

Lentoveron ylösnousu?

Ilma- ja avaruusliikenteen verotus

Lähtevät lennot		Avgående flyg		Departures	
Lähtöselvitys Incheckning Check-in		Aika Tid Time	Lento Flyg Flight	Mihin Till To	Lähtöselvitys Incheckning Check-in
241-245 Boarding		13:25	TK 1762	Istanbul	2 265-270
207-215 Go to gate		13:30	00 122	Rovaniemi	2 241-245
207-215 Final call		13:40	NY 263	Tampere	2 207-215
207-215 Boarding		13:40	00 5621	Barcelona	2 241-245
247-249 Boarding		13:50	NY 223	Turku	2 207-215
207-215		13:50	NY 1019	Tallinn	2 207-215
207-215		14:00	NY 439	Oslo	2 207-215
207-215		14:00	NY 513	Kesä-Tornio	2 207-215 Cancelled
207-215		14:05	NY 003	Stockholm Arlanda	2 207-215
207-215		14:05	NY 1335	London Heathrow	2 207-215
207-215		14:05	KL 1100	Amsterdam	2 250-252
207-215		14:10	NY 005	New York	2 207-215
207-215		14:20	NY 009	Chicago	2 207-215
207-215		14:30	00 284	Copenhagen	2 241-245
207-215		14:50	FI 347	Reykjavik	2 256-260
241-245		15:20	NY 941	Bergen	2 207-229
207-215		15:20	NY 045	Stockholm Bromma	2 207-229
207-215		15:35	FI 343	Reykjavik	2 250-260
207-215		15:40	NY 955	Copenhagen	2 207-229
250-256		15:40	00 401	Prague	2 250-251

Esko Linnakangas – Leila Juanto

Lentoveron ylönousu?

Esko Linnakangas – Leila Juanto

Lentoveron ylösnousu?

**Ilma- ja avaruusliikenteen
verotus**

Copyright © 2018 Esko Linnakangas ja Leila Juanto

ISBN 978-952-94-0834-4 (nid.)

ISBN 978-952-94-0835-1 (PDF)

Kansi ja sivunvalmistus: NotePad

Kannen kuva: Esko Linnakangas

Kirjapaino: Grano Oy

Helsinki 2018

Ilman veroja

Tutkimus on kolmas osa kirjasarjasta, jossa selvitetään liikenteen verotusta maassa, vedessä ja ilmassa. Vuoden 2018 alussa ilmestyi Esko Linnakankaan teos *Autoveron saattohoito ja tieliikenneverotuksen kehittäminen – Autovero 60 vuotta*, ja kesällä 2017 oli ilmestynyt *Suomen kulutusverotuksen historia ja veneveron haaksirikko*.

Tässä kirjassa selvitetään ilmassa ja avaruudessa tapahtuvan lentomatkailun verotusta. Lentoliikenteen verot ovat toiminnan laajuuteen ja päästöihin nähden perin vaatimattomat. Ilman Ruotsissa pitkään haudattuna olleen lentoveron paluuta aprillipäivänä 2018 tämä kirja tuskin olisi syntynyt.

Kiitämme Lapin yliopiston Ilmailu- ja avaruusosoikeuden instituutin johtajaa professori *Lotta Viikaria* ja Verohallinnon kansainvälisen henkilöverotuksen johtavaa veroasiantuntijaa *Taneli Lallukkaa* sekä *Paavo Rättyä*. Ja kustannustoimittaja *Taija Haapaniemeä*, jota ilman kirjanteko ei olisi ollut läheskään näin hauskaa.

Ilman rooli on kirjassa niin keskeinen, että tarkoitus oli julkaista teos Ilman nimipäivänä 26. elokuuta. Kun emme saaneet kirjaa ajoissa valmiiksi, julkaiseminen lykättiin Ursulan päiväksi, joka on 21. loka-kuuta. Tuota päivää voidaan juhlia verokarhun nimipäivänä. Verokarhun tieteellinen nimihän on *Ursus fiscalis*, ja Ursula on Ursan eli naaraskarhun hellittelymuoto. Päivä on tarkoitukseen sopiva siksikin, että Ursa on myös tähtitieteellinen yhdistys ja Iso karhu (Ursa Major) ja Pieni karhu (Ursa Minor) ovat taivaan tähdistöjä.

Syyskuussa 2018

Esko Linnakangas
finanssioikeuden emeritusprofessori
esko.linnakangas@professori.fi

Leila Juanto
finanssioikeuden professori
leila.juanto@ulapland.fi

Sisällys

LYHENTEITÄ	11
1 LENTOLIIKENTEESTÄ, VEROISTA JA MAKSUISTA	13
1.1 Maasta taivaaseen	13
1.2 Lentoliikenteen synty ja kehitys	17
1.3 Vesilentokoneet	20
1.4 Lentoasemat ja -satamat sekä lentokonehallit	21
1.5 Kansainväliset lentoliikennesopimukset ja Suomen ilmailulaki	22
1.6 Veroista	24
1.7 Pakolliset ja vapaaehtoiset lentoliikennemaksut.....	25
1.8 Tutkimuksen tarkoitus.....	28
2 LENTOVERO	31
2.1 Suomen ulkomaanliikenteen erityisverot 1960-luvun lopussa ja 1990-luvun alussa	31
2.2 Kansainvälistä vertailua	34
2.2.1 Norja.....	34
2.2.2 Tanska.....	35
2.2.3 Alankomaat	35
2.2.4 Portugali.....	36
2.2.5 Irlanti	36
2.2.6 Yhdistynyt kuningaskunta	37
2.2.7 Ranska.....	38
2.2.8 Saksa	39
2.2.9 Itävalta	40
2.2.10 Ruotsi.....	40

2.3	Lentoveron vaikutusarviointi Ruotsissa	43
2.3.1	Ympäristövaikutukset	43
2.3.2	Lentomatkustajien määrä ja lentoveron valtiontaloudellinen merkitys.....	45
2.3.3	Elinkeinovaikutukset, aluekehitys, työllisyys ja tasa-arvo	46
3	ILMAILUN ARVONLISÄVEROTUS JA VALMISTEVEROTUS	49
3.1	Ilma-alusten myynnin, vuokrauksen ja varustamisen verottomuus	49
3.2	Lentokoneen käyttövoiman verokohtelu	53
3.3	Henkilökuljetusten verotusvaltio ja veroprosentti sekä verottomat ulkomaanmatkat.....	54
3.4	Matkustajien verottomat ostokset	56
3.4.1	Lähtökohdista	56
3.4.2	Veroton myynti Suomessa EU:n ulkopuolisille matkustajille	57
3.4.3	Veroton myynti lentokoneessa tai laivassa EU:n ulkopuolelle matkustaville.....	59
3.4.4	Matkustajatuomiset	61
3.4.4.1	Toisesta EU:n jäsenvaltiosta	61
3.4.4.2	EU:n ulkopuolelta	62
3.4.5	Kansainvälisessä liikenteessä olevalla aluksella kulutettavat tavarat.....	64
4	ILMAILUN TULOVEROTUS.....	65
4.1	Lentoyhtiöiden tuloverotus	65
4.1.1	Suomalaiset ja ulkomaiset lentoyhtiöt.....	65
4.1.2	Yritysverotuksesta ja liikennealan tuloverohuojennuksista.....	66
4.1.3	Yhtiöiden verotusvaltio tuloverolaissa	67
4.1.4	Verosopimukset	69
4.1.5	Veroparatiisit ja liikenteen väliyhteisöt.....	74

4.2	Henkilökunnan työtulojen verotus ja sosiaaliturvavaltio.....	77
4.2.1	Liikennealan henkilökuntaedut ja lentopisteet	77
4.2.2	Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus	80
4.2.3	Ulkomailla asuvan suomalaisessa aluksessa työskentelevän verotus.....	81
4.2.4	Suomessa asuvaa koskeva kuuden kuukauden sääntö.....	82
4.2.5	Merityötulovähennys	83
4.2.6	Verosopimusten vaikutus lentohenkilökunnan verotusvaltioon.....	83
4.2.7	Lentohenkilökunnan sosiaaliturvavaltio.....	85
5	AVARUUSLENTOJEN VEROTUS	91
5.1	Mitä ovat avaruuslennot?	91
5.1.1	Maan ja avaruuden välinen raja	91
5.1.2	Avaruuden oikeusasema ja avaruusoikeustutkimus	91
5.1.3	Kaupallinen avaruustoiminta	92
5.2	Avaruustoimintalaki	93
5.3	Avaruustoiminnan tuloverotus.....	96
5.3.1	Avaruusalusvarustajien verokohtelu	96
5.3.2	Avaruusaluksessa työskentelevien verotus.....	97
5.4	Avaruustoiminnan kulutusverotus	100
5.4.1	Arvonlisäverotus	100
5.4.2	Polttoaineverotus	101
5.4.3	Alkoholi- ja tupakkaverot	102
6	SUOMEN LENTOLIIKENNE JA VALTIONTUET	103
6.1	Lentomat kustajien määrä ja sen jakautuminen	103
6.2	Finnairin toiminta ja tulokset.....	106
6.3	Valtiontuet	107

7 VEROTULEVAISUUS	109
7.1 Lentoliikenteen tulevaisuus – Volare necesse est, vivere non est necesse?	109
7.2 Sidotut kädet polttoaineverotuksessa	111
7.3 Lentoveron kannatus Suomessa	112
7.4 Verolainsäädännön ennustaminen lintujen lennoista, tähdistä ja gallupeista	114
7.5 Eduskuntavaalitulokset, uuden hallituksen kokoonpano ja lentovero	116
7.6 Perustuslaki	117
7.6.1 Liikkumisvapaus, yhdenvertaisuus ja tasa-arvo	117
7.6.2 Lainalaisuus ja ympäristövastuu	118
7.6.3 Suhteellisuusperiaate	119
7.7 Lentoveron nousu	120
7.8 Lentoveron korvamerkitsemisestä	120
7.9 Lentoveron hallinto	123
7.10 Liikenneturvallisuus	124
7.11 Yhteenveto	125
 ENGLISH SUMMARY	 126
 KIRJALLISUUSLUETTELO	 127
 OIKEUSTAPAUSHAKEMISTO	 131

Lyhenteitä

APD	=	Air Passenger Duty
AVL	=	arvonlisäverolaki
ECAC	=	European Civil Aviation Conference
EFTA	=	European Free Trade Association
ETA	=	Euroopan talousalue
ESA	=	European Space Agency
EU	=	Euroopan unioni
EVL	=	laki elinkeinotulon verottamisesta
HE	=	hallituksen esitys
IATA	=	International Air Transport Association
ICAO	=	International Civil Aviation Organization
JAA	=	Joint Aviation Authorities
KHO	=	korkein hallinto-oikeus
KVL	=	keskusverolautakunta
L	=	laki
NASA	=	National Aeronautics and Space Administration
OECD	=	Organisation for Economic Co-operation and Development
SOU	=	Statens offentliga utredningar (Ruotsi)
T	=	taltio
Trafi	=	Liikenteen turvallisuusvirasto
TAC	=	Taxe de l'Aviation Civile
TVL	=	tuloverolaki
UNWTO	=	World Tourism Organisation
ValmVL	=	valmisteverotuslaki
VML	=	laki verotusmenettelystä

1

Lentoliikenteestä, veroista ja maksuista

1.1 Maasta taivaaseen

”Sillä paikalla, jossa Satakunnan suuri vesistö rupee yhtämittäisena virtana mereen päin pyrkimään – elikkä Kokemäen-joen alkupäässä – on *Tyrvään* eli Tyrväjän pitäjä (ruotsiksi: Tyrvís).¹ [--] *Avaruus* tekee rahdun kahdeksatta neljäkäs-penikulmaa eli 162,156 tynnyrin-alaa.² Tyrvää voittaa siis avaruudessa usean valtakunnan Saksanmaalla, ollen melkein Anhalt-Köthen nimisen herttuakunnan kokoinen.”

Näin alkaa vuonna 1854 ilmestynyt *Antero Wareliuksen* kirja ”Kertomus Tyrvään pitäjästä 1853”, jossa avaruudella tarkoitettiin maa-alueen pinta-alaa. Koska sanoilla voidaan tarkoittaa eri asioita, on aluksi selvitettävä, mikä merkitys tässä käsillä olevassa kirjassa on sel-laisilla käsitteillä kuin maa, ilma, avaruus ja taivas.

¹ Tämän kirjan kustannustoimittaja on kotoisin Tyrvään naapurista, vanhasta Karkun pitäjästä.

² Tynnyrinala on vanha pinta-alamitta, joka on ollut käytössä Pohjoismaissa. Alkuaan tynnyrinala tarkoitti peltoalaa, jolle kylvettiin tynnyrillinen siemenviljaa. Vuonna 1633 tynnyrinala määriteltiin maanmittaustarpeiden vuoksi 13 263 neliökynäräksi, mutta vuoteen 1688 mennessä mitta oli vakiintunut 56 000 neliöjalaksi, joka vastasi 14 000 neliökynärää eli n. 0,49 hehtaaria. Arkisemmissä yhteyksissä tynnyrinala määriteltiin siten, että se oli 32 kapanalaa. *Wikipedia* Tynnyrinala.

Vaikka tämä teos on oikeustieteellinen, on hyvä lähteä liikkeelle astronomiasta eli tähtitieteestä, jossa tutkitaan maailmankaikkeutta ja sen kohteita. Tähtitieteen tutkimusalueeseen kuuluu kaikki maapallon ja sen ilmakehän ulkopuolella oleva ja myös Maa yhtenä planeettana.³

Maa eli maapallo tai Tellus on aurinkokuntamme kolmas planeetta Auringosta lukien.⁴ Se on tunnetun maailmankaikkeuden ainoa planeetta, jolla tiedetään olevan elämää.⁵

Ilma on useiden kaasujen seos, joka muodostaa *Maan* ilmakehän. Ilmaa pidettiin kauan yhtenä neljästä alkuaineesta. Vasta 1700-luvun lopulla osoitettiin, että se sisältää monia aineita. Maan pinnan läheisyydessä kuiva ilma sisältää eniten (tilavuudesta yhteensä n. 99 %) typpeä ja happea. Ilmassa on myös argonia, hiilidioksidia, neonia, heliumia, metaania, kryptonaa ja vetyä sekä vesihöyryä.

Ilmatila (engl. *airspace*)⁶ on valtion maa- tai merialueen yläpuolella sijaitseva ilma-alue. Ilmatilaa on myös kansainvälisten alueiden yläpuolella (aava meri, Etelämannen), ei siis yksinomaan valtiosuvereniteettiin kuuluvien alueiden päällä. Kunkin valtion yläpuolella oleva ilmatila kuuluu kyseiselle valtiolle,⁷ ja vieraan valtion ilmatilassa liikkuvan lentoliikenteen on saatava etukäteen lupa sen käyttöön. Turvallisuussyistä ja meluhaittojen vuoksi lentokoneet eivät yleensä saa laskeutua alle 150 metrin korkeuteen maan- tai vedenpinnasta. Asutuskusten kohdalla raja on 300 metriä. Lentoreitin ja lentokorkeuden voi valita vapaasti vain matalalla lennettäessä. Ylempänä, valvotussa ilmatilassa, liikkumista varten on saatava lennonjohdon lupa.

³ Tähtitieteestä ks. esim. *Wikipedia* Astronomia.

⁴ Maailma-sanaa käytetään monissa merkityksissä. Sillä voidaan tarkoittaa esim. maailmankaikkeutta, maapalloa ja maapallon maita.

⁵ Esim. *Wikipedia* Maa.

⁶ *Airspace*-sanasta eroaa termi *aerospace*, jota käytetään mm. ilmailu- ja avaruusteollisuuden yhteydessä. Ks. myös *Maurice N. Andem* Recent Developments in Space Transportation Systems and the Problems Relating to the Definition of Space Objects in Space Law, Liber Amicorum Bengt Broms (1999) s. 6: "Unlike aeronautics, astronautics is a science which deals with all aspects of space travel. In other words, it is the art of designing, building, or operating space vehicles."

⁷ Suvereenisuudesta ilmatilaan ks. esim. *Maurice N. Andem* International Legal Problems in the Peaceful Exploration and Use of Outer Space (1992) s. 72 ss.

Avaruus eli ulkoavaruus (engl. *outer space*, ruots. *rymden*) on pääosin tyhjiön muodostama osa maailmankaikkeutta⁸ Maan ilmakehän ulkopuolella. Tarkkaa rajaa maapallon ilmakehän loppumisen ja avaruuden alkamisen välille on vaikea asettaa, koska ilmakehän tiheys alenee maapallon painovoimakentän heikentyessä Maasta loitonnuttaessa. Avaruuden kuitenkin yleisesti katsotaan alkavan Kármánin rajasta. Se on 100 kilometrin korkeudella merenpinnasta sijaitseva taso, jota Euroopassa ja yleisesti muuallakin on totuttu pitämään maan ilmakehän ja avaruuden toisistaan erottavana rajana.⁹ Raja on nimetty unkarilais-amerikkalaisen fyysikon *Theodore von Kármánin* mukaan. Hän laski, että tällä korkeudella maapallon ilman tiheys on niin pieni, ettei koneen siipi enää toimi lentotekniikan käyttämän aerodynamiikan lakien mukaan. Korkeammalla lentokoneen ilmanopeuden olisi oltava maan vastaavaa kiertoratanopeutta suurempi, jotta ilman noste kannattelisi lentokoneen siipiä.

Yhdysvalloissa ei avaruuden rajasta puhuttaessa käytetä Kármánin rajaa. Astronautiksi sikäläisen näkemyksen mukaan kutsutaan jokaista sellaista henkilöä, joka on ylittänyt merenpinnan keskitasosta mitattuna 50 mailin (80 kilometrin) korkeuden.¹⁰

Monille tulee jo 2 500 metrin korkeudessa ohuen ilman aiheuttamaa sairautta, vuoristotautia. Ihmisen on vaikea selviytyä pitkiä aikoja hengissä jo kuuden kilometrin korkeudessa, ja yli kahdeksan kilometrin korkeudessa hapenpuute johtaa melko nopeasti kuolemaan.

⁸ Maailmankaikkeus eli kaikkeus eli universumi tarkoittaa kaiken olemassa olevan kokonaisuutta. Sitä määriteltäessä erotetaan toisistaan havaittava maailmankaikkeus ja koko maailmankaikkeus. Havaittava maailmankaikkeus tarkoittaa maailmankaikkeuden havaitsijalle näkyvää osaa. Se on alue, jolta tuleva valo on ehtinyt saavuttaa Maan. Havaittavan maailmankaikkeuden halkaisijaksi on arvioitu 93 miljardia valovuotta. Kaikkeuden syntyä, rakennetta ja kehitystä tutkiva tieteenala on nimeltään kosmologia. *Wikipedia* Maailmankaikkeus.

⁹ Esim. Tanskan avaruuslaissa vuodelta 2016 raja on 100 kilometriä merenpinnan yläpuolella. Sama raja on ollut jo vuodesta 1998 lähtien Australian kansallisessa avaruuslaissa. *Lotta Viikarin* lausunto eduskunnalle hallituksen esityksestä 157/2017.

¹⁰ Venäläiset avaruuslentäjät ovat kosmonautteja, kiinalaiset avaruuslentäjät ovat taikonautteja. Suomalaistaustaista texasilaisastronauttia *Timothy Kopraa* on meillä kutsuttu sisunautiksi.

Taivas on avaruus sellaisena kuin se Maasta näkyy eli taivaankansi tai korkealla maan yllä oleva ilmatila.¹¹ Taivaankappaleista taivaalla näkyvät selkeimmin Aurinko, Kuu ja tähdet sekä muutamaiset planeetat. Pilvet ovat tiivistynyttä vettä. Muita taivaalla nähtäviä ilmiöitä ovat muun muassa sateenkaaret, halot, salamat, revontulet ja tähdenlennot.

Aurinkokunta on Auringon ja kaikkien Aurinkoa kiertävien kappaleiden, kuten planeettojen, kuiden, meteoroidien, komeettojen sekä pikkuplaneettojen, kuten asteroidien, muodostama järjestelmä. Aurinkokunnan planeetat ovat Auringosta pois päin lukien Merkurius, Venus, Maa, Mars, Jupiter, Saturnus, Uranus ja Neptunus. Kuu on ainoa vieras taivaankappale, jonka pinnalla ihminen on kävellyt. Kuukävely tapahtui ensi kerran kesällä 1969. Maan ja Kuun välinen etäisyys on noin 400 000 kilometriä. Aurinkokunnan iäksi on arvioitu noin 4,6 miljardia vuotta. Myös muilla tähdillä on havaittu omia eksoplaneettojen muodostamia planeettakuntia.¹²

Linnunrata on *galaksi*, jossa Maa ja aurinkokuntamme sijaitsevat. Siinä on satoja miljardeja tähtiä. Linnunradan suomenkielinen nimitys palautuu muinaissuomalaisten uskomuksiin. Linnunradan uskottiin olevan itämerensuomalaisten pyhän linnun joutsenen reitti taivaan halki lintukotoon. Monissa kielissä Linnunrataa kutsutaan maitoon viittaavilla nimityksillä (kuten latinan *Via lactea* ja englannin *Milky Way*). Se johtuu siitä, että kreikkalaisen mytologian mukaan Linnunrata oli syntynyt Hera-jumalattaren maidosta.¹³

Maalla, Auringolla ja Kuulla on keskeinen merkitys myös *ajanlaskussa*.¹⁴ *Vuosi* on ajanlaskun yksikkö, joka perustuu Maan kiertoaikaan Auringon ympäri. Yleensä vuodella tarkoitetaan kalenterivuotta, joka nykyään käytetyssä gregoriaanisessa kalenterissa kestää 365, karkausvuosina 366 kalenterivuorokautta.

¹¹ Taivas on myös uskonnollinen käsite. Kristinuskossa taivas on Jumalan, enkeliä ja Jumalan yhteydessä täydellisen onnellisten vainajien olinpaikka (*Wikipedia* Taivas). Taivaanlaki (zeniitti) ei ole taivaallista lainsäädäntöä, vaan suoraan havaitsijan yläpuolella oleva taivaan kohta.

¹² *Wikipedia* Aurinkokunta.

¹³ *Wikipedia* Linnunrata.

¹⁴ *Wikipedia* Vuosi, Kuukausi, Vuorokausi.

Maan akselikallistuman vuoksi päivän pituus ja sää vaihtelevat vuoden jaksoissa. Näitä vaihteluita kutsutaan *vuodenajoiksi*, ja ne ovat kevät, kesä, syksy ja talvi.

Myös jonkin muun planeetan kiertoaikaa saatetaan kutsua (kyseisen planeetan) vuodeksi: esimerkiksi Marsin vuosi. Aurinkokunnan planeettojen kiertoaajat vaihtelevat Merkuriuksen 0,24 vuodesta Neptunuksen 164,8 vuoteen. Auringon kierrosta Linnunradan keskuksen ympäri kutsutaan galaktiseksi vuodeksi, ja sen kesto aika on 225–250 miljoonaa vuotta.

Vuosi jakautuu 12 *kuukauteen*. Kuukausi perustuu Kuun kiertoaikaan Maan ympäri. Yleensä sillä tarkoitetaan nykyisen kalenterin kalenterikuukautta (28–31 vrk).

Vuorokausi perustuu Maan pyörähdysaikaan akselinsa ympäri. Päivän ja yön vuorottelu tekee vuorokaudesta keskeisen tavan jaksoittaa jokapäiväistä elämää. Vuorokausi jakautuu 24 tuntiin, tunti 60 minuuttiin ja kukin minuutti 60 sekuntiin. Vuorokaudeksi kutsutaan myös muiden taivaankappaleiden, kuten planeettojen, pyörähdysaikoja. Planeetan pyörähdysajalla tarkoitetaan tällöin yleensä pyörähdysaikaa Auringon suhteen. Maapallon pyörimiseen perustuvaa aikayksikköä voidaan tällöin selvyiden vuoksi kutsua Maan vuorokaudeksi.

1.2 Lentoliikenteen synty ja kehitys¹⁵

Lento eli lentäminen on ilmassa tai avaruudessa tapahtuvaa liikkumista. Ilmakehässä lentämistä kutsutaan ilmailuksi ja avaruudessa tapahtuvaa lentoa avaruuslennoksi. Lentäminen ilman ilmassa olevan omaa voimanlähdettä on liitämistä.¹⁶

Useimmat linnut ja monet hyönteiset sekä lepakot osaavat lentää, mutta tässä esityksessä keskitytään ihmisten lentotoimintaan. Toisin

¹⁵ Tarkemmin esim. *Wikipedia* Alus, Lentäminen, Ilmailun historia, Lentoliikenteen historia.

¹⁶ Ilmailun uusia keskeisiä ilmiöitä ovat miehittämättömät lentolaitteet, joiden lentoturvallisuutta pyritään normeeraamaan niin kansallisella kuin EU-tasollakin. Ne eivät ole kuitenkaan tämän verotutkimuksen kannalta kovin kiinnostavia.

kuin eläimet, ihminen tarvitsee lentämiseen aluksen. Alus on johdos sanasta ala, ja se on alun perin tullut siitä, että laiva on kantamansa lastin tai matkustajien alapuolella. Vesiliikenne on ilma- ja avaruusliikennettä vanhempaa. Tämä selittää sen, että ilma-aluksistaakin käytetään myös termejä laivue ja laivasto.

Ilma-alukset voidaan jakaa ilmaa keveämpiin ja ilmaa raskaampiin. Ilmaa kevyempiä ovat kuumailmapallot ja ilmalaivat, ilmaa raskaammat ilma-alukset puolestaan voidaan jakaa kiinteäsiipisiin ja pyöriväsiipisiin. Kiinteäsiipisiä ovat lentokoneet, kun taas pyöriväsiipisiin kuuluvat helikopterit ja kevytilmailuun kuuluvat gyro- eli autokopterit.¹⁷ Vaikka avaruusaluksia ei pidetä ilma-aluksina, myös niillä lentämisen voidaan katsoa kuuluvan lentoliikenteeseen. On myös avaruusaluksia – yhdysvaltalainen Space Shuttle etunenässä –, jotka laukaistaan avaruuteen raketteina mutta jotka maapallolle palatessaan laskeutuvat lentokoneen tavoin.

1800-luvulla nostatti ilmapalloilu suuren innostuksen. Ilmapalloja käytettiin sodissa niin tiedusteluun kuin ihmisten pelastamiseen miehitystä kaupungeista. Ohjattavia ilmapalloja eli ilmalaivoja kehiteltiin 1800-luvun lopulla, ja lentokykyisiksi niitä saatiin 1800- ja 1900-lukujen taitteessa. *Ferdinand von Zeppelinin* yrityksen valmistama ilmalaiva aloitti kaupallisen liikennetoiminnan vuonna 1909. Ensimmäinen Atlantin ylitys tehtiin vuonna 1919 englantilaisella ilmalaivalla, ja kyydissä oli 30 henkilöä.

