurimmillaan työnantajan sosiaaliturvamaksua on peritty noin 10 % palkoista. Vakuutetulta peritään kansaneläkelaitokselle enää vain sairausvakuutusmaksu, joka esimerkiksi vuonna 2015 oli 2,10 % (päivärahamaksu 0,78 % ja sairaanhoitomaksu 1,32 %).

---

<sup>283</sup> Tarkemmin *Myyryläinen*, Sairausvakuutus (1999).

Muita työnantajan pakollisia sosiaalimaksuja ovat työeläke-, työttömyys-, tapaturma- ja ryhmähenkivakuutusmaksut. Näistä ylivoimaisesti merkittävin on työeläkevakuutusmaksu. Työnantajat suorittavat nämä maksut valitsemilleen vakuutusyhtiöille. Vuonna 2016 työnantajilta perittävä työeläkemaksu oli keskimäärin 24 % palkasta. Työnantajan työttömyysvakuutusmaksu oli 1 % palkasta, jos palkkasumma oli korkeintaan 2 044 500 euroa; sen ylittävältä osalta työttömyysvakuutusmaksu oli 3,90 % palkasta.

Myös työntekijän on nykyisin suoritettava työeläkemaksua ja työttömyysvakuutusmaksua. Esimerkiksi vuonna 2016 oli työntekijän työeläkevakuutusmaksun suuruus palkasta 5,7 % (alle 53-vuotiaat) tai 7,2 % (53 vuotta täyttäneet) ja työntekijän työttömyysvakuutusmaksun suuruus 1,15 % palkasta. Työnantaja perii työntekijän osuuden työeläke- ja työttömyysvakuutusmaksusta palkanmaksun yhteydessä.

## 11.5 Sosiaaliturvamaksujen veronluonteisuudesta

Suomessa yksityisille vakuutuslaitoksille suoritettavat pakolliset työeläke- ja työttömyysvakuutusmaksut eivät ole muodollisjuridisesti veroja. Ne voidaan kuitenkin kansainvälisen vertailun helpottamiseksi verotilastoissa sisällyttää veroihin. OECD:n verotilastossa sosiaaliturvamaksuihin sisältyvät kaikki pakolliset maksut, joiden suorittamisesta seuraa oikeus sosiaalietuuksien saamiseen tulevaisuudessa. Nämä maksut sisältävät:

- a) työnantajan sosiaaliturvamaksut, esim. työnantajan työttömyysvakuutusmaksut, työnantajan työeläkevakuutusmaksut
- b) palkansaajan sosiaaliturvamaksut, esimerkiksi palkansaajien työttömyysvakuutusmaksut, työeläkevakuutusmaksut, kansaneläkevakuutusmaksu ja sairausvakuutusmaksu
- c) itsenäisten yrittäjien ja työllisiin kuulumattomien henkilöiden sosiaaliturvamaksut, esimerkiksi yrittäjien eläketurvamaksut.

OECD:n verotilastossa sosiaaliturvamaksuihin luetaan vain pakolliset sosiaaliturvamaksut, joten siihen eivät sisälly kansantalouden tilinpidon vapaaehtoiset sosiaaliturvamaksut.<sup>284</sup>

## 11.6 Sote-uudistus 2010-luvun lopussa ja sen vaikutus veroihin

Suomessa on tätä kirjoitettaessa vireillä suuri sosiaali- ja terveydenhuollon uudistus. Uudistuksen toteuduttua kunnat ja kuntayhtymät eivät enää järjestäisi sosiaali- ja terveydenhuollon palveluja. Niitä järjestävien toimijoiden määrä vähenisi lähes 200:sta alle kahteenkymmeneen.<sup>285</sup>

Uudessa järjestelmässä, johon on tarkoitus siirtyä vuonna 2019, palvelut rahoittaisi valtio maakuntien kautta. Maakunnat vastaisivat järjestäjinä julkisista palveluista. Asiaan liittyy kysymys maakuntaitsehallinnosta, josta meillä on keskusteltu jo 1870-luvulta alkaen.<sup>286</sup>

Hyvinvointi- ja terveyskeskus voisi olla maakunnan omistama julkinen yhtiö, yksityinen yritys tai jonkin järjestön omistama tuottaja. Erikoissairaanhoido säilyisi pääosin julkisena monopolina. Viisi yliopistosairaala ja seitsemän muuta keskussairaala hoitaisivat jatkossa yleensä kaikki erityisalat. Maakuntien valtiolta saamat rahat määräytyisivät suurelta osin maakunnan asukkaiden sairastavuuden ja sosioekonomisen aseman mukaisilla tarvekriteereillä ja pienemmältä osin asukasluvun mukaan. Asiakkailta perittäisiin lisäksi asiakasmaksuja.

Koska kunnat eivät jatkossa rahoittaisi sosiaali- ja terveyspalveluja, ne eivät enää perisi myöskään veroja niitä varten.<sup>287</sup> Sosiaali- ja terveystoimen menot ovat nykyisin kuntien menoista noin puolet.<sup>288</sup>

<sup>284</sup> Verot ja veronluonteiset maksut, Tilastokeskus.

<sup>285</sup> Uudistuksesta ks. esim. Sosiaali- ja terveydenhuollon uudistus 2015–2019, sosiaali- ja terveysministeriö, ja valtioneuvoston 29.6.2016 netissäkin julkaisemat keskeneräiset paperit.

<sup>286</sup> Maakuntaitsehallinnon vanhasta keskustelusta Suomalaisuuden Liiton vuonna 1965 julkaisema artikkelikokoelma *Maakuntaitsehallinto*.

<sup>287</sup> Uudistuksen verovaikutuksista ks. mm. *Isotalo* Edilex 2016.

<sup>288</sup> Toiseksi suurin menoerä oli opetus- ja kulttuuritoimi (28 %). Muiden tehtävien ja rahoitustoiminnan menot olivat 23 %. Kuntatalousohjelma/Kuntaliitto.

Näin kunnallisen tuloveron määrä pudonnee suunnilleen puoleen entisestä noin 20 %:sta. Kaikki kunnat on tarkoitus pakottaa laskemaan kunnallisveroprosenttia saman prosenttiyksikkömäärän verran.

Vastaavasti valtionverotusta on kiristettävä tai on säädettävä erillinen korvamerkkivero. Pohjaksi on tarkoitus panna verovelvollisen verotettava ansiotulo. Kun tavoitteena on muuttaa verorasituksen jakautumista verovelvollisten kesken mahdollisimman vähän, veron perustaksi olisi luontevaa ottaa kunnallisverotuksessa verotettava ansiotulo, vaikka kysymyksessä olisikin valtiolle suoritettava vero. Hallitus on verojärjestelmän selkeyden vuoksi lähtenyt siitä, että soten rahoitus järjestetään valtion ansiotuloverotusta (veroasteikko ja vähennykset) muokkaamalla eikä erillistä sote-veroa säädetä. Tähän malliin liittyy pieniä veroasteen vaihteluita eri tulotasoilla. Kunta-kohtaiset erot soten kustannuksissa ja verotuloissa ovat suuria, ja yksi uudistuksen isoista kysymyksistä onkin, miten näitä vaikutuksia tasaataan valtiosuusjärjestelmän kautta.<sup>289</sup>

---

<sup>289</sup> Ks. esim. Pelarcon laskelmat Kauppalehdessä 12.6.2016 s. 6–7.



# 12

## Yleinen kulutusverotus ja vakuutusmaksuvero

### 12.1 Liikevaihto- ja arvonlisäverotus

#### 12.1.1 Liikevaihtoveron edeltäjästä

##### 12.1.1.1 Varhaisimmista tavaroiden myyntiveroista<sup>290</sup>

Liikevaihtoveroina pidetään tavallisesti tavaroiden ja joidenkin palvelujen perusteella myyntihinnasta prosentuaalisesti määrättäviä veroja, jotka on tarkoitettu vyörytettäväksi ostajille.

Muinaisen Kreikan kaupunkivaltioissa liikevaihtoveroja oli 5. vuosisadalla eaa. kolmea lajia: kiinteistöliikevaihtovero, markkinaliikevaihtovero ja yleinen liikevaihtovero. Aristoteleen mukaan jo seleukidien valtakunnassa oli liikevaihtovero, jonka hän mainitsee olleen valtion tuloista neljännellä sijalla. Egyptissä kuningas Psammetik I sääti vuonna 634 eaa. temppelein hyväksi 10 %:n veron temppeleuhriomaisuuden myynnistä. Roomassa keisari Augustus otti liikevaihtoveron käyttöön vuosien 30–23 eaa. välisenä aikana säätämällä orjien myynnistä tai vapauttamisesta suoritettavaksi 1 %:n veron sotien sekä poliisitoiminnan tehostamisen rahoittamiseksi. Caligulan aikana vero laajennettiin koskemaan muun muassa elintarvikkeita.

---

<sup>290</sup> *Kotkansalo* (1977) s. 13 ss.



Kuuluisuutta saanut espanjalainen alcabala-niminen on peräisin arabivallan ajoilta vuodelta 902. Valtionverona sitä kannettiin vuosien 1342–1845 välisenä aikana. Espanjalaiset sovelsivat sitä 1500-luvulta lähtien myös Alankomaissa, jossa Alban herttua vaati vuonna 1569 eräitten muitten rasi- ja silitusmaksujen lisäksi 10 %:n yleistä liikevaihtoveroa. Tämä aiheutti vastustusta, minkä vuoksi herttua tyytyi vuosittaiseen 2 miljoonan kultataalarin suoritukseen. Heinäkuussa 1571 antamallaan ediktillä hän kuitenkin vaati veroa uudelleen. Veron perimisyrittä vuonna 1572 ei tuottanut tulosta, vaan lukuisat kauppiat sulki- vat liikkeensä ja syntyi kapina, jonka seurauksena herttua kutsuttiin koti- maahansa. Kapinasta kehittyi Alankomaiden itsenäistymiseen johta- nut vapaustaistelu.

### **12.1.1.2 Kotimaan kaupan pikkutulli Ruotsi- Suomessa**

Kuten edellä tulliverotuksen yhteydessä on selvitetty, suurvalta-ase- man tavoittelu vaati Ruotsin valtiontaloudelta suuria ponnistuksia. Sotakoneiston käynnissä pitämiseen tarvittavien lisätulojen hankki- miseksi säädettiin myös uusi tulli, pikkutulli vuonna 1622. Pikkutul- lilla verotettiin kotimaankauppaa. Sitä kannettiin kaikista ”syötävistä, pidettävistä ja kulutettavista tavaroista”, jotka tuotiin maaseudulta kaupunkiin. Pikkutul- lilla keräämistä varten kaupunkien sisääntulo- teiden varsilla oli tullipuomit ja tullivartijat. Kaupungit täytyi myös ympäröidä tulliaidalla, joten niihin pääsi vain tulliporttien kautta. Pikkutulli oli 1/32 tavar- an arvosta. Se poistettiin Suomesta vuonna 1808 ja Ruotsista vuonna 1810.

### **12.1.2 Liikevaihtoverotus I maailmansodan tuotteena**

Uudenaikaisemman liikevaihtoverotuksen katsotaan alkaneen vuo- desta 1916, jolloin maailmansota finanssitarpeineen toi ajatuksen taas esille ja johti ensin Saksassa (1916) ja pian monissa muissakin maissa tämän verotusmuodon käyttöön ottamiseen. Liikevaihtoveroa kan- nettiin 1930-luvun alussa myös muun muassa Belgiassa, Boliviassa,

Brasiliassa, Kiinassa, Ranskassa, Italiassa, Itävallassa, Puolassa, Portugalissa, Romaniassa, Tšekkoslovakiassa, Turkissa ja Neuvostoliitossa.

### 12.1.3 1940-luvun liikevaihtoverolait Suomessa<sup>291</sup>

Suomessa liikevaihtoverotus otettiin käyttöön vuonna 1941, kun ulkomaankauppa oli sodan takia tyrehtynyt ja valtiolle tärkeän tulonlähteen muodostaneet tullitulot olivat romahtaneet. *Ensimmäinen liikevaihtoverolakimme (6/1941)* perustui *yhdistettyyn tuotanto- ja vähittäismyynninjärjestelmään*. Tukkukauppaporras ei suorittanut myynnistä veroa. Järjestelmällä haluttiin välttää veron kertaantumista. Veron kertaantumista vähennettiin myös siten, että tuotantoporras sai verottomasti ostaa ja maahantuoda valmistustoiminnassa tarvittavat raaka-aineet ja puolivalmisteet. Tiettyjen teollisuuskoneiden ja -laitteiden myynti oli vapautettu verosta. Ravintola- ja kahvilaliikkeillä puolestaan oli oikeus verollisesta myynnistä vähentää tarjoiltavien tuotteiden ja niiden raaka-aineiden verolliset ostohinnat.

Verotuksen kohteena olivat tavarat sekä tavaraan kohdistuvat puhdistus-, korjaus- ja kunnostamistyöt. Kiinteistö ei ollut tavara, joten varsinainen rakennustyö jäi verotuksen ulkopuolelle. Tavarahan maahantuonti oli kaikille verollista. Myynti ulkomaille samoin kuin valtiolle ja sen laitoksille oli verotonta.

Verovelvollisia olivat teollisen ja kaupallisen liikkeen sekä ravintola-, ruokala- ja kahvilaliikkeen harjoittajat. Verovelvollisuuden ulkopuolelle jäivät maatalouden ja sen sivuelinkeinojen harjoittajat sekä pienyrittäjät, joilla ei ollut myyntipaikkaa eikä apulaisia. Verovelvollisuudesta oli lisäksi vapautettu ne käsityöläiset, jotka omaksi elatukseksi harjoittivat valmistamiensa tavaroiden alkumyyntiä.

Sosiaalisista ja veroteknisistä syistä verosta vapautettiin muun muassa tärkeimmät peruselintarvikkeet sekä tupakka ja alkoholijuomat, vesi, tietyt energiatuotteet ja väkilannoitteet.

<sup>291</sup> Ks. esim. *Linnakangas* (1991) ja *Linnakangas – Juanto – Laatikainen* (1995).

*Toinen liikevaihtoverolaki* (941/1941) tuli voimaan jo 1.1.1942 ja oli voimassa vuoden 1950 loppuun. Laki perustui samoin kuin edeltjänsäkin yhdistettyyn tuotanto- ja vähittäismyyntijärjestelmään. Teolliset liikkeet joutuivat luopumaan käyttämiensä koneiden ja laitteiden verottomasta osto-oikeudesta lähinnä verotusteknisistä syistä. Käytännön syistä tavaraan kohdistuvat työsuoritukset säädettiin verollisiksi muutoinkin kuin teollisen tai kauppaliikkeen yhteydessä tapahtuvina. Myös tavaran vuokraus ja majoitusliikkeiden harjoittama huoneiden vuokraus säädettiin verolliseksi. Myös parturi- ja kampaamoliikkeet saatettiin verotuksen piiriin. Maahantuotavan tavaran verovapautta rajoitettiin. Myynti valtiolle ja sen laitoksille säädettiin verolliseksi. Pienyrittäjien verovelvollisuuden määrittelyyn liittyvä myyntipaikan käsite korvattiin yleisemmällä liiketoimipaikan käsitteellä. Käsitteellisiä koskevasta poikkeussäännöksestä luovuttiin. Verokantaa korotettiin, suhteellisesti eniten tuottajaportaassa.

Verottomien tavaroiden määrä kasvoi vähitellen suureksi ja tuotti lähinnä vähittäiskauppiaille suuria erotteluvaikkeitä. Vähittäiskauppassa oli lisäksi runsaasti sellaisia yrityksiä, joiden edellytykset hoitaa liikevaihtoveroasioita olivat rajalliset. Myös verovelvollisten lukumäärä lisääntyi huomattavasti, mikä vaikeutti verotuksen valvontaa.

#### **12.1.4 Vuoden 1950 liikevaihtoverolaki**

Kolmas liikevaihtoverolaki (605/1950) tuli voimaan vuoden 1951 alussa ja oli voimassa vuoden 1963 loppuun. *Kahden vaiheen verotuksesta* siirryttiin yhden vaiheen verotukseen ottamalla käyttöön *tuotantoverojärjestelmä*. Tuottajaporras suoritti veroa valmistamansa tavaran myynnistä tukku- tai vähittäiskauppiaille taikka suoraan kuluttajalle. Veron kertaantumisen estämiseksi teolliset liikkeet saivat ostaa tuotteidensa raaka-aineet ja puolivalmisteet verotta. Työliikkeiden tuli ostaa tuotantopanoksensa verotusteknisistä syistä verollisina. Sen vuoksi työliikkeet maksoivat veroa pienemmän prosentin mukaan kuin teolliset liikkeet. Aikaisemmista laeista poiketen myös valmistustoiminnassa ensikäytössä kulutettavat tavarat vapautettiin verosta.

Verovelvollisia olivat tuotannolliset yritykset eli teolliset ja työliikkeet sekä lisäksi anniskelu- ja tanssiravintolaliikkeiden harjoittajat.

Verovelvollisten lukumäärä aleni noin kolmannekseen edelliseen järjestelmään verrattuna. Pienimuotoisen liiketoiminnan määrittelyssä liiketoimipaikkakäsitteestä luovuttiin ja verovelvollisuus määräytyi apulaisen käytön perusteella.

Verottomien tavaroiden luettelosta tuli pitkä. Verottomia olivat muun muassa elintarvikkeet ja monet niin sanotut välttämättömyyshyödykkeet, apteekkitavarat, vesi, tietyt energiahyödykkeet, rehut, lannoitteet, maatalouskoneet, sanoma- ja aikakauslehdet sekä varsinaiseen kirjallisuuteen kuuluvat kirjat.

Tuotantoverojärjestelmä osoittautui aikaa myöten epäneutraaliksi ja hallinnollisesti raskaaksi. Raja teollisen, työliikkeen ja ei-verovelvollisen käsityöläisen välillä muodostui epäselväksi ja usein mielivaltaiseksi, mikä vinoutti yritysten välistä kilpailutilannetta. Verokannan kapeudesta aiheutuva verokannan korkeus johti verottomien tavaroiden lukumäärän huomattavaan kasvuun, eikä verollisen ja verottoman tavarantoiminnan välillä ollut useinkaan löydettävissä johdonmukaisuutta. Suurimmat vaikeudet aiheutuivat kuitenkin siitä, että tukku- ja vähittäiskauppaporras olivat verotuksen ulkopuolella, eikä tavarantoiminnan koko vähittäismyyntihinta joutunut verotuksen kohteeksi. Tämä johti veron tuottoa pienentäviin siirtohintajärjestelyihin ja lopulta siihen, että koko tuotantoverojärjestelmästä oli luovuttava.

### 12.1.5 Vuoden 1963 liikevaihtoverolaki

Neljäs liikevaihtoverolaki (532/1963) tuli voimaan vuoden 1964 alussa. Siirryttiin järjestelmään, jossa vero kannettiin taloudellisen vaihdannan *kaikissa vaiheissa* ja jokainen vaihdannan porras suoritti veroa saman prosentin mukaan tavarantoiminnan myynti- ja ostohinnan erotuksesta eli tuotteelle yrityksessä muodostuneesta arvonlisästä. Vero kohdistui siten tuotteen koko kuluttajahintaan. Laki perustui keskeisiltä osiltaan arvonlisäverojärjestelmään ja oli siinä suhteessa maailman ensimmäisiä.<sup>292</sup>

Järjestelmä toteutettiin alun perin jakamalla verovelvolliset kahteen ryhmään lähinnä tuotantoportaan raaka-aineiden verottoman osto-

<sup>292</sup> Arvonlisäveron kehittäjästä ja kehittämisestä ks. *Salo Verotus* 2013 s. 521 ss.

oikeuden säilyttämiseksi. Tukkuverovelvolliset suorittivat veron koko myyntihinnastaan ja vähittäisverovelvolliset myynti- ja ostohintojen erotuksesta. Myöhemmin verovelvollisten kahtiajaosta luovuttiin, ja sen jälkeen kaikki verovelvolliset suorittivat veron tavaran myynti- ja ostohinnan erotuksesta.