Lentokone liikkuu moottorinsa ja polttoaineen voimalla ja pysyy ilmassa siipiensä aiheuttaman nostovoiman ansiosta. Nostovoima syntyy, kun siiven yläpinnalle muodostuu alipaine ja alapinnalle yli-paine. Nostovoimasta merkittävin osa muodostuu siiven yläpinnalla. Nostovoiman suuruus riippuu lentonopeudesta ja -korkeudesta, siiven ja ilmavirran välisestä kohtauskulmasta sekä siiven koosta, muodosta ja puhtaudesta. Lentokonetta voidaan ilmassa ohjata siipeen liitetyillä laipoilla, lentojarruilla ja siivekkeillä.

¹⁷ Gyrokopterit on lentolaite, joka muistuttaa helikopteria mutta jonka roottoriin ei lennolla viedä voimaa ollenkaan, vaan se pyörii aerodynaamisesti täysin automaattisesti aina oikealla kierrosluvulla. Vapaasti pyörivän roottorin takia gyrokopterit ei myöskään pysty leijumaan paikallaan vaan alkaa pikkuhiljaa vajota. Lentokorkeuden säilyttämiseksi gyrokopterit tarvitsee eteenpäin suuntautuvaa liikettä.

Wrightin veljesten konetta, joka saatiin ilmaan vuonna 1905, pidetään ensimmäisenä käyttökelpoisena lentokoneena, mutta vasta 1910-luvulla koneissa oli riittävästi kantokykyä muidenkin kuin lentäjän kuljettamiseen. Ensimmäinen säännöllinen reittiliikenne lentokoneilla aloitettiin vuoden 1914 alussa Yhdysvalloissa.

I maailmansodan aikana lentokoneita kehitettiin voimakkaasti; kantokykyä piti nostaa, jotta mukaan saatiin lentäjän lisäksi aseistusta. Sodan jälkeen alettiin tehdä myös siviilikäyttöön suunniteltuja matkustajalentokoneita. Laajempi lentomatkustus maailmalla alkoi 1920-luvulla. Tuolloin perustettiin myös Finnairin edeltäjä Aero Oy.¹⁸

Ilmalaivat kokivat 1920- ja 1930-lukujen vaihteessa voimakkaan nousukauden. Graf Zeppelin oli uudentyypinen ilma-alus, ja vuonna 1930 sillä pystyttiin aloittamaan säännölliset reittilennot Atlantin yli. Ilmalaiva Hindenburgin tuho USA:ssa vuonna 1937 oli vakava isku ilmalaivamatkailulle.

1930-luvulla käyttöön tulleet uudet lentokoneet (esim. Boeing 247 ja Douglas DC-3) mahdollistivat entistä paljon suurempien matkustajamäärien kuljettamisen, ja lentomatkustajien määrä kasvoi 1930-luvun lopulla voimakkaasti. Kehitettiin myös pitkän matkan matkustajalentokoneita. Näitä koneita ja niiden versioita käytettiin myös sotatoimiin.

Lentoliikenteen varsinainen läpimurto tapahtui toisen maailmansodan jälkeen. 1950-luvulla alettiin ottaa käyttöön suihkukoneita, jotka puolittivat matkustusajat. 1960-luvulla lentokalustoon tulivat myös jumbojetit. Samalla vuosikymmenellä mukaan tulivat myös ensimmäiset halpalentoyhtiöt.

¹⁸ Suomalaisen lentomatkailun historiaan kuuluvat myös Karhumäen veljekset ja Kar-Air. *Niilo, Valto ja Uuno Karhumäki* rakensivat 1920-luvulla lentokonetta, ja harrastus muuttui ilmailualan liiketoiminnaksi. Yrityksen toimintaan kuuluivat 1930-luvulla lentokoulutus, yleisölennätykset, lentokoneiden korjaus ja ilmalavalukuvaus sekä tilauslennot. Veljekset Karhumäki Oy, jonka nimi muutettiin myöhemmin Kar-Air Oy:ksi, aloitti 1950-luvun alussa säännölliset kotimaan reittilennot ja tilauslennot ulkomaille. Vuoden 1961 aikana yhtiö kuljetti 129 474 matkustajaa, siinä työskenteli noin 250 henkilöä ja sen kahdeksassa lentokoneessa oli yhteensä 301 matkustajapaikkaa. Vuonna 1996 yhtiö sulautettiin Finnairiin.

Öljykriisi 1970-luvulla lisäsi lentämisen kustannuksia olennaisesti. Lentokoneiden moottoritekniikkaa kehittämällä kuitenkin pystyttiin polttoaineen kulutusta merkittävästi vähentämään. 1980-luvulla öljyn hinta laski. Ilmailun yhä enemmän vapauduttua on tapahtunut keskittymistä suuriin lentoasemiin – ensin Yhdysvalloissa 1980-luvulla ja sitten Länsi-Euroopassa 1990-luvun loppupuolella.

Vuodesta 1977 alkaen lentoliikenteen matkustajamäärät ovat kaksinkertaistuneet 15 vuoden välein; vuonna 2016 oltiin 3,5 miljardin matkustajan tasolla. Maailman suurimpia lentoyhtiöitä matkustajamäärillä mitattuna ovat yhdysvaltalaiset Delta Air Lines ja United Airlines. Euroopassa suurimmat ovat Lufthansa ja halpalentoyhtiö Ryanair. Erittäin suuria eurooppalaisia lentoyhtiöitä ovat myös esimerkiksi KLM, Air France ja British Airways. Pohjoismaiden suurin on SAS-konsortio, jonka ovat perustaneet Tanskan, Ruotsin ja Norjan valtioiden lentoyhtiöt. Hyvin suuria lentoyhtiöitä on myös Kiinassa.¹⁹

Lentoliikenteen osuus ihmisen aiheuttamasta ilmastosta ei ole vähäinen. Lentokoneiden polttoaineenkulutus matkustajaa kohden on laskenut koneiden kehittyessä ja koneiden täyttöasteiden noustessa, mutta päästöt ovat kasvaneet, koska matkustajamäärän kasvu on ollut nopeampaa kuin lentokoneiden käyttötaloudellisuuden kehitys.

1.3 Vesilentokoneet

Vesilentokone (myös: meritoimintakone) on lentokone, joka nousee lentoon vedestä ja laskeutuu veteen. Vesilentokoneet voidaan jaotella kahteen päätyyppiin: vesitasoihin ja lentoveneisiin. Vesitasolla on pyörien sijasta jalaksenkaltaiset kellukkeet, ja lentoveneessä itse koneen runko on venemäinen. Jos kellukkeissa tai rungossa on sisäänvedettävät pyörät, kyseessä on amfibiolentokone.

¹⁹ Ks. *Wikipedia* Luettelo maailman suurimmista lentoyhtiöistä ja *Riku Viri* Maailman lentoliikenteen nykytila ja kehitysnäkymät (2015) s. 7 ss. Osa lentoyhtiöistä on sellaisia, että ne eivät itse myy lentoja kuluttajille vaan tuottavat lentopalveluja toisille lentoyhtiöille. *Taneli Lallukka* Työskentely lentokoneessa kansainvälisen verotuksen näkökulmasta, 15.11.2017 s. 37.

Pääosa vesilentokoneista on pieniä yksi- tai kaksimoottorisia lentokoneita, mutta on myös suuria vesilentokoneita, joissa voi olla jopa neljä potkuria tai suihkumoottorit. Suuret vesilentokoneet, jotka olivat lentoveneitä, toimivat yleisesti matkustajalentokoneina 1920-luvulta 1940-luvulle etenkin isoja vesialueita ylittävillä reiteillä. Suomessa vesilentokoneet olivat etenkin ilmavoimilla laajassa käytössä ennen toista maailmansotaa, jolloin maalentokenttäverkosto uusien lentokenttien perustamisen myötä voimakkaasti laajeni. Kevytlennotkoneista merkittävä osa on yhä vesilentokoneita.

1.4 Lentoasemat ja -satamat sekä lentokonehallit

Lentoasema on säännöllistä lentoliikennettä varten rakennettu alue, jota käytetään ilma-alusten lentoonlähtöön ja laskeutumiseen. Virallisen määritelmän mukaan lentoasema on lentopaikka, jossa ilmailukennepalvelu on pysyvästi järjestetty. Lentoasemat jaetaan alueellisiin ja kansainvälisiin sen mukaan, tapahtuuko niiltä valtioiden välisiä lentoja. Lentoasemien on myös täytettävä useita muun muassa lennonjohtoon ja kiitoteiden pituuksiin kohdistuvia kriteerejä, jotta ne saavuttaisivat kansainvälisen lentoaseman statuksen.²⁰

Lentoasemista ja -kentistä käytetään suomessakin joskus myös nimitystä lentosatama (saks. *Flughafen*, engl. *airport*, esp. *aeropuerto*, vir. *lennujaam*). Useimmiten suomalaisille turisteille sana lentosatama tuo mieleen Tallinnassa olevan merimuseon (*Lennusadam*), joka sijaitsee alun perin vesilentokonehalliksi vuosina 1916–1917 rakennetussa tilassa.²¹

Lentokonehallilla tarkoitetaan rakennusta, joka suojaaa pysäköityä lentokonetta säältä ja jossa lentokoneita voidaan huoltaa ja säilyttää. Lentokonehallista käytetään myös englannista lainattua nimitystä hangaari. Tieteiselokuvissa ja -kirjallisuudessa hangaari voi olla myös avaruusaluksella tai avaruusasemalla oleva avaruushävittäjien halli.²²

²⁰ Esim. *Wikipedia* Lentoasema.

²¹ Esim. *Wikipedia* Lentosatama.

²² *Wikipedia* Lentokonehalli.

1.5 Kansainväliset lentoliikennesopimukset ja Suomen ilmailulaki

Ilmailu on hyvin kansainvälistä. Sen vuoksi ilmailun sääntely perustuu pääosin kansainvälisissä järjestöissä valmisteltuihin standardeihin, normeihin ja suosituksiin. Kansainvälisiä siviili-ilmailun elimiä ovat Chicagossa 7.12.1944 allekirjoitetulla kansainvälisen siviili-ilmailun yleissopimuksella (SopS 11/1949) perustettu Kansainvälinen siviili-ilmailujärjestö ICAO, Euroopan siviili-ilmailukonferenssi ECAC, Euroopan lennonvarmistusjärjestö Eurocontrol ja Euroopan maiden ilmailuviranomaisten yhteistyöelin JAA. Kaikki Euroopan unionin jäsenvaltiot, kuten lähes kaikki muutkin maailman valtiot, ovat Chicagon yleissopimuksen sopimuspuolia ja soveltavat ICAO:n standardeja ja suosituksia. Euroopan valtiot soveltavat lisäksi ECAC:n, Eurocontrolin ja JAA:n normeja ja suosituksia.²³

Kansainvälisten ilmailusopimusten peruslähtökohtina ovat olleet turvallisuus, tehokkuus ja taloudellisuus. Koska kansallinen liikumavara lentoliikenteen sääntelyssä on vähäistä ja Euroopan unionin ilmailualan lainsäädäntö annetaan enenevässä määrin asetustasolla, Euroopan unionin jäsenvaltioiden ilmailualan lainsäädännöt ovat keskenään hyvin samanlaisia.

Chicagon yleissopimuksen johdannossa todetaan:

”Koska kansainvälisen siviili-ilmailun tuleva kehitys voi suuresti auttaa maailman valtakuntien ja kansojen välisen ystävyyden ja yhteisymmärryksen luomista ja säilymistä ja toisaalta sen väärinkäyttö voi olla uhkana yleiselle turvallisuudelle ja koska on toivottavaa, että vältetään hankausta ja edistetään sitä valtioiden ja kansojen välistä yhteistoimintaa, josta maailman rauha riippuu, ovat allekirjoittaneet hallitukset, sovittuaan tietyistä periaatteista ja toimenpiteistä, joiden nojalla voitaisiin kansainvälinen siviili-ilmailu kehittää turvallisesti ja hyvin järjestetyksi ja sitä harjoittaa yhtäläisten mahdollisuuksien pohjalta terveesti ja taloudellisesti, tätä tarkoittoa tehneet tämän yleissopimuksen.”

²³ Ks. tarkemmin HE 79/2014.

Sopimuksen 24 artiklassa todetaan:

”Toisen sopimusvaltion alueelle, alueelta tai alueen yli lentävälle ilma-alukselle on, ottaen huomioon tämän valtion tullisäännökset, myönnettävä väliaikainen tullivapaus. Sopimusvaltion alueelle saapuneessa toisen sopimusvaltion ilma-aluksessa ja siinä vielä sen tältä alueelta lähtiessä olevat poltto- ja voiteluaineet, varaosat, säännönmukaiset varusteet ja varastot ovat vapaat tulli- ja tarkastus- tai muista vastaavista kansallisista tai paikallisista veroista ja maksuista. Tämä vapautus ei koske mitään aluksesta purettua tavaraa tai esinettä, paitsi milloin se on sopusoinnussa tämän valtion tullisäännösten kanssa, joissa voidaan määrätä ne pidettäväksi tullivalvonnan alaisina.”

Suomen ilmailulaissa (864/2014), jossa on lähes 200 pykälää, viitataan useissa kohdin Chicagon sopimukseen. Suomen alueella ilmailuun käytettävällä ilma-aluksella on yleensä oltava Suomen tai muun Chicagon yleissopimukseen liittyneen valtion kansallisuus tai erityinen Liikenteen turvallisuusviraston (Trafi) antama lupa.

Ilma-aluksella tarkoitetaan ilmailulain 2.1 §:n 6 kohdan mukaan laitetta, jota kannattavat ilmakehässä muut ilman reaktiot kuin ilman reaktiot maan tai veden pintaa vastaan.

Ilmalaivat ja kuumailmapallot ovat ilmaa kevyempiä ilma-alustyyppisiä, kun taas ilmaa raskaampia ilma-aluksia ovat muun muassa lentokoneet ja helikopterit sekä purjelentokoneet.

Satelliitit ja avaruusraketit eivät ole ilma-aluksia siinä vaiheessa, kun ne liikkuvat ilmakehän ulkopuolella. Avaruussukkulat taas ovat uudelleen käytettäviä miehitettyjä avaruusaluksia.²⁴ Niiden tärkeimpiin tehtäviin 1980- ja 1990-luvuilla kuului viedä satelliitteja ja avaruusluotaimia avaruuteen, mutta niitä käytettiin myös avaruusasemien ravinto- ja happivarastojen täydentämiseen.

Maaefektialukset, jotka liikkuvat vedenpinnan yläpuolella maa-vaikutuksen avustamina, ja ilmatyynyalukset eivät ole ilma-aluksia, vaan niitä koskevat merenkulun säädökset. Ilma-alusten propulsio voi tulla potkurista, suihkumoottorista tai raketista. Jos maaefektialukset

²⁴ NASAn avaruussukkula on koostunut neljästä osasta: kahdesta kiinteän ajoaineen moottorista, ajoainetankista ja avaruuteen matkaavasta sukkulasta. *Wikipedia* Avaruussukkula.

kulkevat maanpinnan yllä, ne lienevät maastokulkuneuvoja, joihin sovelletaan maastoliikennelakia.

1.6 Veroista

Vanhimpia historiallisten lähteiden mainitsemia *verotuksen* muotoja on ollut työ yhteiskunnan ja hallitsijan hyväksi. Muinaisessa Egyptissä puhutussa kielessä työtä, työvoimaa ja raadantaa tarkoittava sana oli synonyymi sanalle vero. Maatalouden kasvaneen tuottavuuden sekä työnjaon ja kaupankäynnin kehittymisen seurauksena yli 5 000 vuotta sitten Eufratin ja Tigrisin varteen kehittyi sumerilainen kulttuuri. Sen merkittävin anti jälkimaailmalle oli kirjoitustaidon keksiminen, jolle antoivat alkusysäyksen verottajan eli papiston tarpeet pitää tempelien tulot ja menot järjestyksessä.²⁵

Myös *tullimaksut* ovat veroja. Suomen kielen tulli-sana juontuu ruotsin *tull*-sanasta, jonka kantasanana on ollut alaksalainen *tol*. Se taas on johdettavissa munkkilatinan *toloneumista*, jonka pohjana on latinan *teloneum*. Teloneum vuorostaan on syntynyt kreikan sanasta *telos*, joka tarkoittaa muun muassa loppua ja määrääjassa suoritettavaa maksua. Tullinkannon historia ulottuu antiikin Kreikkaakin vanhempiin aikoihin, neljän vuosituhannen takaiseen Babyloniaan ja Egyptiin.²⁶

Tulliverotuksemme historia tuntee myös *tähtitullit*. Tähti on painovoimansa koossa pitämä ja kasaan puristama plasmapallo, jonka jossakin kehitysvaiheessa tapahtuu ydinfuusiota. Maata lähin tähti on oma Aurinkomme, seuraavaksi lähin on Proxima Centauri, jonka etäisyys Maasta on 4,27 valovuotta. Tähtitulleissamme ei kysymys ollut kuitenkaan Auringon eikä muidenkaan tähtien verottamisesta vaan siitä, että vuonna 1921 eduskunta myönsi hallitukselle valtuudet korottaa tiettyjen tulliluettelossa tähdellä merkittyjen tuotteiden tullee, aluksi jopa kymmenkertaisiksi.²⁷

²⁵ Verojen synnystä ks. esim. Esko Linnakangas – Leila Juanto Verojen historia (2016) s. 25–32.

²⁶ Sakari Heikkinen Suomeen ja maailmalle, Tullilaitoksen historia (1994) s. 17.

²⁷ Esko Linnakangas – Leila Juanto Verojen historia (2016) s. 141.

Nykyisin vero määritellään tavallisesti yksityisen julkiselle vallalle maksamaksi, julkisyhteisön yksipuolisesti määräämäksi *pakolliseksi* lakimääräiseksi rahasuorituksi, johon ei liity julkisen vallan puolelta välitöntä vastasuoritusta.²⁸ Välittömän vastasuorituksen puute erottaa veron käsitteellisesti *maksusta*, koska maksu suoritetaan korvauksena tai vastikkeena jostakin yksilöidystä julkisen vallan palvelusta tai muusta vastaavasta suoritteesta.²⁹ Raja ei ole käytännössä aina selvä – varsinkaan niin sanottujen korvamerkkiverojen eli tiettyyn tarkoitukseen kerättävien suoritusten osalta. Kiistatta veroja ovat esimerkiksi tulovero, arvonlisävero ja erityiset kulutusverot, kuten valmiste- ja matkustajaverot.

1.7 Pakolliset ja vapaaehtoiset lentoliikennemaksut

Lentoliikenteeltä kannetaan hyvin monia *pakollisia maksuja*.³⁰ EU on 11.3.2009 antanut direktiivin lentoasemamaksuista (2009/12/EY). Lentoasemamaksulla tarkoitetaan direktiivin 2 artiklan mukaan lentokentänpitäjän hyväksi kerättävää maksua, joka peritään lentoaseman käyttäjiltä pelkästään lentoasemanpitäjän käyttöön antamien sellaisten tilojen ja palvelujen käytöstä, jotka liittyvät ilma-alusten laskeutumiseen, lentoonlähtöön, valaistukseen ja pysäköintiin sekä matkustajien ja rahdin käsittelyyn.³¹

Jäsenvaltioiden on direktiivin 3 artiklan mukaan yhteisön lainsäädännön mukaisesti varmistettava, etteivät lentoasemamaksut syrji

²⁸ Valtiolle suoritettavista vapaaehtoisista veroista esim. *Esko Linnakangas – Leila Juanto* Verojen historia (2016) s. 28–29 ja *Esko Linnakangas* Korvamerkkiverot, vapaaehtoiset verot ja veron kirnuaminen, *Defensor Legis* 4/2018.

²⁹ Ks. tarkemmin esim. *Leila Juanto* Valmisteverotus (1998) s. 36–48.

³⁰ Ks. *Päivi Metsävainio* Kaupallisen ilmailun lentoliikennemaksut, teoksessa *Matkailuoikeus* (toim. Mirva Lohiniva-Kerkelä, 2012) s. 209–226. Melumaksuista ja lentokoneen laskeutumisveroista ks. myös esim. *Kalle Määtän* väitöskirja *Environmental Taxes* (1997) mm. s. 82–83 ja hänen teoksensa *Taloudellinen ohjaus ympäristönsuojelussa* (1999).

³¹ Vrt. satamien perimistä tavara-, alus- ja matkustaja- ym. maksuista esim. Helsingin Satama Oy:n hinnasto (netissä).

joitakin lentoaseman käyttäjiä. Tämä ei estä mukauttamasta lentoasemamaksuja yleistä etua koskevien seikkojen, mukaan lukien ympäristöseikat, perusteella. Mukauttamisen perusteiden on oltava asiaan vaikuttavia, objektiivisia ja avoimia.

Direktiivi on pantu Suomessa täytäntöön lailla lentoasemaverosta ja -maksuista (11.3.2011/210). Seuraavassa selostetaan Finavia Oyj:n liikennemaksuja sellaisina kuin ne ovat olleet voimassa 1.1.2018 alkaen.³²

Lentoliikennemaksuja ovat laskeutumismaksu, paikoitusmaksut, sähkömaksut, matkustajamaksu, turvamaksu ja melumaksu. Muita maksuja ovat esimerkiksi jäänpoiston käsittelymaksu, pelastusvalmiusmaksu, öljyntorjuntamaksu ja lentoliikenteen valvontamaksu.³³

Laskeutumismaksuun, paikoitusmaksuun ja sähkömaksuun vaikuttaa ilma-aluksen suurin sallittu lähtöpaino. Jos reitti- tai tilausliikennelentokone painaa esimerkiksi 55 440 kg, laskeutumismaksu on 241,45 euroa, mutta jos lentokoneen paino on esimerkiksi 228 440 kg, maksu on 1 147,34 euroa.³⁴

Matkustajamaksu on 8,20 euroa³⁵ lähtevältä matkustajalta, mutta vaihtoliikenteessä vain 3,90 euroa.³⁶ Matkustajamaksua ei peritä kah-
ta vuotta nuoremasta lapsesta eikä transit-matkustajasta.³⁷

Turvamaksu on 5,01 euroa lähtevältä matkustajalta. Melumaksu peritään Helsinki-Vantaan lentoaseman yöaikaisilta lentoonlähdoilta ja laskeutumisilta suihkuturbiinimoottoreilla varustetuilta ilma-aluksilta.³⁸

³² *Finavia* Oyj on Suomen valtion kokonaan omistama julkinen osakeyhtiö, joka ylläpitää omistamiaan 21:tä lentoasemaa.

³³ Finavian liikevaihto vuonna 2017 oli noin 370 miljoonaa euroa, josta suurin osa kertyi lentoliikennemaksuista.

³⁴ Jos kysymys on muusta liikenteestä (ei matkustajia), laskeutumismaksu on suurempi.

³⁵ Maksu on nykyisin samansuuruinen koti- ja ulkomaanmatkustajista. Ennen vuoden 2018 alkua se oli kotimaanlennolla 6,80 euroa ja kansainvälisellä lennolla 8,40 euroa. Maksuja on yhtenäistetty EU:n komission vaatimuksesta.

³⁶ Vaihtomatkustaja on matkustaja, joka saapuu lentäen toiselta lentoasemalta ja jatkaa matkaansa toiselle lentoasemalle 24 tunnin kuluessa siten, että lennon numero vaihtuu. Kyseessä ei saa olla edestakaisen matkan paluumatka.

³⁷ Transit-matkustaja on kauttakulkeva matkustaja, joka saapuu lentäen lentoasemalle ja jatkaa välittömästi lentomatkansa siten, että lennon numero ei muutu.

³⁸ Lentoaseman käyttäjä voi saattaa hinnoittelupäätöstä koskevan erimielisyyden Trafin käsiteltäväksi. Päätökseen, jonka Trafi tekee hinnoittelua koskevan eri-

Lentoliikennemaksut, kuten muutkin ilma-aluksille myytävistä palveluista perittävät korvaukset, ovat AVL:n pääsäännön mukaan verollisia. Palvelun myynti on verotonta ilma-aluksen tai sen lastin välittömiä tarpeita varten sellaisen elinkeinonharjoittajan käyttöön, joka maksua vastaan harjoittaa pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä.

Lentomatikustajille on tarjolla myös *vapaaehtoisia maksuja*. Esi-merkiksi kansainvälinen ympäristöjärjestöjen verkosto Maan ystävät (Friends of the Earth) kehottaa lentomatikustajia tukemaan ilmas-
ton puolesta tehtävää työtä vaikkapa maksamalla 10 % lentolipun hinnasta käytettäväksi järjestön ilmastokampanjaan ja ilmastopoliit-
tiseen vaikuttamiseen sekä käytännön päästövähennyshankkeisiin.³⁹ Tällaisilla lentomaksuilla ei hyvitetä päästöjä, vaan maksut käytetään pitkäjänteiseen ilmastomuutoksen torjuntatyöhön.⁴⁰

Kuluttaja-asiamiehen linjauksen mukaan *lentolipun lopullinen hinta* on ilmoitettava kaikessa lentoja koskevassa hintailmoittelussa (lehdet, esitteet, tv ja radio, Internet ym.). Lopullinen hinta tarkoittaa kuluttajan lentolipusta maksamaa kokonaishintaa, joka sisältää lento-
hinnan lisäksi kaikki lippuun sovellettavat pakolliset verot, maksut, lisämaksut ja palvelumaksut. Verot ja maksut ovat pakollisia silloin, kun ne peritään kaikilta matkustajilta eikä matkustaja voi omilla
valinnoillaan vaikuttaa maksun perimiseen. Pakollisia maksuja voivat

mielisyyden ratkaisemiseksi, haetaan muutosta valittamalla markkinaoikeuteen. Markkinaoikeuden päätökseen taas haetaan muutosta valittamalla KHO:een siten kuin hallintolainkäyttölaissa säädetään.

³⁹ Verkosta löytyvän tiedon mukaan Vihreällä liitolla on ”lentovero”: Kustakin puolueen tarkoituksiin tehdystä ja puolueen varoilla tehdystä lentomatikasta peritään maksu, joka on 10 % lentolipun hinnasta, kuitenkin aina vähintään 10 euroa. Aloite lentomaksusta tuli Vihreän liiton nuorisjärjestöltä Vihreiden nuorten ja opiskelijoiden liitolta. Saadut varat siirretään ympäristörahaan, jonka tarkoituksena on vähentää lentoliikenteestä aiheutuvia ympäristöongel-
mia, kuten ilmastomuutosta, otsonikatoa ja paikallista ilman saastuttamista. Rahaston varoilla tuetaan Vihreän liiton jäsenjärjestöjen sekä kansalaisjärjestöjen organisoimia ympäristöaiheisia kampanjoita ja konkreettisia hankkeita. Ensisijai-
nen tukikohde ovat ilmastopoliittiset kampanjat tai hankkeet. Vihreiden nuorten ja opiskelijoiden liitolla on perustamisestaan saakka ollut 10 %:n lentovero, joka maksetaan Maan ystävien ilmastokampanjan tilille.

⁴⁰ Vuosina 2011–2017 näillä maksuilla mm. tuettiin Green Living Movementin kautta pienpuuistutuksien perustamista Sambiaan.

olla esimerkiksi lentoasemamaksut ja polttoainelisämaksut. Myös lähtöselvitysmaksu on sisällytettävä ilmoitettuun lopulliseen hintaan, jos matkustaja ei voi välttää maksua esimerkiksi tekemällä lähtöselvityksen verkossa.

1.8 Tutkimuksen tarkoitus

Kansainvälisessä laivaliikenteessä perittiin 1700-luvulta 2010-luvun puoliväliin asti lästimaksua. Tieliikenteen kulutusverojen historia voidaan haluttaessa aloittaa vaikkapa 1700-luvun vaunuveroista. Ranskassa oli vuoden 1870 sodasta lähtien hevos- ja vaunuveron lisäksi vero polkupyöristä. Vuonna 1914 meillä annettiin asetus rautateiden matkustajilta kannettavasta väliaikaisesta verosta. Tämä niin sanottu sotavero oli 25 % lipun hinnasta. Lentoliikenteen verotus tietenkin tuli mahdolliseksi vasta lentokoneen keksimisen ja lentoliikenteen alkamisen jälkeen 1900-luvulla.

Virikkeenä tämän kirjan laatimiseen on ollut erityisesti lentovero, joka palasi Ruotsin verojärjestelmään 1.4.2018. Tuollainen vero on käytössä muutamissa muissakin maissa. Suomessa 1990-luvulla voimassa olleen ulkomaanlentoja koskeneen veron elämä jäi lyhytaikaiseksi. Nyt on syytä pohtia, ylösnouseeko neljännesvuosisata sitten hautaamamme vero tai palaako se toisessa muodossa eli reinkarnatioituneena.

Tässä tutkimuksessa ei selvitetä maksuja tarkemmin vaan keskitytään sellaisiin suorituksiin, jotka ovat selvästi veroja. Aluksi tarkastellaan matkustajakohtaisesti määräytyvää lentoveroa. Sen jälkeen käsitellään valmisteveroja ja arvonlisäverotusta ilmailualalla. Tuloverotuksen osalta selvitetään lentoyhtiöiden ja niiden työntekijöiden erityisasemaa kansainvälisessä tuloverotuksessa.

Lentoliikenne jakautuu matkustaja- ja tavaraliikenteeseen, ja tässä kirjassa keskitytään niistä matkustajaliikenteen verotukseen. Ilmailuliikenteen verotus ja vesiliikenteen verotus muistuttavat toisiaan, mutta niillä on merkittäviä erojakin, joita tässä myös selvitetään.

Koska avaruusmatkailukin alkaa jo olla mahdollista, kirjassa pohditaan myös avaruuslentoihin liittyviä verokysymyksiä. Tältä osin

tutkimustamme voidaan pitää *Taneli Lallukan* kirjoitusten ohella uraauurtavana myös kansainvälisesti. Esimerkiksi yhdysvaltalaiset verkkokirjoitukset (hakusana *space tax*)⁴¹ ovat paljon pintapuolisempia. Aikaisemmat tutkimukset ovat olleet alaltaankin suppeita; ne ovat käsitelleet tavallisesti vain tuloverotusta, kun taas tässä kirjassa kulutusveroillakin on merkittävä rooli.

Matkailun käsite ei ole yksiselitteinen.⁴² Maailman matkailujärjestön (World Tourism Organisation, UNWTO) määritelmän mukaan *matkustaja* (*traveller*) on henkilö, joka liikkuu maantieteellisten paikkojen välillä – tällaisen toiminnan (matkan) syyllä tai kestolla ei ole määritelmän kannalta merkitystä. *Vierailija* (*visitor*) taas on sellainen matkustaja, joka matkustaa tavanomaisen elinpiirinsä ulkopuolella olevaan paikkaan ja oleskelee siellä alle vuoden vapaa-ajan tai liikematkan takia taikka muussa henkilökohtaisessa tarkoituksessa. Vierailijaa kutsutaan *turistiksi* (*tourist*), mikäli hänen matkaansa sisältyy yöpyminen. *Matkailijan* käsite on lähellä vierailijan ja turistin käsitteitä. Nyt käsillä olevassa tutkimuksessa näiden termien tarkka erottelu ei ole tarpeen.

⁴¹ Termi ”tax space” ei viittaa varsinaisesti avaruuden verottamiseen, vaikka kysymys onkin verotuksen alan laajentamisesta. ”The difference between the revenue potential (legal) and the actual revenue collected is commonly understood as the ’tax gap’. The difference between the revenue potential (economic) and the actual revenue collected can be termed the ’tax space’, i.e., the amount of revenue that a country can afford to collect, given its inherent economic strength, not based on what the parliament has mandated.” *Khwaja, Munawer Sultan – Iyer, Indira* Revenue Potential, Tax Space, and Tax Gap, 2014.

⁴² *Leila Juanto* Matkailu ja verotus, teoksessa *Matkailuoikeus* (toim. Mirva Lohiniva-Kerkelä, 2012) s. 173.

2

Lentovero

2.1 Suomen ulkomaanliikenteen erityisverot 1960-luvun lopussa ja 1990-luvun alussa⁴³

Vuosina 1968–1970 meillä oli voimassa laki matkustajaverosta (26/1968).⁴⁴ Sen säätämistä perusteltiin muun muassa tarpeella rajoittaa valuutan maastavientiä (HE 114/1967). Matkustajaveroa kannettiin Suomesta ulkomaille kauppa-aluksella meritse matkustavalta

⁴³ Ks. *Esko Linnakangas – Leila Juanto – Päivi Laatikainen Arvonlisäverotus ja muu uusi kulutusverotus* (1994) s. 297–306, *Leila Juanto* Matkailu ja verotus, teoksessa *Matkailuoikeus* (toim. Mirva Lohiniva-Kerkelä, 2012) s. 179–180, *Esko Linnakangas – Leila Juanto* Verojen historia (2016) s. 241–242 ja 248–250 sekä *Esko Linnakangas* Suomen kulutusverotuksen historia ja veneveron haaksirikko (2017) s. 66–69.

⁴⁴ Matkustajaveroiksi, matkailijaveroiksi, turistiveroiksi ja kaupunkiveroiksi kutsutaan myös hotellimatkustajilta monissa kaupungeissa arvonlisäveron lisäksi perittäviä paikallisia veroja, joiden määrä riippuu majoituksen tasosta ja oleskelun pituudesta. *Leila Juanto*, Matkailu ja verotus, teoksessa *Matkailuoikeus* (toim. Mirva Lohiniva-Kerkelä, 2012) s. 187. Tällaisia veroja kutsutaan myös majoitusveroiksi tai ”sänkyveroiksi”. Suomessa ei tällaisia veroja ole ollut; meillä 1940-luvulla valtiolle kannettu ”hetekavero” oli ylimääräinen omaisuusvero, ei kulutusvero. Viimeinen kunnallinen kulutusverokin (koiravero) on kumottu vuonna 2018. *Esko Linnakangas* Korvamerkkiverot, vapaaehtoiset verot ja veron kirnuaminen, *Defensor Legis* 4/2018.

Suomessa asuvalta henkilöltä. Vero oli enintään 90 meripeninkulman matkasta 5 mk ja yli 90 meripeninkulman matkasta 10 mk. Vero jäi lyhytaikaiseksi: laki kumottiin vuoden 1970 lopussa (858/1970), kun veron tuotto oli jäänyt arvioitua pienemmäksi (HE 74/1970).

Seuraavan kerran ulkomaanmatkailun erityisveron (tilauslento-vero) käyttöönotto oli eduskunnassa esillä vuoden 1978 valtiopäivillä. Lakiesitys ehti toiseen käsittelyyn ennen kuin hallitus peruutti esityksensä sen eduskunnassa saaman vastustuksen vuoksi. Tilauslento-veroa harkittiin valtiovarainministeriön selvityksissä myös 1980-luvulla, mutta konkreettisiksi hallituksen esityksiksi selvitykset eivät tuolloin muotoutuneet.

Seuraavan kerran matkustajaveron käyttöönotto tuli ajankohtaiseksi 1990-luvun alussa, kun taloudellinen lama synnytti tarpeen lisätä valtion verotuloja muun muassa uusia veroja säättämällä (HE 158/1991). Matkustajaveron ei katsottu kohtuuttomasti rasittavan kansantalouden kannalta keskeisiä toimintoja tai vaikeuttavan heikoimmassa asemassa olevien kansalaisten toimeentuloa. Toisaalta veron tavoitteena oli elvyttää kotimaanmatkailua ja turvata matkailualan työpaikkojen säilyminen tilanteessa, jossa matkustustaseen alijäämän kasvu oli jatkunut jo vuosia.

Matkustajaverolaki (3/1992) tuli voimaan 15.1.1992. Veroa suoritettiin jokaisesta matkustajasta, jolle Suomessa myytiin tai muutoin luovutettiin taikka välitettiin matkalippu, joka oikeutti Suomesta ulkomaille lähtevään tilauslento- tai laivamatkaan.

Tilauslennolla tarkoitettiin lentoa, jossa yksi tai useampi matkanjärjestäjä oli ostanut tai tilannut lentoyhtiöltä koko lennon ja yksi tai useampi matkanjärjestäjä kantoi riskin lentopaikkojen myynnistä. Alun perin matkustajaveroa suunniteltiin perittäväksi myös reittiliikenteen lentomatkoista, mutta tästä aikeesta luovuttiin, kun ulkomaanmatkojen hintoihin kohdistui muutoinkin nousupainetta.

Verovelvollisia olivat matkatoimistoliikkeen harjoittaja, liikenteen harjoittaja (lentoyhtiö tai varustamo) ja liikenteen harjoittajan asiamies. Tilauslento- osallistuvasta matkustajasta matkustajavero oli 200 markkaa. Laivamatkojen vero oli porrastettu 30 markasta 100 markkaan matkan pituuden mukaan. Käytännössä porrastus tarkoitti sitä, että esimerkiksi Helsingistä Ruotsiin ja Saksaan suuntautuvista laivamatkoista oli maksettava veroa 100 markkaa, Turusta Ruotsiin

suuntautuvista 60 markkaa ja Helsingistä Tallinnaan suuntautuvista 30 markkaa. Laivaristeilyjen matkustajista vero oli matkan pituudesta riippumatta 30 markkaa. Matkustajaveroa ei suoritettu alle 12-vuotiaista lapsista.

Matkustajaverolaki oli määräaikainen; sitä ei sovellettu enää vuoden 1992 jälkeen alkaneeseen matkaan. Vuonna 1993 tuli kuitenkin voimaan uusi ulkomaanmatkoihin kohdistunut verolaki, laki tilauslento- ja matkustajaverosta (976/1992). Matkustajaverolain mukaan tilauslento- ja matkustajaveron määrä oli 200 markkaa jokaisesta tilauslento- ja matkustajaveron osallistuvasta, matkalippuun merkitystä matkustajasta. Tilauslennoksi katsottiin kaupallinen, matkustajia kuljettava lento, joka ei ollut säännöllistä liikennettä ja joka tapahtui vähintään 11 matkustajapaikkaa käsittävällä ilma-aluksella.

Tilauslento- ja matkustajaveron keskeinen tavoite oli sama kuin matkustajaveron: matkustajaveron alijäämän supistaminen ja kotimaanmatkailun edellytysten parantaminen. Toisaalta valtio tarvitsi verotuloja taloudellisen laman jatkuessa. Tilauslento- ja matkustajaveron määrä oli 200 markkaa jokaisesta tilauslento- ja matkustajaveron osallistuvasta, matkalippuun merkitystä matkustajasta. Tilauslennoksi katsottiin kaupallinen, matkustajia kuljettava lento, joka ei ollut säännöllistä liikennettä ja joka tapahtui vähintään 11 matkustajapaikkaa käsittävällä ilma-aluksella.

Tilauslento- ja matkustajaverolaki oli voimassa alun perin vuoden 1993 loppuun, mutta myöhemmin sen voimassaoloa jatkettiin vielä vuodella ja veroperusteet säilyivät ennallaan.

Matkustaja- ja tilauslento- ja matkustajaverosta ehti kertyä jonkin verran oikeuskäytäntöä, josta mainittakoon seuraavat ratkaisut:

KHO 1993 T 1372. Matkatoimistoliikettä harjoittava yhtiö ei käytännössä aina tilannut/ostanut lentoyhtiöltä koko lentoa, vaan ainoastaan siinä määrin kuin se sai lentoa myydyksi. Jäljelle jäävät paikat ja aina koko koneen rahtikapasiteetti jäivät lentoyhtiön vapaasti käytettäviksi ja myytäviksi. Ilmailulaitoksen uudet tilauslento- ja matkustajaverot mahdollistivat ns. seat only -järjestelmän useisiin maihin suuntautuvilla lennoilla. Tässä järjestelmässä lentoyhtiö voi myydä osan koneen kapasiteetista ilman majoitusvaatimusta matkanjärjestäjän lisäksi omalla taloudellisella riskillään. Yhtiö ei ollut velvollinen suorittamaan matkustajaveroa lentomatkojen osalta silloin, kun lentoyhtiö itse myi yhden tai useamman paikan lennolta ja loput paikat myi matkanjärjestäjä/t, eikä silloin, kun lentoyhtiö itse kantoi riskin paikoista, joita matkanjärjestäjät eivät olleet pystyneet myymään.

KHO 1994 T 2000. Tilauslentoveroa oli suoritettava sen ajankohdan mukaan, jolloin matkanjärjestäjä on sitovasti luovuttanut matkustajalle osanottajatodistuksen.

2.2 Kansainvälistä vertailua⁴⁵

2.2.1 Norja

Norjassa otettiin vuonna 1978 käyttöön tilauslentovero. Sitä oli maksettava 100 Norjan kruunua kustakin lentomatkustajasta. Vuonna 1994 veron nimi muutettiin ulkomaille matkustavien lentomaksuksi ja veron määrä säädettiin 60 kruunuksi. Huhtikuun alussa 1995 verovelvollisuus ulotettiin koskemaan myös kotimaanmatkoja. Vuonna 1998 vero säädettiin perustumaan lentokoneen matkustajapaikkojen lukumäärään riippumatta siitä, käytettiinkö paikkoja kyseisellä lennolla vai ei. Vuonna 1999 vero muutettiin jälleen matkustajakohtaiseksi. Vero oli tuossa vaiheessa 228 kruunua ulkomaanmatkoista ja 114 kruunua tietyistä kotimaanmatkoista. Vero poistettiin huhtikuun alussa 2002 muun muassa siksi, että tiettyjen kotimaanmatkojen verovapaus ei ollut EFTA-sopimuksen mukainen.

Kesäkuun alussa 2016 Norjassa otettiin jälleen käyttöön kaupallisia lentoja koskeva lentovero, jota kannetaan Norjan lentokentiltä lähtevistä matkustajista. Vero on 80 kruunua (n. 8 euroa). Veroa ei peritä lentohenkilökunnasta, alle 2-vuotiaista lapsista eikä transit-matkustajista.

Norjan lentoveron tarkoitus on ennen kaikkea fiskaalinen – veron arvioidaan tuovan valtiolle vuosittain noin miljardi kruunua (n. 100 miljoonaa euroa). Veron vuoksi halpalentoyhtiö lopetti lentonsa Ryggen lentokentältä.⁴⁶

⁴⁵ Tämän jakson päälähteenä on SOU 2017:83 En svensk flygskatt (2016) s. 89–101. Kansainvälinen ilmakuljetusliitto (IATA) ylläpitää tietokantaa lentomatkustuksen veroista, mutta tietokantaa ei sen hinnan (4 422 USD) vuoksi ole tässä kirjassa hyödynnetty.

⁴⁶ Rygge sijaitsee Osloonvuonon itärannalla.

2.2.2 Tanska

Tanskassa säädettiin lentovero vuonna 1991. Aluksi veroa suoritettiin vain matkustajasta, joka lensi tanskalaiselta lentokentältä ulkomaille. EU-komission katsottua vuoden 1996 lopulla, että tämä oli vastoin palvelujen ja ihmisten vapaata liikkuvuutta, vero ulotettiin vuoden 1998 alussa koskemaan myös kotimaanlentoja. Veroksi säädettiin sekä koti- että ulkomaanlennoilla 75 Tanskan kruunua. Alle 2-vuotiaista ei veroa peritty, ei myöskään lentohenkilökunnasta eikä transit-matkustajista.

Verolta välttyäkseen monet tanskalaiset valitsivat matkojensa lähtöpaikaksi ruotsalaisen lentokentän. Vero vaikutti negatiivisesti Tanskan talouteen ja matkailuelinkeinoon, minkä vuoksi se poistettiin vuonna 2007. Kesällä 2011 Tanskan hallitus esitti 75 kruunun lentoveron ottamista uudelleen käyttöön, mutta suunnitelma ei toteutunut.

2.2.3 Alankomaat

Osana vihreämpää verojärjestelmää Alankomaissa lentovero otettiin käyttöön heinäkuun alussa 2008. Vero perittiin matkustajasta, joka lensi alankomaalaiselta lentokentältä. Vero oli 11,25 euroa, kun kohde oli enintään 2 500 kilometrin päässä; pidemmälle matkustavasta vero oli 45 euroa.

Lentovero yhdistyneenä maailmanlaajuiseen finanssikriisiin johti siihen, että Alankomaista lähtevien lentomatkustajien määrä väheni voimakkaasti. Jotkin ulkomaiset lentokentät, lentoyhtiöt ja matkanjärjestäjät myös hyödynsivät markkinoinnissaan ihmisten halua välttää lentoverolta.

Lento- ja matkailualalle aiheutuneiden negatiivisten vaikutusten vuoksi vero alennettiin heinäkuun 2009 alussa nollassa (0) euroksi, ja vuoden 2010 alussa se kumottiin kokonaan.

2.2.4 Portugali

Kesällä 2014 Portugalin hallitus esitti vihreän verouudistuksen osana lentoveroa (3 euroa/matkustaja) kompensoimaan lentoliikenteestä yhteiskunnalle aiheutuvia haittoja. Saman vuoden syyskuussa hallitus antoi hieman muutetun esityksen, jonka mukaan veroa ei olisi peritty matkustajasta, joka matkustaa ETA-valtioiden välillä, mutta veroa olisi suoritettu kotimaanlentoista 3 euroa ja ETA-alueen ulkopuolisista lennoista 15 euroa. Tämän jälkeen hallitus päätti luopua lentoverohankkeesta, koska lentovero olisi vahingollinen Portugalin taloudelle.

2.2.5 Irlanti

Irlannissa oli vuoteen 1999 asti matkustajavero, joka koski sekä lento- että laivamatkoja ulkomaisiin kohteisiin. Vero poistettiin EU-komission vaatimuksesta.

Keväällä 2009 Irlanti otti jälleen käyttöön lentoveron. Sitä kannettiin matkustajista, jotka matkustivat irlantilaisilta lentokentiltä. Verosta vapaita olivat lennot sellaisilta lentokentiltä, joiden matkustajamäärä vuodessa oli vähemmän kuin 10 000. Tämä määrä kuitenkin korotettiin kohta 50 000 matkustajaksi. Verovelvollisuus syntyi matkustajan noustessa koneeseen, jossa oli enemmän kuin 20 matkustajapaikkaa. Vero ei koskenut valtiollisiin tai sotilaallisiin tarkoituksiin käytettäviä lentokoneita.

Kun lentovero otettiin Irlannissa käyttöön, veron määrä oli 2 euroa, kun kohde oli enintään 300 kilometrin päässä Dublinista. Muiden matkojen osalta vero oli 10 euroa. Käytännössä tämä tarkoitti, että melkein kaikki maanrajan ylittävät lennot olivat tuon korkeamman veron piirissä, kun taas kotimaan lentoja koski alempi vero. EU-komission mielestä verotason erilaisuus saattoi estää palvelujen vapaan liikkumisen. Siksi Irlanti muutti lentoveron kaikkien lentojen osalta 3 euroksi. Huhtikuun alussa 2014 lentovero poistettiin, koska sen seurauksia pidettiin vahingollisina maan taloudelle.

2.2.6 Yhdistynyt kuningaskunta

Yhdistyneessä kuningaskunnassa on marraskuusta 1994 alkaen ollut lentovero (Air Passenger Duty, lyh. APD). Sitä peritään lentomatkustajasta, joka lähtee Englannissa, Walesissa, Skotlannissa tai Pohjois-Irlannissa sijaitsevalta lentokentältä. Veroa ei kanneta Mansaarelta tai Kanaalisaarilta lähtevistä lennoista.

APD-järjestelmää on muutettu useasti. Vero oli aluksi 5 punttaa matkustajalta ETA-alueen matkoista ja 10 punttaa muista matkoista. Vuonna 2009 toteutettiin uudistus, jossa otettiin käyttöön neljä matkan pituuden mukaan määräytyvää verotasoa. Lisäksi vero määritettiin säästöluokan matkustajille korkeammaksi kuin kalliimpien luokkien matkustajille. Tuossa vaiheessa etäisyysluokat olivat seuraavat: 0–2 000 mailia, 2 001–4 000 mailia, 4 001–6 000 mailia ja yli 6 000 mailia.

Vuoden 2010 jälkeinen hallitus ilmoitti tavoitteesta muuttaa vero määräytymään lentokonekohtaisesti matkustajakohtaisen perusteen asemesta. Vero oli tarkoitus eriyttää koneen painon ja matkan pituuden mukaan. Tarkoitus oli, että näin verotaso korreloisi paremmin päästöjen kanssa, kun se kannustaisi lisäämään koneen täyttöastetta. Hanketta pidettiin kuitenkin voimassa olevien kansainvälisoikeudellisten säännösten vastaisena.

Matkailujärjestöt ja lentoyhtiöt ovat Yhdistyneessä kuningaskunnassa johdonmukaisesti mutta tuloksetta vaatineet lentoveron poistamista. Budjettipuheessaan vuodeksi 2014 valtiovarainministeri ilmoitti, että vero muutetaan kaksiporaiseksi ja että veroa korotetaan niin sanottujen liikelentokoneiden⁴⁷ osalta. Vero puntina⁴⁸ matkustajaa kohden on ollut 1.4.2018 lukien seuraava:

⁴⁷ Liikelentokone (engl. *business jet*, *private jet*, *bizjet*; ruots. *affärsjet*) on tyypillisesti alle 20-paikkainen ja kaksimooottorinen lentokone, jota käytetään liikemiesten, poliitikkojen ym. lentomatkustamiseen. Ks. tarkemmin *Wikipedia*.

⁴⁸ 1 punta on n. 1,14 euroa.

Etäisyys Lontoosta	Matkustajalta säästö- luokassa	Matkustajalta muussa luokassa	Matkustajalta koneessa, joka painaa vähintään 20 tonnia ja jossa on alle 19 matkustajapaikkaa
0 – 2 000 mailia	13 £	26 £	78 £
yli 2 000 mailia	78 £	156 £	468 £

Verosta on vapautettu esimerkiksi lentohenkilökunta ja transit-matkustajat.

Alle 2-vuotiaat lapset ilman omaa istumapaikkaa olivat aikaisemmin vapautettuja verosta, mutta ikäraja on perheiden aseman helpottamiseksi nostettu ensin 12 ja sitten 16 vuoteen, kun matkustetaan säästöluokassa.

Kun kysymys on pitkän matkan lennoista Pohjois-Irlannin lentokentiltä, Pohjois-Irlannilla on oikeus määrätä veron määrä. Tällaisten lentojen lentovero on vuoden 2013 alusta alennettu nollassa.

Myös Skotlannilla on nykyisin oikeus päättää APD:n korvaavasta verosta, ja suunnitteilla on ollut alentaa veroa Skotlannista lähtevien lentojen osalta 50 %. Uudistuksella tavoitellaan uusia suoria reittejä, olemassa olevien reittien säilymistä ja matkailun lisääntymistä. Englannin lentokentät ovat huolestuneet vaikutuksista, joita Skotlannin veron alentaminen aiheuttaisi niiden kilpailukyvyille.

Joidenkin tutkimusten mukaan brittiläisellä lentoverolla on ollut vain marginaalinen vaikutus lentomatkojen kysyntään ja lentoihin liittyviin hiilidioksidipäästöihin.

2.2.7 Ranska

Ranskassa on vuoden 1999 alusta alkaen ollut lentovero (*Taxe de l'Aviation Civile*, TAC), jota on kannettu jokaisesta kaupallisesta lennosta. Vero perustuu niiden matkustajien määrään, jotka lentävät Ranskasta tai sille kuuluvista alueista. Verovelvollinen on kansallisuudesta ja oikeudellisesta asemasta riippumatta se kaupallinen lentoyhtiö, joka kuljettaa matkustajan Ranskan alueelta. Verovelvollisuus syntyy, kun matkustaja nousee koneeseen.

Veron suuruus määräytyy matkustajan määränpään perusteella. Jos matka suuntautuu ETA-alueelle tai Sveitsiin, vero on matkustajaa kohden 4,44 euroa. Muualle matkustavalta vero on 8 euroa. Laissa vapautetaan verosta joitakin matkustajaryhmiä, muun muassa lentohenkilökunta, alle 2-vuotiaat lapset sekä transit-matkustajat.

TAC-veron lisäksi Ranskassa on heinäkuusta 2006 alkaen peritty niin sanottua solidaarisuusveroa. Tämän veron taso riippuu lennon määränpäästä ja matkustusluokasta. Normaaliluokassa matkustavan osalta solidaarisuusvero on 1,13 euroa, kun matkakohde on ETA-alueella tai Sveitsissä; 1. luokassa matkustavalta vero on kymmenkertainen, siis 11,27 euroa. Jos matkakohde on muualla kuin ETA-alueella tai Sveitsissä, normaali vero on matkustajaa kohden 4,51 euroa ja 1. luokassa 45,07 euroa. Lentoveron taso tarkistetaan vuosittain.