Veron kertaantumista estettiin ostovähennysjärjestelmän avulla. Vähennysoikeus oli kuitenkin rajoitettu. Verovelvollinen sai tehdä vähennyksen vain myyntitarkoitukseen käytettävistä tavaroista, joihin luettiin jälleenmyyntitavaroiden ohella vain myyntituotteisiin sisältyvät ja niiden valmistuksessa ensikäytössä kulutettavat tavarat. Kaikkien verovelvollisten tuli alun perin ostaa niin sanotut investointitavarat verollisina ilman vähennysoikeutta. Myöhemmin osa investointitavaroista säädettiin vähennyskelpoisiksi. Investointien vähennyskelpoisuuden rajoitukset aiheuttivat piilevää verorasitusta ja veron kertaantumista tuotteiden hintoihin.

Soveltamisalan ulkopuolelle jäivät lukuisat palvelut (mm. kuljetus-, majoitus-, suunnittelu-, konsultointi- ja mainostoimistopalvelut). Varsinainen rakennustyö pidettiin edelleen verotuksen ulkopuolella. Aikaisemmasta poiketen tietyt tyypilliset aliurakoitsijoiden työt säädettiin kuitenkin verollisiksi.

Verovelvollisten piiri pyrittiin saamaan laajaksi. Verovelvolliseksi säädettiin periaatteessa jokainen, joka harjoitti tavaran myyntiä liike-toiminnan muodossa. Verovelvollisia olivat niin ollen teollisuuden, tukkukaupan ja vähittäiskaupan harjoittajat sekä ravitsemus- ja työliikkeet. Pienimuotoinen liiketoiminta, joka määriteltiin liiketoimipaikka-käsitteen ja apulaisen käyttämisen avulla, pidettiin kuitenkin verotuksen ulkopuolella. Alkutuotannon harjoittajat eivät olleet verovelvollisia.

Vero kohdistui periaatteessa saman suuruisena kaikkien tavaroiden kuluttajahintoihin. Sosiaalisista, talouspoliittisista ja verotusteknisistä syistä tiettyjen tavaroiden kuluttajahintaa rasittava vero kuitenkin poistettiin joko kokonaisuudessaan (verottomat tavarat) tai alkutuotajan myyntihinnan osalta (ns. osittaisverolliset tavarat). Kaikkien verollisten tavaroiden myynti oli jokaisessa vaihdannan portaassa saman veroprosentin suuruinen.

Vuoden 1963 liikevaihtoverolakia muutettiin usein. Tärkeimpiä itse järjestelmän perusteita koskevia tarkistuksia olivat teollisuusra-

kennusten sekä tuotannollisten kone- ja laitehankintojen verohelpotukset 1970-luvun lopulta alkaen.

### **12.1.6 Vuoden 1991 liikevaihtoverolaki**

Suomen liikevaihtoverotus uudistettiin 1.10.1991 voimaan tulleella liikevaihtoverolailalla (559/1991), joka oli järjestyksessään viides. Uudistuksella selkeytettiin ja yksinkertaistettiin järjestelmää ja muutettiin lainsäädäntöä siten, että se lainsäädäntöteknisesti vastasi ajan vaatimuksia ja mahdollisti jatkossakin verotuksen kehittämisen vastaamaan kansainvälistä käytäntöä ja kilpailijamaiden verotusta. Uudessa laissa vähennysoikeuksia laajennettiin, mutta merkittäviä rajoituksia kuitenkin jäi. Rakennustoiminta ja palvelut säilyivät pääosin verotuksen ulkopuolella. Uudessa laissa vero laskettiin verottomasta hinnasta eikä veron sisältävästä hinnasta, kuten aikaisemmin.

### **12.1.7 Arvonlisäverolaki 1990-luvun puolivälistä alkaen**

Hanke siirtyä laajapohjaiseen arvonlisäverotukseen oli meillä pitkään vireillä. Tavoite konkretisoitui, kun *Esko Ahon* hallitus otti sen vuonna 1991 hallitusohjelmaansa. Hallitus antoi kesäkuussa 1993 eduskunnalle esityksen arvonlisäverolaiksi. Arvonlisäverolaki (1501/1993) annettiin 30.12.1993, ja se tuli voimaan 1.6.1994.

Lakia muutettiin perusteellisesti vuoden 1995 alusta, kun Suomesta tuli EU:n jäsen ja osa sisämarkkina-aluetta. Myös alkutuottajat säädettiin arvonlisäverovelvollisiksi. Lakia on myöhemmin muutettu useita kertoja, ja samalla säännösten määrä on lisääntynyt valtavasti. Vuoden 1950 liikevaihtoverolaissa oli noin 60 pykälää, arvonlisäverolaissamme niitä on jo noin 400. EU:n arvonlisäverodirektiivissä on vielä enemmän artikloja. Arvonlisäverotus ei siis ole niin yksinkertaista kuin voisi luulla.

### **12.1.8 Verotaso<sup>293</sup>**

#### **12.1.8.1 Eurooppalainen taso**

Yleistä arvonlisäverokantaa on Euroopassa viime vuosina voimakkaasti nostettu. Korkein se on nykyisin Unkarissa (27 %) ja Islannissa (25,5 %), sitten seuraavat Norja, Ruotsi ja Tanska 25 %:n sekä Suomi ja Romania 24 %:n verolla. EU-maiden alimmat yleiset arvonlisäveroprosentit ovat Saksassa ja Kyproksella (19 %), Maltalla (18 %) ja Luxemburgissa (15 %). Vielä alempi veroprosentti on Sveitsissä (8 %), mutta Sveitsi ei ole EU-valtio.

#### **12.1.8.2 Suomalainen prosenttiliike**

Suomessa liikevaihtoverotus otettiin käyttöön vuonna 1941, kun ulkomaankauppa oli sodan takia tyrehtynyt ja valtiolle erittäin tärkeän rahoituslähteen muodostaneet tullitulot olivat romahtaneet. Vuonna 1940 tullien osuus valtion verotuloista oli 25 %, joka oli vain noin puolet edellisten vuosien tuotosta. Vuonna 1941 tullien osuus valtion verotuloista oli noin 14 %, ja vuonna 1945 se supistui 1,6 %:iin.

Kuten edellä todettiin, vuoden 1964 alussa liikevaihtoverotuksemme siirryttiin järjestelmään, jossa vero kannettiin kaikissa taloudellisen vaihdannan vaiheissa ja jokainen vaihdannan porras suoritti veroa saman prosentin mukaan tavaran myynti- ja ostohinnan erotuksesta eli tuotteelle yrityksessä muodostuneesta arvonlisästä. Sosiaalisista, talouspoliittisista ja verotusteknisistä syistä tiettyjen tavaroiden kuluttajahintaa rasittava vero poistettiin joko kokonaan (verottomat tavarat) tai alkutuottajan myyntihinnan osalta (ns. osittaisverolliset tavarat). Kaikkien verollisten tavaroiden veroprosentti oli jokaisessa vaihdannan portaassa samansuuruinen. Verokanta oli aluksi 10 %, sittemmin 11 %, 14 %, 16 %, 16,5 %, 17 % ja lopulta 17,5 %. Vero laskettiin hinnasta, johon vero sisältyi.

---

<sup>293</sup> Tämä jakso pohjautuu *Linnakankaan* valtiovarainvaliokunnan verojaostolle 22.2.2012 antamaan lausuntoon arvonlisäveron tulevaisuudesta ja sen pohjalta laadittuun artikkeliin Arvonlisäverolle tarvitaan EU:n laajuinen katto, Demokraatti 15.3.2012 s. 14.

Suomen liikevaihtoverotusta modernisoitiin 1.10.1991 lukien uudella liikevaihtoverolaillla. Tavoitteena oli selkeyttää ja yksinkertaistaa järjestelmää sekä muuttaa lainsäädäntöä niin, että se lainsäädäntöteknisesti vastaisi ajan vaatimuksia ja jatkossakin mahdollistaisi verotuksen kehittämisen vastaamaan kansainvälistä käytäntöä ja kilpailijamaiden verotusta. Palvelut pysyivät yhä pääosin verotuksen ulkopuolella. Verokannaksi säädettiin 22 %. Se laskettiin verottomasta hinnasta eikä veron sisältävästä hinnasta, kuten aikaisemmin. Laskettuna veron sisältävästä hinnasta se vastasi noin 18:aa prosenttia, joten verokannassa tapahtui 0,5 prosenttiyksikön asiallinen korotus.

Liikevaihtoveron osuus valtion verotuloista oli vuodesta aina 1964 vuoteen 1980-luvun puoliväliin noin 30–35 %. 1980-luvun lopulla ja 1990-luvun alussa se oli 37–38 %:n luokkaa.

Varsinaiseen laajapohjaiseen arvonlisäverotukseen Suomessa siirryttiin, kun säädettiin 1.6.1994 voimaan tullut arvonlisäverolaki. Suomen arvonlisäverojärjestelmä muuttui perusteellisesti vuoden 1995 alussa. Järjestelmämme oli muutettava siksi, että Suomesta tuli osa EU:n sisämarkkina-aluetta. Vuoden 1998 alusta 6 %:n ja 12 %:n alennetut verokannat muutettiin 8 %:n verokannaksi. Yleinen verokanta nostettiin 1.7.2010 lukien 23 %:ksi ja alennetut verokannat 9 %:ksi ja 13 %:ksi. Vuoden 2013 alusta verokantoja on edelleen korotettu. Nyt yleinen verokanta on 24 % ja alennetut verokannat ovat 10 % ja 14 %.

Arvonlisävero on nykyisin valtion verotuloista fiskaalisesti merkittävin. Vuoden 2017 arvonlisäveron tuotoksi arvioidaan noin 17 miljardia euroa. Se on 41 % valtion verotuloista ja paljon suurempi kuin esimerkiksi valtion tuloveron tuotto.

### 12.1.8.3 Verokaton tarpeellisuus

Arvonlisäverokannoille on EU:ssa alarajat. Eikö jo olisi aika säätää yläraja kohti taivaita kohoavalle yleiselle arvonlisäverokannalle? Perustuslakimme ei tule helposti avuksi.

Realistinen tavoite arvonlisäveron enimmäismääräksi EU:ssa voisi olla neljäsnes eli 25 %. Enimmäismäärällä estettäisiin verojärjestelmän rakenteen vääristymistä muun muassa suhteessa tuloveroon. Myös yli 10 prosenttiyksikön ero suurimman ja pienimmän yleisen arvonlisäverokannan välillä sisämarkkinoilla on jo liian suuri.



Jotta erot yleisen ja alennetun verokannan välillä eivät olisi kohtuuttomat, voitaisiin myös alennettujen verokantojen alaraja sitoa yleiseen verokantaan vaikkapa säätämällä, että alennetun verokannan tulee olla esimerkiksi vähintään puolet asianomaisen valtion yleisestä verokannasta.

## 12.2 Vakuutusmaksuvero

Vakuutuspalvelut ovat yleisen kulutusverotuksen ulkopuolella. Eräistä vakuutusmaksuista on kuitenkin kannettu vuoden 1967 alusta Suomessa erityistä veroa, vakuutusmaksuveroa. Erityisen kulutusverotuksen kohteena monet vakuutuspalvelut ovat myös useissa muussa Euroopan maissa.<sup>294</sup>

Esittäessään vuonna 1966 vakuutusmaksuveroa hallitus viittasi tarpeeseen lisätä valtion verotuloja tulo- ja menoarvion tasapainottamiseksi. Tämä haluttiin toteuttaa tavalla, joka mahdollisimman vähän häiritsisi maamme taloudellista kasvua.

Vakuutusmaksuvero tarkoitettiin ensi vaiheessa vakuutuslaitosten kannettavaksi ja siirrettäväksi vakuutuksenottajien, lähinnä taloudellisten yritysten ja yksityisten kansalaisten, rasitukseksi. Hallituksen mielestä veron kansantaloudelliset haitat olivat pienet ja tuotto ver-raten suuri.

Vakuutusmaksuvero onkin poikkeuksellisen selvästi fisikaalinen vero. Sen tuotto on merkittävä ottaen huomioon veropohjan kapeus. Esimerkiksi vuonna 2017 veron arvioidaan tuottavan yli 800 miljoonaa euroa, siis paljon enemmän kuin esimerkiksi perintö- ja lah-javeron.

Vakuutusmaksun verokanta on seurannut liikevaihtoveron/arvonlisäveron verokantaa ja on nykyisin 24 %. Muuten se poikkeaa kuitenkin olennaisesti yleisestä kulutusverosta. Vakuutusmaksuverotuksessa ei ole esimerkiksi ostovähennysjärjestelmää, mutta ketjuuntumisen välttämiseksi jälleenvakuutus on verotonta.

---

<sup>294</sup> Ks. *Saukko* (2009).

# 13

## Verotusmenettelyn kehittyminen

### 13.1 Välitön verotus<sup>295</sup>

#### 13.1.1 Välittömien verojen määrääminen ja kantaminen ennen Suomen itsenäistymistä

##### 13.1.1.1 Kustaa Vaasan ajasta 1600-luvulle

Keskiajalla Ruotsin kruunu sai pääosan tuloistaan erilaisista veroista, joista vastasivat kaksi alemmaa säätyä eli porvaristo ja talonpojat. Maallinen rälssi (aatelisto) ja kirkollinen rälssi (papisto), olivat kumpikin veroista vapautettuja. Verotulot kulutettiin 1500-luvulla hallintokuluihin, linnojen ja kartanoiden ylläpitoon sekä sotaväen palkkoihin. Käsitettä ”kruunun sosiaalipolitiikka” ei tunnettu, eikä kruunu jakanut tulonsiirtoja rahvaalle, vaan väestön huollosta, köyhäinhoidosta ja kyläyhteisön muista tehtävistä huolehtivat kirkko ja koko pitäjäyhteisö.

---

<sup>295</sup> Tämä luku pohjautuu erityisesti *Linnakankaan* artikkeliin Verotus-lehdessä 2013 s. 457 ss.

Kruunu alisti myös keskiajan mahdin, kirkon, taloudellisen valan ottamalla haltuunsa ensimmäiseksi piispanverot. Vähitellen yhä useampi kirkollinen vero liukui kruunun kontrolliin. Kustaa Vaasan hallitsijakaudella alettiin pitää maakirjoja ja veronkantoluetteloita säännöllisesti kaikissa Suomen maakunnissa. Sekä talonpojille että voudeille oli tärkeää, että verotus jatkui pääsääntöisesti vanhan tavan mukaan. Luku- ja kirjoitustaidottomien talonpoikaisten veronkerääjien oli helpompi kerätä vuotuiset ja säännölliset verot samaan tapaan kuin aina ennenkin.

Kuninkaan vallan kasvu perustui ratkaisevasti valtiontalouden tehostamiseen. Tärkein keskushallinnon instituutio oli Verokamari, joka jakautui tili- ja laskukamariin ja toimi suoraan kuninkaan käsikyvällän ja kontrollin alaisena. Kustaa Vaasan ansiona on pidetty sitä, että kruunusta tuli myös kirkon ja paikallishallinnon verojen vartija.

Kruunun paikallishallinto koostui voutikunnista, joiden johdossa toimivat voudit. He kontrolloivat verojen maksamista. Luotettava vouti oli kuninkaalle kultaakin kalliimpi, mutta talonpoika näki asian toisin. Valtiovalta ruumiillistui talonpojan silmissä usein voutiin. Voutia pidettiin ahneena ja julmana, ja hän sai usein tuntea rahvaan vihat niskassaan.

Kustaa Vaasa jätti jälkeensä hyvin hoidetun maan talouden, mutta hänen poikiensa aikana säästöt hupenivat ja valtakunta oli lähes kaiken aikaa sodassa.

### **13.1.1.2 Verotuksen yksityistäminen ja Simo Hurtta (1660–1725)**

Niin sanotun suuren reduktion jälkeen 1680-luvulla Ruotsin kruunu ulkoisti veronkannon monilla valtiolle palautuneilla alueilla, jolloin yksityiset saattoivat vuokrata tietyn alueen verotuksen normaalin verkertymän suuruista vuokraa vastaan. Simon Affleck eli *Simo Hurtta* oli ruotsalainen Suomessa toiminut veronvuokraaja (arrendaattori), jonka kansa muistaa säälimättömänä ja julmana. Nimi ”Hurtta” tuli siitä, että Affleekin kerrottiin pitäneen suurta koiraa. Simo Hurttaa vastaan nousi useita talonpoikien kapinaliikkeitä.

Kansan syvästi vihaamasta Hurtasta on säilynyt suuri määrä tarinoita, joissa kuvataan hänen häijyyttään ja intoaan julmasti simput-

taa ja nöyryyttää kansaa. *Eino Leinolta* ilmestyi hänestä kaksiosainen runokokoelma, ja runoelmien pohjalta tehtiin elokuvakin. Kirjailija *Onni Palaste* on tehnyt Simo Hurtasta kolme romaania ja *Mauri Sariola* on kirjoittanut Hurtasta kirjana julkaistun jatkokertomuksen. Pahat saavat taiteissa suuren roolin mutta eivät aina palkkaansa.

### 13.1.1.3 Tuloverotuksen synty 1800-luvun lopulla

Vuosi 1865 oli merkittävä Suomen vero-oikeuden historiassa. Tuolloin annettiin keisarin julistus siitä suostuntaverosta, jonka Suomenmaan Säädyt olivat ottaneet maksaakseen vuosina 1855–1867. Julistuksella otettiin Suomessa ensi kertaa käyttöön yleinen tuloverotus.<sup>296</sup>

Jokaisen tuli ”suostuntawerokomitealle ilmoittaa, kuinka suureksi hän arvaa puhtaan tulonsa viimeksi kuluneelta vuodelta”. Ilmoittamisvelvollisuuden merkitys jäi todellisuudessa vähäiseksi, koska velvollisuutta ei ollut sanktioitu. Tulojen todellinen määrä jäikin verovelvollisen moraalin varaan, joten verotus muistutti nykyistä arvioverotusta. Mielenkiintoista oli, että verotuksessa ei voitu poiketa alaspäin verovelvollisen ilmoituksesta.

Ensimmäinen tuloverotus epäonnistui, mihin vaikutti osaltaan tulojen ilmoittamista koskeva sääntely.<sup>297</sup> Liberalistinen veropoliitiikka suhtautui varsin torjuvasti ilmoittamisvelvollisuuteen. Epäonnistuminen johtui myös talouden rakenteesta. Verotus nettotulojen perusteella edellyttää markkinatalouden, teollisuuden ja rahatalouden kehittyneisyyttä.

<sup>296</sup> Ks. tarkemmin *Haapaniemi* (2001) s. 72 ss. ja *Wikström* (1985).

<sup>297</sup> Vaikka Keisarillisen Majesteetin Armollinen Asetus eräistä waarin-otteista käytettävissä Armollista julistusta siitä suostuntawerosta, jota Suomenmaan säädetty ovat ottaneet maksaaksensa, määräysten mukaisesti ylösluettiin Saarnastuolista, saattoi tarpeellisen tiedon perille saamisessa verovelvollisille olla ongelmia.

### **13.1.2 Veroilmoitusmenettely ja veronsaajien oikeudenvalvonta 1910-luvun lopusta 1950-luvun lopulle**

#### **13.1.2.1 Ilmoittamisvelvollisuus ja sen sanktiointi**

Ilmoittamisvelvollisuuden käyttöönottoa sen sijaan kannatettiin aikoinaan sen sijaan muun muassa sillä, että verovelvolliset olivat antaneet tietoja tulojensa suuruudesta tavallisesti vain, kun he pitivät edellisen vuoden veroa liian korkeana. Tärkeä käännekohta oli vuoden 1920 alussa voimaan tullut ilmoitusvelvollisuuslaki. Valiokunnan kannan mukaan verovelvollisen itsensä antamalla ilmoituksella oli merkityksensä pienituloistenkin tuloja selvitettäessä. Painotettiin myös sitä, että laaja veroilmoitusaineisto tarjosi keinon kontrolloida ilmoitusten luotettavuutta. Ilmoitus tuli antaa kunnian ja omantunnon kautta.