2.2.8 Saksa

Saksassa on 15.12.2010 alkaen peritty lentoveroa matkustajasta, joka lähtee saksalaiselta lentokentältä lentokoneessa tai helikopterissa. Veron säättämiseksi esitettiin sekä fiskaalisia perusteita että ympäristösyitä.

Verotaso riippuu matkakohteen etäisyydestä Frankfurt am Mainista. Kotimaan matkoilla vero on 7,38 euroa matkustajalta. Samansuuruista veroa peritään, kun matkakohde on EU- tai EFTA-maassa taikka EU-kandidaattimaissa tai Turkissa, Venäjällä, Marokossa, Tunisiassa tai Algeriassa. Jos määränpää on muualla ja matkaa on enintään 6 000 kilometriä, vero on 23,05 euroa; tähän ryhmään kuuluvat muun muassa Kaukoidän maat. Kun matkakohteeseen on enemmän kuin 6 000 kilometriä, vero on 41,49 euroa.

Verosta on vapautettu muun muassa alle 2-vuotiaat lapset ilman omaa istumapaikkaa, lentohenkilökunta, tietyt transit-matkustajat sekä sotilaskoneen matkustajat. Saksa on myös saanut EU-komissiolta luvan alentaa lentoveroa 20 %:lla tiettyjen Pohjanmeren saarten osalta.

Joidenkin tutkimusten mukaan lentomatkojen kysyntä on Saksassa alentunut lentoveron seurauksena 1,2–2,8 %.

2.2.9 Itävalta

Itävalta otti 1.4.2011 käyttöön saksalaisen mallin mukaisen lentoveron. Vero peritään matkustajista, joka lähtevät Itävallan suurilta lentokentiltä (Wien, Salzburg, Linz, Innsbruck, Klagenfurt, Graz) lentokoneessa, jonka paino on vähintään 2 000 kg.

Lyhyillä lennoilla (Eurooppa, Venäjä ja useimmat Pohjois-Afrikan maat) vero on 7 euroa matkustajalta. Keskipitkillä matkoilla (mm. Keski-itä, Intia) vero on 15 euroa. Pitkillä matkoilla (mm. USA, Kanada, Brasilia, Kiina) veroa kannetaan 35 euroa. Verosta vapautetut on säädelty samalla tavalla kuin Saksassa.

Itävallassa vero ei ole merkittävästi vaikuttanut lentomatkustajien määrään. Tämän on arveltu johtuvan siitä, että naapurimaassa Saksassa on samantapainen vero.

2.2.10 Ruotsi⁴⁹

Vuosina 1978–1992 Ruotsissa kannettiin tilauslentoveroa ulkomaille suuntautuneista lennoista (*lag om skatt på vissa resor*, 1978:44). Veroa perusteltiin muun muassa kotimaan matkailun tukemisella. Tämä esimerkki vaikutti osaltaan myös Suomen edellä käsiteltyihin veroratkaisuihin. Tilauslentoverosta luovuttiin Ruotsissa siihen liittyneiden EU-oikeudellisesti syrjivien ominaisuuksien vuoksi.

Kaupalliseen kotimaan lentoliikenteeseen puolestaan kohdistui vuosina 1989–1996 ympäristöperusteinen vero *lag om miljöskatt på inrikes flygtrafik* (1988:1567). Tämän veron EU-tuomioistuin totesi 10.6.1999 polttoaineiden valmisteverodirektiivin vastaiseksi (C-346/97, *Braathens Sverige*). Polttoaineveroa koskevassa verorakennedirektiivissä (92/81/ETY) nimittäin määrätään verosta vapautettavaksi mineraaliöljyt, jotka toimitetaan käytettäväksi moottoripolttoaineena muussa ilmailussa kuin yksityisessä huvi-ilmailussa.

⁴⁹ *Leila Juanto* Matkailu ja verotus, teoksessa Matkailuoikeus (toim. Mirva Lohiniva-Kerkelä, 2012) s. 182.

Ruotsissa hyväksyttiin vuonna 2006 laki lentoverosta (lag om skatt på flygresor, 2006:909). Se ei kuitenkaan tullut koskaan voimaan. Veron käyttöönotto vaati EU:n komission hyväksynnän, koska lakiin sisältyneet tietyille alueille suuntautuneiden lentojen verovapaudet oli katsottava valtiontueksi. Ruotsi ei saanut komission hyväksyntää, ja sittemmin maan hallitus myös katsoi, ettei vero ollut toimiva ympäristöpoliittisena ohjauskeinona.

Vuoden 2017 lopulla Ruotsissa säädettiin lentomatkavero (lag om skatt på flygresor, 2017:1200),⁵⁰ joka on tullut voimaan 1.4.2018. Sen mukaan valtiolle on maksettava veroa kaupallisista lentomatkastoista (1 \$). Lentoveroa on maksettava matkustajasta, joka matkustaa Ruotsissa maalla tai vedessä olevalta lentokentältä lentokoneella, joka on hyväksytty yli kymmenelle matkustajalle (2–3 \$). Verovelvollinen on lennon suorittava lentoyhtiö (5 \$). Verotusmenettelyyn sovelletaan veromenettelylakia (2011:1244).

Lentoverosta on muutamia poikkeuksia (4 \$). Veroa ei suoriteta alle 2-vuotiaista lapsista eikä lentohenkilökunnasta, joka palvelee lennon aikana. Veroa ei makseta myöskään sellaisista transit-matkustajista, jotka jatkavat matkaa samalla koneella matka-asiakirjan mukaisesti tai eri koneella jatkomatkan alkaessa 24 tunnin sisällä.

Veron määrä on porrastettu kolmeen luokkaan lopullisen määrän mukaan (7 \$). Lopullisella määränpäällä tarkoitetaan matka-asiakirjasta ilmenevää määränpäättä.

Halvimpaan eli 60 kruunun (= vajaat 6 euroa) luokkaan kuuluvat Ruotsin sisäisten matkojen lisäksi matkat seuraaviin maihin:

Albania, Andorra, Belgia, Bosnia ja Hertsegovina, Bulgaria, Kypros, Tanska, Viro, Suomi, Ranska, Kreikka, Irlanti, Islanti, Italia, Kosovo, Kroatia, Latvia, Liechtenstein, Liettua, Luxemburg, Makedonia, Malta, Moldavia, Monaco, Montenegro, Alankomaat, Norja, Puola, Portugali, Romania, San Marino, Sveitsi, Serbia, Slovakia, Slovenia, Espanja, Iso-Britannia, Tšekki, Turkki, Saksa, Ukraina, Unkari, Vatikaani, Valko-Venäjä, Itävalta.

⁵⁰ Lain valmistelulasiakirjoista ks. SOU 2016:83 ja Lagrådsremiss Skatt på flygresor 8.6.2017.

Keskimmäiseen eli 250 kruunun (= n. 24 euroa) ryhmään kuuluvat seuraavat maat:

Afganistan, Algeria, Armenia, Azerbaidžan, Bahrain, Burkina Faso, Djibouti, Egypti, Norsunluurannikko, Eritrea, Etiopia, Yhdistyneet arabiemiirikunnat, Gambia, Georgia, Guinea, Guinea-Bissau, Irak, Iran, Israel, Jemen, Jordania, Kanada, Kap Verde, Kazakstan, Kirgisia, Kuwait, Libanon, Libya, Mali, Mauritania, Marokko, Niger, Oman, Pakistan, Palestiina, Qatar, Venäjä, Saudi-Arabia, Senegal, Sudan, Syyria, Tadžikistan, Tšad, Tunisia, Turkmenistan, USA, Uzbekistan.

Korkeinta eli 400 kruunun (= n. 39 euroa) veroa maksetaan lennoista muihin maihin, siis esimerkiksi Intiaan, Kiinaan, Japaniin, Australiaan, Nigeriaan, Kameruniin, Tansaniaan ja Etelä-Afrikkaan sekä kaikkiin Väli- ja Etelä-Amerikan valtioihin.

Ruotsissa lentovero on ollut erityisen tärkeä ympäristöpuolueelle, joka haluaa hillitä veron avulla lentomatkailun kasvua ja ohjata matkustajat ympäristöystävällisempiin matkustustapoihin. Porvarioppositio ja ruotsidemokraatit ovat varoittaneet, että vero vaarantaa alan kannattavuutta ja työpaikkoja. Ruotsin kokoomuksen mukaan lentoveron vaikutus on vähäinen ja enemmänkin symbolinen. Keskustapuolue taas on ilmoittanut pyrkivänsä perumaan lentoveropäätöksen, jos porvarioppositio pääsee valtaan seuraavissa vaaleissa. Ruotsalaiset lentoalan yritykset ovat arvostelleet lentoveroa ja sanoneet sen haittaavan maan kilpailuasemaa lentomarkkinoilla. Osa pienistä kunnista ja lentoalan viranomaisista on huolestunut veron vaikutuksista pienten paikkakuntien lentoasemiin ja työllisyyteen. SAS on uhannut muuttaa pitkien lentojensa lähdöt Kööpenhaminaan.⁵¹

⁵¹ Yle.fi/uutiset 13.3.2018.

2.3 Lentoveron vaikutusarviointi Ruotsissa

2.3.1 Ympäristövaikutukset

Lentoveron tarkoitus on vähentää lentämisen ilmastovaikutusta paneamalla lentoliikenne maksamaan suuremman osan ilmastokustannuksistaan. Toiveena on myös, että vero toimisi esimerkkinä muille maille ja edistäisi epäsuorasti lentoliikenteen hinnoittelua. Kun ilmasto- ja ympäristökustannukset ainakin joiltain osin verotuksen kautta lisätään hintoihin, matkustajia siirtyy matkustustapoihin, joissa ilmastokustannukset ovat pienemmät.

Vero voi myös kannustaa yrityksiä energiatehokkaisiin toimiin verokustannusten vähentämiseksi. Tämä riippuu kuitenkin siitä, miten vero muotoillaan. Esimerkiksi lentopolttoaineen hiilidioksidivero kannustaisi siirtymistä vaihtoehtoihin polttoaineisiin. Mahdollisuuksia lentopolttoaineen polttoaineverotukseen rajoittavat kuitenkin sekä Chicagon sopimus vuodelta 1944 että energiaverodirektiivi (2003/96). Matkustajakohtaisesti määräytyvä vero kannustaa energiatehokkuuteen paljon heikommin.

Verosta riippumatta erityisesti ulkomaanlentomatkojen kysynnän uskotaan vielä kasvavan. Samalla jatkuvat lentoalan pyrkimykset energiatehokkuuden lisäämiseen esimerkiksi uusilla lentokonemalleilla. Lentomatkustajakohtainen vero tuskin vaikuttaa mitenkään tähän pyrkimykseen, mutta lentomatkojen kysynnän odotetaan veron vuoksi jonkin verran vähenevän, kuten seuraavasta käy ilmi.

Lentomatkojen kysyntäjousto on arvioitu seuraavanlaiseksi:

	Kotimaanlennot	Ulkomaanlennot
Työmatkat	-0,2	-0,1
Lomamatkat	-1,0	-0,7

Hinnan vaikutus työmatkalentojen kysyntään on erittäin paljon pienempi kuin vaikutus lomamatkojen kysyntään. Ulkomaanlentomatkojen kysyntään hinta vaikuttaa vähemmän kuin kotimaanlento-

matkailuun. Kotimaanlennoista voidaan arvioida työmatkoiksi lähes puolet ja ulkomaanmatkoista vajaa kolmannes.

Matkojen kysyntään vaikuttaa myös se, miten paljon vero nostaa lentolipun hintaa. Jos säädetty lentovero siirtyy kokonaan lipun hintaan, hinnan voidaan arvioida nousevan kotimaanmatkoilla noin 8,5 %, Euroopan matkoilla noin 4,0 % ja Euroopan ulkopuolisilla matkoilla noin 4,4 %. Jos lentoverosta 3/4 siirtyy lipun hintaan, hinta nousee kotimaanlennoilla noin 6,4 %, Euroopan lennoilla noin 3,0 % ja Euroopan ulkopuolisilla lennoilla noin 3,3 %.

Ruotsissa lähtevien lentomatkustajien määrä on noin 23,5 miljoonaa; matkoista on kotimaanmatkoja 7,5 miljoonaa ja ulkomaanmatkoja 16 miljoonaa. Lentoveron arvioidaan vähentävän matkamäärää noin 500 000:lla. Lähes puolen näistä matkustajista arvioidaan siirtyvän muiden liikennevälineiden, erityisesti henkilöauton, käyttöön varsinkin kotimaassa. Lentoverosta huolimatta lentomatkustamisen arvioidaan kokonaisuutena lisääntyvän.

Kun otetaan huomioon lentoveron aiheuttama lentomatkojen vähennys ja matkustajien osittainen siirtyminen muihin liikennevälineisiin, Ruotsin hiilidioksidipäästöjen arvioidaan vähentyvän vuosittain noin 0,1 miljoonaa tonnia. Ruotsin koko hiilidioksidipäästöt ovat yli 50 miljoonaa tonnia.

Hiilidioksidipäästöjen vähentymisen lisäksi lentoliikenteen supistumisella olisi muitakin myönteisiä vaikutuksia, esimerkiksi melun vähentyminen lentokenttien lähistöllä.

Kaiken kaikkiaan lentoveron ympäristövaikutukset Ruotsissa ja yleensä muuallakin nykyisin sovellettavalla verotasolla ovat siis vaatimattomat. Ruotsin lentovero on niin alhainen ja sen lentomatkailua vähentävä vaikutus on niin vähäinen, että hiilidioksidipäästöt eivät sen vaikutuksesta vähene juuri lainkaan. Ruotsin lentoveroa valmistelleeseen mietintöön jättämässään eriävässä mielipiteessä filosofian tohtori *Mikael Johannesson* esitti lentoveroa 200, 500 ja 1 000 kruunuksi eli noin kaksinkertaiseksi verrattuna lopulta säädettyyn tasoon. Silloin verokannat olisivat olleet lähellä Isossa-Britanniassa voimassa olevia verotasoja.

2.3.2 Lentomatkustajien määrä ja lentoveron valtiontaloudellinen merkitys

Vuonna 2017 Ruotsin kotimaanlennoille lähti vajaat 9 miljoonaa matkustajaa ja palasi suunnilleen sama määrä.⁵² Maahan saapui ulkomailta noin 15 miljoonaa lentomatkustajaa ja lähti suunnilleen sama määrä. Ruotsista ulkomaille lähteneistä noin 15 miljoonasta lentomatkustajasta eniten meni seuraaviin maihin:

Espanja	2 032 693
Saksa	1 706 633
Iso-Britannia	1 428 854
Tanska	952 915
Suomi	922 736
Norja	887 506
Alankomaat	711 001
Puola	664 370
Kreikka	653 375
Ranska	568 971
Italia	485 134
Turkki	430 841
USA	418 194
Sveitsi	299 845
Belgia	278 490
Thaimaa	209 380

Ruotsissa *lento*veroa arvioidaan kertyvän vuositasolla noin 170 miljoonaa euroa.

Koska kotimaan lentomatkat ovat alennetun verokannan piirissä eikä ulkomaanmatkoista makseta lainkaan *arvonlisä*veroa, lentoveron

⁵² Sveriges offentliga statistik. Vrt. luvussa 6.1 olevat tilastot Suomen lentoliikenteen matkustajamääräistä; niihin lukuihin sisältyvät sekä lähdöt ja saapumiset. Suomessa lentomatkustajien määrä on huomattavasti pienempi kuin Ruotsissa, mutta Japanin- ja Kiinan-lentojen määrä on Suomessa erittäin suuri.

välittömät vaikutukset arvonlisäveron tuottoon ovat hyvin vähäiset. Suurempi vaikutus lentoverolla on arvioitu olevan yritysten *tuloveroihin*, mutta senkin nettovaikutuksen on arvioitu jäävän noin 10 miljoonaan euroon.

2.3.3 Elinkeinovaikutukset, aluekehitys, työllisyys ja tasa-arvo

Matkustajien määrään perustuva lentovero lisää lentoyhtiöiden matkustajakohtaisia kustannuksia. Ne on katettava. Oletettavasti vero suurimmaksi osaksi siirretään lentolipun hintaan, mikä taas vähentää matkustajien määrää. Nykyisellä tasolla lentoveron välittömien vaikutusten Ruotsissa toimiville lentoyhtiöille voidaan arvioida jäävän suhteellisen vähäisiksi. Lentoveron kannosta lentoyhtiöille aiheutuvien hallinnollisten lisäkustannusten arvioidaan olevan hyvin pienet.

Lentovero vaikuttaa lentoyhtiöiden lisäksi selvimmin matkailuelinkeinon (hotellit, matkanjärjestäjät ym.), koska turismi on voimakkaasti riippuvainen liikenneyhteyksistä. Ruotsissa kotimaan lomalentojen arvioidaan vähentyvän vuodessa noin 250 000 matkan verran, ja näistä matkoista ehkä 2/3 siirtyisi henkilö- tai linja-autoon taikka junaan. Ulkomaanlomalentomatkat vähenisivät ehkä noin 200 000:lla, ja niistä osan tilalle valittaisiin kotimaanmatka.

Lentoveron ei arvioida vaikuttavan olennaisesti ruotsalaisten yritysten kilpailukykyyn, ellei vero johda lentopalvelujen saatavuuden vähentymiseen. Tuonti- ja vientiyrityksille hyvät liikenneyhteydet ovat tärkeitä, mutta Ruotsin lentovero on niin pieni, ettei sen uskota vaikuttavan yritysten sijoittautumiseen.

Lentäminen synnyttää taloudellista toimintaa, kun yritykset pääsevät laajemmille markkinoille. Taloudellinen aktiivisuus merkitsee työtilaisuuksia, mikä taas parantaa työllisyyttä.

Lentomatkojen vähentymisen vuoksi lentoveron voidaan odottaa heikentävän alan työllisyyttä. Osa menetyksistä korvautuu kuitenkin siirtymisellä muihin liikennevälineisiin erityisesti kotimaassa. Lentojen vähentyminen heikentää toisaalta muunkin kuin lento- ja matkailualan työllisyyttä erityisesti lentokenttien läheisyydessä. Koska lentomatkailun arvioidaan kuitenkin muista syistä yleisesti vielä

lisääntyvän, työllisyyden matkailu- ja lentoalalla uskotaan kuitenkin kohenevan lentoveron käyttöönotosta huolimatta.

Tanskassa ei ole lentoveroa, joten eteläruotsalaisten odotetaan josakin määrin siirtävän lentonsa alkavaksi Kööpenhaminasta.⁵³

Ainakin Ruotsissa useat syrjäseutujen lentokentät saavat toimintaansa valtionavustusta, mikä vähentää lentoveron kielteisiä alueellisia vaikutuksia. Lentovero voi ainakin pitkällä aikavälillä luoda paineita lentojen vähentämiseen harvaan asutuilla alueilla tai johtaa pienempien lentokoneiden käyttöön, mikä saattaa haitata alueen kehittymistä.

Ruotsin lentomatkustajista miesten osuus ja naisten osuus ovat olleet jokseenkin samansuuruiset (miehiä 51–53 %, naisia 49–47 %), joten lentoveron ei lakia valmisteltaessa arvioitu vaikuttavan merkittävästi *sukupuolten tasa-arvoon*.

⁵³ Jos Suomi ottaisi lentoveron käyttöön, se lisäisi etenkin pääkaupunkiseutulaisten kiinnostusta aloittaa pitkät ulkomaanlentonsa Tallinnasta tai Riiasta, joihin pääsee nopeasti ja edullisesti laivalla/bussilla.

3

Ilmailun arvonlisäverotus ja valmisteverotus

3.1 Ilma-alusten myynnin, vuokrauksen ja varustamisen verottomuus

Yleinen, lähtökohtaisesti kaikkiin tavaroihin kohdistuva kulutusverotus, liikevaihtoverotus, otettiin Suomessa käyttöön vuonna 1941, kun ulkomaankauppa oli sodan takia tyrehtynyt ja valtiolle tärkeän tulonlähteen muodostaneet tullitulot olivat romahtaneet.⁵⁴ Kuljetustoiminta oli palvelua, josta ei liikevaihtoveroa maksettu.

Kaikki ilma-alukset säädettiin vuoden 1955 lainmuutoksella liikevaihtoverosta vapaiksi (silloisen liikevaihtoverolain 3.1 §:n 29 kohta). Verovapautta perusteltiin sillä, että kysymyksessä olivat yleensä suuret kansainvälisessä liikenteessä käytettävät kuljetusvälineet, joiden verollisuus saattaisi siirtää niiden rekisteröimisen ja korjaustyöt muualla suoritettaviksi. Ilma-alukset säilyttivät verovapautensa vuonna 1963 säädetyssä liikevaihtoverolaissa (3.1 §:n e kohta).

⁵⁴ Tulliverotuksen historiasta ks. esim. *Esko Linnakangas* Suomen kulutusverotuksen historia ja veneveron haaksirikko (2017) s. 14 ss. Kuten edellä (luku 1.5) on selvitetty, Chicagon lentoliikennesopimuksen mukaan toisen sopimusvaltion alueelle, alueelta tai alueen yli lentävälle ilma-alukselle on, ottaen huomioon tämän valtion tullisäännökset, myönnettävä väliaikainen tullivapaus.

Liikevaihtoverotuksesta väitellyt Turun yliopiston finanssioikeuden professori *Aleks. Kotkansalo* kirjoitti ilma-aluksen määrittelystä seuraavasti:⁵⁵

”Kun käsiteltävässä LVVL 3 §:n 1 mom:n e-kohdassa ei ilma-alusta luonnehdita millään tavoin, jää epäselväksi, tarkoitetaanko ilma-aluksella liikevaihtoverotuksessa samaa kuin ilmailulaissa. Ilma-aluksen käsite on kuitenkin pyrittävä myös liikevaihtoverolain soveltamiseksi jollakin tavoin määrittelemään. Ei ole katsottava riittäväksi hyväksyä ilma-alukseksi kaikkia sellaisia laitteita, jotka omistajansa, rakentajansa tai suunnittelijansa mielestä pystyvät lentämään taikka joita muulla perusteella olisi pidettävä ilma-aluksina. Myönnettäköön, että kummallakin lailla on omat tarkoituksensa, jotka voivat sävyttää sen käsitteistöä. Yhtäläisyyksiä on kuitenkin. Kuten edellä jo on todettu, liikevaihtoverolain säännöksen tarkoituksena on estää kotimaisten ilma-alusten korjaus- ym. toiminnan siirtyminen ulkomaille ja vastaavasti tehdä ulkomaalaisten alusten korjaus Suomessa verottomaksi. Ilma-alusta, jota ei Suomessa voida käyttää ilmailuun, ei todennäköisesti viedä ulkomaille yhtä vähän kuin sellaista tuodaan Suomeen. Yhtäläisyydeksi voidaan tällöin katsoa se, että liikevaihtoverotusta kiinnostavat vain sellaiset ilma-alukset, jotka voivat lentää (ulkomaille), ja ilmailulaki taas määrittelee nämä ehdot. Toisaalta tuntuu epäloogiselta katsoa liikevaihtoverotuksessaan sellaista alusta ilma-alukseksi, jota ei kerran saa käyttää, esim. rikkoutunut alus, josta ”on aihetta epäillä, että alus ei ole enää lentokelpoinen” (16 §). Mielestäni voidaan lähtökohtana pitää oletusta, että samaa termiä eri alan lainsäädännössä käytettäessä sillä on sama merkitys, ellei aihetta erottamiseen ilmene. Kun ko. tapauksessa kummankin lainsäädännön mukaan keskeisintä on ilma-alusten lentokelpoisuus, katson, että ilma-aluksen käsitteellä liikevaihtoverotuksessa tarkoitetaan samaa kuin ko. ilmailulaissa.

Siten ilma-alus on LVVL 3 §:n tarkoittamassa mielessä määriteltävä sel-laiseksi lentolaitteeksi, jota lentokelpoisuutensa puolesta saadaan Suomen ilmailulainsäädännön mukaan käyttää ilmailuun. Käytännössä ja varsinkin siviili-ilmailuun sovellettuna tämä merkitsee sitä, että aluksella on oltava Suomen tai vieraan valtion kansallisuus taikka erityinen kulkulaitosten ja yleisten töiden ministeriön lupa (5 §). Ilma-alukseksi on siten luettava rakenteilla oleva, ilmailulain 11 §:n mukaan rekisteröimiskelpoinen alus, samoin kuin sellainen rekisteröity ilma-alus, jolle annettu lentokelpoisuustodistus on vanhentunut tai peruutettu. Ilma-aluksena on pidettävä yhtä hyvin ilmaa kevyempää (ilmapallo) kuin sitä raskaampaa moottorillista (lentokone) taikka moottoritonta (purjelentokone) alusta. Kuitenkin on vaadittava, että sitä voidaan käyttää kuljetuksessa. Sen vuoksi leijat enem-

⁵⁵ *Aleks. Kotkansalo* Suomen liikevaihtovero-oikeus (1977) s. 90–92.

pää kuin esim. tutkimusvälineistöä kantavat säähavaintopallot eivät ole ilma-aluksia. Myöskään laskuvarjot eivät ole ilma-aluksia.”

Kesäkuun 6. päivästä 1971 samaisen vuoden loppuun perittiin tuonin kasvun hillitsemiseksi ja kauppataseen vajauksen pienentämiseksi liikevaihtoveron lisäveroa, jonka suuruus oli 15 % tavarán arvosta. Tuon veron piirissä olivat myös alle 1 600 kg:n painoiset moottorilentokoneet. Vuoden 1976 lopulla säädetyllä liikevaihtoverolain muutoksella alle 1 600 kg:n painoiset moottorilentokoneet säädettiin jälleen liikevaihtoverollisiksi.

Vuoden 1987 lopulla säädetyn lainmuutoksen jälkeen verottomia olivat ”ilma-alukset, sekä sellaiset vesialukset, joiden rungon suurin pituus on vähintään 10 metriä, lukuun ottamatta aluksia, jotka ovat rakenteeltaan pääasiallisesti huvi- tai urheilukäyttöön tarkoitettuja”.

Vuonna 1991 säädetystä liikevaihtoverolaissa ilma-aluksen verottomuus ulottui myös huvi- ja virkistyskäyttöön rakennettuihin ilma-aluksiin eikä edellyttänyt tiettyä vähimmäispainoa tai vähimmäiskokoa. Verovapaiksi ilma-aluksiksi katsottiin myös purjelentokoneet mutta ei leijoja, lennokkeja eikä laskuvarjoja.⁵⁶

Kesäkuun alussa 1994 voimaan tullut arvonlisäverolaki toi yleisen kulutusveron piiriin myös henkilöliikenne- ja muut palvelut. Ilma-alusten verovapaus rajoitettiin jälleen koskemaan vain sellaisia ilma-aluksia, joiden suurin sallittu lentopaino oli yli 1 600 kiloa. Huvi- ja urheilukäyttöön tarkoitettut pienlentokoneet tulivat näin kulutusneutraalisuussyistä verollisiksi.