Nykypäivän näkökulmasta varsin kummallista oli se, että verovelvollinen, joka ei kehotuksen jälkeenkään täyttänyt ilmoitusvelvollisuuttaan, menetti valitusoikeutensa, mikä ei kuitenkaan estänyt tekemästä perustevalitusta.

Myöhemmän kehityksen kannalta suuri tapahtuma oli ennakkoperintäjärjestelmän synty. Suomen ensimmäinen ennakkoperintälaki säädettiin vuonna 1943, ja sitä perusteltiin muun muassa sodasta johdettavalla verojen perinnän kehittämistarpeella.

#### **13.1.2.2 Verotuslautakunnat ja taksoituslautakunnat**

Ennen 1960-lukua verovelvollisten oli laadittava erilliset veroilmoitukset valtionverotusta varten ja kunnallisverotusta varten. Siihen aikaan valtiolla ja kunnilla oli omat erilliset paikalliset verotuselimensä. Kunnallisverotuksen toimittivat taksoituslautakunnat ja valtionverotuksen verotuslautakunnat. Verotusmenettelyn yhdistämistä oli käsitelty eduskunnassa jo vuonna 1926, mutta asia eteni hitaasti.

Verotus oli pitkään käsityötä. Verohallinnossa 1940-luvun alussa pidetyssä esitelmässä esimerkiksi todettiin:

”[- ] olisi huomiota kiinnitettävä siihen, että ainakin kaikki suuremmat verotuslautakunnat saisivat käytettäväkseen lasku- ja kirjoituskoneen.

[–] Nykyhetkellä on ehkä vaikea tätä toivomusta toteuttaa, joten verotuslautakuntien täytynee toistaiseksi tulla toimeen vuokraamallaan lasku- ja kirjoituskoneilla, sikäli kun he onnistuvat niitä vuokraamaan.”

### 13.1.2.3 Veronsaajien edunvalvojat

Valtiovarainministeriön kirjeen 17.1.1927 mukaan ”Verotuskonsulenttien tehtävänä on antaa tulo- ja omaisuusverotusta varten verotuslautakunnille sekä perintöverolautakunnille ohjausta ja neuvoja sekä erityisesti toimia verovelvollisten kirjanpitoa koskevissa asioissa [– –] asiantuntijana”.

Sittemmin verotuskonsulentteja alettiin kutsua verotusneuvojiksi. Veroviranomaisia opastavien verotuskonsulenttien rooli näkyy olleen hyvin toisenlainen kuin nykyajan verokonsulteilla, jotka maksua vastaan neuvovat verovelvollisia.

Vuoden 1943 alusta lakkautettiin lääninhallituksissa olevat verotusneuvojain toimet ja verotusneuvojain tehtävät siirtyivät verotarkastajien tehtäväksi. Verotarkastajilla oli verotusviranomaisten päätöksiin nähden samanlainen valitusoikeus kuin valtion etua valvovalla lautakunnan jäsenellä.

Vuoden 1943 tulo- ja omaisuusverolain mukaan lääninhallitus asetti verotuslautakuntaan kolmeksi vuodeksi puheenjohtajan ja puolet jäsenistä, joista yksi määrättiin valtion asiamieheksi. Valtion asiamies oli siis verotuslautakunnan äänivaltainen jäsen ja niin ollen oikeutettu ottamaan osaa sekä asian käsittelyyn että päätösten tekemiseen.

Kelpoisuusvaatimuksina valtion asiamiehen toimeen samoin kuin verotuslautakunnan jäseneksi yleensäkin olivat seuraavat:

- ei ole holhouksen alainen
- nauttii kansalaisluottamusta
- on Suomen kansalainen
- on siltä vuodelta, jona toimeen valitaan, verotettu, ja
- on paikkakunnalla asuva.

Henkilö, joka oli kelpoinen, saattoi kieltäytyä toimesta ainoastaan jos hänellä oli laillinen este tai jos hän oli kolme edellistä vuotta ollut verotuslautakunnan jäsen tai jos hän oli 60 vuotta täyttänyt.

Valtion asiamiehen päätehtävänä oli valvoa valtion etua verotuksessa. Saattoi tapahtua niinkin, että valtion asiamies oli verotuslautakunnassa yhtynyt päätökseen, mutta se ei riistänyt häneltä valitusoikeutta, jos hän sittemmin huomasi, että verotuksessa olikin sattunut virhe.

Valitusasiakirjoja ei valtion asiamieskään saanut postitse lähettää KHO:een, vaan ne oli lähetettävä virkakirjeellä oikeuskanslerinvirastoon ja tältä pyydettyä toimenpidettä niiden jättämiseksi KHO:een, ellei valtion asiamies ollut tilaisuudessa itse niitä henkilökohtaisesti sinne viemään.

### **13.1.3 Kehitys 1960-luvun alusta 2010-luvun puoliväliin**

#### **13.1.3.1 Valtionverotukseen ja kunnallisverotukseen yhteinen verotusmenettely**

Verotoimistoissa verovirkailijat tallensivat palautetut veroilmoitukset ja puuttuvia tietoja tiedusteltiin erikseen. Ilmoitukset aakkostettiin, mapitettiin ja sitten säilytettiin verotoimistossa. Kaikkien verovelvollisten ilmoitukset ja kaikki ilmoitetut asiat tutkittiin.

1970-luvulla tulojen maksajilta saatiin tietoja. Niitä käytettiin aluksi tarkkailutietoina siten, että verovelvollisen ilmoittamia tietoja verrattiin tietojen luovuttajilta saatuihin tietoihin. Niin sanottu suora tiedonsaanti tuli verotuksen perustaksi 1980-luvulla, kun voitiin luottaa saatujen tietojen oikeellisuuteen. Esimerkiksi eläkkeet vapautettiin verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden piiristä, ja Verohallinto pystyi esittäytämään ne veroilmoitukseen.

#### **13.1.3.2 Verohallinto-organisaation ja veronsaajien oikeudenvallvonnan kehitys**

Vuosina 1960–1996 veronsaajien oikeudenvallvonta rakentui sivutoimisten, luottamushenkilöasemassa olevien kunnan-, valtion-, verotus- ja tarkastusasiamiesten varaan. Vuoden 1960 alussa voimaan tulleen verotuslain mukaan veronsaajien etua valvoivat erityiset asiamiehet, jotka olivat verovelvollisen vastapuolia. Asiamiesjärjestelmän avulla luotiin verotukseen kaksiasianosaissuhde turvaamaan ratkaisutoimin-

nan tosiasiallista puolueettomuutta. Veronsaajien edun erityinen valvominen ei ollut verotuksen toimittajan tehtävänä.

Verolautakunta oli asianosaisiin nähden näiden yläpuolella oleva puolueeton elin. Sen tehtävänä oli toimittaa verotus asianosaisten esittämien tosiseikkojen perusteella. Joka kunnassa oli verolautakunta, johon valtiovarainministeriö määräsi valtionasiamiehen. Kunnallishallitus määräsi lautakuntaan kunnanasiamiehen. Valtionasiamiehenä ja kunnanasiamiehenä saattoi olla sama henkilö.

Joka läänissä oli lääninverolautakunta, johon valtiovarainministeriö kuultuaan kunnallisia keskusjärjestöjä määräsi verotusasiamiehiä. Verotusasiamiehet valvoivat valtion, kuntien, seurakuntien ja Kansaneläkelaitoksen oikeuksia.

Lääninoikeudessa valtion, kuntien ja seurakuntien sekä Kansaneläkelaitoksen oikeutta valvoi tarkastusasiamies, jonka valtiovarainministeriö määräsi kuultuaan kunnallisia keskusjärjestöjä. Tarkastusasiamiehellä oli oikeus seurata asian käsittelyä lääninoikeuden istunnossa. KHO:ssa valtion puhevaltaa käytti yleensä tarkastusasiamies ja kunnan puhevaltaa kunnallishallitus.

Vuodesta 1996 alkaen siirryttiin vaiheittain päätoimisten veroasiamiesten järjestelmään, jossa Verohallinto huolehti oikeudenvalonnan järjestämisestä. Erilaiset veronsaajien asiamiesnimikkeet korvattiin veroasiamies-nimikkeellä. Verohallinnon tehtäväksi tuli veronsaajien oikeudenvalonnan järjestäminen. Päätoimisuuteen perustuva asiamiesjärjestelmä tehosti veronsaajien oikeudenvontaa.

Veronsaajien oikeudenvontaa säädettiin vuodesta 2008 Verohallinnon tehtäväksi. Verohallinto sekä toimittaa verotuksen että valvoo veronsaajan oikeutta verotuksessa, mutta nämä kaksi tehtävää pidetään erillään toisistaan. Oikeudenvontatehtävää hoitaa erityinen Veronsaajien oikeudenvontayksikkö (VOVA).

### 13.1.3.3 Verotuksen automatisointi<sup>298</sup>

Vuodesta 2005 alkaen verovelvollisen ei ole tarvinnut palauttaa veroilmoitustaan, jos hänellä ei ole ollut lisättävää siinä oleviin esitäytettyihin tietoihin. Verovelvollisista on nykyisin jo yli 70 % sellaisia, joiden

<sup>298</sup> Tarkemmin *Handolin* (2015) ja *Alamäki* (2015).



ei tarvitse palauttaa veroilmoitusta. Veroilmoituksen palauttavista verovelvollisistakin jo noin puolet palauttaa veroilmoituksensa sähköisesti. Verohallinnon henkilöstö on viime vuosikymmeninä voimakkaasti vähentynyt. Kun vielä 1990-luvun alussa Verohallinnossa työskenteli yli 7 000 henkilöä, henkilöstömäärä jäi vuonna 2014 alle 5 000:n.

Kaikkien verovelvollisten (joita nykyisin kutsutaan asiakkaiksi) verotustiedot käsitellään koneellisesti. Lisäksi veroviranomainen tutkii valikoivan verovalvonnan perusteella osan, noin 30 %, aineistosta tarkemmin tapauskohtaisessa käsittelyssä. Koneellisessa käsittelyssä tutkitaan muun muassa tietojen loogisuutta ja asiakkaan tietojen ilmoittamista tai ilmoittamatta jättämistä, ja tietoihin sovelletaan Verohallinnon laatimia salassa pidettäviä ja valtakunnallisesti yhdenmukaisia valikointitietoja. Mikäli asia ei valikoidu tapauskohtaiseen käsittelyyn, verotuspäätös syntyy koneellisessa käsittelyssä.

Verovuodesta 2013 alkaen on otettu käyttöön valtakunnalliset työjonot. Ne merkitsevät käytännössä sitä, että verotusta ei enää toimiteta paikallisessa verotoimistossa, vaan virkailijat voivat ottaa työjonosta asiakkaan käsittelyyn missä tahansa verotoimistossa.

### 13.2 Välillisen verotuksen hallinto

*Tullimaksujen* kanto Suomessa liittyy yhteiseen historiaamme Ruotsin kanssa. Samalla tullimaksut olivat olennaisesti yhteydessä kaupunkien syntyyn ja kaupan kasvuun. Tuolloin, 1200–1400-luvuilla, perustettiin Suomen ensimmäiset kaupungit Turku, Viipuri, Porvoo, Ulvila, Rauma ja Naantali, ja Hansa Itämeren kauppavaltiaana alkoi menettää mahtiaan. Kustaa Vaasan aikana 1500-luvulla muodostettiin kiinteä valtionhallinto ja tullimaksuilla alkoi olla merkitystä.

Kun Ruotsi oli sodassa menettänyt Suomen Venäjälle, keisari Aleksanteri I hyväksyi vuonna 1812 ohjesäännön Suomen suuriruhtinaskunnan tullihallinnolle. Suomeen perustettiin oma tulliasioista vastaava keskusvirasto. Sen nimi oli aluksi päätullijohtokunta ja vuodesta 1885 alkaen Tullihallitus. Se vastasi muun muassa tullitulojen kannosta ja valvoi tullikamareiden toimintaa. Suomen tullilaitoksen voidaan sanoa kuuluneen 1800-luvulla maamme itsenäisyyden tärkeisiin pohjustajiin.

Suomen tullilaitosta kehitettiin ensi sijassa maamme omien tarpeiden mukaisesti, ja niin Suomen tullissa ei tarvittukaan suuria muutoksia, kun Suomi vuoden 1917 lopulla itsenäistyi. Yhtä joustavasti tullilaitoksemme mukautui 1990-luvun puolivälissä osaksi EU:n tullijärjestelmää, jossa tullitulot kerätään EU:lle.

Tullien osuus Suomen valtion verotuloista oli 1830-luvun lopulla vajaa viidennes ja 1850-luvulla yli 40 %. 1900-luvun alussa tullien osuus valtionverotuloista kohosi 70 %:iin. Tullitulot olivat 1930-luvulle asti Suomen valtiontalouden selkäranka. Kun tullit alenivat, niiden fiskaalinen merkitys vähentyi olennaisesti. Silti tullilaitos säilyi tärkeänä veronkantolaitoksena.

*Valmisteverotus* on Suomessa kuulunut tullilaitokselle. Vuosina 1937–1949 valmisteverotuksesta huolehti leima- ja valmisteverokonttori, joka muodostettiin yhdistämällä Suomen leimakonttori ja tullilaitoksen yhteydessä toiminut aksisikonttori. Vuonna 1949 leima- ja valmisteverokonttorin leimatoimiston tehtävät siirrettiin Suomen Pankille ja muu osa konttorista muutettiin valtiovarainministeriön alaiseksi valmisteverokonttoriksi. Valmisteverokonttori lakkautettiin vuoden 1970 alussa ja sen tehtävät siirrettiin tullihallitukselle.

*Autoverotuksen* toimittava viranomainen on maahantuotujen ajoneuvojen osalta aina ollut tulli. Suomessa valmistettujen ajoneuvojen osalta verotuksen toimittava viranomainen on sen sijaan vaihdellut. Aikoinaan tehtävät kuuluivat liikevaihtoverotoimistolle. Niiden lakkautamisen jälkeen kotimaassa valmistettujen ajoneuvojen verotuksen toimitti lääninverovirasto. Vuoden 1995 alussa myös kotimaassa valmistettujen ajoneuvojen autoverotus siirrettiin tullin tehtäväksi.

*Ajoneuvoverotuksen* hallinnointi kuului 1920-luvulta aina 1960-luvulle asti lääninhallituksille, joissa toimitettiin myös autojen ja moottoripyörien rekisteröinti. Ajoneuvo oli rekisteröitävä siinä läänissä, jossa omistaja asui. Ajoneuvojen rekisteröinti lääninhallituksissa päättyi vuoden 1965 lopussa, ja ajoneuvojen rekisteröinti aloitettiin 1.1.1966 valtakunnallisessa Autorekisterikeskuksessa (ARK). Sen tilalle tuli vuonna 1996 Ajoneuvohallintokeskus (AKE), jonka taas vuoden 2010 alussa korvasi Liikenteen turvallisuusvirasto (Trafi).

*Liikevaihtoverotusta* varten perustettiin liikevaihtoverokonttori. Se aloitti toimintansa 1.2.1941 (laki 6/3.1.1941). Paikallisviranomaisina toimivat lääneissä ja Helsingin kaupungissa liikevaihtoverotoimistot.

### 13 Verotusmenettelyn kehittyminen

Liikevaihtoverokonttorin tehtävät yhdistettiin vuonna 1970 perustettuun Verohallitukseen. Liikevaihtoverotoimistot lakkautettiin vuonna 1989 lakkautettiin, ja niiden tehtävät siirtyivät lääninverovirastoille. *Arvonlisäverotuksen* toimittaa Verohallinto, mutta maahantuonnin arvonlisäverotus kuuluu vielä Tullille, joka hoiti aikoinaan myös maahantuonnin liikevaihtoverotuksen.

Valmisteverotus, autoerotus ja maahantuonnin arvonlisäverotus on tarkoitus siirtää Verohallinnon hoidettavaksi; valmisteverotus ja autoerotus vuoden 2017 alussa ja maahantuonnin arvonlisäverotus vuotta myöhemmin. Uudistuksen tavoitteena on mahdollistaa asiakkaille yhden luukun periaatteen toteutuminen verotuksessa ja vähentää hallinnollista taakkaa. Pyrkimyksenä on parantaa palvelua ja ohjausta sekä tehostaa verovalvontaa, kun toiminnassa mahdollistuu veronmaksajien kokonaisvaltainen tarkastelu verolajikohtaisen tarkastelun sijaan. Tavoitteena on myös välttää päällekkäisten tietojärjestelmien rakentaminen ja ylläpito eri organisaatioissa sekä saavuttaa kustannussäästöjä.

# 14

## Verotuksen tason ja rakenteen kehitys ja tulevaisuus

### 14.1 Suomi tuonti- ja vientimaana

Lähes kaikki Suomen verot ovat ulkomailta tuotuja. Ideat on haettu ennen kaikkea Ruotsista. Joskus on voinut näyttää jopa siltä, ettei ole muistettu Suomen irtautuneen Ruotsista jo vuonna 1809. Yhteinen satavuotistaipaleemme Venäjän kanssa ei ole jättänyt näkyviä jälkiä verojärjestelmäämme.<sup>299</sup>

Suomalaiset keksinnöt aineellisen verotuksen alueella ovat olleet harvassa: Suomi on ollut aktiivinen sopeutuja ja matkija. Veroviennessä ulkomaille Suomen panos on ollut hyvin vaatimaton. Ruotsalaiset tosin ovat säättäneet kotitalousvähennyksen Suomen jälkeen ja Suomea jäljitellen.<sup>300</sup> Kuitenkaan kotitalousvähennys ei ole puhtaasti suomalainen innovaatio; sitä Suomeen tuotaessa viitattiin erityisesti Ranskan ja Saksan säännöksiin ja ruotsalaisten kokeiluun (HE 85/1997).

---

<sup>299</sup> Siitä, miten venäläiset verottivat suomalaisia miehityksen aikana 1700-luvulla, *Kuvaja Verotushistoriaa 2* (toim. Lappalainen), 2000 s. 115 ss.

<sup>300</sup> *Lindström*, Verotus 2011 s. 66 ss. Kotitalousvähennyksen laajasta alasta *Linnakangas* Verokarhu putkimiehenä ja kotitöissä, suomenlaki.com 2010.

Hyvä ja hyväksyttävä selitys verovientimme vähyyteen on se, ettei itsenäinen Suomi ole imperialistinen valtio, jolla olisi ollut siirtomaita. Suomi on ollut sopeutuja myös kansainvälisessä verokilpailussa, ja ilmeisesti tämä rooli meille hyvin sopiinkin.<sup>301</sup>

Lupaavia vientimahdollisuuksia jotkut näkevät Suomen *ajoneuvoverossa*, kunhan se muutetaan täysiaikaiseen kaikkialle ulottuvaan satelliittipaikannukseen perustuvaksi. Toiveena on suomalaisen tietotekniikan hyödyntäminen veron kannossa. Teknisesti veron määrääminen on mahdollista siten, että otetaan huomioon auton ominaisuuksien lisäksi vaikkapa ajoalue, kellonaika, tienlaatu ja ajotapa. Tällaiseen järjestelmään liittyy kuitenkin erityisesti siirtymävaiheessa melkoisia kustannuksia. ”Big Brother”- eli ”Isoveli valvoo” - järjestelmä voi edellyttää myös uudenlaisia asenteita yksityisyydensuojaan nähden. Vähäisiä eivät ole myöskään muut oikeusturvakysymykset. Suomessa verolaeille asetettavat tarkkuus- ja muut vaatimukset ovat nykyisin esimerkiksi maksuihin kohdistuvaan lainsäädäntöön verrattuna suuret. Millimetrioikeudenmukaisuus ei ole ongelmatonta eikä aina tavoittelemisen arvoista.

Kun vuonna 2009 esiteltiin suomalaista verojärjestelmää kiinalaisille, heitä kiinnostivat erityisesti *kirkollisvero* ja *koiravero*, joita vailla he ovat.<sup>302</sup> Epäilemme kuitenkin niiden vientimahdollisuuksia Aasian markkinoille, vaikka kevyt keskusteluissa onkin pohdittu muun muassa koiraveron ja makeisveron yhdistämismahdollisuuksia.