Suomen liittyttyä vuoden 1995 alussa Euroopan unioniin ilma-alusten verovapautta rajoitettiin niin, että se koskee enää ilma-aluksen sekä sen varaosan tai varusteen myyntiä sellaisen elinkeinonharjoittajan käyttöön, joka maksua vastaan harjoittaa pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä⁵⁷ (AVL 70.1 §:n 6 kohta; ks. myös AVL 71 §:n 4 kohta, joka koskee vuokrausta ja työsuoritusta).

⁵⁶ Esim. *Esko Linnakangas* Kulutusverotus (1991) s. 53.

⁵⁷ Pääasiallisesti ulkomaanliikenteeseen käytettävän ilma-aluksen käsitteestä vakuutusmaksuverotuksessa KHO 2016:67. A Oy oli suorittanut vakuutusmaksuveroa ilma-aluksiin kohdistuvista vahinkovakuutuksista siltä osin kuin ilma-aluksia oli käytetty kotimaanliikenteeseen. A Oy:n esittämän selvityksen mukaan kysymyksessä olevien vakuutusten kohteena olleiden ilma-alusten kotimaanlentojen

KHO 2012:113. EU-tuomioistuin lausui ennakkoratkaisupyynnön johdosta antamassaan ennakkoratkaisussa, että arvonlisäverodirektiiviä oli tulkittava siten, että siinä säädettyä vapautusta sovelletaan myös ilma-aluksen luovutukseen toimijalle, joka ei itse ole kyseisessä säännöksessä tarkoitettu ”pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan harjoittava lentoyhtiö”, vaan joka hankkii mainitun ilma-aluksen yksinomaan tällaisen yhtiön käytettäväksi. Kun otettiin huomioon tuossa ennakkoratkaisussa lausuttu, KHO katsoi, että A Oy:n, joka ei itse harjoittanut pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä vastiketta vastaan mutta joka luovutti ilma-aluksen edelleen käytettäväksi tällaisen toiminnan harjoittajalle B Oy:lle, suorittamia ilma-alusten hankintoja ei ollut pidettävä sellaisina tavarankäytön yhteisöhankeina, joista A Oy:n olisi tullut suorittaa arvonlisäveroa.

KHO 2006 T 1394. Suomalainen yhtiö A vuokrasi ulkomaiselle yhtiölle B lentokoneita, joilla tämä operoi määrättyjä suomalaisen yhtiön C reititilentoja. A oli vuokrannut B:lle kahdeksan konetta, joista keskimäärin kaksi oli Helsingin ja ulkomaisten kaupunkien välisessä liikenteessä ja loput Suomen sisäisessä liikenteessä. Helsingin ja ulkomaisten kaupunkien välisten lentojen osuus oli 30 % B:n operoimasta lentoliikenteestä, ja Suomen sisäisten reittien osuus oli 70 %. Muuta lentotoimintaa B ei harjoittanut. B:llä ei ollut Suomessa kiinteää toimipaikkaa eikä sen ollut suoritettava Suomeen arvonlisäveroa C:ltä veloittamastaan operointipalvelun myynnistä. AVL 71 §:n 4 kohdan samoin kuin arvonlisäverodirektiivin mukainen lentokoneen vuokrauksen verottomuus edellyttää, että vuokralleottaja harjoittaa maksua vastaan pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä. Vuokrauspalvelun verokohtelu määräytyy siis säännösten sanamuodon mukaan palvelun ostajan ja tämän harjoittaman lentotoiminnan laadun perusteella. B:n kannalta asiaa tarkasteltuna lennot Suomen sisäisillä reiteillä eivät olleet B:n kotimaan lentoliikennettä. KHO katsoi, että AVL 71 §:n 4 kohtaa sovellettaessa kansainvälisellä lentoliikenteellä tarkoitetaan muuta kuin kotimaan lentoliikennettä, minkä vuoksi myös B:n lennot Suomen sisäisillä reiteillä olivat B:n kansainvälistä lentoliikennettä. Kun B näin ollen harjoitti maksua vastaan pääasiallisesti kansainvälistä lentoliikennettä, A:n ei ollut suoritettava arvonlisäveroa lentokoneiden vuokrauksesta B:lle.

osuus oli ollut kaikkien alusten ja eri kuukausien osalta alle 50 %. KHO katsoi, että ilma-alukset olivat vakuutusmaksuverolain 1 §:n 2 momentissa tarkoitettuja ulkomaanliikenteeseen pääasiallisesti käytettäviä ilma-aluksia ja että niiden vakuutusmaksun vapauttaminen verosta koski vakuutusmaksua kokonaisuudessaan. Verosta vapautuksen edellytyksiä ei tullut arvioida vuorokausikohtaisesti.

Lentokoneita koskeva säännös poikkeaa vesialuksia koskevasta vastaavasta sääntelystä. Vesialusten arvonlisäverottomuutta ei ole sidottu aluksen käyttämiseen kansainvälisessä liikenteessä. Arvonlisäveroa ei suoriteta sellaisten vesialusten myynnistä, vuokrauksesta tai rahtauksesta, joiden rungon pituus on vähintään 10 metriä ja jotka eivät ole rakenteellisesti pääasiallisesti huvi- tai urheilukäyttöön tarkoitettuja (ks. AVL 58 §).

Verotonta on kansainvälisessä liikenteessä olevan ilma-aluksen varustamisen lisäksi ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevan vesialuksen varustaminen (AVL 70.1 §:n 8 kohta). Varustamista on myös polttoaineen myynti tällaisille ilma- ja vesialuksille.

KHO 2017:25. A Oy myi polttoöljyä, joka oli tarkoitettu käytettäväksi ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevilla vesialuksilla, siten, että polttoöljyn A Oy:ltä ostivat jälleenmyyjät, jotka noutivat polttoöljyn A Oy:n varastosta säiliöautoilla. A Oy:n myyntiä jälleenmyyjille ei ollut tältä osin pidettävä AVL 70.1 §:n 8 kohdan tai arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a alakohdan nojalla verosta vapautettuna myyntinä, mikä vuoksi A Oy:n oli suoritettava veroa mainituista myynneistä jälleenmyyjille.

A Oy myi polttoöljyä jälleenmyyjille myös siten, että se toimitti polttoöljyn varastostaan putkitoimituksena suoraan ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä oleville vesialuksille. Tältä osin A Oy:n myynnin jälleenmyyjille katsottiin täyttävän AVL 70.1 §:n 8 kohdassa ja arvonlisäverodirektiivin 148 artiklan a alakohdassa säädetty verottomuuden edellytykset. A Oy:n ei ollut suoritettava arvonlisäveroa putkitoimituksina tapahtuvista myynneistä jälleenmyyjille.

3.2 Lentokoneen käyttövoiman verokohtelu

Laissa nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta (29.12.1994/1472) säädetään muun muassa moottoribensiinin, bioetanolin, biobensiinin sekä erilaisten dieselöljyjen mutta myös lentopetrolin ja lentobensiinin verotasoista. Lentopetrolin ja lentobensiinin polttoainevero on samaa luokkaa kuin moottoribensiinin. Erittäin suuri merkitys on kuitenkin sillä, että verottomia ovat polttoaineet, jotka käytetään lentoliikenteen

polttoaineena muutoin kuin yksityisessä huvi-ilmailussa;⁵⁸ verottomia ovat myös polttoaineet, jotka käytetään vesialusliikenteen polttoaineena muutoin kuin yksityisellä huvialuksella (9 §).

Yksityisellä huvi-ilmailulla, joka siis ei voi käyttää verotonta polttoainetta, tarkoitetaan ilma-aluksen käyttämistä luonnollisen tai oikeushenkilön toimesta sen omistajana, vuokraajana tai sen muulla tavoin käyttöönsä saaneena muihin kuin kaupallisiin tarkoituksiin ja erityisesti muihin tarkoituksiin kuin vastiketta vastaan tai julkisten viranomaisten tarkoituksiin tapahtuviin henkilöiden tai tavaroiden kuljetuksiin taikka palvelujen tarjoamiseen (2 §:n 22 kohta; yksityisestä huvialuksesta ks. 23 kohta).⁵⁹

3.3 Henkilökuljetusten verotusvaltio ja veroprosentti sekä verottomat ulkomaanmatkat

Henkilökuljetuspalvelu on myyty Suomessa, jos se suoritetaan täällä (AVL 68 §). Säännös koskee sekä elinkeinonharjoittajille että kuluttajille tapahtuvaa myyntiä. Kuljetus tapahtuu Suomessa, jos se alkaa ja päättyy täällä.

Liikevaihtoverolain aikana myös kaikki henkilökuljetuspalvelut olivat verottomia. Verollisiksi ne tulivat arvonlisäverolain myötä vuonna 1994. Henkilökuljetukset säädettiin normaalia alemman verokannan piiriin, koska yleisen verokannan soveltamisen katsottiin heikentävän joukkoliikenteen kilpailuasemaa yksityisautoiluun nähden. Lisäksi katsottiin, että normaaliverokanta olisi vaikeuttanut pyrkimyksiä turvata liikenteen vähimmäispalvelut eri alueille ja väestöryhmille. Henkilökuljetuksen arvonlisäverokanta on vaihdellut; nykyisin se on 10 % (AVL 85a §). Se koskee lentoliikennettäkin, myös helikopterilentoja.

⁵⁸ Ks. myös Ruotsin lentoveroa koskevassa luvussa 2.2.10 mainittu EU-tuomioistuimen 10.6.1999 antama tuomio asiassa C-346/97 *Braathens Sverige*.

⁵⁹ Siitä, mitä yksityisellä huvi-ilmailulla tarkoitetaan, ks. tarkemmin *Leila Juanto* Valmisteverolainsäädäntö (2008) s. 346–347.

KHO 1994 II 577. Yhtiö teki tilauksesta helikopterilentoja, joilla matkustajina olevat henkilöt suorittavat muun ohella sähkölinjatarkastuksia, radioselostuksia, TV-kuvauksia, riistantutkimusta, jäätiedusteluja sekä etsintä- ja pelastustehtäviä. Yhtiön työntekijät eivät osallistuneet matkustajien edellä mainittujen tehtävien suorittamiseen. Koska yhtiön helikopterikuljetusten tarkoituksena oli ainoastaan henkilöiden kuljettaminen paikasta toiseen, yhtiön katsottiin harjoittavan henkilökuljetuspalvelua. Yhtiön oli suoritettava arvonlisäveroa mainittujen palvelujen myynnistä alennetun verokannan mukaan.

Henkilökuljetuspalvelusta, joka tapahtuu *suoraan ulkomaille tai ulkomailta*, ei kuitenkaan suoriteta arvonlisäveroa (AVL 71 §:n 11 kohta). Tässä tarkoitetaan ”ulkomailla” kaikkia Suomen ulkopuolisia maita, myös EU-valtioita. Suoraan ulkomaille tapahtuvaksi kuljetukseksi katsotaan saman kuljetusliikkeen myymä kuljetuspalvelu viimeiseltä kuljetussopimuksen mukaiselta Suomessa olevalta lähtöpaikkakunnalta ulkomaille. Vastaavasti suoraan ulkomaille tapahtuvaksi kuljetukseksi katsotaan saman kuljetusliikkeen myymä kuljetus ulkomailta ensimmäiseen kuljetussopimuksen mukaiseen Suomessa olevaan määräpaikkaan.

Henkilökuljetuksissa viimeisenä lähtöpaikkana tai ensimmäisenä määräpaikkana pidetään käytännössä pääsääntöisesti matkalippuun merkittyä lähtö- tai määräpaikkaa. Tapauksessa KHO 1996 T 142 oli kysymys yhtiöstä, joka kuljetti matkailijoita ulkomailta Suomen kautta uudelleen ulkomaille. Henkilökuljetuspalvelusta myös ulkomailta Suomeen suoraan ensimmäiselle yöpymispaikkakunnalle ja Suomesta suoraan viimeiseltä yöpymispaikkakunnalta ulkomaille suoritettu osuus katsottiin myydyin ulkomailta ja oli siksi veroton. Tapauksessa KVL 1997/39 lentoyhtiön matkanjärjestäjille myymät kotimaan liittymälennot kuuluivat osana ulkomaille suuntautuvan tilauslennon kuljetussopimukseen eivätkä *lentoaikataulusta johtuvat yöpymiset* keskeyttäneet suorakuljetusta, joten arvonlisäveroa ei ollut suoritettava. Ratkaisussa hyväksyttiin myös se, ettei koneen vaihto estä pitämästä lentoa suorakuljetuksena.⁶⁰

⁶⁰ Ratkaisusta tarkemmin *Esko Linnakangas – Raimo Immonen – Pertti Puronen* Verotuskäytäntö 1997 s. 772–777, jossa selostetaan myös asiaa ratkaistaessa suoritettu äänestys.

Henkilökuljetuspalvelun myynti on arvonlisäverollista, jos henkilökuljetus suoritetaan Ahvenanmaalla tai Ahvenanmaan ja muun Suomen välillä. Veroa ei kuitenkaan makseta, jos henkilökuljetus lähtee suoraan Suomen ulkopuolelle joko Ahvenanmaalta tai niin, että kuljetus lähtee muualta Suomesta mutta kulkee Ahvenanmaan kautta. Verottomuus koskee myös päivävastaista tilannetta eli henkilökuljetusta, joka saapuu suoraan toisesta EU-maasta tai EU:n ulkopuolelta joko Ahvenanmaalle tai Ahvenanmaan kautta muualle Suomeen. Tällaiset henkilökuljetukset ovat verottomia siltä osin kuin ne tapahtuvat Suomessa.

3.4 Matkustajien verottomat ostokset⁶¹

3.4.1 Lähtökohdista

Matkailijoille on tavattu myöntää kulutusverotuksessa veroetuja, jotka muodostuvat kulutuksesta perittävien erilaisten verojen välttämisen kautta. Veroedut ovat osa ulkomaankauppaa ja helpottavat kansainvälisiä yhteyksiä, mutta niillä on myös matkailupoliittista merkitystä. Ne ovat usein perustuneet kansainvälisiin sopimuksiin. Esimerkiksi yleissopimuksessa matkailun hyväksi myönnettävistä tullihelpotuksista (SopS 41/1962) määriteltiin jo yli puoli vuosisataa sitten verottomat henkilökohtaiset matkatavarat seuraavasti:

Henkilökohtaiset korut; yksi valokuvauskone ja kaksitoista filmilevyä tai viisi filmirullaa; yksi kaitafilmikamera ja kaksi filmirullaa; yksi kiikari; yksi kannettava soitin; yksi kannettava gramofoni ja kymmenen äänilevyä; yksi kannettava äänentallennuslaite; yksi kannettava radiovastaanotin; yksi matkakirjoituskone; yhdet lastenvaunut; yksi teltta ja muut retkeilyvarusteet; urheiluvälineet ja -varusteet (yhdet kalastajan varusteet, yksi metsästysase ja viisikymmentä panosta, yksi moottoriton polkupyörä, yksi alle 5 1/2 metrin pituinen kanootti tai kajakki, yhdet sukset, kaksi tennismailaa sekä muita vastaavanlaisia välineitä).

⁶¹ Tämä jakso pohjautuu suureksi osaksi artikkeliin *Leila Juanto* Matkailu ja verotus teoksessa *Matkailuoikeus* (toim. Mirva Lohiniva-Kerkelä, 2012) s. 192–199.

Nykyisin EU on Suomen kannalta keskeisessä asemassa matkailijoiden verotusaseman sääntelyssä kulutusverojen osalta. EU-jäsenyys on vaikuttanut merkittävästi paitsi arvonlisäverotukseen myös valmisteverotukseen; alkoholijuomien, tupakkatuotteiden ja energian valmisteverotus on harmonisoitu. Jäsenvaltioilla on säilynyt mahdollisuus kansallisten valmisteverojen kantamiseen, ja Suomessa onkin kansallinen virvoitusjuomavero. Valmisteverotusta säännellään paitsi valmisteverotuslaissa (ValmVL, 182/2010) myös tuotekohtaisissa laeissa: laissa tupakkaverosta (1470/1994), laissa alkoholi- ja alkoholijuomaverosta (1471/1994) sekä laissa nestemäisten polttoaineen valmisteverosta (1472/1994).

EU:n perustana on kaikkia tavarakauppaa koskeva tulliliitto: jäsenvaltioiden välisessä kaupassa kaikki tuonnissa ja viennissä kannettavat tullit ja niitä vaikutuksiltaan vastaavat maksut on kielletty. EU:n tullisäädökset ovat pääosin neuvoston tai komission antamia asetuksia, joita jäsenvaltioiden on sovellettava sellaisenaan.

3.4.2 Veroton myynti Suomessa EU:n ulkopuolisille matkustajille

Myynti matkailijoille ja muille kuluttajan asemassa oleville verotetaan EU-alueella pääsääntöisesti alkuperämaaperiaatteen mukaisesti tavarahan myyntimaassa, kyseisen maan veroperusteiden mukaisesti. Tämä koskee paitsi arvonlisäverotusta myös valmisteverotusta. Toisesta EU:n jäsenvaltiosta tuleva matkailija maksaa siis Suomesta ostamastaan tavarasta sen hintaan sisältyvänä Suomen arvonlisäveron (ja valmisteveron). Veroa ei palauteta, vaikka matkailija veisi tavarahan mukanaan toiseen EU:n jäsenvaltioon kulutettavaksi. Toisaalta hän ei joudu maksamaan tavarasta kotimaansa arvonlisäveroa (ja valmisteveroa). Matkailija siis saa veroedun, jos kyseisellä tavaralla hänen kotimaassaan (tavarahan kulutusmaassa) on korkeampi verokanta kuin siinä jäsenvaltiossa, josta tavara on ostettu.

Matkailijoilla on ollut vanhastaan mahdollisuus ostaa tuotteita ilman arvonlisäveroa ja valmisteveroa lentokentillä sekä kansainvälisten ilma- ja merikuljetusten aikana. Jos näistä tuotteista ei ole kannettu veroa myöskään heidän viedessään ne kotimaahansa, ovat tuotteet jääneet kokonaan kulutusveroista vapaaksi. Tämän kaltainen tax free

-myynti toiseen EU-valtioon matkustaville päättyi kesällä 1999. Suomen osalta on kuitenkin huomattava Ahvenanmaan verotuksellinen erityisasema.⁶² Ahvenanmaa luokitellaan niin sanotuksi kolmanneksi maaksi suhteessa arvonlisä- ja valmisteverotukseen, joten EU:n veroharmonisointia ei tarvitse soveltaa sen alueella. Näin muodostuneen ”verorajan” tarjoamien mahdollisuuksien suurin hyödyntäjä on merenkulkusektori eli matkustajalaivojen tax free -kauppa.

Jos matkailija ostaa tavarat Suomesta EU:n ulkopuolella käytettäväksi, hänen ei tietyissä tilanteissa tarvitse maksaa siitä arvonlisäveroa Suomeen. Matkailijalle voidaan myydä tavaraa verottomana eri tavoin: normaalia vientimenettelyä käyttäen, matkailijamyymäntinä ja lentokenttämyymäntinä. Vientimenettely rajataan käsittelyn ulkopuolelle, koska sitä ei voi pitää varsinaisena ja tavanomaisena matkailijoille tapahtuvan myynnin tilanteena.

Kansainvälisen käytännön mukaisesti Suomessa vieraileville matkailijoille voidaan myydä tavaroita arvonlisäverotta tax free -myymäntinä (*veroton matkailijamyymänti*). Tax free -kaupassa ostaja saa tavarat heti mukaansa ja vie ne itse maasta matkatavaroissaan. Veroton matkailijamyymänti edellyttää ensinnäkin sitä, että tavara myydään matkailijalle, jonka kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on EU:n tai Norjan ulkopuolella (AVL 70b.1 §). Käytännössä tax free -myymänti toteutuu siten, että matkailija maksaa tavarasta ostohetkellä myyjälle arvonlisäverollisen hinnan. Vero palautetaan ostajalle myöhemmin, mahdollisella provisiolla vähennettynä. Verottomuudelle on asetettu muitakin kuin ostajan kotipaikkaa koskevia edellytyksiä. Ostoksen on oltava vähintään 40 euron arvoinen ja tavara on vietävä käyttämättömänä EU:n ulkopuolelle myymäntikuukautta seuraavien kolmen kuukauden aikana. Matkailijoille tavaroita myyvät liikkeet voivat palauttaa arvonlisäveron ostajalle eri tavoin. Ne voivat hoitaa palautuksen itse tai käyttää Verohallinnolta toimiluvan saaneen palautusliikkeen palveluja.⁶³ Myynnin verottomuuden edellytykset ovat molemmissa tapauksissa samat, mutta menettelyssä on eroja.

⁶² Laki Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön (1266/1996).

⁶³ Laki matkailijamyymäntistä suoritetun arvonlisäveron käteispalautustoimintaa harjoittavan velvollisuuksista (250/2015).

Lentoaseman ulkomaanliikenteen lähtöhallissa sijaitsevassa verovapaassa myymälässä saadaan myydä matkatavaroissa mukaan otettavia tavaroita ostajalle heti arvonlisäverottomalla hinnalla (AVL 70b.3 §). Matkustajan on selvitettävä matkustaminen EU:n ulkopuolelle esittämällä myyjälle ulkomaanlennon tarkastuskortti. Lentoasemamyynnin verovapaus koskee myös valmisteverotusta. Lentokentällä sijaitsevassa verottomien tavaroiden myymälässä unionin ulkopuolelle matkustavalle matkatavarana mukaan otettaviksi myydyt alkoholijuomat ja tupakkatuotteet ovat valmisteverottomia (ValmVL 89.2 §).⁶⁴

3.4.3 Veroton myynti lentokoneessa tai laivassa EU:n ulkopuolelle matkustaville

Perinnäinen tax free -kaupan muoto on myös kansainvälisessä liikenteessä olevalla vesi- tai ilma-aluksella (tai junassa) tapahtuva matkustajien matkatavaroissaan mukaansa ottamien tuotteiden eli matkustajatuomisten kauppa. EU:n jäsenvaltioiden välisessä liikenteessä tällainen veroton matkailijamyyni ei ole enää mahdollista. EU:n sisäisellä lennolla tai merimatalla (taikka lentokentällä sijaitsevassa verottomien tavaroiden myymälässä) toiseen jäsenvaltioon matkustavalle matkatavaroissa mukaan otettaviksi myytävät tavarat tulivat sekä valmisteverollisiksi että arvonlisäverollisiksi heinäkuussa 1999. Matkustajatuomisten kauppa on pidettävä erillään tilanteesta,

⁶⁴ Myynti Norjassa vakituisesti asuville matkailijoille on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista. Verotonta on kuitenkin tavarat tai tavaramuokaisen kokonaisuuden muodostavan tavararyhmän myynti henkilölle, jonka kotipaikka tai vakituinen asuinpaikka on Norjassa ja joka on välittömästi myyntiin liittyen vienyt tavarat matkatavarana Norjaan ja maksanut siellä arvonlisäveron maahantuonnin yhteydessä (AVL 70b.2 §). Lisäksi edellytetään, että tavarat tai tavararyhmän myyntihinta ilman arvonlisäveroa on vähintään 170 euroa. Poikkeavan sääntelyn perustana on sopimus matkatavaran verotuksesta Suomen, Norjan, Ruotsin ja Tanskan välisessä matkustajaliikenteessä sekä lentoasemalla tapahtuvasta verovapaasta myynnistä näissä valtioissa (SopS 34/1981). Suomen, Ruotsin ja Tanskan EU-jäsenyyden vuoksi sopimus ei enää sovellu myyntiin Ruotsissa ja Tanskassa asuville. Norjalaiset ovat erityisasemassa myös lentoasemamyynnin osalta. Verotta saadaan heille myydä vain alkoholijuomia, tupakkavalmisteita, suklaa- ja makeist tuotteita, hajusteita sekä kosmeettisia aineita ja toalettila valmisteita.

jossa myynti tapahtuu vesi- tai ilma-aluksella tapahtuvaa kulutusta varten. Tämä myynti on verovapaata paitsi EU:n jäsenvaltion ja kolmannen maan välisessä myös EU:n jäsenvaltioiden välisessä liikenteessä (ks. jäljempänä).

ValmVL 89 §:ssä asetetaan ehdot, joiden täyttyessä valmisteveron alaisia tuotteita – alkoholijuomia ja tupakkatuotteita – voidaan myydä verottomasti vesi- ja ilma-aluksissa EU:n ulkopuolisille matkailijoille. Ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevassa vesi- tai ilma-aluksessa on oikeus verottomaan myyntiin siltä osin kuin kysymys on matkatavaroissa mukaan otettavista tuotteista. Lisäksi edellytetään, että myynti tapahtuu sellaisen unionin ulkopuolisen matkan aikana, jolla matkustajat voivat poistua aluksesta. ValmVL 89 §:ssä on kysymys nimenomaan myyjän oikeudesta myydä tuotteita verottomina. Sääntely ei siis varsinaisesti kata matkustajien oikeutta verottomiin ostoihin. ValmVL 89 §:ssä ei ole myöskään nimenomaisesti rajoitettu määrällisesti sitä, paljonko yksittäiselle matkustajalle voi myydä verottomana alkoholijuomia ja tupakkatuotteita. Myyjällä on silti tietty velvollisuus olla myymättä tuotteita vastoin verottomuuden ehtoja. Tätä aluksen henkilökunnan suorittamaa myynninvalvontaa kutsutaan vendor control -järjestelmäksi. Myynninvalvontaa säännellään kuitenkin nykyisin vain pohjoismaisessa muonitusopimuksessa (SopS 30/1969). Myyjän on rajoitettava myyntimääriä siten, etteivät matkustajat voi mihinkään niistä maista, joihin reitti ulottuu, tuoda tavaraa enempää kuin tulli- ja veromääräysten mukaan on sallittua.

Arvonlisäverotuksen osalta AVL 70.1 §:n 7 kohdassa säädetään arvonlisäverottomaksi ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevalla vesi- tai ilma-aluksella tapahtuva tavarankuljetus ulkomaille matkustaville. Verollista on kuitenkin toisiin EU:n jäsenvaltioihin kulkevalla aluksella tapahtuva matkustajatuomien myynti (AVL 70.2 §).

3.4.4 Matkustajatuomiset⁶⁵

3.4.4.1 Toisesta EU:n jäsenvaltiosta

Yksityishenkilöiden matkatavaroissaan mukanaan tuomia ulkomailta hankittuja tuotteita voidaan kutsua *matkustajatuomiksi*. Käsitettä ei määritellä lainsäädännössä, mutta sillä voidaan katsoa tarkoitettavan yksityishenkilön ulkomailla hankkimaa ja Suomeen mukanaan tuomaa tuotetta, joka on tarkoitettu muuhun kuin kaupalliseen käyttöön. Keskeisiä matkustajatuomisia ovat alkoholijuomat ja tupakkatuotteet.

EU:n valmisteverojärjestelmässä erotetaan toisistaan tuotteet kaupallisiin tarkoituksiin ja toisaalta henkilökohtaisia tarpeita varten hallussa pidettävät tuotteet. Yksityishenkilöiden omiin tarpeisiinsa hankkimien ja itse kuljettamiensa tuotteiden valmistevero kannetaan siinä jäsenvaltiossa, josta tuotteet hankitaan (alkuperämaaperiaate). EU:n alueella liikkueensa yksityishenkilöt voivat lähtökohtaisesti vapaasti hankkia yhdessä jäsenvaltiossa verotettuja tuotteita ja kuljettaa niitä mukanaan toisiin jäsenvaltioihin omaa käyttöönsä varten. Yksityishenkilöiden tuonnin valmisteverokohtelua säännellään ValmVL 72 §:ssä.⁶⁶ Sen 1 momentin mukaan valmisteveroa ei kanneta toisessa jäsenvaltiossa kulutukseen luovutetuista eli toisessa jäsenvaltiossa verotetuista tuotteista, jotka yksityishenkilö hankkii omaan käyttöönsä ja itse kuljettaa mukanaan Suomeen. ValmVL 72.3 §:ssä säädetään arviointiperusteista, joiden nojalla ratkaistaan se, tulevatko tuotteet omaan käyttöön vai kaupalliseen tai muuhun elinkeinotarkoitukseen. Huomioon otetaan tuotteiden haltijan kaupallinen asema ja hallussapidon syyt, tuotteiden sijaintipaikka ja käytetty kuljetustapa, tuotteisiin liittyvät asiakirjat, tuotteiden luonne ja tuotteiden määrä sekä muut näihin verrattavat seikat. Tuotteiden määrä tai mikään muukaan yksittäinen tekijä ei ole ratkaiseva, vaan lopputulos perustuu kokonaisarviointiin.

⁶⁵ Ruotsissa tuomiselle ei liene yhtä kätevää sanaa kuin Suomessa. Valmisteverotuslain (ruots. *punktskattelag*) 84 §:ssä, jonka otsikko on suomeksi ”Yksityishenkilöiden tuomiset”, käytetään ruotsinkielisessä versiossa ilmausta ”Produkter som privatpersoner för med sig”. Joissakin sanakirjoissa tarjotaan sanoja *bämtande*, *bringande*, *förning* ja *hemkomstgåva*.

⁶⁶ Ks. tarkemmin *Leila Juanto* Valmisteverolainsäädäntö (2008) s. 376–381.

Arvonlisäverolaissa ei ole nimenomaisia säännöksiä matkustajan tuomisista EU:n sisäisillä matkoilla. Kuten edellä on jo todettu, tuomisista yksityiskäyttöön ei suoriteta arvonlisäveroa Suomeen tuotaessa, jos tuotteet on hankittu verollisena toisessa EU:n jäsenvaltiossa.

3.4.4.2 EU:n ulkopuolelta

EU:n ulkopuolelta tulevien matkustajien mukanaan tuomien tavaroiden arvonlisä- ja valmisteverovapauksia koskeva lainsäädäntö on EU:ssa yhtenäistetty matkatavaradirektiivillä.⁶⁷ Siinä säädetään muun muassa verovapaan matkustajatuonnin yleisestä arvorajasta sekä eräitä tuotteita koskevista verovapauden määrällisistä rajoituksista. Arvorajalla on käytännössä merkitystä vain arvonlisäverotuksessa. Valmisteveron alaisiin tupakkatuotteisiin ja alkoholijuomiin sovelletaan määrällisiä rajoituksia, ja polttoaineillekin on erityissäännöksiä. Matkustajatuomisten tullittomuutta säännellään EU:n tullittomuusasetuksessa.⁶⁸ Matkustajien henkilökohtaisiin matkatavaroihin sisältyvien tavaroiden tuonti on tullitonta sillä edellytyksellä, että kyseinen tuonti on arvonlisäverotonta matkatavaradirektiivin mukaisten kansallisten säännösten perusteella.

AVL 95 § ja ValmVL 84 § sisältävät EU:n ulkopuolelta Suomeen saapuvien matkustajien henkilökohtaisissa matkatavaroissaan⁶⁹ tuomien tavaroiden verottomuuden yleiset edellytykset. Tuomisien verottomuus edellyttää, että tuonti ei ole kaupallista. Lainsäädännössä on erikseen täsmennetty, milloin tuontia ei pidetä luonteeltaan kaupallisena.

Muita tavaroita kuin alkoholijuomia, tupakkatuotteita ja moottorikulkuneuvojen polttoainetta saa tuoda arvonlisäverotta enintään 300 euron arvosta (AVL 95d §). Jos matkustaja on saapunut ilma- tai

⁶⁷ Neuvoston direktiivi kolmansista maista tulevien matkustajien tuomien tavaroiden vapauttamisesta arvonlisä- ja valmisteverosta (2007/74/EY).

⁶⁸ Neuvoston asetus (EY) N:o 1186/2009 yhteisön tullittomuusjärjestelmän luomisesta.

⁶⁹ Henkilökohtaisina matkatavaroina pidetään matkatavaroita, jotka matkustaja pystyy esittämään Tullille Suomeen saapuessaan. Henkilökohtaisina pidetään myös matkatavaroita, jotka matkustaja voi esittää Tullille vasta myöhemmin, jos matkustaja esittää selvityksen siitä, että kuljetuksesta vastaava yritys oli matkustajan lähtöhetkellä rekisteröinyt nämä tavarat mukana seuraaviksi matkatavaroiksi.

meriteitse muulla kuin huvikäytössä olevalla ilma- tai vesialuksella, verottoman tuonnin enimmäisarvo kuitenkin on 430 euroa. Yllä olevalla maaliikenteen alhaisemmalla arvorajalla otetaan huomioon se, että helpous ostosten tekemiseen ulkomailla saattaa aiheuttaa ongelmia sellaisissa jäsenvaltioissa, joiden rajanaapurina olevassa kolmannessa maassa hinnat ovat huomattavasti alhaisemmat (HE 145/2008 s. 4).

Tuomisien arvo määräytyy ostomaan vähittäismyyntihinnan mukaan. Arvoihin ei sisällytetä matkustajan väliaikaisesti tuomia henkilökohtaisia matkatavaroita, matkustajan väliaikaisen poisviennin jälkeen uudelleen tuomia henkilökohtaisia matkatavaroita eikä hänen tarvitsemiaan lääkkeitä.

Matkailija voi tuoda ilman arvonlisä- ja valmisteveroa tupakkatuotteita siten, että seuraavat tupakkalajit ovat lähtökohtaisesti vaihtoehtoisia: 200 savuketta, 100 pikkusikaria, 50 sikaria, taikka 250 grammaa piippu- ja savuketupakkaa (AVL 95a § ja Valm-VL 85 §). Laissa säännellään erikseen enimmäismäärän laskeminen tilanteessa, jossa matkustaja tuo useaa eri tupakkalajia. Myös alkoholijuomien verottomat enimmäismäärät säännellään tuotekohtaisesti. Matkustaja saa tuoda verotta 4 litraa hiilihapotonta viiniä ja 16 litraa olutta (AVL 95b § ja Valm-VL 86 §). Lisäksi saa verotta tuoda 1 litran alkoholijuomaa, jonka alkoholipitoisuus on yli 22 tilavuusprosenttia, taikka 2 litraa alkoholijuomaa, jonka alkoholipitoisuus on enintään 22 tilavuusprosenttia.

Alkoholijuomien osalta joudutaan ottamaan huomioon myös alkoholilainsäädännössä tuonnille asetetut aikarajat. Suomessa asuva henkilö, joka muutoin kuin lentoliikenteessä saapuu maahan Euroopan talousalueen⁷⁰ ulkopuolelta ja jonka matka on kestänyt enintään 20 tuntia, ei saa tuoda maahan alkoholijuomia.⁷¹ ETA:n ulkopuolella asuva henkilö, joka muutoin kuin lentoliikenteessä saapuu maahan ETA:n ulkopuolelta ja jonka muu kuin kauttakulkuun liittyvä oleskelu Suomessa kestää enintään kolme vuorokautta (72 tuntia), ei saa tuoda maahan lainkaan alkoholijuomia.

⁷⁰ Euroopan talousalueeseen kuuluvat EU-maiden lisäksi Norja, Islanti ja Liechtenstein.

⁷¹ Asetus alkoholijuomista ja väkiviinasta (1344/1994) 8 §.

3.4.5 Kansainvälisessä liikenteessä olevalla aluksella kulutettavat tavarat

Kansainvälisessä liikenteessä olevalla vesi- tai ilma-aluksella tapahtuva kulutus on vapautettu sekä arvonlisäverosta että valmisteverosta. Verottomuus koskee sekä toisiin EU:n jäsenvaltioihin että EU:n ulkopuolelle matkalla olevia aluksia. Junissa tapahtuvaan myyntiin verottomuus ei ulotu.

AVL 70 §:n 7 kohdan perusteella arvonlisäveroa ei suoriteta kansainvälisessä liikenteessä olevalla vesi- tai ilma-aluksella tapahtuvasta tavarantoiminnan myynnistä ulkomaille matkustaville. Arvonlisäverottomuus koskee myös palveluita. Veroa ei myöskään suoriteta ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevalla vesi- tai ilma-aluksella tapahtuvasta palvelun myynnistä ulkomaille matkustaville (AVL 71 § 3 k). Aluksilla tapahtuva palvelujen myynti ulkomaille matkustaville on verotonta silloinkin, kun myynti tapahtuu Suomen aluevesillä tai Suomen ilmatilassa. Käytännössä kyseeseen tulevia palveluja ovat tarjoilupalvelujen ohella esimerkiksi kokous- ja konferenssipalvelut, parturi-, kampaamo- ja muut henkilökohtaiset palvelut sekä sauna-palvelut.

ValmVL 19 §:n mukaan verottomia ovat ammattimaisessa kansainvälisessä liikenteessä olevalla vesi- tai ilma-aluksella kulutettaviksi tarkoitetut tuotteet sekä aluksen poltto- ja voiteluaineet, jotka alus tuo Suomen tullialueelle mukanaan tai jotka alukseen Suomen tullialueella toimitetaan edellä sanottua tarkoitusta varten. Verottomuus koskee myös aluksessa Suomen tullialueella kulutettavia tuotteita.

4

Ilmailun tuloverotus

4.1 Lentoyhtiöiden tuloverotus

4.1.1 Suomalaiset ja ulkomaiset lentoyhtiöt

Lentoyhtiö on yhtiö, joka kuljettaa matkustajia tai rahtia ilmateitse. Lentoyhtiöt joko vuokraavat lentokalustonsa tai omistavat sen. Niiden koko vaihtelee yhden lentokoneen paikallisista yhtiöistä kansainvälisiin täyden palvelun yhtiöihin, jotka kuljettavat matkustajia ja rahtia sadoilla lentokoneilla kaikkialla maailmassa.

Maailman ensimmäinen lentoyhtiö oli vuonna 1909 perustettu saksalainen yritys, joka operoi Zeppelin-ilmalaivoilla. Lentokoneita käyttävät nykymuotoiset lentoyhtiöt alkoivat kehittyä sekä Amerikassa että Euroopassa 1910-luvun lopulla ja 1920-luvun alussa. Aluksi ne keskittyivät rahdin (lähinnä postin) kuljettamiseen. Henkilökuljetuksia hankaloitti se, että koneisiin mahtui vain muutama matkustaja. Vanhin samalla nimellä koko historiansa ajan toiminut lentoyhtiö, hollantilainen KLM, aloitti toimintansa vuonna 1919. Tuolloin aloitti myös Air Francen edeltäjä. Australialainen Qantas perustettiin vuonna 1920, suomalainen Finnairin edeltäjä Aero O/Y vuonna 1923 ja saksalainen Lufthansa vuonna 1926.

Finnair on nykyisin pörssiyhtiö, jonka enemmistöosakas on Suomen valtio. Konsernin palveluksessa työskentelee noin 5 000 henkilöä. Finnair on erikoistunut Aasian ja Euroopan väliseen liikenteeseen.

Finnairilla on ollut pitkään etuoikeus ainoana Suomesta operoivana yhtiönä Venäjän ilmatilan käyttöön ylilennoilla kolmansiin maihin. Etuoikeus perustuu alun perin Suomen ja Neuvostoliiton solmimaan ja sittemmin Suomen ja Venäjän jatkamaan kahdenkeskiseen lentoliikennesopimukseen. Sopimus edellyttää, että Suomen valtion tai suomalaisten sijoittajien omistusosuus Finnairista on yli 50 %.

4.1.2 Yritysverotuksesta ja liikennealan tuloverohuojennuksista

Vuonna 1886 oli ulkomailta lastissa Suomeen saapuneesta tonnistosta oman kauppalaivaston aluksia vähän yli 80 %, mutta vuonna 1926 enää vain noin 30 %. Suomesta ulkomaille lähteneestä tonnistosta oli vuonna 1886 kotimaisia aluksia 65 % mutta vuonna 1926 alle 20 %.⁷² Syy oli lähinnä pääomien puute. Vuonna 1928 säädettiin laki valtion laivarahastosta. Rahaston merkitys oli vähäinen, mutta rahasto sisälsi siemenen myöhemmille merenkulun tukitoimille.

Huoltovarmuus- ja työllisyysyllä on valtio meilläkin pitkään tukenut merenkulkua. Veronhuojennukset ovat koskeneet myös tuloverotusta. Jatkosodan loppuvaiheessa vuonna 1944 säädettiin niin sanottu alusverolaki. Sen tarkoituksena oli sitoa varoja alusten tulevaan hankintaan siten, että laivanvarustaja, joka halusi käyttää menetetystä aluksesta saamansa korvauksen muuhun tarkoitukseen kuin uuden aluksen hankintaan, joutui maksamaan 35 %:n veron korvaussumman ja aluksen jäännösarvon erotuksesta. Toisaalta laki myönsi oikeuden normaalia suurempiin arvonnäennyspoistoihin. Tämä laki korvattiin myöhemmin uusilla laeilla, joissa erikoisia olivat muun muassa ylimääräiset poistot. Entisenkaltaiset yritysten merenkulun veronhuojennukset päättyivät 1990- ja 2000-lukujen vaihteessa.

Merenkulun veronhuojennuslaeissa sovellettiin niin sanottua suljettua vaihtoehtoa, jonka mukaan huojennusta ei myönnetty muista elinkeinotoiminnan tuloista. Ainoa poikkeus tästä oli vuoden 1970 veronhuojennuslaki. Sen mukaan sai yritys kuin yritys, kunhan se

⁷² Tatu Korhonen Merenkulun tukilait Suomessa (2012) s. 11.

tilasi sitovasti kiinteään hintaan vähintään 19 rekisteritonnin aluksen, tehdä 30 %:n poiston tilaushinnasta jo tilausvuoden verotuksessa (ns. tilauspoisto). Tästä koitui varustamoelinkeinolle ja koko kansantaloudellekin melkoinen haitta. Yhdessä vaiheessa suomalaisten yritysten lukuun tilatusta tai rakenteilla olevasta aluskannasta lähes 2/3 oli tilattu sellaisille yrityksille, joiden pääasiallinen toimiala oli muu kuin laivanvarustus ja joilla ei ollut tarvittavaa merenkulun tuntemusta.⁷³

Nykyisin on voimassa tonnistoverolaki (5.6.2002/476). Tonnistoverolain mukaan Suomessa yleisesti verovelvollinen, kansainvälistä meriliikennettä harjoittava osakeyhtiö voi valita tonnistoverotettavan toiminnan tuottaman voiton verottamisen sijasta alusten vetoisuuteen perustuvan tonnistoverotuksen. Tonnistovero suoritetaan valtiolle, ja tonnistoverotettavasta toiminnasta saatu tulo ei ole veronalaista tuloverotuksessa.

Lentoyhtiöitä varten ei meillä ole ollut samanlaisia veronhuojennuslakeja kuin varustamoja varten. Lentotoimintaa harjoittavia verotetaan elinkeinoverolain normaalien säännösten mukaisesti. Vaikka lentokoneiden taloudellinen käyttöikä on hyvin pitkä, koneet luetaan EVL 30 §:ssä tarkoitettuun irtaimen käyttöomaisuuteen, josta tehdään vuodessa enintään 25 %:n menojäännös-poisto. Sama koskee laivoja paitsi että muun kuin elinkeinotoiminnan välittömässä käytössä olevan vesialuksen hankintameno vähennetään enintään 10 %:n vuotuisin poistoin.⁷⁴

Suomen yhteisöverokanta on nykyisin 20 %. Se on kansainvälisesti ottaen suhteellisen alhainen, ja siten se jonkin verran vähentää tarvetta ohjata veron minimoimiseksi voittoja muissa valtioissa verotettavaksi.

4.1.3 Yhtiöiden verotusvaltio tuloverolaissa

Kotimainen yhteisö on TVL 9 §:n mukaan yleisesti verovelvollinen eli velvollinen suorittamaan Suomeen veroa sekä täältä että muualta saamastaan tulosta, kun taas ulkomainen yhteisö on Suomeen rajoitetusti verovelvollinen ja maksaa veroa vain täältä saamastaan tulosta.

⁷³ Pekka Rautajoki Yrityksen veronhuojennukset (1984) s. 153.

⁷⁴ Poistoista ks. esim. Edward Andersson – Seppo Penttilä Elinkeinoverolain kommentaari (2014) s. 565 ss.

Yhteisö katsotaan yleensä kotimaiseksi, jos se on Suomessa rekisteröity tai muutoin Suomen lain mukaan perustettu.⁷⁵

Suomesta saatua tuloa, josta siis ulkomaisetkin yhteisöt ovat täällä verovelvollisia, on TVL 10 §:n mukaan muun muassa tulo, joka on saatu täällä harjoitetusta liikkeestä. Jos liikettä harjoitetaan täällä olevasta kiinteästä toimipaikasta, tulo katsotaan aina täältä saaduksi. Liiketulo katsotaan hyvin harvoin Suomesta saaduksi, jos kiinteää toimipaikkaa ei täällä ole. Kiinteällä toimipaikalla tarkoitetaan TVL 13a §:n mukaan paikkaa, jossa elinkeinon pysyvää harjoittamista varten on erityinen liikepaikka tai jossa on ryhdytty erityisiin järjestelyihin. Kiinteä toimipaikka voi olla esimerkiksi paikka, jossa sijaitsee liikkeen johto, sivuliike, toimisto, teollisuuslaitos, tuotantolaitos, työpaja tai myymälä taikka muu pysyvä osto- tai myyntipaikka.

KHO 1999:25. Caymansaarilla rekisteröity X Ltd oli kuulunut 23.10.1989 lähtien Y konserniin kokonaan omistettuna konserniyhtiönä. X Ltd, jonka toimialana oli alusten vuokraaminen, oli Suomessa rajoitettusti verovelvollinen liiketoimintaa harjoittava yhteisö. X Ltd:n liikutulot olivat peräisin kolmen vuonna 1989 hankitun, Bahaman alusrekisteriin merkityn aluksen vuokraamisesta bare-boat charter -sopimuksella suomalaiselle emoyhtiölle Y, joka oli vuokrannut alukset edelleen bare-boat-ehdoin tytäryhtiölleen.⁷⁶ X Ltd:llä ei ollut Caymansaarilla toimitiloja tai henkilökuntaa, eikä se ollut maksanut siellä palkkoja. Yhtiön osoite oli Caymansaarilla toimiva lakiasioita hoitava yritys, jonka johtoon kuulunut B oli toiminut myös X Ltd:n asianhoitaja-sihteerinä. B:n ja caymansaarelaisen lakiasioita hoitavan yrityksen palveluista oli maksettu korvaus tälle yritykselle. B:n ei ollut osoitettu osallistuneen X Ltd:n hallituksen työskentelyyn. B:tä lukuun ottamatta kaikki X Ltd:n hallituksen jäsenet olivat suomalaisia Y:tä edustavia tai sen palveluksessa olevia Suomessa asuvia henkilöitä. X Ltd:tä koskevat päätökset oli tehty Helsingissä, ja yhtiön toiminta oli yleisesti tapahtunut Suomessa Y:n henkilökuntaa ja toimitiloja käyttäen. X Ltd:n kirjanpito ja tilintarkastus oli hoidettu Suomessa. KHO katsoi, että saatu selvitys huomioon ottaen X Ltd:n Suomessa olevalle hallitukselle oli kuulunut paitsi konsernin emoyhtiön edustaminen yhtiössä ja huolehtiminen yhtiön hallinnon ja toiminnan järjestämisestä, myös yhtiön operatiivinen johtaminen ja juoksevan hallinnon hoitaminen. Yhtiöllä oli tämän vuoksi katsottava olleen hallituksen sijaintipaikka-

⁷⁵ Ks. tarkemmin *Marianne Malmgrénin* väitöskirja Oikeushenkilön asuinvaltio verotuksessa ja yrityksen kansainvälistyminen (2008).

⁷⁶ Bare-boat tarkoittaa vuokrausta ilman miehistöä.

kunnalla Helsingissä paikka, jossa liikkeen pysyvästä harjoittamista varten oli ryhdytty erityisiin järjestelyihin, kuten paikka, jossa sijaitsee liikkeen johto, ja että yhtiöllä oli täten kiinteä toimipaikka Helsingissä. Caymansaarten ja Suomen välillä ei ollut solmittu Suomen verotusvaltaa rajoittavaa verosopimusta. X Ltd oli velvollinen suorittamaan veroa sen tulon perusteella, joka kohdistui Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan. Äänestys 6–2.

Kiinteäksi toimipaikaksi katsotaan TVL 13a §:n lopussa olevan maininnan mukaan linjaliikenteen harjoittamisessa myös liikkeen huoltopaikka tai muu erityinen, liikennettä palveleva pysyvä liikepaikka.⁷⁷ Linjaliikenteeseen kuulunevat myös meri- ja ilmaliikenne.⁷⁸

Tapauksessa KHO 1986 II 501 katsottiin, ettei kysymys ollut Suomesta saadusta liike- eikä rojaltilulosta, kun ulkomainen yritys sai leasingtuloa lentokoneen vuokrauksesta Finnairille.

4.1.4 Verosopimukset

Suomella ei näytä sisäisen oikeuden kannalta olevan periaatteellista estettä verottaa ulkomaisesta liikenneyrityksestä tänne satamiin tai lentokentille ulottuvasta liikenteestä, vaikka sitä harjoittavalla yrityksellä ei olisi täällä kiinteää toimipaikkaa; käytännössä ulkomaisia liikenneyrityksiä tuskin kuitenkaan verotetaan täällä sopimusvetomassassa tilassa.⁷⁹

Suomella on voimassa oleva tuloverosopimus yli 70 valtion kanssa. Liiketulon osalta verosopimuksissa lähtökohtana on, että sopimusvaltiossa asuvan eli olevan yrityksen voittoja voidaan verottaa toisessa sopimusvaltiossa eli lähdevaltiossa vain, jos toimintaa harjoitetaan tässä toisessa valtiossa kiinteästä toimipaikasta. Jos toimintaa harjoit-

⁷⁷ Kiertävien elintarvikemyymäläautojen on katsottu voivan muodostaa kiinteän toimipaikan sellaisessa kunnassa, jossa myymäläauto on pysähtynyt säännöllisesti (KHO 1970 I 52).

⁷⁸ Näin toteaa suomalainen *Henry Lönnfors* vuonna 1992 julkaistussa väitöskirjassaan *Rörelseinkomst och kommunalbeskattning* (s. 340). Hän katsoo, että linjaliikenteeseen voi sisältyä myös reitiliikenteen ohella harjoitettu pienimuotoinen tilausliikenne.

⁷⁹ Näin toteaa esim. *Olli J. Sainio* vuonna 1976 tarkastetussa väitöskirjassaan *Verosopimusten vaikutus elinkeinotulon verotukseen* (s. 187).

tetaan kiinteästä toimipaikasta, toimipaikan sijaintivaltio saa verottaa sen osan, jonka katsotaan kuuluvan tähän kiinteään toimipaikkaan.

Tästä pääsäännöstä, jossa kiinteällä toimipaikalla on keskeinen merkitys, on poikettu merenkulun ja ilmakuljetuksen osalta. Verosopimuksissa on näitä varten artikla (yleensä 8 artikla).⁸⁰ Joissakin verosopimuksissa verotusoikeus on vain sillä valtiolla, jossa *yrittäjän tosiasiallinen johto* on. Tällaisia verosopimuksia ovat esimerkiksi seuraavat:

Alankomaat (84/1997) 8 artikla Merenkulku ja ilmakuljetus

1. Tulosta, joka saadaan laivan tai ilma-aluksen käyttämisestä kansainväliseen liikenteeseen, verotetaan vain siinä sopimusvaltiossa, jossa yrityksen tosiasiallinen johto on. Jollei valtio lainsäädäntönsä mukaan voi verottaa koko tulosta, verotetaan tulosta vain siinä sopimusvaltiossa, jossa yritys asuu.
2. Jos merenkulkua harjoittavan yrityksen tosiasiallinen johto on laivassa, johdon katsotaan olevan siinä sopimusvaltiossa, jossa laivan kotisatama on, tai, jos laivalla ei ole kotisatamaa, siinä sopimusvaltiossa, jossa laivanisäntä asuu.
3. Tämän artiklan 1 kappaleen määräyksiä sovelletaan myös tuloon, joka saadaan osallistumisesta pooliin, yhteiseen liiketoimintaan tai kansainväliseen kuljetusjärjestöön.

Ranska (8/1972) 8 artikla Meri- ja ilmakuljetus

1. Kansainvälisessä liikenteessä käytetyistä aluksista ja ilma-aluksista saadusta tulosta verotetaan vain siinä sopimusvaltiossa, jossa yrityksen tosiasiallinen johto on.
2. Jos meriliikennettä harjoittavan yrityksen tosiasiallinen johto on aluksessa, johdon katsotaan olevan siinä sopimusvaltiossa, jossa sanotun aluksen kotisatama on, tai kotisataman puuttuessa, siinä sopimusvaltiossa, jossa liikenteen harjoittaja asuu.