Vaikka Suomen aineellisen verotuksen vientiodotukset näyttävät realistin aivoituksissa rajallisilta, kansainvälisesti vertaillen ilmeisen hyvin toimiva *verotusmenettelymme* voinee olla – kiitosta saaneen koulujärjestelmämme ohella – mallina joillekin ulkomaille. *Pekka Ruuhonen* Verohallinnosta onkin työskennellyt usean vuoden ajan myös kansainvälisissä verohallintojen kehittämistehtävissä EU:n ja IMF:n palveluksessa, muun muassa Bosnia-Hertsegovinassa ja Indonesiasa.<sup>303</sup> Myös Suomen yleisen veronkiertämissäännöksen ”myyntimies”

<sup>301</sup> *Määttä* (2007) s. 142 ss.

<sup>302</sup> *Linnakangas* Verotus 2010 s. 150.

<sup>303</sup> Vientiaineksia voisi olla myös Veronsaajien oikeudenvalvontayksikössä. Ks. VOVAsta *Räbinä* Verotus 2008 s. 123 ss. ja Verotus 2011 s. 33 ss.

*Kari S. Tikka*<sup>304</sup> on tutkimuksellaan ja kontakteillaan osaltaan varmaan ollut vaikuttamassa vastaavan säännöksen viemiseen Ruotsiin.<sup>305</sup>

Vaikka Suomessa on paljon saunoja, meillä ei liene vielä ollut erityistä *saunaveroa*. Joissakin suomalaisissa nettikeskusteluissa tämäkin veroidea on kyllä esitetty. Saksalaisessa keskustelussa saunaveron jo tunnetaan. Bochumin yliopiston vero-oikeuden laitoksen johtaja *Roman Seer* mainitsee ajatuksen siitä *Frankfurter Allgemeine Zeitung*-issa 19.10.2011 julkaistussa kunnallisia veroja käsittelevässä artikkelissaan ”Eine Bürgersteuer wäre besser als Sauna- und Sexsteuern”.<sup>306</sup> Samaan yhteyteen kuuluu joissakin Saksan kunnissa jo perittävä *sänkyvero* (Bettensteuer).<sup>307</sup>

<sup>304</sup> *Tikan* v. 1972 julkaistun väitöskirjan (Veron minimoinnista) merkityksestä nykyisin ks. myös *Urpilainen* Onko 37-vuotiaalla vielä lähdearvoa? Mikko Vuorenpään juhlakirja Käytävillä kajahtaa. Mikko 37 v. (toim. Pirjatanniemi ja Saarnilehto, 2009) s. 80–83.

<sup>305</sup> Veronkiertämiseen liittyvästä kissa ja hiiri -leikistä finanssioikeuden opetuksessa *Linnakankaan* virkaanastujaisesityelmä Hokkuspokkusjuridiikka verotuksessa, Verotus 2009 s. 6 ss. Hokkuspokkus-metodin nimellä on ”jumalallinen” alkuperä. Kun katolinen pappi keskiajalla kohotti leivän ja sanoi latinaksi ”*Hoc est corpus meum*” eli ”Tämä on minun ruumiini”, se kai kuulosti samalta kuin ”hokkuspokkus”. Leipä muuttui Kristuksen ruumiiksi.

<sup>306</sup> Vaikka Saksassa ei ainakaan vielä ole saunaveroa, siellä on myynnissä Saunasteuergeräte, mutta ne on tarkoitettu enemmän saunan toiminnan sääntelyyn kuin verosuunnitteluun.

<sup>307</sup> Saksan sänkyverolla ei näyttäisi olevan mitään sukulaisuutta Suomen ”hetekaveron” kanssa, jolla *Jyrki Vesikansan* Uudessa Suomessa 17.4.2009 julkaistun kirjoituksen (”Siirtoväelle omakotialueita”) mukaan tarkoitettiin omaisuudenluovutusveroa.

## 14.2 Verotuksen taso ja verojärjestelmän rakenne

### 14.2.1 Suomen bruttoveroasteen kehitys verrattuna muihin valtioihin

Kokonaisveroaste prosentteina bruttokansantuotteesta on kehittynyt Suomessa sekä EU15- ja OECD-maissa seuraavasti:

	Suomi	EU15-maat	OECD-maat
1980	35,3	33,8	30,1
1981	37,3	34,4	30,7
1982	36,4	35,0	31,1
1983	36,1	35,7	31,3
1984	37,6	35,9	31,4
1985	39,1	36,2	31,5
1986	40,3	36,9	32,2
1987	38,7	37,2	32,6
1988	42,0	37,2	32,6
1989	41,5	36,7	32,5
1990	42,9	36,8	32,1
1991	44,4	36,9	32,6
1992	44,0	37,2	32,8
1993	43,5	37,5	33,2
1994	45,5	37,7	33,1
1995	44,5	37,5	33,6
1996	45,7	38,5	33,9
1997	45,0	38,5	33,9
1998	44,8	38,5	33,9



## 14 Verotuksen tason ja rakenteen kehitys ja tulevaisuus

	Suomi	EU15-maat	OECD-maat
1999	44,3	38,9	34,2
2000	45,8	39,0	34,2
2001	43,2	38,3	33,8
2002	43,3	37,8	33,5
2003	42,4	37,7	33,5
2004	41,8	37,5	33,4
2005	42,1	38,1	33,9
2006	42,2	38,1	34,1
2007	41,5	38,1	34,1
2008	41,2	37,7	33,6
2009	40,9	37,2	32,7
2010	40,8	37,2	32,8
2011	42,0	37,8	33,3
2012	42,7	38,4	33,8
2013	43,7	39,0	34,2
2014	43,9	39,4	34,4

Yli 40 %:n veroaste oli vuonna 2014 seuraavissa valtioissa:

Tanska	50,9
Ranska	45,2
Belgia	44,7
Suomi	43,9
Italia	43,6
Itävalta	43,0
Ruotsi	42,7



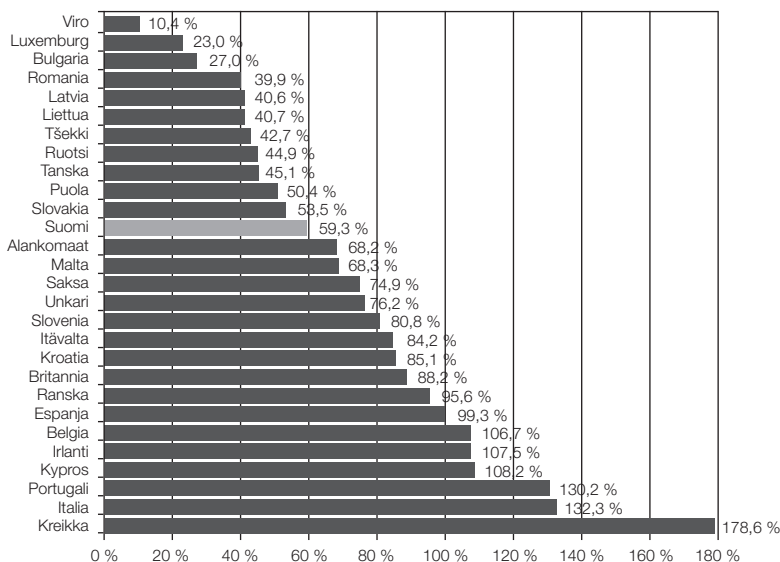
## 14 Verotuksen tason ja rakenteen kehitys ja tulevaisuus

Esimerkiksi Norjan veroaste vuonna 2014 oli 39,1 %, Viron 32,9 %, Saksan 36,1 %, Ison-Britannian 32,6 % ja Yhdysvaltojen 26,0 %.

### 14.2.2 Suomen valtionvelan kehitys verrattuna muihin valtioihin<sup>308</sup>

Julkisyhteisöjen velka on julkisyhteisöjen sulautettu bruttovelka nimellisarvoisena, ja sitä kutsutaan myös EDP-velaksi (Excessive Deficit Procedure). Siihen luetaan julkisyhteisöjen kansantalouden muilta sektoreilta ja ulkomailta saamat joukkovelkakirjalainat, lyhyt-aikaiset velkapaperit, lyhyt- ja pitkäaikaiset lainat sekä talletukset. Kysymyksessä on sulautettu velka, eli siitä on poistettu alasektoreiden (valtio, kunnat ja sosiaaliturvarahastot) väliset velkaerät.

Julkisyhteisöjen EDP-velka prosentteina BKT:stä eri maissa oli vuonna 2014 seuraava:



Lähde: Eurostat

<sup>308</sup> Ks. tarkemmin *Savolainen (2015)*.

2000-luvulla julkinen velkaantuminen vähentyi useissa EU-maissa, mutta vuoden 2008 loppupuolella alkanut kansainvälinen talouskriisi käänsi EU-maiden velanoton jälleen kasvuun. Talouskriisin syventyminen EU:n velkakriisiksi on vaikeuttanut tilannetta edelleen. Rahoitusmarkkinoiden epäluottamus on nostanut rahoituskustannuksia, ja useiden kansantalouksien talouskasvu on heikentynyt.

Tällä hetkellä yli puolella EU-maista julkisen velan suhde bruttokansantuotteeseen ylittää velkaantumiselle EU:ssa asetetun kriittisen 60 %:n viitearvon. Vaikein tilanne on Kreikassa, jossa velkasuhde on lähellä 180 %:aa suhteessa bruttokansantuotteeseen. Velan suhde bruttokansantuotteeseen on erityisen korkea myös Italiassa, Portugalissa ja Irlannissa. Joillakin mailla, esimerkiksi eräillä uudemmillä EU:n jäsenmailla, velan suhteellinen taso on varsin matala. Kevein valtion velkataakka on Virolla.

Suomen julkisyhteisöjen EDP-velka on jatkanut kasvuaan. Vuoden 2015 lopussa se oli jo 130,7 miljardia euroa. Vuoden takaiseen verrattuna julkisyhteisöjen velka kasvoi yhteensä 9,0 miljardia euroa, ja velan suhde bruttokansantuotteeseen nousi 59,3 %:sta 63,1 %:iin ja siis ylitti kriittisen 60 %:n.

Useimmilla EU-mailla pääosa julkisesta velasta muodostuu valtion velasta. Suomen valtionvelan arvioidaan olevan vuoden 2016 lopussa 105,5 miljardia euroa ja vuoden 2017 lopussa 111,3 miljardia euroa valtion tulo- ja menoarvion loppusumman ollessa noin 55 miljardia euroa. Valtion verot ja veronluonteiset tulot ovat vuodessa noin 40 miljardia euroa. Korkojen alhaisuus on viime aikoina helpottanut velkaantuneen talouden hoitoa olennaisesti. Nykyisin Suomen valtionvelan korkomenot ovat noin 1,5 miljardia euroa vuodessa, kun ne olivat 1990-luvun puolivälissä vuosittain noin 5 miljardia euroa.

### 14.2.3 Suomen verorakenne

Verorakenteen peruskysymys on erityyppisten verojen keskinäinen painotus. Veroissa voidaan erottaa kaksi pääryhmää:

1. tulon, tuoton ja varallisuuden verot
2. varojen käytön eli kulutuksen verotus.

Suomen kunnallisverotuksessa kulutusverojen merkitys on ollut lähes olematon. se on rajoittunut koiraveroon. Valtionverotuksessamme painopiste sen sijaan on vaihdellut voimakkaasti. 1900-luvun alussa jopa 90 % valtion verotuloista kertyi tulleista ja muista kulutusveroista.

Vuoden 2017 valtion talousarviossa verot ja veronluonteiset tulot ovat noin 41,5 miljoonaa euroa. Siitä vajaat 13 miljardia euroa on tulon ja varallisuuden perusteella kannettavia veroja, joukossa perintö- ja lahjavero 550 000 000 eurolla.

Kulutusveroista suurituottoisin on arvonlisävero, jonka arvioidaan tuottavan noin 17 miljardia euroa. Kulutusverona voidaan pitää myös vakuutusmaksuveroa (n. 800 000 euroa) ja apteekkiveroa (n. 168 000 000 euroa). Valmisteveroja lasketaan kertyvän vähän noin 7,2 miljardia euroa, autoveroa 0,85 miljardia ja ajoneuvoveroa 1,2 miljardia. Varainsiirtoveroa arvioidaan kertyvän vajaat 0,8 miljardia. Muiden verojen osuus on varsin pieni. Kun kulutusveroiksi luokitellaan arvonlisävero, vakuutusmaksuvero, apteekkimaksu, valmisteverot, autovero ja ajoneuvovero, on kulutusverojen osuus valtion verotuloista nykyisin 2/3. Kulutusverojen osuus kokonaisverotuloista, joissa mukana ovat valtionverojen lisäksi kunnallisverotus ja pakolliset sosiaalivakuutusmaksut, on meillä nykyisin 1/3.

Kansainvälisessä vertailussa Suomen kulutusverojen osuus kaikista verotuloista on melko korkea mutta ei aivan kärkeä. Kärjessä ovat Turkki, Unkari ja Viro, joissa yli 40 % veroista kertyy kulutusveroitte, sekä Kreikka, jossa kulutusverojen osuus on lähes 40 %. Suomen edellä ovat myös Portugali, Puola, Irlanti ja Islanti. Suomen kanssa samalla tasolla on Britannia ja Tanska. Hieman alempi kulutusverojen osuus on muun muassa Alankomaissa, Ruotsissa, Espanjassa, Saksassa, Norjassa ja Itävallassa. Japanissa ja USA:ssa kulutusverojen osuus verotuloista jää alle 20 %:n.

Kulutusverojen suhde bruttokansantuotteeseen on OECD-maista korkein Turkissa (17 %). Seuraavina ovat Tanska ja Suomi noin 15 %:lla. Hyvin monissa maissa (mm. Ruotsi, Norja ja Saksa) tämä prosenttiluku on 10-12. Japanissa ja USA:ssa se on vain 4-5 %.

## 14.3 Suomen valtion menorakenteen kehitys

### 14.3.1 Suomen itsenäistymisestä 1950-luvun lopulle

*Puolustusvoimien* ja suojeluskuntajärjestön osuus valtion menoista oli hyvin merkittävä Suomen itsenäistymisestä 1940-luvun puoliväliin. Se oli 1910- ja 1920-lukujen vaihteessa vähän yli 20 %, 1920-luvulla yleensä noin 15 % ja 1930-luvulla taas runsaat 20 %.<sup>309</sup> Sodan jälkeen tilanne muuttui ratkaisevasti. Esimerkiksi vuonna 1946 puolustusvoimien osuus valtion talousarvion mukaisista varsinaisista menoista oli 7 %, ja vuonna 1956 se oli 6 %.

*Sosiaali- ja terveystenonien* osuus valtion varsinaisista menoista oli pitkään hyvin vaatimaton. Vuonna 1922 se oli 2,3 % ja vuosina 1939 ja 1946 noin 3 %. Vuonna 1956 sosiaali- ja terveystenonien osuus valtion menoista oli jo noussut 23,8 %:iin.

*Koulutusmenonien* ja muiden opetusministeriön hallinnonalan menonien osuus valtion talousarvion mukaisista menoista oli vuonna 1922 noin 10 % ja vuonna 1939 noin 17 %. Sodan jälkeen vuonna 1946 se oli vain runsaat 4 %, mutta vuonna 1956 taas jo paljon suurempi, noin 14 %.

### 14.3.2 1960-luvulta 2010-luvulle

Suomea alettiin 1960-luvulla kehittää yhä selvemmin hyvinvointiyhteiskunnaksi. Sosiaali- ja terveystenonien osuus valtion talousarvion mukaisista menoista oli vuonna 1966 jo noin 21,5 %. Opetusministeriön hallinnonalan menonien osuus oli noin 16 % ja puolustusministeriön enää 5,5 %. Tilanne jatkui hyvin samanlaisena 1970-luvulla. Vuonna 1975 sosiaali- ja terveystenonien osuus valtion menoista oli noin 21,4 %, opetusministeriön noin 17,5 % ja puolustusministeriön noin 5,5 %. Sosiaali- ja terveystenot olivat vuonna 1986 jo noin

<sup>309</sup> Ks. tarkemmin *Iskanius* (1982) s. 170.

## 14 Verotuksen tason ja rakenteen kehitys ja tulevaisuus

25,6 % valtion menoista; opetusministeriön osuus oli silloin noin 16 % ja puolustusministeriön 5,2 %.

Vuoden 1996 valtion talousarvion menoista sosiaali- ja terveysministeriön osuus oli yhä suurin, 24,5 %, josta huomattava osa oli kunnille suoritettavia valtionosuuksia. Opetusministeriön osuus oli 13,7 %. Valtiovarainministeriön hallinnonalan osuus oli 13,6 %, josta lähes puolet oli eläkkeitä. Esimerkiksi puolustusministeriön osuus oli 4,6 %. Valtionvelan korkojen osuus oli tuolloin erittäin suuri, noin 15 %.

Vuoden 2016 talousarviossa valtion menot jakautuivat seuraavasti:

Eduskunta, presidentti, valtioneuvoston kanslia	0,4 mrd	0,7 %
Ulkoministeriö	1,1 mrd	2,0 %
Oikeusministeriö	0,9 mrd	1,7 %
Sisäministeriö	1,7 mrd	3,1 %
Puolustusministeriö	2,9 mrd	5,3 %
Valtiovarainministeriö	17,3 mrd	31,8 %
Opetus- ja kulttuuriministeriö	6,8 mrd	12,5 %
Maa- ja metsätalousministeriö	2,5 mrd	4,6 %
Liikenne- ja viestintäministeriö	2,9 mrd	5,3 %
Työ- ja elinkeinoministeriö	3,0 mrd	5,5 %
Sosiaali- ja terveysministeriö	13,1 mrd	24,1 %
Ympäristöministeriö	0,2 mrd	0,4 %
Valtionvelan korot	1,6 mrd	3,0 %
	<hr/>	
	54,4 mrd	100 %

Valtiovarainministeriön 17,3 miljardin euron määrärahasta noin 9 miljardia euroa eli yli puolet on valtionosuutta kunnille peruspalvelujen järjestämiseen ja yli 4 miljardia euroaan eläkkeitä.

Sosiaali- ja terveysministeriön 13,1 miljardin euron määrärahasta suurin erä, runsaat 3,6 miljardia euroa, on valtion osuutta kansaneläkelaista johtuvista menoista. Valtion osuuteen työmarkkinatuesta ja ansiopäivärahasta menee yhteensä vajaat 2,5 miljardia. Lapsilisiin menee noin 1,4 miljardia. Noin 1,2 miljardia on valtion osuutta sairausvakuutuslaista johtuvista menoista ja yli 1 miljardi kuluu asumistukiin. Mainitut erät yhdessä ovat noin 3/4 sosiaali- ja terveysministeriön määrärahoista.

Liikenne- ja viestintäministeriön 2,9 miljardin euron määrärahasta kohdistuu liikenneverkkoon noin 1,7 miljardia, josta perusväylänpitoon noin yksi miljardi.

## **14.4 Verovelvollisen oikeus määrätä maksamiensa verojen käyttötarkoitus sekä lahjoitusvähennys**

Monet kansalaiset ovat sanoneet haluavansa maksaa enemmän veroja. Mielenpidesivuilla onkin ehdoteltu vapaaehtoisia veroja valtiontalouden ongelmien ratkaisuksi. Tuloveroilmoituksessa olisi esimerkiksi paikka vapaaehtoisen veron määrälle tai sitoumukselle luopua veronpalautuksesta.

Tällaista keskustelua on helppo pitää aikuisviihteenä: verothan ovat juridisesti pakkosuorituksia, eivät lahjoja eivätkä maksujakaan. Kuten tämän teoksen 1 luvussa on selvitetty, näin ei ole ollut aina eikä kaikkialla. Vaikka muinaiset ateenalaiset suhtautuivat vapaisiin kansalaisiin kohdistettuihin välittömiin veroihin kielteisesti, he jopa ylpeilivät sillä, kuinka kukin tuki valtiontaloutta vapaaehtoisilla suorituksilla, niin sanotuilla liturgioilla. Antiikin Roomassa oli samantapainen järjestelmä. Myös Ruotsin vanhat sadut kertovat verolahjoista.

Nykyisinkin valtiolle voidaan tehdä lahjoituksia. Valtiokonttorin nettisivulla ilmoitetaan, että valtiolle tulevat lahjoitukset voi tehdä seuraaville tileille:<sup>310</sup>

Nordea: FI50 1660 3000 1009 02

Pohjola: FI04 5000 0120 3779 31

Danske Bank: FI41 8000 1900 0033 37

Viestiksi merkitään ”Lahjoitus”

<sup>310</sup> Vakuutamme, että tilinumerot kuuluvat valtiolle eivätkä tämän teoksen kirjoittajille.

Lahjoittaja ei kuitenkaan itse voi kohdistaa tällaisia lahjoituksia mihinkään tiettyyn kohteeseen, vaan ne tulevat valtion yleiseen kassaan.

Veronmaksun tekeminen vapaaehtoiseksi ei tunnu tänä päivänä realistiselta. Mutta voidaan kysyä, eikö verovelvollisen valinnanvapautta voitaisi lisätä niin, että hän voisi rastittaa veroilleen haluamansa käyttötarkoitukset vaikkapa hallinnonaloittain.

Jos verovelvollisille annettaisiin mahdollisuus vaikuttaa verojensa käyttökohteeseen, he varmaankin pitäisivät riittämättömänä valitsemista ministeriöiden välillä ja haluaisivat yksilöidympiä kohteita. Ministeriöittäin tällaisia voisivat olla esimerkiksi seuraavat:

Ulkoministeriö	kehitysyhteistyö
Oikeusministeriö	tuomioistuimet, vankilat
Sisäministeriö	poliisi, rajavartiolaitos
Puolustusministeriö	sotilaallinen maanpuolustus
Valtiovarainministeriö	verotus
Opetus- ja kulttuuriministeriö	koulutus, tutkimus, taide ja kulttuuri
Maa- ja metsätalousministeriö	maatalous, metsätalous, eläinten hyvinvointi
Liikenne- ja viestintäministeriö	liikenneväylät, viestintä
Työ- ja elinkeinoministeriö	työvoimapalvelut, yritystoiminnan edistäminen
Sosiaali- ja terveysministeriö	perhe- ja asumiskustannukset, työttömyysturva, sairausturva
Ympäristöministeriö	ympäristön- ja luonnonsuojelu.

Verojärjestelmämme muuttaminen sellaiseksi, että verovelvollinen voisi suoraan määrätä verojensa käyttötarkoituksen, tuskin on todennäköistä. Pikemminkin on mahdollista, että meilläkin taas laajennetaan vero-ohjauksen sukulaisilmiön, lahjoitusvähennyksen, alaa.

Lahjoitusvähennys tuli verojärjestelmäämme 1930-luvun lopulla, kun sodan vaara lisääntyi.<sup>311</sup> Vuonna 1938 Suomessa säädettiin valtionverotuksessa vähennyskelpoiseksi rahamäärä, jonka verovelvollinen luovutti valtiolle käytettäväksi valtiovarainministeriön hyväksymään tarkoitukseen. Hallitus viittasi esityksessään siihen, että eräät teollisuudenharjoittajat ilmoittivat halunsa tehdä huomattavia

<sup>311</sup> *Linnakangas* (1984) s. 51 s.

lahjoituksia valtiolle ilmatorjunnan ja kaasusuojelun järjestämiseksi teollisuusalueillaan yhteistoiminnassa puolustuslaitoksen kanssa, joka puolestaan piti tällaista järjestelyä erittäin suotavana. Teollisuudenharjoittajat toivoivat, että ne, jotka tekivät lahjoituksia maanpuolustuksen hyväksi, vapautuisivat valtiolle menevän tuloveron suorittamisesta tältä osin. Hallitus otaksui, että erinäiset yhtymät ja yksityisetkin henkilöt vastaisuudessa, jos niille myönnettäisiin verovapaus niiden lahjoituksia vastaavalta osalta, tekisivät lahjoituksia muihinkin valtion tarkoituksiin, esimerkiksi sellaisten sairaaloiden ja koulujen rakentamiseen, jotka muutoin valtion olisi rakennettava.

Laajimmillaan vähennyskelpoisten vähennysten piiri Suomessa oli 1980-luvun loppupuolella, jolloin vähennyskelpoisia lahjoituksia voitiin tehdä seuraaviin tarkoituksiin:<sup>312</sup>

- Suomen maanpuolustus,
- kehitysyhteistyö,
- humanitaarinen avustustoiminta,
- sodasta kärsimään joutuneiden avustaminen,
- suomalainen kulttuuriperinne,
- tiede ja
- taide.

Niin sanotun kokonaisverouudistuksen yhteydessä vuodesta 1989 alkaen vähennyskelpoisten lahjoitusten piiriä supistettiin voimakkaasti. Siitä karsittiin maanpuolustus, kehitysyhteistyö ja humanitaarinen avustustoiminta.

Nykyisin yhteisöjen lahjoitusvähennyksestä säädetään tuloverolain 57 §:ssä. Sen mukaan yhteisön tuloverotuksessa vähennyskelpoisia ovat tietyin edellytyksin vähintään 850 ja enintään 250 000 euron rahalahjoitukset tiedettä tai taidetta taikka suomalaisen kulttuuriperinteen säilyttämiseksi. Luonnollisen henkilön lahjoitusvähennyksestä säädetään tuloverolain 98a §:ssä. Sen mukaan luonnollisella henkilöllä ja kuolinpesällä on oikeus vähentää ansiotulostaan yliopistolle tai korkeakoululle tekemänsä vähintään 850 ja enintään 500 000

<sup>312</sup> *Andersson – Linnakangas – Frände* (2016) s. 219.



euron rahalahjoituksen. Muihin tarkoituksiin tekemiään lahjoituksia luonnollinen henkilö ei saa verotuksessa vähentää.

Kun keskustellaan siitä, pitäisikö rikkaiden osallistua veronmaksuun nykyistä enemmän, verojen tiukentamista vastustavat, joita on enemmistö varakkaimmista, ovat viitanneet muiden seikkojen ohella siihen, että monet heistä osallistuvat jo hyvän tekoon tekemällä lahjoituksia yleishyödyllisille yhteisöille. Tällaiset lahjoitukset ovat esimerkiksi Yhdysvalloissa paljon laajemmin verovähennyskelpoisia kuin meillä.

## 14.5 Paratiisi ja parasiitit

### 14.5.1 Hyvinvointivaltio paratiisina

Nuutin päivänä 13. tammikuuta joulukuusta ulos kannettaessa harva muistaa nimipäiväsankaria tanskalaista *Knud Pyhää* ja hänen verotuksellista merkitystään. Knud menetti oman henkensä vuonna 1086, kun hän koetti saada kansaa maksamaan henkiveroa.<sup>313</sup> Sitten hän julistettiin pyhimykseksi. Henkiveroon (*poll tax*<sup>314</sup>) liittyy myös *Wat Tylerin* kapina Englannissa vuonna 1380. Kapina sai nimensä veronkantajan surmaajan nimen mukaan.<sup>315</sup> Talonpoikia varmasti suututti se, että he eivät saaneet mitään hyötyä verojen maksamisesta.

Verojen käyttö muuhun tarkoitukseen kuin papiston ja hallitsijoiden hyväksi on ollut viime vuosikymmeniin asti suhteellisen vaatimattomaa.<sup>316</sup> Ensi askelia nykyiseen suuntaan otettiin 1800-luvun lopulla

<sup>313</sup> *Voionmaa* (1912) s. 15–16.

<sup>314</sup> Englannin *poll* on sama kuin suomen *polla* eli pää, nuppi, nokka. Puhutaan myös könttäsummaverosta. *Määttä* (2007) s. 157.

<sup>315</sup> *Linnakangas* Terttu Utriaisens juhlaKirja (2006) s. 332 ss.

<sup>316</sup> *Seppälä* Verotushistoriaa 1 (toim. Lappalainen), 1999 s. 61–62: ”Mitä talonpoika sitten sai vastapainoksi verojen maksusta? Tulonjakopolitiikkaan ja demokratiaan tottunut ihminen voi vain kummastella sitä tosiseikkaa, että ’eipä paljon mitään’. Veroilla ei kustannettu teiden ja siltojen rakentamista, kyydityksiä ja kirkkojen rakentamista. Nämä velvollisuudet talonpoikien oli huolehditava verotaakan lisäksi.” – Tuohon aikaan ns. *etuperiaate* ei ollut kovin keskeinen verotuksessa, mutta eipä silloin ollut järin keskeinen maksukykyperiaatekaan nykyisessä hyvinvointivaltioon liittyvässä merkityksessä.

nettotuloon perustuvaa lievästi progressiivista tuloverotusta käyttöön otettaessa.<sup>317</sup> Selvemmin hyvinvointiyhteiskuntaa kohti Suomea alettiin kehittää toisen maailmansodan jälkeen ja erityisesti 1960-luvulta alkaen.<sup>318</sup> Nykyisessä Suomessa verotus edellyttää aina eduskunnan hyväksymistä. Tämä periaate on kulmakiviä demokratiassamme, joka on historiallisesti tarkasteltuna hyvin nuorta. Vielä 1900-luvun alussa hallitsija määräsi tulleista ja pitkälti niin sanotuista sotaveroista.

Nykyaikainen pohjoismainen hyvinvointiyhteiskunta muistuttaa lähes maanpäällistä paratiisia, vaikka niin sanotut veroparatiisit eli verokeitaat sijaitsevat aivan muualla. Pohjoismaissa veroaste on maailman korkeimpia. Sen voidaan sanoa lähestyvän taivaita.<sup>319</sup>

### 14.5.2 Parasiittiongelma

Parasiittiongelman yhteyteen verotuksessa kuuluu myös parasiittiongelma. Aikoinaan tämä kysymys liittyi erityisesti rälssiin, mutta nykyisin se kuuluu enemmänkin harmaaseen talouteen ja sen sukulaisiin. Suomessa harmaan talouden osuus on kansainvälisesti vertaillen pieni.

Täysimääräisyyden ja tosiasiaassa kertyneiden verojen erotusta kutsutaan verovajeeksi. Verovajetta aiheuttavat muun ohella harmaa talous ja verorikollisuus, aggressiivinen ja verolain tulkinnan rajoja hakeva verosuunnittelu, kansainvälinen voitonsiirto sekä veronmaksajien eri syistä syntyneet maksukyvyttömyydet.

Veroparatiiseihin liittyvistä ongelmista ja niiden ratkaisumahdollisuuksista julkaisi *Matti Ylönen* vuonna 2008 kirjan ”Veroparatiisit, 20 ratkaisua varjotalouteen”. Kirjassa (s. 12) esitettiin arvio, että maa-

<sup>317</sup> Progression taustasta ja historiasta *Myrsky* (1997). Veropolitiikassa puhutaan toisaalta myös *Matteus-ilmistä*: ”Sillä jokaiselle, jolla on, annetaan, ja hänellä on oleva yltäkyllin; mutta jolla ei ole, siltä otetaan pois sekkin, mikä hänellä on.” (Matt. 25:29.) Matteus itse oli ollut veronkantaja eli publikaani. Roomalaisten verojen kantajat eivät olleet suosittuja juutalaisten keskuudessa, vaan jopa juttelemista publikaanin kanssa pidettiin syntinä.

<sup>318</sup> Ks. myös *Smolander* Verotushistoriaa 1 (toim. Lappalainen), 1999 s. 95 ss.

<sup>319</sup> Ruotsinkielisessä Raamatussa käytetään ilmausta ”samla skatter i himlen” (Matt. 6:19–21), mutta siinä ei ole kysymys taivaallisesta veronkannosta vaan aarteiden keräämisestä. Selittyköhän Ruotsin poikkeuksellisen korkea veroaste myös sillä, että ruotsalaiset eivät erota veroa (skatt) aarteesta (skatt)?

ilman kaikkein rikkaimmat ihmiset ovat sijoittaneet veroparatiiseihin ainakin 11 500 000 000 000 dollaria ja että tämän verottajan ulottumattomiin siirretyn varallisuuden vuosittaisista verotuotoista voisi kerätä arviolta 255 000 000 000 dollarin potin.<sup>320</sup> Kirjassa (s. 55 ss.) tarkasteltiin myös suurten tilintarkastusyhteisöjen (KPMG, PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, Deloitte & Touche) roolia.

Ongelman ratkaisuksi kirjassa esitettiin Suomelle seuraavia 20 toimenpidettä:

*Suomen tulee sisäpolitiikassaan*

- 1) lisätä merkittävästi harmaan talouden tutkimusta,
- 2) pidättäytyä julkisten hankintojen tekemisestä yhtiöiltä, jotka kiertävät tai välttelevät aggressiivisesti veroja,
- 3) tehdä vaalirahoituksen antamisesta ja vastaanottamisesta huomattavasti nykyistä avoimempaa,
- 4) parannettava tiedonantovelvollisuutta hallintarekisteröityjen osakkeiden ja etävälittäjien osakekaupassa ja sallittava veroviranomaisille automaattiset vertailutietotarkastukset pankkeihin,
- 5) muuttaa tilintarkastussäännöksiä siten, että suomalaisten pöytälaatikkoyhtiöiden kautta toimiva harmaa talous saadaan hillityksi,
- 6) turvata veroparatiisitalouden torjuntaan tarvittavan viranomaisyön resurssit.

---

<sup>320</sup> Toisaalta on väitetty, että ongelma on Suomessa marginaalinen. *Janne Juusela* on Elinkeinoelämän Valtuuskunnalle (EVA) v. 2016 laatimassaan raportissa Viisi myyttiä verokeitaista arvioinut, että Suomi menettää verokeitaista hyödyntävän verovilpin vuoksi noin 10 miljoonaa euroa vuodessa. Mm. veroasiantuntija *Lauri Finér* (Finnwatch ry) pitää tuota arviota vähätteleväenä. Hänen mielestään luotettavin arvio Suomessa on *Markku Hirvosen* työryhmän vuonna 2010 tekemä. Sen mukaan Suomi menettää vuosittain kansainvälisen sijoitustoiminnan verovilppiin vähintään 500–800 miljoonaa euroa.

*Ulko- ja kehityspolitiikassa Suomen tulee ajaa*

- 7) veroparatiisitalouteen ja sen vaikutuksiin pureutuvan tutkimustoiminnan merkittävää lisäämistä erityisesti YK:ssa, Maailmanpankissa ja Kansainvälisessä valuuttarahastossa IMF:ssä,
- 8) veronkierron ottamista mukaan kaikkien merkittävien kansainvälisten järjestöjen (YK, Maailmanpankki, Financial Action Task Force) korruption määritelmiin,
- 9) veropohjien yhtenäistämistä EU:ssa, jotta kansainvälistä verokilpailua saadaan hillityksi,
- 10) EU:n säästödirektiivin, rahanpesudirektiivin ja muiden veroparatiisitalouden haittavaikutuksia hillitsevien sekä kansainvälistä viranomaisyhteistyötä ja tiedonvaihtoa parantavien aloitteiden kehittämistä ja laajentamista,
- 11) muiden veroparatiisien varjotalouteen ja säätelemättömiin rahoitusmarkkinoihin puuttuvien aloitteiden kehittämistä,
- 12) YK:n verokomitean vahvistamista, jotta kehitysmaat saisivat oman kansainvälisen yhteistyöfoorumin veroyhteistyölle, jollainen OECD on rikkaille teollisuusmaille,
- 13) maakohtaisten kirjanpitosääntöjen kehittämistä monikansallisille yrityksille, jotta yhteiskuntavastuun seuraaminen olisi helposti mahdollista ja jotta kehitysmaiden omien verohallintojen tehtäväkenttä helpottuisi,
- 14) kansainvälisten käytäntösääntöjen kehittämistä verotukseen,
- 15) vaihtoehtoisten kehitysmallien kehittämistä pienille veroparatiisille samalla kun niitä kannustetaan luopumaan veroparatiisitoiminnasta.

*Suomalaisten monikansallisten yritysten tulee*

- 16) raportoida eri maissa maksamistaan veroista vuosikertomuksissaan kattavasti, selkeästi ja läpinäkyvästi,
- 17) julkaista täydellinen yhtiörakenteensa vuosikertomuksessaan,

## 14 Verotuksen tason ja rakenteen kehitys ja tulevaisuus

- 18) pidättäytyä veroparatiisiyhtiöiden käytöstä ja aggressiivisesta verosuunnittelusta,
- 19) pankkien, tilintarkastusyhtiöiden ja muiden veroparatiisitalouden potentiaalisten välittäjätahojen tapauksessa pidättäytyä veroparatiisipalvelujen ja aggressiivisen verosuunnittelun tarjoamisesta,
- 20) raportoida vuosi- ja yhteiskuntavastuukertomuksissaan toimitaan vastuullisina veronmaksajina.

Vuonna 2016 ongelma on ollut julkisuudessa poikkeuksellisen näkyvästi esillä erityisesti Panaman tietovuodon (”Panama papers”) vuoksi. Papereista ilmeni kuuluisien ulkomaalaisten mutta myös joidenkin varakkaiden suomalaisten piilottaneen varojaan veroparatiisivaltioihin.<sup>321</sup>

Suomessa tehtyjen mielipidetutkimusten mukaan kansalaiset ovat valmiita jopa verojen korotuksiin, jos korotuksista kertyneet varat käytettäisiin hyvinvointipalvelujen kehittämiseen ja ylläpitoon.<sup>322</sup>

### 14.5.3 Verotuet<sup>323</sup>

Verotuet ovat verolainsäädännössä tukemistarkoituksessa määriteltyjä poikkeuksia verotuksen normaalista perusrakenteesta. Verotukia on noin 190, eikä kaikkien niiden euromääräistä arvoa ei ole mahdollista arvioida. Verotukien arvioidaan alentavan maamme verotuettoja noin 25,3 miljardilla eurolla vuonna 2016. Valtion verotuettoihin tästä kohdistuu 16,6 miljardia. Verotukien kokonaismäärää arvioitaessa on otettava huomioon, että osa tuista on päällekkäisiä eikä verotuen poistaminen lisää verotuloja vastaavalla määrällä, koska tuet vaikuttavat hintoihin ja kansalaisten käyttäytymiseen.

<sup>321</sup> Veropakolaisista ja muista verojen välttelijöistä europarlamentaarikko *Esko Seppänen* on käyttänyt termiä veröjänis. Esim. Optio 8/2016 s. 21: ”Niille veröjäniksille, jotka eivät halua osallistua tulonjakoon, löytyy liian helposti porsaanreikiä.”

<sup>322</sup> *Ruuhonen* Onko verovaje kasvussa? Edilex 16.3.2011.

<sup>323</sup> Ks. tarkemmin Verotuet 2014–2016 (netissä).