Espanja (67/1968) 8 artikla Meri ja ilmaliikenne

Kansainvälisen laiva- tai ilmaliikenteen harjoittamisesta saadusta tulosta verotetaan vain siinä sopimusvaltiossa, missä yrityksen tosiasiallinen liikkeen johto on.

⁸⁰ Artiklasta tarkemmin Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital (2017) s. 219–224. Ks. myös *Marjaana Helminen* Kansainvälinen verotus (2016) s. 218–222 ja *Marianne Malmgrén – Matti Myrsky* Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus (2017) s. 111.

Hyvin monessa verosopimuksessa verotusoikeus on annettu yrityksen *asuinvaltiolle*. Tällaisia sopimuksia on esimerkiksi seuraavien valtioiden kanssa:

Iso-Britannia (2/1970) 9 artikla Meri ja ilmakuljetus

Laiva- ja ilmaliikenteen harjoittamisesta saadusta tulosta verotetaan sopimusvaltiossa asuvaa henkilöä vain siinä valtiossa, lukuun ottamatta yksinomaan toisessa sopimusvaltiossa oleviin liikennepaikkoihin rajoittuvista matkoista saatua tuloa.

Pohjoismaat (26/1997) 8 artikla Merenkulku ja ilmakuljetus

1. Tulosta, jonka sopimusvaltiossa asuva henkilö saa laivan tai ilma-aluksen käyttämisestä kansainväliseen liikenteeseen, verotetaan vain tässä valtiossa.⁸¹
2. Tulosta, jonka sopimusvaltiossa asuva henkilö saa tavarankuljetukseen käytettyjen konttien (niihin luettuina perävaunu ja vastaavanlainen konttien kuljetukseen tarvittava kalusto) käytöstä, huollosta tai vuokralle antamisesta, verotetaan vain tässä valtiossa, paitsi milloin konttia käytetään vain toisessa sopimusvaltiossa olevien paikkojen välillä.⁸²
3. Tämän artiklan 1 ja 2 kappaleen määräyksiä sovelletaan myös tuloon, joka saadaan osallistumisesta pooliin, yhteiseen liiketoimintaan tai kansainväliseen kuljetusjärjestöön.⁸³

Venäjä (110/2010) 8 artikla Kansainvälisestä kuljetuksesta saatu tulo

1. Tulosta, jonka sopimusvaltiossa asuva henkilö saa laivan tai ilma-aluksen käyttämisestä kansainväliseen liikenteeseen, verotetaan vain tässä valtiossa.
2. Tulosta, jonka sopimusvaltiossa asuva henkilö saa tavarankuljetukseen käytetyn kontin (siihen luettuina perävaunu, proomu ja vastaavanlainen kontin kuljetukseen tarvittava kalusto) käytöstä, kunnossapidosta tai vuokralle antamisesta, verotetaan vain tässä valtiossa, paitsi milloin konttia käytetään tavarankuljetukseen vain toisessa sopimusvaltiossa olevien paikkojen välillä.

⁸¹ Sopimus poikkeaa entisestä Pohjoismaiden välillä tehdystä verosopimuksesta, jonka mukaan tällainen tulo verotettiin vain siinä sopimusvaltiossa, jossa meri- tai ilmakuljetusyrityksen tosiasiallinen johto oli. Tanska oli ollut ainoa sopimusvaltio, jolla oli sisäisessä verolainsäädännössään säännöksiä tosiasiallisesta johdosta. Tämä huomioon ottaen sopimusmääräys muutettiin. HE/1996 s. 4.

⁸² Tämän kappaleen määräyksillä ei ole vastinetta OECD:n malliverosopimuksessa.

⁸³ SAS on Ruotsin, Norjan ja Tanskan lentoyritys, jonka palveluksessa on noin 10 000 työntekijää – noin kaksi kertaa Finnairin henkilökunta.

3. Tämän artiklan 1 ja 2 kappaleen määräyksiä sovelletaan myös tuloon, joka saadaan osallistumisesta pooliin, yhteiseen liiketoimintaan tai kansainväliseen kuljetusjärjestöön.

Erittäin yleisiä ovat sellaiset verosopimukset, joissa verotusoikeus on sillä sopimusvaltiolla, jossa *yritys on*. Tällaisia sopimuksia ovat esimerkiksi seuraavat:

USA (2/1991) 8 artikla Merenkulku ja ilmakuljetus

1. Tulosta, jonka sopimusvaltiossa oleva yritys saa laivan tai ilma-aluksen käyttämisestä kansainväliseen liikenteeseen, verotetaan vain tässä valtiossa.
2. Tätä artiklaa sovellettaessa tulo, joka saadaan laivan tai ilma-aluksen käyttämisestä kansainväliseen liikenteeseen, käsittää tulon, joka saadaan laivan tai ilma-aluksen vuokralle antamisesta, jos vuokratulo epäolennaisesti liittyy 1 kappaleessa käsiteltyyn tuloon.
3. Tulosta, jonka sopimusvaltiossa oleva yritys saa tavarankuljetukseen käytettyjen konttien (niihin luettuina perävaunut, proomut vastaavanlainen konttien kuljetukseen tarvittava kalusto) käytöstä, huollosta tai vuokralle antamisesta, verotetaan vain tässä valtiossa, paitsi milloin kontteja käytetään tavarankuljetukseen vain toisessa sopimusvaltiossa olevien paikkojen välillä.
4. Tämän artiklan 1 ja 3 kappaleen määräyksiä sovelletaan myös tuloon, joka saadaan osallistumisesta pooliin, yhteiseen liiketoimintaan tai kansainväliseen kuljetusjärjestöön.

Itävalta (18/2001) 8 artikla Merenkulku ja ilmakuljetus

1. Tulosta, jonka sopimusvaltiossa oleva yritys saa laivan tai ilma-aluksen käyttämisestä kansainväliseen liikenteeseen, verotetaan vain tässä valtiossa.
2. Tämän artiklan 1 kappaleen määräyksiä sovelletaan myös tuloon, joka saadaan osallistumisesta pooliin, yhteiseen liiketoimintaan tai kansainväliseen kuljetusjärjestöön.

Japani (43/1972) 8 artikla

1. Sopimusvaltiossa olevan yrityksen harjoittamasta kansainvälisestä meri- tai ilmaliikenteestä saamasta tulosta verotetaan vain tässä sopimusvaltiossa.
2. Suomessa asuva yritys on harjoittamansa kansainvälisen meri- tai ilmaliikenteen osalta vapaa Japanin yritysverosta (enterprise tax) ja Japanissa asuva yritys on harjoittamansa kansainvälisen meri- tai ilmaliikenteen osalta vapaa Suomen omaisuusverosta.

3. Tämän artiklan 1 ja 2 kohdan määräyksiä sovelletaan myös kansainvälistä meri- tai ilmaliikennettä harjoittavien yritysten osallistumiseen pooliin, yhteiseen liiketoimintaan tai kansainväliseen liiketoimintayksikköön.

Kanada (2/2007) 8 artikla Merenkulku ja ilmakuljetus

1. Tulosta, jonka sopimusvaltiossa oleva yritys saa laivan tai ilma-aluksen käyttämisestä kansainväliseen liikenteeseen, verotetaan vain tässä valtiossa.
2. Tämän artiklan 1 kappaleen ja 7 artiklan määräysten estämättä voidaan tulosta, joka saadaan pääasiallisesti matkustajien tai tavaroiden kuljettamiseen yksinomaan sopimusvaltiossa olevien paikkojen välillä käytetyn laivan käyttämisestä, verottaa tässä valtiossa.
3. Tämän artiklan 1 ja 2 kappaleen määräyksiä sovelletaan myös tuloon, joka saadaan osallistumisesta pooliin, yhteiseen liiketoimintaan tai kansainväliseen kuljetusjärjestöön.

Saksa (86/2017) 8 artikla Merenkulku ja ilmakuljetus

1. Tulosta, jonka sopimusvaltiossa oleva yritys saa laivan tai ilma-aluksen käyttämisestä kansainväliseen liikenteeseen, verotetaan vain tässä valtiossa.
2. Tätä artiklaa sovellettaessa sanonta ”tulo, joka saadaan laivan tai ilma-aluksen käyttämisestä”, käsittää tulon:
 - a) satunnaisesta laivan tai ilma-aluksen vuokralleannosta bare-boat-ehdoin, ja
 - b) konttien (mukaan lukien perävaunut ja konttien kuljetukseen käytetty lisäkalusto) käytöstä, kunnossapidosta tai vuokralleannosta, jos nämä toiminnot kuuluvat laivojen tai ilma-alusten käyttämiseen kansainvälisessä liikenteessä.
3. Tämän artiklan 1 ja 2 kappaletta sovelletaan myös tuloon, joka saadaan osallistumisesta pooliin, yhteiseen liiketoimintaan tai kansainväliseen kuljetusjärjestöön.

Puola (21/2010) 8 artikla Merenkulku ja ilmakuljetus

1. Tulosta, jonka sopimusvaltiossa oleva yritys saa laivan tai ilma-aluksen käyttämisestä kansainväliseen liikenteeseen, verotetaan vain tässä valtiossa.
2. Tätä artiklaa sovellettaessa tulo, joka saadaan laivan tai ilma-aluksen käyttämisestä kansainväliseen liikenteeseen, käsittää:
 - a) tulon, joka saadaan laivan tai ilma-aluksen vuokralle antamisesta pääasiallisesti miehittämättömänä (bareboat basis); ja
 - b) tulon, joka saadaan tavarakuljetukseen käytettävän kontin (mukaan lukien perävaunu ja vastaavanlainen kontin kuljetukseen tarvittava

kalusto) käytöstä, kunnossapidosta tai vuokralle antamisesta; milloin vuokralle antaminen taikka käyttäminen, kunnossapito tai vuokralle antaminen on laivan tai ilma-aluksen kansainvälisessä liikenteessä käyttämiseen nähden liitännäistä.

3. Tämän artiklan 1 ja 2 kappaleen määräyksiä sovelletaan myös tuloon, joka saadaan osallistumisesta pooliin, yhteiseen liikennetoimintaan tai kansainväliseen kuljetusjärjestöön, mutta vain siihen osaan näin saadusta tulosta, joka voidaan lukea kuuluvaksi osallistujalle suhteessa hänen osuuteensa yhteisestä yrityksestä.

Viro (96/1993) 8 artikla Merenkulku ja ilmakuljetus

1. Tulosta, jonka sopimusvaltiossa oleva yritys saa laivan tai ilma-aluksen käyttämisestä kansainväliseen liikenteeseen, verotetaan vain tässä valtiossa.
2. Tämän artiklan 1 kappaleen määräyksiä sovelletaan myös tuloon, joka saadaan osallistumisesta pooliin, yhteiseen liiketoimintaan tai kansainväliseen kuljetusjärjestöön.

”Olevalla” ja ”asuvalla” ei ole olennaista eroa. Kumpikin ilmaus tarkoittaa laiva- ja lentoyhtiön *kotivaltiota*. Kotivaltio on yleensä se valtio, jonka rekisterissä yhtiö on ja johon sovelletaan kyseisen maan lainsäädäntöä.

Kansainvälinen liikenne ymmärretään myös tuloverotuksessa niin laajaksi, ettei tulkintaongelmia juuri ole syntynyt.⁸⁴ Kansainvälisen liikenteen ulkopuolelle jäävät useimmiten vain sellaiset toisen valtion sisäiset lennot, jotka eivät ole niin sanottuja jatkolentoja.

4.1.5 Veroparatiisit ja liikenteen väliyhteisöt

Veroparatiisilla tarkoitetaan maata tai aluetta, jossa on matala tai olematon verotus. Näistä maista on myös usein vaikea saada tietoja, mikä mahdollistaa talousrikollisuuttakin. Veroparatiiseja kutsutaan myös verokeitaiksi ja joskus verotaivaiksikin.

Englannin kielessä veroparatiisi on selvästi useimmiten *tax haven*, joka merkitsee verotuksellista (turva)satamaa. Sana on samaa kantaa kuin satamaa tarkoittavat saksan *Hafen* ja ruotsin *hamn*. Taivasta

⁸⁴ Kansainvälisestä liikenteestä arvonnäisäverotuksessa ks. edellä 3 luku.

ja paratiisia tarkoittava englannin *heaven* sen sijaan on sukua saksan sanalle *Himmel* ja ruotsin sanalle *himmel*.⁸⁵

Veroparatiisiongelmiaan liittyy väliyhteisölaki, jota meillä on sovellettu verovuodesta 1995 alkaen. Sillä pyritään torjumaan Suomen yhteisöverotuksen välttämistä matalan verorasituksen valtioihin perustettujen väliyhteisöjen avulla ja mahdollistamaan Suomessa yleisesti verovelvollisten verottaminen myös heidän omistamiensa ulkomaisten väliyhteisöjen tuloista.⁸⁶ Väliyhteisön tulo voidaan laissa olevien edellytysten täyttyessä verottaa Suomessa asuvan osakkaan tulona, vaikka väliyhteisö ei jakaisi tuloa osakkaalleen.

Laivanvarustustoiminta on jätetty väliyhteisölain soveltamisalan ulkopuolelle tarkoituksena turvata kansainvälisessä liikenteessä olevien alusten kilpailuedellytykset.

KHO 2003 T 2667. Yhtiön toiminta oli tarkoitus järjestää uudelleen siten, että Alankomaihin perustettava ja siellä rekisteröitävä hakijayhtiön määräysvallassa oleva alakonserni, johon kuuluisivat emoyhtiö ja seitsemän laivayhtiötä, jotka kukin omistaisivat yhden aluksen, jatkaisi yhtiön harjoittamaa merirahtaustoimintaa. Toimintaa harjoitettaisiin aluksilla, jotka vuokrattaisiin alakonsernin emoyhtiön täysin omistamilta tytäryhtiöiltä. Alakonsernin emoyhtiö solmisi rahtaus sopimukset, saisi tulot näistä toimeksiannoista ja maksaisi tytäryhtiöille alusvuokran. Katsottiin, että kuvatuissa olosuhteissa alankomaalaisen alakonsernin emoyhtiö ja sen täysin omistamat tytäryhtiöt harjoittivat laivanvarustustoimintaa.

Laivanvarustamoja koskevaa poikkeusta ei sovelleta lentoyhtiöihin, joten väliyhteisöverotus voi ainakin periaatteessa tulla niissä sovellettavaksi. Veroparatiiseja voidaan kuitenkin hyödyntää muillakin tavoilla. Finnairin on esimerkiksi sanottu uusineen lentokalustoaan veroparatiisin avulla tekemällä lentokoneista sopimuksen Irlantiin rekisteröidyn lentokonevuokraus- ja -rahoitusyhtiö GE Capital Aviation Servicesin (Gecas) kanssa (Ilta-Sanomat 14.2.2015). Sopi-

⁸⁵ Suomen kielessä *himmelillä* tarkoitetaan tavallisesti joulujänne ilmakoristetta, joskus muitakin heikkoja esineitä ja monimutkaisia rakennelmia. *Himmeli*-sanamme tulee ruotsin *himmel*-sanasta. Ruotsissa kuitenkin tuosta koristeesta käytettäneen nykyisin muita nimityksiä (esim. *halmkrona*).

⁸⁶ Väliyhteisöverotuksesta tarkemmin esim. *Marjaana Helminen* Kansainvälinen verotus (2016) s. 225–251.

muksen mukaan Finnair myi Airbusilta ostamansa kaksi konetta Gecasille ja vuokrasi ne siltä käyttöönsä. Finnair teki Gecasin kanssa sopimuksen myynnistä ja takaisin vuokraamisesta myös kahden omistamansa Airbus 330 -koneen osalta. Gecas kuuluu amerikkalaiseen monialakonserniin General Electric (GE), jota on mediassa toistuvasti syytetty aggressiivisesta verosuunnittelusta.

Ilta-Sanomien haltuunsa saamien tilinpäätöstietojen perusteella Gecasin tulos ennen veroja oli vuosina 2008–2013 ollut yhteensä yli 260 miljoonaa euroa. Tilinpäätösten mukaan Gecas maksoi samana aikana veroja 7,4 miljoonaa euroa eli 2,77 % tuloksestaan. Lisäksi Gecas sai kyseisinä vuosina veronhyvitystä vajaan 19 miljoonaa euroa. Se maksoi vuosina 2008–2013 niin ikään Irlantiin rekisteröidylle emoyhtiölleen GE Capital Aviation Fundingille osinkoa satoja miljoonia euroja. Myös GE Capital Aviation Fundingin maksamat verot jäivät roimasti alle 12,5 %:n. Yhtiön tulos oli vuosina 2008–2013 yhteensä yli 4,4 miljardia euroa, josta se maksoi veroja vaivaiset 1,3 miljoonaa euroa, 0,03 % tuloksestaan. Tilinpäätöksen mukaan GE Capital Aviation Fundingilla ei ollut yhtään työntekijää, mutta omaa pääomaa sille oli kertynyt lähes 19 miljardia euroa. Yhtiön veroja pienennettiin voimakkaasti tappionsiirroilla.

Ilta-Sanomien haastatteleman professori *Marjaana Helmisen* mukaan tappionsiirto vastaa Suomen konserniavustusjärjestelmää, jolla voidaan tasata tulosta konsernin sisällä. Helmisen mielestä Gecasiin ja sen emoyhtiöön liittyvä kuvio on laillinen ja ilmailualalla tyypillinen sekä ehdottoman verotehokas.

On kysytty, onko avaruus veroparatiisien taivas, koska avaruudessa veronkierättäjät eivät toimi minkään maan alueella.⁸⁷ Kuten jäljempänä pääluvusta 5 ilmenee, avaruus ei ole veroparatiisi eikä veroparasiittien taivas.

⁸⁷ *Juha-Pekka Raeste* Suomessa pohditaan jo, miten avaruuden työntekijöitä verotetaan – veroasiantuntijan mukaan ongelmaksi nousee esimerkiksi ajan käsite, Helsingin Sanomat 17.4.2017 (juttu perustuu *Taneli Lallukan* haastatteluun).

4.2 Henkilökunnan työtulojen verotus ja sosiaaliturvavaltio

4.2.1 Liikennealan henkilökuntaedut ja lentopisteet

Liikennealalla työskentelevien tulot ovat lähtökohtaisesti veronalaisia ja menot vähennyskelpoisia samalla tavoin kuin muilla aloilla työskentelevillä. Yksi poikkeus on, ja se koskee verovapaita tavanomaisia henkilökuntaetuja.

TVL 69.1 §:ssä säädetään, mitkä henkilökuntaedut eivät ole veronalaista palkka- tai eläketuloa. Yleisperiaate on, että henkilökunnalle tai työnantajan palveluksesta eläkkeellä oleville annettavan henkilökuntaedun on oltava tavanomainen ja kohtuullinen, jotta se olisi verovapaa. Verovapaina tuloina mainitaan laissa muun muassa henkilökunta-alennus työnantajan tuottamista tai kaupan pitämistä tavaroista tai palveluksista. Alennuksen kohtuullisuutta arvioitaessa vertailu tehdään muille asiakkaille myönnettäviin alennuksiin tai, jollei tätä perustetta voida käyttää, yrityksen omakustannushintaan.

TVL 69.2 §:ssä on liikennealaa koskeva verovapauden laajennus.⁸⁸ Sen mukaan veronalaiseksi palkka- tai eläketuloksi ei katsota sellaista *toimialalla* tavanomaista ja kohtuullista etua, jonka liikenteenharjoittajan palveluksessa oleva tai palveluksesta eläkkeellä oleva verovelvollinen saa työnantajalta matkaan oikeuttavana vapaa- tai alennuslippuna. Tämä ongelma oli tullut ajankohtaiseksi 1980-luvun alkupuolella, kun KHO oli katsonut Finnairin henkilökunnan vapaalippuedut veronalaisiksi vaikkakin varovasti arvostettuina (KHO 1983 II 604).⁸⁹

⁸⁸ Edward Andersson – Esko Linnakangas – Joakim Frände Tuloverotus (2016) s. 325–326.

⁸⁹ Vrt. KHO 1987 T 4001. A oli saanut lentoliikenteenharjoittajalta, jonka hallintoneuvoston jäsen hän oli, paikanvaraukseen oikeuttaneita vapaalippuja ulkomaille suuntautuneita matkoja varten. Noilla matkoilla A oli edustanut eräitä yhteisöjä, joilta hän oli saanut palkkatuloa. Kun otettiin huomioon, että kyseiset yhteisöt olisivat korvanneet A:lle matkoista aiheutuneet kustannukset, mikäli hän olisi tehnyt matkalaskut, KHO katsoi, ettei A:lle syntynyt veronalaista etua vapaalipuista. Päätös koski verovuotta 1983, jolloin ei vielä sovellettu ”Lex Finnairia”.

Tuolloin Finnair uhkasi, että koneet eivät nouse ilmaan ennen kuin lakia on muutettu. Tässä yhteydessä lakiin otettiin nimenomaiset säännökset verovapaista henkilökuntaeduista ja säännöksiin sisällytettiin liikennealaa koskeva erityiskohtelu. Muista henkilökuntaeduista poiketen matkaedun tavanomaisuus ja kohtuullisuus ratkaistaan liikennetoimialalla toimialakohtaisesti.

TVL 69.2 § koskee vain liikennetoimialaa, ei esimerkiksi matkatoimistoja (KHO 1991 T 3387 ja KHO 1995 T 802)⁹⁰ eikä liikenteen koordinoinnista vastaavaa kaupunkien yhteistyöelintä (KHO 1987 T 3914).⁹¹

Muun muassa rautateiden ja linja-autoliikenteen harjoittajan palveluksessa olevien tavanomaiset ja kohtuulliset vapaa- tai alennusmatkat ovat verovapaita. Vastaavat edut voidaan yleensä katsoa verovapaiksi muillakin liikennealoilla. Laivaliikennetoiminnassa tavanomaiseksi ja kohtuulliseksi eduksi on katsottu matkalippujen lisäksi oikeus hyttiipaikkaan ja aterioihin (KHO 1988 II 586).

Säännöksestä ilmeneviä periaatteita sovelletaan myös sellaiseen vapaa- tai alennusmatkaan, jonka liikenteenharjoittajan palveluksessa oleva tai palveluksesta eläkkeellä oleva on saanut työnantajaan konsernisuhteessa olevalta liikennetoimialalla toimivalta yritykseltä. Vastaavia periaatteita voidaan soveltaa myös ratkaistaessa lentoliikenteessä tavanomaisten, ulkomaisilta lentoyhtiöiltä saatujen matkaetujen veronalaisuutta. Säännöstä ei sitä vastoin sovelleta työnantajaan konsernisuhteessa olevalta liikenteenharjoittajalta saatuun matkaan siinä tapauksessa, että matkan saajan työnantaja ei ole liikenteenharjoittaja.

Lentoliikenteen osalta ulkomaanmatkoista syntyvän edun taloudellista arvoa pidettiin aikoinaan normaalia suurempana silloin, kun matkalippu oikeuttaa paikanvaraukseen. Siksi katsottiin, että etu ei

⁹⁰ Asiaan ei vaikuttanut se, että matkatoimisto kuului konserniin, jossa emoyhtiönä oli lentoliikettä harjoittava osakeyhtiö.

⁹¹ Vrt. KHO 2016:139. Puolustusvoimat/ Ilmavoimien esikunta oli pyytänyt Verohallinnon ennakkoratkaisua siitä, tuliko sen toimittaa ennakonpidätys antaessaan hakemuksessa tarkoitetun lentomatkustusedun työntekijöilleen sekä työntekijöiden perheenjäsenille ja lähiomaisille. KHO katsoi, että Puolustusvoimien antamaa lentomatkustusetua työntekijälle tai tämän perheenjäsenelle ja lähiomaiselle ei voitu pitää veronalaisena tulona ja palkkana, josta Puolustusvoimien olisi toimitettava ennakonpidätys.

tällöin voinut olla määrältään kohtuullinen. Vuonna 2018 annetuissa uusissa Verohallinnon ohjeissa kuitenkin todetaan, että lentoliikenteen matkaliput ovat sekä koti- että ulkomaanliikenteessä verovapaita paikanvarausoikeudesta riippumatta.

Verovelvollisen vapaa- tai alennuslippuna saaman edun verovapauden edellytyksenä ei ole, että etu olisi rajattu vain työntekijän henkilökohtaiseen käyttöön, vaan tällainen lippu voi toimialalla tavanomaisissa ja kohtuullisissa rajoissa tulla myös hänen lähiomaisensa käyttöön.

Ratkaisussa KHO 2011:26 oli kysymys siitä, pitääkö työnantajan toimittaa ennakonpidätys työntekijöiden saamista *lentopiste-eduista*.⁹² Yhtiö ei ollut valvonut työntekijöidensä saamien lentopiste-etujen käyttöä eikä ollut estänyt työnantajan maksamista lentomatkoista saatujen pisteiden käyttöä työntekijöiden *yksityistarkoituksiin*. Yhtiössä toimitetun verotarkastuksen perusteella Konserniverokeskus oli katsonut yhtiön laiminlyöneen ennakonpidätysvelvollisuutensa työntekijöiden työnantajan maksamista lentomatkoista saamien lentopisteiden yksityiskäytön osalta. Konserniverokeskus oli toimittanut laiminlyötyjen ennakonpidätysten ja työnantajan sosiaaliturvamaksujen osalta ennakkoperinnän arviomaksuunpanot. KHO katsoi, että lentopisteistä saadun edun ennakkoperintään liittyi sellaisia avoimia kysymyksiä, jotka edellyttäisivät nimenomaisia säännöksiä osapuolten velvollisuuksista ja edun arvon määrittelystä. Ennakkoperintälakia oli perusteltua tulkita niin, ettei kysymyksessä olevien lentopisteiden käytöstä muodostunut ennakkoperintälaissa tarkoitet-

⁹² Työntekijät eivät olleet lentoyhtiön palveluksessa, joten kysymys ei voinut olla lentoyhtiön työntekijöilleen antamasta TVL 69 §:n mukaan arvioitavasta henkilökuntaedusta. Toimittajien saamista vapaista lentomatkoista KHO 1973 II 546: Sanomalehden toimittaja oli saanut eräältä lentoliikennettä harjoittavalta yhtiöltä vapaan lentomatkan Helsinki–Malaga–Helsinki. Yhtiö oli ns. barter-sopimusten perusteella antanut vapaita lentomattoja pääasiallisesti lehti-, radio- ja TV-toimittajille sekä eräille yksityisille henkilöille. Yhtiön mukaan lentolippujen antaminen toimittajille oli osa yhtiön suhdetoimintaa, jonka tarkoituksena oli tehdä yhtiö tunnetuksi lehdistölle ja sitä kautta yleisölle. Katsottiin, ettei toimittaja saadessaan yhtiöltä työnantajansa, erään lehden, lukuun tehtävää matkaa varten vapaan lentomatkan ole saanut sellaista etuutta, jonka arvo olisi hänen veronalaista tuloaan. Samantapainen ratkaisu aikakauslehden toimittajan osalta KHO 1973 T 722. Noista tapauksista ja palkkiomatkojen vuonna 1977 kiristyneestä verokohtelusta ks. *Esko Linnakangas*, Verotus 1983 s. 11.

tuun palkkaan rinnastuvaa etua. Yhtiön ei voitu katsoa laiminlyöneen ennakonpidätysvelvollisuuttaan. Maksuunpanot kumottiin tältä osin.