## 14 Verotuksen tason ja rakenteen kehitys ja tulevaisuus

Suurimpia verotukia vuonna 2016 ovat VATT:n laskelmien mukaan seuraavat:

Omasta asunnosta saadun myyntivoiton verottomuus	1 300 000 000
Kansaneläkkeen lisien ym. verovapaus	150 000 000
Elatustuen ja elatusavun verovapaus	150 000 000
Lapsilisien verovapaus	505 000 000
Asumistukien verovapaus	400 000 000
Toimeentulotuen verovapaus	185 000 000
Työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksujen vähentäminen	205 000 000
Työntekijöiden työttömyysvakuutus- ja työttömyyskassamaksujen vähentäminen	295 000 000
Työntekijöiden lakisääteisen eläkevakuutusmaksun vähentäminen	2 210 000 000
Työntekijöiden sairausvakuutuksen päivärahamaksun vähentäminen	310 000 000
Vapaaehtoisen eläkevakuutusmaksun vähentäminen	110 000 000
Eläketulovähennys valtionverotuksessa	305 000 000
Kunnallisverotuksen eläketulovähennys	1 520 000 000
Työtulovähennys	2 590 000 000
Kotitalousvähennys	350 000 000
Ansiotulovähennys kunnallisverotuksessa	1 445 000 000
Asuntotulon verovapaus	3 350 000 000
Asuntolainan korkomenojen vähennyskelpoisuus (sis. edelliseen)	230 000 000
Käyttöomaisuusosakkeiden luovutusvoiton verovapaus	285 000 000
Irtaimen käyttöomaisuuden hankintamenon poistaminen	550 000 000
Osingon verovapaus ja markkinakorkoa suurempi tuotto prosentti	385 000 000
Julkisen kaupankäynnin kohteena olevien arvopaperien varainsiirtoverovapaus	2 000 000 000
Vakituisten asuinrakennusten alempi kiinteistöverokanta	662 000 000

→

## 14 Verotuksen tason ja rakenteen kehitys ja tulevaisuus

Yritysten sukupolvenvaihdosten perintö- ja lahjaverohuojennus	117 000 000
Rakennusten voittomarginaalin, rakennusmaan luovutuksen arvonlisäverovapaus	143 000 000
Tilattujen lehtien ja jäsenlehtien alennettu arvonlisäverokanta	119 000 000
Lääkkeiden alennettu arvonlisäverokanta	328 000 000
Elintarvikkeiden ja rehujen alennettu arvonlisäverokanta	1 196 000 000
Ravintola- ja ateriapalvelujen alennettu arvonlisäverokanta	533 000 000
Henkilökuljetusten alennettu arvonlisäverokanta	266 000 000
Dieselpolttoaineen normia alempi valmisteverokanta	743 000 000
Työkoneiden kevyen polttoöljyn normia alempi valmisteverokanta	480 000 000
Yhdistetty sähkön ja lämmön tuotanto, valmisteverohuojennus	103 000 000
Turpeen valmisteverottomuus	126 000 000
Teollisuuden ja kasvihuoneiden alempi sähköverokanta	591 000 000
Energiaintensiivisten yritysten valmisteveronpalautus	221 000 000

Kun julkista taloutta halutaan vahvistaa lisäämällä verotuloja, uusien verojen keksiminen tai vanhojen verojen normaaliverokantojen korotukset eivät ole ainoat vaihtoehdot. Paljon tehokkaampi keino verotulojen lisäämiseen voisi olla nykyisten verotukien vähentäminen, jolloin myös verojärjestelmä yksinkertaistuisi.

### 14.5.4 Yksinkertaiset ihmiset ja ylpeyden synty

*O sancta simplicitas* (Voi pyhä yksinkertaisuus)! Näin totesi teologi *Jan Hus* viimeisinä sanoinaan polttoroviolla (v. 1415) nähdessään yksinkertaisen maalaismummun kantavan lisää puita roviioon. Tämä päivänä syyte jumalanpilkasta ja kerettiläisyydestä taitaa uhata erityisesti niitä, joilla ei ole vahvaa uskoa ankarien kulutusverojen ja kiinteistöveron siunauksellisuuteen verojärjestelmässä.<sup>324</sup>

<sup>324</sup> *Linnakangas* Monoteistinen verokarhu, OTSO 2/2012 s. 32–33.

Rooman sektorijaossa sotavoimien ylipäällikköinä toimivat Mars ja Minerva. Amor ja Venus puolestaan huolehtivat rakkausasioista. Kuolemaan liittyvistä järjestelyistä vastasi Pluto. Kotitöiden valvonta kuului Vestalle. Dianalta sai metsästysluvut, maatalousasiat kuuluivat Saturnuksen toimivaltaan. Kaupankäyntiä valvoi Mercurius, ja merenkulkua turvasi Neptunus. Sivistys oli aikoinaan Apollon huolena, mutta nykyisin tiedon ylijumala on Google, jonka sukupuolesta ei ole varmuutta. Yksijumalaisessa kulttuurissamme verokarhua on yritetty saada hoitamaan kaikki elämänalueet.<sup>325</sup>

Veroprofessorit voivat kuulua niihin yksinkertaisiin ihmisiin, joille paratiisi merkitsee myös mahdollisimman yksinkertaista verotusta ilman verokarhun johdatusta kaikessa ja joiden usko verokarhun kaikkivoipaisuuteen on mennyt. Ihmisillä pitäisi yleensä olla mahdollisuus ihan itse – verolakeja suurennuslasin avulla lukematta ja veroprosaanreikiä etsimättä – suunnitella tulevaisuuttaan ja esimerkiksi

- opiskella (vrt. opintolainavähennys),<sup>326</sup>
- tehdä työtä, levätä ja eläköityä (vrt. eläkeläisten raippavero ja vaatimukset lomaverosta sekä toisaalta vaatimukset nuorten ja ikääntyneiden alennetusta verokannasta),
- tutkia ja kehittää (vrt. vuosien 2013 ja 2014 t&k-verotuki),
- perustaa perhe, saada lapsia ja erota (vrt. vaatimukset puolisoiden yhteisverotuksesta ja verokarhun päästämisestä makuuhuoneeseen),<sup>327</sup>

<sup>325</sup> *Linnakangas* Verokarhu perheneuvojana, suomenlakicom.fi 9.11.2011.

<sup>326</sup> Vanhempaa koulutuspoliittista verolainsäädäntöä edustavat *teinirahat*. Tämä vero syntyi korvaamaan ns. pitäjänkännyit eli sen tavan, että varattomat koulupojat (teinit) kulkivat maaseudulla keräämässä almuja ylläpidokseen. Valtioapäiväpöytäkirjalla 7.4.1624 valtiosäädty ottivat tämän pitäjänkännyin poistamiseksi suorittaakseen määrätyn vuotuisen maksun jokaisesta miehestä, jolla oli vakinainen asuinpaikka. Heinäkuussa 1684 määrättiin, että nämä verot oli käytettävä paitsi koulunuorison avustamiseen myös opettajien palkkaamiseen. Veroa maksettiin ennen vuotta 1865 jokaiselta talonsavulta 18 penniä. *Hermanson* (1920) s. 101.

<sup>327</sup> Toisen maailmansodan jälkeisestä perheverotuksesta ja sinkkujen asemasta *Suvi-ranta* (1962). – Koska eroamiset ovat nykyisin yleisiä, Tiede-lehden päätoimittaja *Jukka Ruukki* on lähinnä fiskaalisista syistä väläyttänyt *eroveroa*. 7 vinkkiä veronalle, Tiede 10/2011 s. 59. – Vuosina 1643–1712 elänyt Preussin pääministeri *Johan Kasimir von Wartenberg* sai mainetta ns. *neitsytverosta*, jota 20–40-vuotiaiden naimattomien naisten piti maksaa kuukausittain. Ks. mm. Absurde Steuern:



- hankkia asunto (vrt. oman asunnon korkovähennys),
- siivota ja kunnostaa kotia (vrt. kotitalousvähennys) ja
- valita ravinto ja jopa jälkiruoka (vrt. makeisvero).

Yksinkertaisen verotuksen tuntomerkkejä ovat myös se, ettei kaikenlaisista pikkuasioista ole laissa omia säännöksiä, ja se, ettei verotusta toimitettaessa puututa ihan kaikkeen. Neutraaliuden ohella myös puuttumattomuusperiaate on osa hyvää verojärjestelmää.<sup>328</sup>

Veroperheen pitäisi selviytyä muutamilla yleisillä ja laajapohjaisilla kohtuutasoisilla veroilla. Niille, jotka kuitenkin haluavat mutkikkaampaa verotusta, *tullitariffi* tuhansine nimikkeineen muodostaa ehtymättömän lähteen erilaisten tavaraverojen kehittämisideoille. Lisäksi maailmassa tunnetaan lukematon määrä vanhoja ja uusia palveluja, joille voidaan miettiä mitä moninaisimpia veroja. EU:n vaatimukset asettavat kuitenkin merkittäviä rajoituksia toteuttamiskelpoisille kansallisille *pisteveroille*.<sup>329</sup> Myös arvonlisäverotuksessa tuotteiden erilaisille veroprosenteille on jonkinlaiset rajat.

Saksan kielen taidon hiipuminen Suomessa koituu varsinkin tulo-verotuksessa verojärjestelmämme yksinkertaisuuden hyväksi: enää ei virikkeitä haeta entiseen malliin Saksasta, jossa verojen kirjo on ollut ja yhä on laaja ja alueellisiakin eroja on paljon.<sup>330</sup> Saksan kielellä

---

ein Blick in die Steuergeschichte ([www.claudialampert.suite.101.de](http://www.claudialampert.suite.101.de)). Jonkinlaisena tuon veron sukulaisena voitaneen pitää Suomessa 1970-luvun puoliväliin asti voimassa ollutta ns. *vanhanpiian/-pojan veroa*. Sillä tarkoitettiin säännöstä, jonka mukaan tuloverotuksessa ankarimpaan veroluokkaan joutui 24 vuotta täyttänyt lapseton naimaton henkilö. Tuohon aikaan veroluokkia meillä oli kolme ja veroluokka määräytyi aviosäädyn ja elätettävänä olevien lasten mukaan. Tämän kirjoittajat vierastavat verokarhua perheneuvojana.

<sup>328</sup> Ks. myös *Linnakangas* Puuttumattomuusperiaate ja pullo-ongelma, [suomenlaki.com](http://suomenlaki.com) 2011, jossa esitetään palautuspullojen verottomuuden lailliseksi perusteeksi verotusmenettelylain 58 §:ää. Tuon säännöksen mukaan verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi voidaan jättää toimittamatta, jos verottamatta jäänyt tulo on vähäinen eikä verotuksen tasapuolisuus tai muu syy edellytä oikaisun toimittamista.

<sup>329</sup> Varttuneille suomalaisille pisteverosta tulee mieleen 1970-luvun alussa kestokulutushyödykkeille määrätty ylimääräinen vero.

<sup>330</sup> Saksassa tunnetaan yhä alueellisia huviveroja, kuten tanssi-, elokuva- ja pelipaikkaverot. Uudentyyppinen huvivero on ns. *seksivero*, jota on vuodesta 2004 lähtien peritty Kölnin prostituoiduilta 150 euroa kuukausittain. [www.steuerartenueberblick.de/sexssteuer.htm](http://www.steuerartenueberblick.de/sexssteuer.htm).

julkaistava vero-oikeudellinen kirjallisuus on tavattoman runsasta, ja Saksassa verovelvolliset konsultteineen panostavat verojen minimointiin.

Kun otetaan huomioon verojen erilaiset – ristiriitaisetkin – tavoitteet ja ihmisten erilaiset intressit sekä tästä asiasta johtuvat kompromissitarpeet, unelma yksinkertaisesta verotuksesta on utopiaa. Silti verotuksen yksinkertaisuus on tavoittelemisen arvoisin.

Veroutopioista (ja kansantaloustieteestä) vrt. jyrkkänä konservatiivina tunnetun *J. A. von Bornin* sanat hänen vastustaessaan 1800-luvun lopulla (turhaan) maaverojen poistamista:<sup>331</sup> ”En epäile, etteikö kaikkina aikoina olisi nuoria miehiä, jotka nuoruuden houreissaan, mielikuvitus täynnä utukuvia, utopioita jotka on äkkiä keksitty jonkun ihmeellisen kansantaloustieteilijän aivoissa, esiintyvät ja luulevat luovansa, ainoastaan kumoamalla vallitsevia olosuhteita [--] mutta en epäile myöskään, että kaikkina aikoina tulee olemaan kypsiä, viisaita, kokemuksen koulussa sivistyneitä ja harmaantuneita miehiä, jotka tulevat voimalla ja vakavuudella torjumaan sellaiset epämääräiset kamariteoriat ja yrittävät saada yhteiskunta-kehityksen luonnolliseen suuntaan [--].”

On kyllä aiheellisesti huomautettu, että veroprofessorien paratiisi ei ole kaikkien paratiisi. Silti täällä kompromissihallitusten Suomessa ei varmaan tarvita vallankumousta, vallankaappausta eikä verisiä verokapinoita.

## 14.6 Veropovaus

Veroarkkitehtien ja veroarkeologien on syytä katsoa menneisyyteen, nykyisyyteen ja tulevaisuuteen. Menneissä ajoissamme on todella vähän sellaista, mitä on syytä haikailla takaisin. Vanhoja hyviä aikoja eli Suomen nykytilaa parempaa aikakautta emme ole menneisyydestä löytäneet. ”Vanha vero on aina uutta parempi” ei näy pitävän paikkaansa ainakaan kovin vanhojen verojen osalta.

Verojemme seassa on hyvin vanhaa ja pilaantumassakin olevaa ainesta, mutta Suomen nykyinen verojärjestelmä ei ole pahasti

<sup>331</sup> *Huuhka* Verotushistoriaa 1 (toim. Lappalainen), 1999 s. 70.

mädäntynyt. Siksi oikeaan osuneen sellainen ennustaja, joka ei odota lähiaikoina todella suuria rakenteellisia muutoksia, kuten luopumista tuloverotuksesta tai kulutusverotuksesta.

Pidemmälle katsoen ja yksityiskohtien osalta verotulevaisuuden ennustaminen on kuitenkin vaikeaa. Toisaalta verohistoriaa tutkiessa huomaa konkreettisesti, että ei ole auringon alla mitään uutta. Jatkuvasti pyöritellään samoja peruskysymyksiä: verotuksen tasoa ja tavoitteita<sup>332</sup> sekä painopistettä välittömien ja välillisten verojen välillä. Viime vuosien veropolitiikassa on vähennetty tuloverotuksen progressiivisuutta<sup>333</sup> ja lisätty kulutusveroja, jotka ovat tasaveroja tai regressiivisiä tulotasoon nähden. Vaikka suuntaus on historiallisesti tarkastellen taantumuksellinen, vielä ollaan hyvin kaukana 1800- ja 1900-lukujen vaihteesta, jolloin valtion verotuloista noin 90 % perustui välilliseen verotukseen. Kiinteistöveron korostaminen merkitsee kellon kääntämistä vielä paljon enemmän taaksepäin.

Paluun mahdottomuutta tarkoittavasta ”They never come back” -periaatteesta on verohistoriassa joitakin poikkeuksia, kuten on tuon sanonnan alun perin tarkoittamissa ammattinyrkkeilyn raskaansarjan mestareissakin (ensimmäisenä Floyd Patterson v. 1960). Käyttöomaisuusosakkeiden luovutusvoittoverotuksessa tapahtui vuosina 2004–2005 historiallinen paluu ajassa taaksepäin. On odotettavissa, että pääomatuloverokannan nousun myötä myös vaatimukset viisi tai kymmenen vuotta pidetyn omaisuuden luovutusvoittoverovapaudesta kiihtyvät. Olisikohan myös verotuksen lykkääminen laajoilla tuloksentasausvarauksilla palaamassa?

Verotaivaan merkkien tulkitseminen on tavallista helpompaa niille, jotka ovat valtiovarainministeriön työryhmissä valmistelemassa verouudistuksia ja voivat siten sisäpiiriläisinä vaikuttaa uuteen lain-

<sup>332</sup> Ohjaavan verotuksen asemasta ks. *Frände* JFT 2009 s. 710 ss. Ajankohtainen on ollut keskustelu siitä, pitäisikö tuloverotukseen säätää erityinen T&K-vähennys. Suomessa oli vuosina 1984–1988 tutkimusvähennys. Tämäntapainen vähennys palautettiin verojärjestelmäämme vuosiksi 2013 ja 2014.

<sup>333</sup> Verovuodesta 2012 lähtien valtion tuloveroon on kuitenkin tullut uusi lievä progressiivinen elementti suuriin pääomatuloihin. Tällaista uudistusta, jota jotkut vielä pari vuotta sitten pitivät mahdottomana, on perusteltu veronmaksukyvyllä ja oikeudenmukaisuudella. Progressiivinen elementti pääomatuloverotuksessa on melko samantapainen kuin malli, jonka *Linnakangas* oli tuonut esille mm. teoksessa *Myrsky – Linnakangas* (2010) s. 532 ja 540.

säädäntöön. Jotta ulkopuolisetkaan eivät olisi ihan pihalla, oikeustieteellisessä tiedekunnassa on panostettu myös ennustajaopintoihin. Vuonna 2011 jaettiin ensimmäiset veroennustajan diplomit (*Diploma Auguris Fiscalis*) ennustuskokeen läpäisseille. Parhaimman tuloksen saanut nimitettiin lisäksi Vuoden veropovariiksi. Veropovari on eri asia kuin veroporvari.<sup>334</sup>

Latinan *augur* viittaa ennustamiseen lintujen lentoliikkeistä.<sup>335</sup> Muinaisessa Roomassa *haruspex* tiesi tulevat tapahtumat tutkittuaan uhrieläinten sisäelimiä. Vaikka verolla ja uhrilla on historiallinen yhteys ja verokarhun menetelmät voivat joskus muistuttaa raatelua, *haruspex*-metodi tuskin sopii verotutkimukseen.

<sup>334</sup> Porvareihin on kauppiaiden lisäksi kuulunut manufaktuuriharjoittajia, käsityöläisiä sekä veroporvareita, kuten aatelisia, virkamiehiä ja upseereita. – *Linnakan* kirjoittaessa erääseen lehteen veropovarista sana muuttui toimituksessa veroporvariksi.

<sup>335</sup> Nykyaikaisempi menetelmä on sporologia, joka on kehitetty astrologiasta siten, että planeetat on korvattu Helsingin raitiovaunuilla ja eläinradan merkit mm. eduskuntatalolla ja Suomen Pankilla. *Nils Mustelin* Astrologia – tiedettä, taidetta vai illuusiota? Paholaisen asianajajan paluu (toim. Risto Selin, Marketta Ollikainen, Ilpo V. Salmi, 1997) s. 108.



# Kirjallisuutta

- Aalto, Esa* Kiinteistöverolaki, 1992  
*AGN International*, 2012  
*Alamäki, Sanna* Verotuksen tulevaisuus: kätevämpää, nopeampaa, helpompaa, teoksessa *Verotus 1865–2015 Näkökulmia suomalaiseen verotukseen*, Verohallinto, 2015, s. 90 ss.  
*Andersson, Edward*, Perintöverotus kansainvälisen kehityksen valossa, *Verotus 2011* s. 5 ss.  
*Andersson, Edward – Linnakangas, Esko* Tuloverotus ja varallisuusverotus, 2002  
*Andersson, Edward – Linnakangas, Esko – Frände, Joakim* Tuloverotus, 2016  
*Arajärvi, Pentti* Johdatus sosiaalioikeuteen, 2011  
*Eberstein, Gösta* Om skatt på arf och gåfva enligt svensk rätt, 1915  
*von Eheberg, Karl Theodor* Finanssioppi, 1911  
*Erä-Esko, Ensio* Beskattningsrätt och skattskyldighet för kyrkan i Finland, 2009  
*Finér, Lauri* Verokeidasvilppi haittaa talouskasvua, *Helsingin Sanomat* 15.5.2016 s. C 24  
*Frände, Joakim* Den styrande skattepolitikens återkomst? *JFT* 2009 s. 710 ss.  
*Frände, Joakim* *JFT* 2010 s. 445 ss.  
*Grapperhaus, Ferdinand H. M.* Tax Tales from the Second Millennium, Taxation in Europe (1000 to 2000), the Unites States of America (1765 to 1801) and India (1526 to 1709), 2009  
*Haapaniemi, Matti* Virallisperiaate tuloverotuksessa ja tuloveroprosessissa, 2001  
*Handolin, Ville-Valtteri* Veroilmoitusmenettelyn kehitystarina, teoksessa *Verotus 1865–2015 Näkökulmia suomalaiseen verotukseen*, Verohallinto, 2015, s. 72 ss.  
*Hannikainen, Lauri* Annettaanko suomalaisten lihoa rauhassa? *HS* 24.4.2016 s. C 23  
*Harmaja, Leo* Pelikorttivero. Valtiotieteiden käsikirja, 1923  
*Harmaja, Leo* Rautatievero, Valtiotieteiden käsikirja, 1924, s. 254–255

## Kirjallisuutta

- Heikkinen, Sakari* Suomeen ja maailmalle, Tullilaitoksen historia, Tullihal-  
litus, 1994
- Hellsten, Kenneth* Autoveron ja myynnin arvonlisäveron perustetta koskevien  
säännösten suhde, Verotus 2009 s. 521 ss.
- Hemmer, Ragnar* Suomen oikeushistorian oppikirja II, 1962
- Hemming, Mia* Kymmenykset yhteiskunnalle, Työeläke 1/2016 s. 26 ss.
- Henttula, Juhani* Verotuksen arvostamisperusteesta perintöverotuksessa,  
2006
- Hermanson, R. F.* Muistiinpanot professori R. F. Hermansonin Suomen  
finanssihallinto-oikeuden luennoista, 1920
- Holopainen, Toivo* Kunnan asema valtiossa, 1969
- Huuhka, Esa* Maaverojen lakkauttaminen – Valtiopäiväkeskustelut 1863–  
1924, Verotushistoriaa 1 (toim. Jussi T. Lappalainen), 1999
- IFA* Volume 95b. Death as a taxable event and its ramifications, 2010
- Hänninen, Sakari ym.* (toim.) Muuttuva sosiaalioikeus, 2013
- Iivonen, Seppo* Verohallinnon muuttuva norminanto, 2011
- Iskanius, Markku* Taloudelliset edellytykset puolustusvoimien materiaalillem-  
kehittämiselle 1920- ja 1930-luvuilla, 1982
- Isotalo, Kalle* Verotuksellisia näkökulmia soteuudistukseen, Edilex 2016
- Juanto, Leila* Valmisteverotuksen kehitys ja asema Suomen verojärjestelmä-  
ssä, lisensiaatintutkimus Lapin yliopisto, 1993
- Juanto, Leila* Pelikortteja, tulitikkuja, kahvia, kultaa ja hopeaa eli eräistä vero-  
tuksen historiaan jääneistä valmisteveroista, Artikla ry:n juhlaulkaisu,  
1994
- Juanto, Leila* Valmisteverotus, 1998
- Juanto, Leila* Perintöverotus eurooppaoikeudessa erityisesti EY-tuomioistui-  
men ratkaisujen valossa I–II, Verotus 2009 s. 360 ss.
- Juanto, Leila – Linnakangas, Esko* Makeisveron muistolle – makeis- ja virvoi-  
tuusjuomaveron historia, Verotus 2016 s. 199 ss.
- Juanto, Leila – Linnakangas, Esko* Suola, sokeri, kahvi ja tee verokarhun  
ravintona, Verotus 2016 s. 360 ss.
- Juanto, Leila – Saukko, Petri* Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus, 2014
- Junnila, Tuure* Omaisuusvero vakautetun tulon lisäverotuksen toteuttajana,  
1945
- Jutikkala, Eino* Uudenajan taloushistoria, 1953
- Juusela, Janne* Viisi myyttiä verokeitaista, EVA 28.4.2016
- Kalima, Kai* Kunnan talous, 1988
- Kalleinen, Kristiina* ”Isänmaani onni on kuulua Venäjälle”. Vapaaherra Lars  
Gabriel von Haartmanin elämä, 2001
- Kangas, Olli – Pulkka, Ville-Veikko* (toim.) Ideasta kokeiluun? Esiselvitys  
perustulokokeilun toteuttamisvaihtoehdoista, valtioneuvoston selvitys-  
ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 13/2016
- Kangas, Urpo* Perhe- ja perintöoikeuden alkeet, 2012
- Karusuo, Kalevi* ”Fiude”. Sata vuotta helsinkiläistä autokauppaa, 2004

- Keinonen, Markku* Kiinteistön omistus ja vaihdanta verotuksen kohteena – kiinteistö- ja transaktioverot, Verotus 2011 s. 387 ss.
- Keinonen, Markku* Metsäverotus kannustamaan metsien hoitoa ja puun tarjontaa, Verotus 2013 s. 26 ss.
- Kiander, Jaakko – Luoma, Kalevi – Lönnqvist, Henrik* Julkisten menojen rakenne ja kehitys: Suomi kansainvälisessä vertailussa, VATT 2001
- Kilpi, Lassi* Harkintatarkoitus kiinteistön ja liikkeen laadun ja laajuuden perusteella kunnallisverolainsäädännössämme, 1955
- Kohonen, Anssi* Perintö- ja lahjaverotus. Näkökulmia talousteoriasta, maailmalta ja Suomesta, VATT 2007
- Kontro, Minna* Hyväntekeväisyyttä verottajan kustannuksella – Lahjoitusvähennyksen nykytila ja tulevaisuus, Verotus 2011 s. 409 ss.
- Korpijaakko, Kaisa* Saamelaisen oikeusasemasta Ruotsi-Suomessa, 1989
- Koskinen, Auri* Kansanravitsemuksen asialla – elintarvikkeiden verotus ja verotuet terveyspoliittisesta näkökulmasta, tutkielma, Helsingin yliopisto, 2013
- Kotkansalo, Aleks.* Suomen liikevaihtovero-oikeus, 1977
- Kovero, Ilm.* Ylellisyysverotus, 1932
- Kuvaja, Christer* Isonvihan verot – sääntöjä vai mielivaltaa. Verotushistoriaa 2 (toim. Jussi T. Lappalainen), 2000 s. 115 ss.
- Laitila, Antti* Valtavaa eläinräkkäystä? Eläinnyttelyt ja eläinsuojelu Suomen oikeudessa vuoteen 1934, tutkielma, Helsingin yliopisto, 2012
- Langenskjöld, K.* Föreläsningar i Finlands finansrätt, 1888
- Lappalainen, Jussi T.* Verot verta joivat – vai joivatko? Verotushistoriaa 1 (toim. Jussi T. Lappalainen), 1999
- Lehtinen, Anja* Karhun palveluksessa. Verohallituksen 25 vuotta 1970–1995, 1995
- Liikevaihtoverolaki*, Käsikirja liikevaihtoverohallinnon virkamiehille, 1961
- Lindgren, Juha* Osakeyhtiön sukupolvenvaihdoksen verotus, 2001
- Lindgren, Juha* Perintö- ja lahjaverotuksen sukupolvenvaihdoshuojennus – verotuki ja sen uudistaminen, Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle, 2014 s. 195 ss.
- Lindgren, Juha* Maaverojen ja yritysverotuksen kehitys – veroparseleista ja suostunnasta kansainväliseen verokilpailuun, teoksessa Verotus 1865–2015 Näkökulmia suomalaisen verotukseen, Verohallinto, 2015, s. 30 ss.
- Lindström, Laura-Maria* Kotitalousvähennyksen ajankohtaiset ongelmat Suomessa ja Ruotsissa, Verotus 2011 s. 66 ss.
- Linnakangas, Esko* Urheilu ja verotus, 1984
- Linnakangas, Esko* Autoverotus, 1988
- Linnakangas, Esko* Elokuverotus, 1990
- Linnakangas, Esko* Kulutusverotus, 1991
- Linnakangas, Esko* Museoitavia veroja – koiraverot? Kide 5/1990 s. 25–26



## Kirjallisuutta

- Linnakangas, Esko* Seksi ja rypäleet – elokuvavero historiaan, *Kide* 6/1990 s. 13 ss.
- Linnakangas, Esko* Elokuvaverotus veromuseoon? *Verotus* 1990 s. 295 ss.
- Linnakangas, Esko* Koiravero kehittyy ylellisyysverosta haittaveroiksi, *Koirame* 9/1990 s. 8 ss.
- Linnakangas, Esko* Koiraverotus, *Verotus* 1991 s. 488 ss.
- Linnakangas, Esko* Vihjepalkkioiden verokohtelu, *Verotus* 2005 s. 498 ss.
- Linnakangas, Esko* Uudistunut verotus- ja muutoksenhakumenettely, Verasioiden kurssi hallintotuomioistuimille. Oikeusministeriö 6.4.2006
- Linnakangas, Esko* Väkivalta, seksi ja rikokset verotuksessa, *Terttu Utraisen juhla*kirja, 2006
- Linnakangas, Esko* Autojen verotus, 2007
- Linnakangas, Esko* Auto- ja ajoneuvoverotuksen uudistus ja muita ajankoh-  
taisia kysymyksiä, *Verotus* 2008 s. 4 ss.
- Linnakangas, Esko* Elvistä EU-liikenteessä, *Liikenne* 2/2008 s. 39 ss.
- Linnakangas, Esko* Hokkuspokkusjuridiikka verotuksessa, *Verotus* 2009
- Linnakangas, Esko* Autovero tiensä päässä? *Tilisanomat* 4/2009 s. 64 ss.
- Linnakangas, Esko* Suomen verotohtorit – mitä, mistä, minne? *Verotus* 2010 s. 14 ss.
- Linnakangas, Esko* Verokarhun esiintymisalueet ja yliopistorahoitus, *suomenlaki.com* 2010
- Linnakangas, Esko* Verokarhu putkimiehenä ja kotitöissä, *suomenlaki.com* 2010
- Linnakangas, Esko* Kiinalaista verotusta, *Verotus* 2010
- Linnakangas, Esko* Pikkujouluun juridiikkaa, opintojaksossa Kevytjuridiikan perusteet, *Lakimiesuutiset* 7/2010 s. 40 ss.
- Linnakangas, Esko* Verohallinto vai Liikenteen turvallisuusvirasto Trafi auto-  
verotuksen (saatto)hoitajaksi? *Liikenne* 2/2010 s. 6–7
- Linnakangas, Esko* Veronallan vapaa-aika, *suomenlaki.com* 2011
- Linnakangas, Esko* Puuttumattomuusperiaate ja pullo-ongelma, *suomenlaki.com* 2011
- Linnakangas, Esko* Kristus ja vaalirahoitus verotuksessa, *suomenlaki.com*. 2011
- Linnakangas, Esko* Verokarhu perheneuvojana, *suomenlakicom* 9.11.2011
- Linnakangas, Esko* Verojen synty, kuolema, ylösnousemus ja paratiisi, *Verotus* 2012 s. 17 ss. ja 132 ss.
- Linnakangas, Esko* Monoteistinen verokarhu, *OTSO* 2/2012 s. 32–33
- Linnakangas, Esko* Aseveroa on esitetty ennenkin, *Helsingin Sanomat* 13.1.2012 C 6
- Linnakangas, Esko* Aseveroa on esitetty ennenkin, *Ase & Erä* 1/2012 s. 68
- Linnakangas, Esko* Täydellisen verohallintotuomarin taustat ja ominaisuudet, *Verotus* 3/2012 s. 249 ss.
- Linnakangas, Esko* Verokarhu arkkitehtina – tulisija- ja aukkoveroista kiin-  
teistöveroon, *suomenlaki.com* 13.2.2012

- Linnakangas, Esko* Orja- ja palvelijaveroista työnantajan sosiaaliturvamaksuun, *Taloustaito* 4/2012 s. 25
- Linnakangas, Esko* Pelastaako mehiläisvero Suomen eläinverotuksen? *suomenlaki.com* 18.1.2012
- Linnakangas, Esko* Arvonlisäverolle tarvitaan EU:n laajuinen katto, *Demokraatti* 15.3.2012 s. 14
- Linnakangas, Esko* Veronpalautukset haudan takaa valtiontaloutta pelastamaan? *Oikeus* 3/2012 s. 461 ss.
- Linnakangas, Esko* Vesiliikenteen veroista ja veronluonteisista maksuista, *Liikenne* 1/2012 s. 44 ss.
- Linnakangas, Esko* Ulkonäkö verolle, *Tiede* 4/2012 s. 46–47
- Linnakangas, Esko* Arvonimet verokarhun kynsissä, *Lakimiesuutiset* 4/2012 s. 64–65
- Linnakangas, Esko* Älykkään liikenneverokarhun oikeuskelpoisuus, *Liikenne* 1/2012 s. 38–39
- Linnakangas, Esko* Ilmaliikenteen veroista ja maksuista, *Liikenne* 2/2012 s. 38 ss.
- Linnakangas, Esko* Raideliikenteen verotus, *Liikenne* 3/2012 s. 30 ss.
- Linnakangas, Esko* Autoverokarhun peijaiset – uudistuksen hitaus, *Liikenne* 4/2012 s. 25–26
- Linnakangas, Esko* Yleisradiovero, *Verotus* 2012 s. 352 ss.
- Linnakangas, Esko* Perintöveron synty, nykytila ja tulevaisuus, *Lakimies* 1/2013 s. 82 ss.
- Linnakangas, Esko* Elinkeinotoiminnan verojen synty ja kehitys – palaavatko tuottoverot. Verohallinnon yritysverotuksen asiantuntijaseminaari 6.2.2013
- Linnakangas, Esko* Verokarhu eläinten ja rakennusten kimpussa, teoksessa *Vero ja finanssi – Matti Myrsky 60 vuotta*, 2013 s. 133 ss.
- Linnakangas, Esko* Tietoliikenteen kulutusverot ja veronluonteiset maksu, *Verotus* 2013 s. 166 ss.
- Linnakangas, Esko* Veronsaajien oikeudenvallvonta Kustaa Vaasan ajasta 2000-luvulle, *Verotus* 2013 s. 457 ss.
- Linnakangas, Esko* Palaavatko elinkeinotoiminnan tuottoverot? teoksessa *Oikeus, vero, talous, Juhlajulkaisu Kauko Wikström 1943 – 21/12 – 2013* s. 219 ss.
- Linnakangas, Esko* Varallisuusveron synty, hiipuminen, kuolema ja reinkarnaatio, teoksessa *Yritys, omistaja ja verotus – Juhlajulkaisu Seppo Penttilä 60 vuotta*, 2014, s. 201 ss.
- Linnakangas, Esko* Perintöveroa kaatamaan, *Demokraatti* 26.6.2014 s. 13
- Linnakangas, Esko* Historiallinen verokirja, 2014 (myös netissä)
- Linnakangas, Esko* Tuloverotuksen synty ja kehitys, teoksessa *Verotus 1865–2015 Näkökulmia suomalaiseen verotukseen, Verohallinto*, 2015, s. 4 ss.
- Linnakangas, Esko – Juanto, Leila* Tieliikenneverot, 2000

- Linnakangas Esko – Juanto, Leila – Laatikainen, Päivi* Arvonlisäverotus ja muu uusi kulutusverotus, 1994
- Linnakangas, Esko – Juanto, Leila – Laatikainen, Päivi* Uusi arvonlisäverotus ja tulliverotus, 1995
- Lähteenmäki, Kari* Veronmaksajan iän huomioiminen työtulojen verotuksessa, tutkielma, Helsingin yliopisto, 2012
- Maakuntaitsehallinto* (toim. Jaakko Numminen ja Jouko Hulkko), 1965
- Marttila, Jouko* Viimeisin suuri verouudistus jäi kesken, teoksessa *Verotus 1865–2015 Näkökulmia suomalaisen verotukseen*, Verohallinto, 2015, s. 50 ss.
- Mattila, Pauli K.* Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa, 1984
- Mikkola, Matti* Sosiaalilainsäädännön kehitys Suomessa – sarja hallitsemattomia rakennemuutoksia, Sosiaalinen aikakauskirja 1987:5–6 s. 25 ss.
- Mustafa, Alena* Perintöoikeus Suomessa ja Venäjällä, Saimaan ammattikorkeakoulu, 2011
- Mustelin, Nils* Astrologia – tiedettä, taidetta vai illuusiota? Paholaisen asianajan paluu, toim. Risto Selin, Marketta Ollikainen, Ilpo V. Salmi, 1997
- Myllymäki, Arvo* Finanssihallinto-oikeus, 2007
- Myrsky, Matti* Progressiosta verotuksessa, 1997
- Myrsky, Matti* Valtiontalousoikeus, 2010
- Myrsky, Matti* Kiinteistöveron kysymyksiä, *Verotus 2010* s. 151 ss. ja *Verotus 2011* s. 468 ss.
- Myrsky, Matti* Suomen veropolitiikka, 2013
- Myrsky, Matti* Vero- ja sosiaaliturvajärjestelmien integoimisen mahdollisuuksista, *Verotus 2016* s. 134 ss.
- Myrsky, Matti – Linnakangas, Esko* Elinkeinotulon verotus 2010
- Myrsky, Matti – Svensk, Niko – Voutilainen, Tomi* Suomen finanssioikeus, 2014
- Myyryläinen, Heikki* Seurakunnallisen vaivashoidon aika, internetix, 1999
- Myyryläinen, Heikki* Vaivashoidosta köyhäinhoitoon, internetix, 1999
- Myyryläinen, Heikki* Ensimmäinen kansaneläkelaki, internetix, 1999
- Myyryläinen, Heikki* Toisen maailmansodan ja säännöstelytalouden aika, internetix, 1999
- Myyryläinen, Heikki* Lapsilisäjärjestelmä, internetix, 1999
- Myyryläinen, Heikki* Eläketurvan kokonaisuus, internetix, 1999
- Myyryläinen, Heikki* Sairausvakuutus, internetix, 1999
- Myöhänen, Sami* Verotuskäytännön keskeiset kehityslinjat muinaisista korkeakulttuureista Euroopan kaksoisvallankumoukseen, *Lakimies 1999*
- Myöhänen, Sami* Polveutumista, ideansiirtoja ja harmonisointia, *Verotushistoriaa 2* (toim. Jussi T. Lappalainen), 2000 s. 9 ss.
- Myöhänen, Sami* Katsaus Suomen verohistoriaan I – Agraarinen omavaraisalous, *Verotus 2001*
- Myöhänen, Sami* Katsaus Suomen verotushistoriaan II – Kaupunkimainen vaihdantatalous, *Verotus 2002*

- Määttä, Kalle* Veropolitiikka, 2007
- Neuvonen, Riku* Median verokohtelu – keppiä vai porkkanaa, Vastaako joku viestistä? Viestintäoikeuden vuosikirja 2011, Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisu 2012 s. 51 ss.
- Niemelä – Salminen, Kari* Suomalainen sosiaaliturva, 2006
- Niskakangas, Heikki* Perintö- ja lahjaverotuksen ongelmakohtia, Vero-opin-topäivät 2010 s. 5 ss.
- Niskakangas, Heikki* Vuoden 2014 osinkoverouudistus, Verotus 2014
- Niskakangas, Tuomas* Michelle Obaman vaikea läskikapina, HS 26.9.2011 s. A 2
- Niskakangas, Tuomas* Yhdysvaltain republikaanit innostuivat tasaverosta, Helsingin Sanomat 30.10.2011 s. B 3
- Nokki, Janne* Haavista verkkoon – Suomen tulli muuttuvassa maailmassa, 2015
- Nurkkala, Tarja* Kirjan käsite arvonlisäverotuksessa, Verotus 1996 s. 284 ss.
- Nyberg, Kristel* Prostituutio liiketoimintana. [www.helsinki.fi/teol/pro/ihminen/seksi/seksi4-2.html](http://www.helsinki.fi/teol/pro/ihminen/seksi/seksi4-2.html).
- Nykänen, Pekka* Ulkomaalaisten yrittäjien vuosien 1865–1897 elinkeinosuostuntavero, Historiallinen aikakauskirja 1/2012 s. 53 ss.
- Paasikivi, J. K.* Lainkäytön kehittymisestä veronkanto- ja finanssikontrolliasioissa vanhemman ruotsalais-suomalaisen oikeuden mukaan, 1901
- Perintöverotuksen uudistamistoimikunnan mietintö*, komiteamietintö 1980:16
- Pesät ja testamentit sekä niistä kannettu leimavero Suomessa V. 1907*. Suomen Tilastollinen Päätoimisto, 1909
- Pekkanen, Tuomo – Pitkäranta, Reijo* Nykylatinan sanakirja, 2006
- Penttilä, Seppo* Osakkeen arvo verotuksessa, 1991
- Pirinen, Kauko* Kymmenysverotus Suomessa ennen kirkkoreduktiota, 1962
- Pohjanheimo, Ville* Julkisen palvelun yleisradiotoiminnan rahoitus Suomessa julkishyödykkeiden teorian näkökulmasta, netissä
- Puronen, Pertti* Näin onnistut perintöverosuunnittelussa, 2009
- Puronen, Pertti* Perintö- ja lahjaverotus, 2011
- Puttonen, Mikko* Vaalit voitetaan naamakertoimella, Tiede 01/2012 s. 28–29
- Rauhala, K. N.* Verotuskysymys, 1919
- Rekola, Aarne* Tulo- ja omaisuusverolaki, 1947
- Ruuhonen, Pekka* Onko verovaje kasvussa? Edilex 16.3.2011
- Ruukki, Jukka* 7 vinkkiä veronalle, Tiede 10/2011 s. 59
- Ruukki, Jukka* Vinkkejä verokarhulle, Tiede, helmikuu 2016 s. 5
- Räbinä, Timo* Vastikkeeton saanto ja luovutusvoiton verotus, 2001
- Räbinä, Timo* Veronsaajien oikeudenvallvonnan uudistaminen, Verotus 2008 s. 123 ss.
- Räbinä, Timo* Veronsaajien oikeudenvallvonta verotuksessa: Milloin Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö hakee muutosta? Verotus 2011 s. 33 ss.

- Räbinä, Timo – Myllymäki, Janne* Kiinteistöjen ja huoneisto-osakkeiden verotus, 2016
- Salo, Mirja* Arvonlisäveron kehittäjä ja kehittäminen, Verotus 2013 s. 521 ss.
- Saukko, Petri* Vakuutusten kulutusverotus – vakuutusmaksuverotus ja arvonlisäverotus, 2009
- Savolainen, Leena* Verottaja kulkuttajan kukkarolla – Kulutusverot meillä ja muualla, 2015
- Seppälä, Suvianna* Veronmaksun joustavuus – Saiko Vaasa-kauden kruunu haluamansa parselit? Verotushistoriaa 1 (toim. Jussi T. Lappalainen), 1999
- Seppälä, Suvianna* Päivätyöt, linnanrakennus, kyydit – Työvelvollisuus osana veronmaksua vuosina 1539–1609. Verotushistoriaa 2 (toim. Jussi T. Lappalainen), 2000 s. 91 ss.
- Seppälä, Suvianna* Viljana, nahkoina, kapakalana. Talonpoikien maksamat kruununverot Suomessa vuosina 1539–1609 (2009)
- Seppälä, Suvianna* Valkonahat ja lohitynnyrit, teoksessa Tuomiokirkon suojissa (toim. Marika Räsänen, Reima Välimäki, Marjo Kaartinen), 2012 s. 84 ss. (myös netissä)
- Sipponen, Kauko* Lainsäädäntövallan delegoiminen, 1965
- Skatternas länga historia.* Beskattningen i Norden från medeltid till 1900-tal (red. Christer Kuvaja)
- Skyttä, Karoliina* Suomen autokannan nuorentaminen, oikeudelliset ongelmat ja reunaehdot, tutkielma, Helsingin yliopisto, 2014
- Smolander, Jyrki* Hyvinvointi vai verokohtuus? Kokoomuksen politiikkaa 1945–1975. Teoksessa Verotushistoriaa 1 (toim. Jussi T. Lappalainen), 1999 s. 95 ss.
- Sosiaali- ja terveydenhuollon uudistus 2015–2019*, sosiaali- ja terveysministeriö
- Spectrum tietokeskus*, 10. osa, 1979
- Suolahti, J.* Titus ja Livia tekevät veroilmoituksen, Verotus 1956
- Suviranta, Antti* Puolisoiden yhteisverotus, 1962
- Suviranta, Antti* Pelikorttileimaverosta, Lakimies 1962 s. 157 ss.
- Svensk etymologisk ordbok*
- Söderlund, Seppo* Oikeus ja kohtuus verotuksessa, 2009
- Tikka, Kari. S.* Veropolitiikka, 1990
- Tikka, Kari. S.* Perintövero: luopuminen vai uudistaminen edessä, Verotus 2005
- Tipke, Klaus* Die Steuerrechtsordnung, 1993
- Tolonen, Anni* Veroilla syntii vastaan, Suomessa on verotettu rintojen näkymisestä ja naimattomuudesta – Tässä kuusi oudointa veroa, Katso maailman neljä oudointa veroa – Pakkoparturointi odotti parrakasta veronkiertäjää Venäjällä, Aamulehti 2.8.2016 s. B 1–4 (on myös nettiversiona)

- Torkkel, Timo* Tuloveron laskeminen. Vero- ja kirjanpito-oikeudellinen tutkimus yhteisön tuloveron laskemisesta, 2011
- Tunturi, Markku O.* Lainhuutoleimaverosta, 1982
- Tunturi, Markku O.* Lakimies 1986 s. 611 ss.
- Tuomala, Matti* Verotutkija kaavailee nuorille ja vanhoille omia veroasteikkoja, Helsingin Sanomat 22.11.2010 s. A4
- Tuori, Kaarlo – Kotkas, Toomas* Sosiaalioikeus, 2008
- Urpilainen, Matti* Onko 37-vuotiaalla vielä lähdearvoa? Mikko Vuorenpään juhlaKirja Käytävillä kajahtaa. Mikko 37 v. (toim. Elina Pirjatanniemi ja Ari Saarnilehto, 2009) s. 80 ss.
- Webber, Carolyn – Wildavsk, Aaron* A History of Taxation and Expenditure in the Western World, 1986
- Verot ja veronluonteiset maksut*, Tilastokeskus [www.stat.fi/til/vermak/kas.html](http://www.stat.fi/til/vermak/kas.html)
- Verotuet 2014–2016a*, VATT 28.9.2015 (netissä)
- Verotus 1865–2015*. Näkökulmia suomalaisen verotukseen, Verohallinto, 2015 (saatavissa myös ruotsiksi)
- Vesanen, Tauno* Arvopaperiverotuksesta, 1981
- Vesikansa, Jyrki* Siirtoväelle omakotialueita, Uusi Suomi 17.4.2009
- Viberkettä, Timo* Uusi kiinteistövero, 1993
- Viitanen, Paavo* Verotarkastajan tehtävistä, Valtion verotusta koskevia esitelmiä 1943 s. 87 ss.
- Wikipedia*
- Wikström, Kauko* Valtion tuloveron rakenne. Tutkimus tuloveron rakenteesta ja sen peruspiirteiden historiallisesta kehityksestä, 1985
- Willgren, K.* *Finanssioppi*, 1936
- Willoughby, P. G.* Recent Developments in Revenue Law, [www.sunzi.lib.hku.hk/hkjo/view/14](http://www.sunzi.lib.hku.hk/hkjo/view/14)
- Voionmaa, Väinö* Suomalaisia keskiajan tutkimuksia, 1912
- Välimäki, Hannu* Raamatusta ruokalisään, Verotushistoriaa 2 (toim. Jussi T. Lappalainen), 2000
- Välimäki, Hannu* Kymmenyksistä kirkollisveroon, 2002
- Ylönen, Matti* Veroparatiisit. 20 ratkaisua varjotalouteen, 2008



# Hakemisto

## A

ajoneuvovero 207, 222, 244, 340, 346  
aksiisit 147, 153, 199, 337  
alastomuusvero 269  
Aleksanteri 37, 137, 179, 336  
alkoholivero 50, 147, 163  
ampumavero 38, 244, 273  
anniskeluvero 148  
ansiotulovero 33, 78, 94, 98, 288, 291, 294, 317  
apteekkimaksu, -vero 48, 62, 149, 346  
apuvero 36, 45  
arpajaisvero 54, 62, 100, 125, 304  
arvonimivero 48, 270  
arvonlisävero 44, 49, 63, 145, 221, 253, 261, 269, 280, 303, 319, 338, 346, 358  
arvopaperien siirtolaimavero 115  
arvovero 151, 155, 166  
aseverot 273  
asiakasmaksu 236, 316  
asuntotulon vero 60, 291, 357  
asusteverot 268  
Augustus 81, 109, 319  
aukkovero 38, 55, 59  
autokumirengasvero 201, 224  
autonomian aika 30, 84, 113, 122, 138, 149, 154, 183, 199, 284, 308

autovero 49, 207, 337, 346  
aviovero 42

## B

bruttoveroaste 342

## C

Caligula 51, 81, 319  
Capone 35  
chartervero 249

## D

danegeld 30  
Darwin 25  
dieselvero 226

## E

elinkaarimalli 23  
elinkeinosuostuntavero 40, 65  
elinkeinovero 39, 62, 149, 197, 245, 302  
elintarvikkeiden valmistevero 43, 171, 188  
elokuvavero 42, 67, 260, 269, 274  
elv 221  
eläinverot 46, 255  
eläketulon lisävero ks. raippavero  
energiavero 158, 242, 314  
eriytetty tulovero 33, 99, 290  
erovero 359  
etikahappovero 43



## Hakemisto

etuperiaate 61, 98, 272, 291, 298,  
352  
evoluutio 25

## F

finanssi 25  
finanssitransaktiovero 54, 100,  
108, 125  
fosforilannoitevero 194

## G

Gandhi 53, 179  
Godiva 31

## H

haittaveron 46  
harkintaveron 39, 60, 63, 291  
hautajaisvero 36  
henkiraha ja -vero 29, 41, 264,  
270, 285, 294, 299, 352  
herrainpäivärahat 39  
hetekaveron 241  
hevosvero 263  
hinnantasausmaksu 187, 209  
hopeaveron 40, 65, 149, 197  
Hurttia 330  
huviverot 42, 67, 260, 274, 360  
hyvinvointivaltio 352  
häävero 36

## I

ikkunaveron 37, 58  
ikävero 270  
ilmaliikenneverot 248  
ilmaveron 58

## J

jahtivoudin kapat 39  
Jeesus 35  
johdannaissopimusten leimaveron  
42, 53, 115  
junalippuverot 245  
Juudas 35  
jätevero 43, 195, 259

jäämistöveron 84, 90, 95  
jäätelöveron 38, 174, 182

## K

kahviveron 38, 52, 183, 294  
kaivosvero 65, 196, 301  
kansaneläke 288, 301, 311  
kateusvero 273  
kattoveron 59  
katumaksu 60, 291  
kaupantodistusvero 54  
kenkävero 42  
kieltolaki 150, 183  
kihlakunnantuomariveron 39  
kiinteistövero 38, 55, 60, 70, 75,  
78, 162, 201, 291, 303, 358  
kilometrivoero 201, 234  
kilttiveron 26  
kirkollisvero 26, 47, 82, 229  
kissaveron 260  
kiviveron 60  
koiraveron 46, 256, 340, 346  
kokonaisveroaste 342  
kokonaisverouudistus 289, 351  
koneverotus 35, 295  
konfiskatorinen verotus 52, 70,  
79, 87  
korvamerkkiveron 66, 300, 302,  
317  
korvausteoria 69  
kosmetiikkaveron 52, 267  
kotipolttomaksu 39  
kruununkymmenykset 39  
kultaveron 40, 65, 149, 196  
kumiveron 42, 201, 224  
kunnallisvero 30, 33, 63, 84, 258,  
282, 288, 332  
kuolinpesäkalustoprosentti 48, 83  
kupariveron 40, 65, 197  
Kustaa Vaasa 83, 131, 329, 336  
kymmenykset 26, 39, 65, 82, 199,  
256, 305  
kyyditysrangat 39, 352  
käräjäkestitysranga 39

käsityöläisvero 40  
 käymälävero 43  
 käytettyjen autojen vero 204, 219  
 käyttövoimavero 223, 226  
 köyhäinsadannes 47  
 könttäsummavero 299, 352

**L**

laamannivero 39  
 lahjavero 28, 47, 85  
 lahjoitusvähennys 29, 286, 290, 350  
 lannoitevero 43, 191, 194  
 lapinvero 33  
 Lapuan liike 33  
 lautakuntaverotus 35, 295  
 lasivero 38, 59  
 leikki 122  
 leimavero 30, 42, 47, 53, 83, 100, 111, 222, 267, 271, 276, 278  
 lentoliikenneverot 249  
 liesivero 56  
 lietevero 48  
 liikenneverot 49, 201, 207  
 liikevaihtovero ks. arvonlisävero  
 litentti 134  
 liturgiat 28, 349  
 lomavero 31, 359  
 luottovero 42, 118  
 lähdevero 40, 125  
 lästimaksu 45, 236

**M**

maakirjavero 39  
 maalaiskauppavero 41  
 maatalouspoliittinen vero 43, 180, 186, 188, 190, 194  
 maavero 30, 36, 41, 56, 81, 134, 138, 201, 256, 285, 361  
 makeisvero 30, 44, 49, 77, 165, 360  
 maksukyky 58, 61, 72, 97, 104, 221, 257, 270, 283, 288, 299, 352, 362

manttaalimaksu 60, 148, 291  
 matkustajavero 42, 241, 245, 249  
 Matteus-ilmiö 353  
 menorakenne 347  
 merimiesvero 40  
 metalliverot 196  
 metsäverotus 63, 291  
 Mooses 26, 255  
 moottoripyörien verot 208, 228  
 myllyvero 40

**N**

Napoleon 32, 281  
 nastarengasvero 203  
 negatiivinen tulovero 304  
 neitsytvero 359  
 neutraali vero 67, 106, 120, 171, 175, 289, 323, 360  
 nokkavero 26  
 norsuvero 256, 274

**O**

obligaatioiden leimavero 114, 286  
 objektivero 61  
 oikeudenmukaisuus 27, 50, 56, 69, 73, 76, 97, 104, 202, 214, 223, 234, 297, 340, 362  
 oikeusviraston prosentti 48, 83  
 omaisuudenluovutusvero 45, 71, 341  
 omaisuusvero ks. varallisuusvero  
 orjaverot 319  
 osakeantileimavero 114  
 osinkoverot 41, 45, 75, 79, 290, 292  
 ovivero 58

**P**

paloapu 39  
 palvelijaverot 38, 263  
 pankkivero 64, 121  
 papiston kymmenykset ja palkkavero 39  
 pariskuntaverot 41, 264

## Hakemisto

parasiitti 353  
paratiisi 352  
parseli 36, 256  
partavero 52, 265  
peilivero 38, 273  
pelikorttivero 42, 53, 122  
perintöosuusvero 85, 90  
perintövero 47, 78, 81, 302  
perunkirjoitus 47, 101  
perustulo 304  
peruukkivero 38, 52, 266  
Pietari Suuri 52, 60, 265  
piilofarmari 213  
pikkutulli 129, 133, 137, 320  
pistevero 273, 360  
polkupyörävero 49  
pollavero 352  
polttoainemaksu 224, 228, 242  
polttoainevero 160, 177, 201,  
207, 227, 231, 234, 236, 244  
porovero 63  
puhvettivero 29  
pukuvero 265  
puuterivero 266, 268  
pääomatulovero 33, 70, 78, 94,  
98, 108, 290, 302, 362  
päästöverot 46, 161, 195, 218,  
221, 227, 234, 246, 259  
päävero 265  
pönkkähamevero 38, 52, 267  
pörssivero 53, 125

## R

Raamattu 26, 41, 255, 353  
radiolupamaksu 295  
raideliikenteen verot 245  
raippavero 359  
rapina 29  
rasvavero 43, 49, 51, 186, 193,  
269  
ratamaksu 246  
ratavero 246  
rautakymmenys 40, 65, 197

ravintorasvavero 43, 186  
Reagan 289  
reduktio 134, 330  
rehuvero 43, 190  
reinkarnaatio 24, 44, 53, 65, 77,  
186, 202  
rikkausvero 244, 273  
ripsivero 265  
ruuhkamaksu 204, 234  
ruukin vasaravero 40, 65, 197  
ryöstövero 29  
rälssi 31, 134, 329, 353

## S

saamistodisteiden leimavero 115,  
117  
sahavero 40  
saippuavero 43, 267  
salpietarivero 36, 56  
satakielivero 46, 260  
saunavero 341  
savupiippuvero 56, 201  
savuvero 55, 201  
seksivero 360  
sokerivero 41, 43, 52, 139, 164,  
179  
sosiaaliturvamaksut ja -verot 305,  
344  
sotalomavero 31  
sotavero 245, 251, 275, 283, 353  
sote-uudistus 316  
suhdannevero 42  
sukupolvenvaihdos 48, 87, 89, 97,  
102, 106, 358  
suolavero 53, 131, 133, 177  
suostuntavero 34, 40, 65, 84, 113,  
122, 124, 149, 154, 282, 331  
syntivero 49  
syttytystavaravero 42  
sähkövero 161, 163  
sänkyvero 341  
säätiomaksu 277, 280

**T**

taksoitus 34  
 takuuvero 61, 63  
 tanssivero 42, 275, 278, 360  
 tapettivero 38, 59  
 tasausvero 44  
 tasavero 29, 299, 303, 362  
 teevero 53, 185  
 teinirahat 39, 359  
 telefoonivero 43, 251, 283  
 televero 43, 251  
 televisiomaksu 294  
 terveyspoliittinen vero 46, 50, 60,  
 124, 157, 169, 174, 182, 200,  
 256, 259, 266, 269, 274  
 tieliikenneverot 49, 201, 207, 235  
 tiemaksu 234  
 tietoliikenneverot 251  
 tiilivero 38, 59  
 tilauslento vero 42, 242, 248  
 tinavero 40, 65, 197  
 tonnistoro vero 64  
 transaktiovero 53, 100, 108, 125  
 tuhkavero 36, 55, 195  
 tulisijavero 56  
 tulitikkuvero 42, 198  
 tullivero 34, 42, 129, 153, 208,  
 222, 320  
 tulovero 24, 32, 55, 67, 125, 281,  
 349  
 tuotantovero 55, 178, 322  
 tuottoverot 55, 197, 245, 256,  
 264, 285, 302  
 tupakkavero 38, 152, 163, 200  
 tutkimusvähennys 362  
 tuulaaki 42, 135  
 työnantajan sosiaaliturvamaksu  
 314  
 työvelvollisuusvero 32  
 työvoimavero 263  
 tähtitulli 141

**U**

uhanalaiset verot 45, 260, 304  
 ulkomaalaisen kauppamatkustajan  
 vero 40, 66  
 ulkomaalaisen viihdyttäjän vero  
 40, 66  
 ulkonäkövero 264, 270  
 urheilukilpailuvero 125, 276  
 uskollinen palvelija 86, 88, 132  
 uskonto 25, 255, 305  
 uusjako 98

**V**

vaateverot 267  
 vaivaisprosentti 47, 84  
 vakanssimaksu 39  
 vakautetun tulon lisävero 70  
 vakka 28  
 vakuutusmaksuvero 44, 88, 328,  
 346  
 vakuutusteoria 69  
 valaisinvero 37  
 valkuaisvero 192  
 valmisteverotus 147  
 valtionvelka 344  
 vanhanpiian vero 360  
 vanhanpojan vero 36, 360  
 vapaaehtoinen vero 28, 74, 349  
 varainsiirtoverotus 111  
 varallisuusverotus 69  
 varpusvero 46, 260  
 vasaravero 40, 65, 197  
 vaunuvero 49, 263  
 velkakirjaleimavero 53, 117  
 venevero 245  
 vero-sana 27  
 veroaste 34, 100, 117, 236, 303,  
 317, 342, 353  
 verojänis 356  
 verokarhu 52, 358  
 veroparseli 36, 256  
 veropovari 363  
 verorakenne 345

## Hakemisto

verosuunnittelu 89, 95, 97, 105,  
341, 353  
verotuki 54, 104, 108, 116, 356  
vesiliikenneverot 46, 236, 244,  
249  
vientitulli 41, 131, 134, 139  
vihjepalkkio 35  
viihdetaiteilijoiden vero 67  
windfall-vero 48, 65, 196  
virkailijaverotus 35, 295  
virvoitusjuomavero 49, 151, 164  
voimalaitosvero 48, 161  
VOVA 335, 340  
värro 27  
väylämaksu 23, 240

## Y

yhdenvertaisuus 33, 50, 98, 106,  
234, 265, 270  
yhteisverotus 288  
yhteisövero 67, 240, 291, 294,  
299  
yksikkövero 151, 157, 167

yleisradiovero 88, 274, 294  
yllellisyysvero 38, 43, 46, 48, 50,  
52, 59, 124, 155, 165, 179, 183,  
200, 227, 244, 256, 260, 263,  
266, 273, 294  
ylikuormamaksu 51, 269  
yliomistusoikeus 94, 98  
ylipainovero 51, 269  
ylösousemus 23, 49, 65, 77, 125,  
174, 186  
ympäristövero 47, 151, 160, 169,  
194, 203, 216, 218, 221, 227,  
230, 234, 246, 314

## Z

zakat 26

## Ä

Älvsborgin lunnaat 45, 71  
äänioikeus 33, 282

## Ö

öljyväkirehuvero ks. rehuvero