Lentopiste-edut jäävät siten käytännössä verottamatta, jos työn tekijä ei niitä veroilmoituksessaan ilmoita. Kysymys on yleensä myös vähäisistä tuloista, jotka voidaan jättää verottamatta soveltamalla verotusmenettelylain 58 §:ää.⁹³

4.2.2 Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus

Verovelvollisuuden alueellista ulottuvuutta varten verovelvollisuus jaetaan TVL 9 §:ssä yleiseen verovelvollisuuteen ja rajoitettuun verovelvollisuuteen. Verovuonna Suomessa asunut henkilö on yleisesti verovelvollinen eli velvollinen suorittamaan veroa tulon perusteella sekä täältä että muualta saamastaan tulosta. Sellainen henkilö, joka verovuonna ei ole asunut Suomessa, on rajoitetusti verovelvollinen eli velvollinen maksamaan Suomeen veroa vain täältä saamastaan tulosta. Verovelvollista, joka ainoastaan osan verovuotta on asunut Suomessa, verotetaan tältä ajalta yleisesti verovelvollisena ja muulta ajalta rajoitetusti verovelvollisena.

Henkilön katsotaan TVL 11 §:n mukaan asuvan Suomessa, jos hänellä on täällä varsinainen asunto ja koti tai jos hän jatkuvasti oleskelee täällä yli kuuden kuukauden ajan, jolloin tilapäinen poissaolo ei estä pitämästä oleskelua jatkuvana. Suomen kansalaista pidetään kuitenkin Suomessa asuvana, vaikka hän ei jatkuvasti oleskelekaan täällä yli kuuden kuukauden aikaa, kunnes kolme vuotta on kulunut sen vuoden päättymisestä, jonka aikana hän on lähtenyt maasta, jollei hän näytä, että hänellä ei ole verovuonna ollut olennaisia siteitä Suomeen. Jollei muuta näytetä, Suomen kansalaisen ei katsota mainitun ajan jälkeen asuvan Suomessa.

Suomesta saatua tuloa, joka siis voidaan verottaa Suomessa, vaikka henkilö asuisi ulkomailla, on TVL 10 §:n 4 kohdan mukaan palkkatulo, jos työ, tehtävä tai palvelus on yksinomaan tai pääasiallisesti suoritettu Suomessa täällä olevan työn- tai toimeksiantajan lukuun.

⁹³ Ks. *Esko Linnakangas* Puuttumattomuusperiaate ja pullo-ongelma, suomenlaki.com 14.9.2011 sekä Puuttumattomuusperiaate sukulaisineen verotuksessa ja tietovuoto, Verotus 2017 s. 522–531.

Suomesta saatua tuloa on TVL 10 §:n 4b kohdan mukaan tulo, joka on saatu taiteilijan tai urheilijan Suomessa tai suomalaisessa aluksessa harjoittamasta henkilökohtaisesta toiminnasta. Kun laissa puhutaan aluksesta rajaamatta käsitettä vesialuksiin, säännös soveltuu myös ilma-aluksessa toimiviin taiteilijoihin ja urheilijoihin. Ilmailuvoimissa onkin joskus esiintynyt artisteja. Lentokoneissa onnistuneen myös esimerkiksi shakkiottelu.

4.2.3 Ulkomailla asuvan suomalaisessa aluksessa työskentelevän verotus

Suomalaisessa aluksessa työskentelevän muualla kuin Suomessa asuvan verovelvollisuudesta säädetään TVL 13 §:ssä. Suomalaisessa vesi- tai ilma-aluksessa toimessa oleva henkilö, jonka ei TVL:n säännösten mukaan voida katsoa asuvan Suomessa, on velvollinen suorittamaan veroa ainoastaan aluksessa tai työnantajan määräyksestä väliaikaisesti muualla aluksen lukuun tekemästään työstä saamastaan palkkatulosta, välittömästi tai välillisesti mainittuun työhön perustuvasta eläketulosta sekä täältä saamastaan tulosta. Suomalaiseen alukseen rinnastetaan suomalaisen työnantajan vuokralle ottama tai muulla perusteella hallitsema sellainen ulkomainen alus, jonka mukana seuraa miehistöä vain vähäinen määrä tai ei lainkaan.

Ulkomailla asuvien verotus tapahtuu lopullisena lähdeverona, jossa palkkatulon verokanta on yleensä 30 % (ks. laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 11.8.1978/627). Tietyin edellytyksin verovelvollinen voi nykyisin kuitenkin lähdeveron sijasta valita verotusmenettelylain mukaisen normaalin tuloverotuksen.⁹⁴

⁹⁴ Ulkomailla asuvien verotusta Suomessa on tarkasteltu laajasti esim. *Pekka Nykäsen* vuonna 2015 ilmestyneessä teoksessa *Rajoitetusti verovelvollisen tulon verotus*.

4.2.4 Suomessa asuvaa koskeva kuuden kuukauden sääntö

TVL 77 §:ssä olevan kuuden kuukauden säännön mukaan vähintään kuusi kuukautta yhtäjaksoisesti ulkomailla tehdystä työstä saatu palkka ei ole Suomessa veronalaista tuloa. Sääntö on todettu hyväksi, koska se ehkäisee tehokkaasti kaksinkertaisen verotuksen ulkomaantyöskentelyn yhteydessä. Kuuden kuukauden säännön soveltamisen ulkopuolelle on rajattu tiettyjen muiden tulojen lisäksi palkkatulo, joka saadaan suomalaisessa vesi- tai ilma-aluksessa tehdystä työstä.

Ulkomaaisissa vesi- ja ilma-aluksissa työskenteleviin voidaan soveltaa kuuden kuukauden verovapautta:

KHO 1987 II 599. Merikapteeni A oli sopinut 6 kuukauden työskentelystä 11.6.1986 alkaen Caymansaarilla rekisteröidyssä rahtialuksessa. Aluksen oli aikaisemmin omistanut suomalainen B Oy, joka oli 15.4.1986 perustanut Caymansaarille tytäryhtiön X Ltd:n, jolle B Oy myi aluksen 11.6.1986. X Ltd antoi aluksen vuokralle B Oy:lle, joka asetti aluksen ulkomaanliikenteeseen. Aluksen miehittäjänä ja kaikkien sillä merimiehinä palvelevien henkilöiden työnantajana oli suomalaisen C Oy:n 15.4.1986 Caymansaarille perustama Z Ltd. Kummallakaan caymansaarelaisella yhtiöllä ei ollut erityisiä toimitiloja eikä hallintohenkilökuntaa, vaan niiden käytännön toiminnasta huolehtivat paikalliset asiantuntijat. Alusta hoiti ja liikennöi suomalainen D Oy. KHO katsoi, että X Ltd ja Z Ltd olivat Caymansaarille perustettuja itsenäisiä yhtiöitä. Kun otettiin huomioon yhtiöiden perustamiseen ja aluksen omistusoikeuden siirtoon johtaneet syyt, lähinnä merenkulun kriisi, sekä se, että A oli tehnyt työsopimuksen caymansaarelaisen Z Ltd:n kanssa ja alus oli poistettu Suomen alusrekisteristä, KHO katsoi, että Caymansaarille rekisteröityä alusta ei veronkiertämissäännöksen nojalla voida pitää suomalaisena aluksena eikä suomalaiseen alukseen rinnastettavana aluksena. Merikapteenin tuossa ulkomaaisessa aluksessa tekemästä työstä saamaa palkkaa ei katsottu Suomessa veronalaiseksi palkkatuloksi. – Samantapainen on ratkaisu KHO 1987 T 1529.

Ulkomaantyöskentelyaikaa laskettaessa Suomessa-olopäiviksi on laskettu päivät, joina laiva on ollut Suomen satamassa lastin purkamista tai lastausta varten (KHO 1987 II 565).⁹⁵

⁹⁵ Kuuden kuukauden säännöstä tarkemmin esim. *Marjaana Helminen* Kansainvälinen verotus (2016) s. 461–480 ja *Marianne Malmgrén – Matti Myrsky* Kan-

4.2.5 Merityötulovähennys

Suomessa oli 1950-luvun lopulta 1980-luvun puoliväliin saakka voimassa merimiesverolaki (208/1958). Samanlaiset merimiesverolait oli myös Ruotsissa, Norjassa ja Tanskassa. Merimiesverolain mukaan aluksessa saadusta tulosta verotettiin lopullisena lähdeverona sen maan hyväksi, jonka alusrekisteriin alus oli merkitty. Laki kumottiin vuoden 1986 alusta. Samalla katsottiin kuitenkin tarpeelliseksi edelleen ottaa huomioon merimiesammatin erityisolosuhteet siten, että merillä saaduista palkkatuloista saadaan tehdä palkkatuloon yleensä kohdistuvien vähennysten lisäksi erityinen vain merityötuloon kohdistuva vähennys. Sääntely koskee yleisesti verovelvollisena pidettävää merimiestä, ja TVL:ssa säädetään, mitä merityötulolla tarkoitetaan ja mitä alusliikennettä se koskee (74 §). Merityötulovähennyksen määrä on ollut vuodesta 2016 alkaen 20 % merityötulon kokonaismäärästä, kuitenkin enintään 7 000 euroa (laskutavasta tarkemmin TVL 97 §).⁹⁶

Merimies on siis eri mies verotuksessakin. Esimerkiksi lentohenkilökuntaa ei merityötulovähennys koske.

4.2.6 Verosopimusten vaikutus lentohenkilökunnan verotusvaltioon

Kansainvälisissä verosopimuksissa lähtökohtana on, että yksityisoikeudelliseen työsuhteeseen perustuvasta palkasta verotetaan asuinvaltiossa, jos työtä ei tehdä toisessa valtiossa. Jos työ tehdään toisessa valtiossa, voidaan palkka yleensä verottaa työskentelyvaltiossa. Tärkein poikkeus työntekevaltion verotusoikeudesta on 183 päivän sääntö, jonka mukaan palkka verotetaan vain henkilön asuinvaltiossa eikä tilapäisessä työskentelyvaltiossa, jos tietyt kriteerit täyttyvät.

sainvälinen henkilö- ja yritysverotus (2017) s. 206–219 sekä *Heikki Niskakangas* Ulkomailla työskentelyn verotus (1987) s. 85 ss.

⁹⁶ Merillä työskentelevien verotuksesta ks. esim. *Edward Andersson – Esko Linnakangas – Joakim Frände* Tuloverotus (2016) s. 342 ja 412–413.

Mainittuja pääsääntöjä ei sovelleta kansainväliseen liikenteeseen⁹⁷ käytetyssä laivassa ja lentokoneessa työskenteleisiin, vaan heitä varten verosopimuksissa on oma sääntely. Verosopimukset poikkeavat tämän suhteen toisistaan. Esimerkiksi Ranskan ja Espanjan verosopimuksissa hyvityksestä, joka saadaan kansainvälisessä liikenteessä olevalla aluksella tai ilma-aluksella tehdystä työstä, voidaan verottaa siinä sopimusvaltiossa, jossa *yrityksen tosiasiallinen johto* sijaitsee. Esimerkiksi Ison-Britannian, USA:n, Japanin, Puolan ja Saksan⁹⁸ sopimuksissa verotusoikeus taas kuuluu valtiolle, jossa yritys asuu tai on, siis *yhtiön kotivaltiolle*. Joissakin sopimuksissa verotusoikeus annetaan *työntekijän asuinvaltiolle*; näin on esimerkiksi Alankomaiden, Venäjän, Viron ja Itävallan kanssa tehdyissä verosopimuksissa.

Kanadan kanssa tehdyn sopimuksen mukaan hyvityksestä, joka saadaan sopimusvaltiossa olevan yrityksen kansainväliseen liikenteeseen käyttämässä laivassa tai ilma-aluksessa tehdystä epäitsenäisestä työstä, verotetaan vain tässä valtiossa. Jos hyvityksen saaja on toisessa sopimusvaltiossa asuva, hyvityksestä voidaan kuitenkin verottaa myös tässä toisessa valtiossa, mutta kaksinkertaista verotusta ei synny, koska sopimuksessa on menetelmä sen poistamiseksi.

Pohjoismaiden välillä tehty tuloverosopimus koskee Suomea, Ruotsia, Norjaa, Tanskaa ja Islantia. Tämä sopimus poikkeaa edellä selostetuista sopimustyypeistä. Pohjoismaisen sopimuksen mukaan voidaan tulosta, joka saadaan epäitsenäisestä työstä, milloin työ tehdään kansainvälisessä liikenteessä olevassa tanskalaisessa, färsaarelaisessa, suomalaisessa, islantilaisessa, norjalaisessa tai ruotsalaisessa *laivassa*, verottaa siinä sopimusvaltiossa, jonka *kansallisuus laivalla* on; sopimusvaltiossa asuvan henkilön niin sanotuin bare-boat-ehdoin rahtaama ulkomainen laiva rinnastetaan tätä määräystä sovellettaessa

⁹⁷ Kansainvälinen liikenne ymmärretään myös kansainvälisessä henkilöverotuksessa laajaksi. Kansainvälisen liikenteen ulkopuolelle jäävät yleensä vain sellaiset toisen valtion sisäiset lennot, jotka eivät ole ns. jatkolentoja.

⁹⁸ Vrt. KHO 1980 T 2402. Saksan liittotasavallassa asuva lentäjä oli velvollinen suorittamaan lähdeveron Finnair Oy:n liikennelentäjänä kansainvälisessä liikenteessä saamastaan palkasta ja päivärahasta. Suomen ja Saksan väliseen 25.9.1935 tehtyyn verosopimukseen ei, toisin kuin yleisesti oli laita uudemmissa sopimuksissa, sisältynyt säännöstä kansainvälisessä liikenteessä olevalla ilma-aluksella tehdystä työstä saadun hyvityksen verottamisesta. Nykyinen Saksan kanssa tehty verosopimus on toisenlainen.

vastaavasti tanskalaiseen, färsaarelaiseen, suomalaiseen, islantilaiseen, norjalaiseen tai ruotsalaiseen laivaan.

Merimiesten tulot verotetaan siis Pohjoismaiden välillä tehdyn verosopimuksen mukaan aluksen lippuvaltiossa. Jos esimerkiksi Suomessa asuva henkilö työskentelee Ruotsin lipun alla liikennöivässä aluksessa, aluksella ansaittu tulo verotetaan Ruotsissa. Suomessa tähän tuloon on sovellettu vapautusmenetelmää vuoden 2000 loppuun ja sen jälkeen hyvitysmenetelmää.

Tulosta, joka saadaan epäitsenäisestä työstä, milloin työ tehdään *ilma-aluksessa*, verotetaan Pohjoismaiden välillä tehdyn verosopimuksen mukaan vain siinä sopimusvaltiossa, jossa *työtulon saaja asuu*. Näin esimerkiksi tanskalaisen lentoyhtiön palveluksessa oleva lentoemäntä, joka asuu Suomessa, maksaa kyseisestä tulosta veron vain Suomeen.⁹⁹

4.2.7 Lentohenkilökunnan sosiaaliturvavaltio

Lentohenkilökunnan sosiaaliturvaa koskevassa sääntelyssä tärkeitä ovat muun muassa laki asumiseen perustuvan sosiaaliturvalainsäädännön soveltamisesta (30.12.1993/1573) ja EU:n sosiaaliturva-asetus (883/2004).¹⁰⁰

EU:n sosiaaliturva-asetuksen 11 artiklan mukaan toimintaa lento- liikenteen henkilö- tai rahtipalveluja suorittavana ohjaamomiehistön tai matkustamomiehistön jäsenenä pidetään siinä jäsenvaltiossa harjoitettavana toimintana, jossa asetuksen (ETY) N:o 3922/91 liitteessä III määritelty kotiasema sijaitsee. Tuossa liitteessä kotiaseman käsite määritellään lentotoiminnan harjoittajan miehistön jäsenelle nimeämäksi paikaksi, jossa miehistön jäsen tavallisesti aloittaa ja lopettaa työjakson tai peräkkäisten työjaksojen sarjan ja jossa lentotoiminnan harjoittaja ei tavallisesti vastaa hänen majoituksestaan.

Eläketurvakeskus on vuonna 2015 antanut soveltamisohjeen ”EU:ssa lentohenkilökunta kuuluu kotiasemamaansa sosiaaliturvaan”. Siinä todetaan myös, että Sveitsi on alkanut soveltaa lentohenkilökunnan kotiasemasääntöä 1.1.2015 alkaen. Lentohenkilökuntaan kuulu-

⁹⁹ Kansainvälisen verotuksen käsikirja 2015 s. 152.

¹⁰⁰ Taneli Lallukka Työskentely lentokoneessa kansainvälisen verotuksen näkökulmasta 15.11.2017 s. 19 ss.

viin työntekijöihin sovelletaan sen maan sosiaaliturvalainsäädäntöä, jossa heidän kotiasemansa sijaitsee. Lentoyhtiö nimeää henkilökuntansa jäsenelle kotiaseman. Esimerkiksi EU-alueella työskentelevään lentäjään, jonka kotiasema on Helsinki, sovelletaan Suomen sosiaaliturvalainsäädäntöä, vaikka hän asuisi jossain toisessa EU-maassa. Kotiasemasääntöä sovelletaan myös vuokrattuun henkilökuntaan ja yrittäjiin. Se, vakuutetaanko lentohenkilökunnan jäsen työeläkelakien mukaan yrittäjänä vai työntekijänä, arvioidaan tarvittaessa tapauskohtaisesti työoikeudellisin perustein.

A1-todistusta haetaan siitä maasta ja sen myöntää se maa, jossa henkilön kotiasema sijaitsee. Hakemuksen voi tehdä joko työnantaja tai työntekijä. Lentohenkilökunnan jäsenelle tulee hakea A1-todistus, jos kotiasema on eri maassa kuin missä henkilö asuu tai jos muun maan viranomainen pyytää todistusta. Esimerkiksi Virossa asuvalle lentäjälle, jonka kotiasema on Helsingissä, tulee hakea A1-todistusta Eläketurvakeskuksesta. Jos lentohenkilökunnan jäsen asuu Suomessa ja hänen kotiasemansa on Suomessa, ei A1-todistusta tarvitse hakea. Kuitenkin myös näissä tapauksissa Eläketurvakeskus työntekijän tai työnantajan hakemuksesta antaa todistuksen.

Seuraavissa tilanteissa ei sovelleta kotiasemasääntöä:

- Henkilöllä on kotiasemia useissa eri maissa tai henkilön kotiasema vaihtuu toistuvasti 12 kuukauden tarkastelujakson aikana. Tällöin sovelletaan sääntöjä, jotka koskevat useassa maassa työskentelyä ja hakemus sosiaaliturvaan kuulumisesta (A1-hakemus) tulee jättää henkilön asuinmaahan. Esimerkiksi Suomessa asuva lentäjä, jonka kotiasema on ensin 4 kuukautta Suomessa, sitten 4 kuukautta Norjassa, jälleen 4 kuukautta Suomessa ja taas 4 kuukautta Norjassa, kuuluu Suomen sosiaaliturvalainsäädännön alaisuuteen myös niinä aikoina, jolloin kotiasema on Norjassa.
- Henkilöllä on työnantajia useissa eri maissa tai hän harjoittaa lentotyönsä lisäksi yrittäjätoimintaa jossakin muussa maassa. Tällöin sovelletaan sääntöjä, jotka koskevat useassa maassa työskentelyä, ja hakemus sosiaaliturvaan kuulumisesta (A1-hakemus) tulee jättää henkilön asuinmaahan. Esimerkiksi Virossa asuva lentoemäntä, jolla on kotiasema Suomessa, työskentelee lentotyönsä ohessa huomattavassa määrin kotimaassaan Virossa paikallisessa hotellissa. Hän kuuluu Viron sosiaaliturvalainsäädännön alaisuuteen myös lentotyönsä osalta.
- EU-alueella asuvan henkilön kotiasema on EU-alueen ulkopuolella. Tällöin EU-alueella työskentelyyn sovelletaan sääntöjä, jotka koskevat useassa maassa työskentelyä.

- Henkilö on lähetetty kotiasemamaastaan toiselle kotiasemalle. Tällöin sovelletaan lähettämistä koskevia sääntöjä. Esimerkiksi lentokapteeni, jolla on kotiasema Suomessa, siirretään lentämään 4 kuukaudeksi lähtöpaikkanaan Pariisi. Lähettämistä koskevien edellytysten täytyessä kapteeni voi kuulua Suomen sosiaaliturvaan kyseisen ajan ja saada Eläketurvakeskuksesta A1-todistuksen.
- Työskentely on alkanut ennen 28.6.2012, ja työskentelyyn liittyvät olosuhteet ovat pysyneet muuttumattomina. Tällöinkin työntekijä voi kuitenkin valita, että häneen sovelletaan kotiasemasääntöä. Tällöin sovelletaan ennen 28.6.2012 voimassa olleita useassa maassa työskentelyä koskevia säännöksiä sekä siirtymäsäännöstä. Kotiasemasääntö tuli asetukseen 28.6.2012. Tätä ennen lentohenkilökuntaan sovellettiin samoja sääntöjä kuin muihinkin useassa maassa työskenteleviin henkilöihin. 28.6.2012 muuttuneisiin säännöksiin liittyy siirtymäsäännös: Lentohenkilökunnan jäsenen sovelletaan ennen 28.6.2012 voimassa olleita useassa maassa työskentelyä koskevia sääntöjä 10 vuotta, jos työskentelyyn liittyvät olosuhteet pysyvät muuttumattomina ja jos sovellettava lainsäädäntö muuttuisi 28.6.2012 voimaan tulleiden muutosten johdosta. Lentohenkilökunnan jäsen voi kuitenkin valita, että häneen sovelletaan kotiasemasääntöä. Lentohenkilökunnan jäsenen tulee ilmoittaa tästä Eläketurvakeskukselle.
- Henkilö työskentelee julkisen työnantajan (esim. Puolustusvoimat) palveluksessa. Julkisen työnantajan palveluksessa olevaan henkilöön sovelletaan sen maan sosiaaliturvalainsäädäntöä, jossa hänen työnantajansa on.

Vuokratun lentoemännän sosiaaliturvaan liittyy Eläketurvakeskuksen 21.11.2012 antama ratkaisu nro 2379:

Lentoemäntä X työskenteli pohjoismaiselle lentoyhtiö B:lle ajalla 4.3.2009–20.2.2011. X oli tehnyt sopimuksen työskentelystä lentohenkilökuntaa vuokraavan A Ltd:n kanssa, joka sijaitsee alueella, jossa ei sovelleta kansainvälisiä sosiaaliturvasopimuksia tai EU:n sosiaaliturvaa koskevia säännöksiä. A Ltd oli siirtänyt X:n lentoyhtiö B:n käyttöön. X oli kirjoilla ja asui Suomessa, josta käsin hän lensi Kanariansaarille ja Välimeren alueelle.

X:n antaman selvityksen mukaan hänellä oli velvollisuus tehdä lentoyhtiö B:n lentoja Välimeren kohteisiin ja Kanariansaarille sovitusti lentoyhtiö B:n tekemän työvuorolistan ja toimintatavan mukaisesti. Työvuorolista sisälsi kerrallaan yhden kuukauden lennot. Lentoyhtiö B:n kotiasema (homebase) oli Helsinki-Vantaalla. Suuri osa lennoista lennettiin kuitenkin muilta Suomen lentokentiltä, joihin siirryttiin jo edellisenä päivänä viimeistään kuuden aikaan illalla, koska lepoaika piti tulla täyteen

ennen seuraavan aamun työlentoa. Siirtyminen tapahtui lentäen, junalla tai taksilla. Siirtyminen luettiin työaikaan. Lentoyhtiö B varasi ja maksoi kaikki siirtymisiin liittyvät majoitukset ja kuljetukset.

Kun lento päättyi maakuntiin (muualle kuin Helsinki-Vantaan lentokentälle), työaika jatkui joko lennolla kotiin tai siirtymisellä paikalliseen hotelliin ja seuraavana päivänä lennolla kotiin. Työpäivien pituus ja siihen liittyvä matkustaminen vaihtelivat paljon, pisimmillään työpäivä kesti noin 20 tuntia. Varsinaisia vapaapäiviä oli noin kahdeksan kuukaudessa. Maakuntalennot käsittivät 60 % lennoista ja 80 % työajasta. Lentoja oli noin 7–12 kuukaudessa, jonka lisäksi tulivat siirrot, matkustamiset ja varallaolo. Kanariansaarille lennettäessä X yöpyi kohteessa, ja Välimeren lennot tehtiin edestakaisina lentoina.

Koneessa oli joka kerta esimies, purseri/senior cabin crew, joka ohjasi työtä matkustamossa. Koneen kapteeni ja purseri vastasivat siitä, mitä työpäivän aikana tapahtui. X:n sairastuessa hän ilmoitti siitä lentoyhtiö B:lle, joka kutsui päivystävän varahenkilön lennolle X:n sijaan. Työvuoroihin sisältyi varallaoloa eli päivystystä noin 10–20 % työajasta.

Lentoemäntä X:n selvityksen mukaan lentohenkilökuntaa vuokraava A Ltd maksoi korvauksen työskentelystä kuukausittain. Palkka muodostui kiinteästä kuukausipalkasta ja konemyynnin myyntiprovisiosta. Lentoajan ylitettyä 50 tuntia kuussa maksettiin ylimenevistä tunteista lisäkorvaus.

Lentohenkilökuntaa vuokraavan A Ltd:n selvityksen mukaan lentoemäntä X oli tarjonnut palveluksia lentokoneen matkustamon miehistön jäsenenä A Ltd:n asiakkaille. Tehtyyn sopimukseen perustuen X oli esittänyt A Ltd:lle laskun ja työaikalistan tekemästään työstään. Selvityksessä on ollut tiedot siitä, missä ja milloin työ on tehty. X:lle oli maksettu korvaus vain niiltä päiviltä, joina hän on tarjonnut palveluksiaan. A Ltd:n näkemyksen mukaan X:llä ei ollut työsuhdetta A Ltd:n kanssa vaan X tarjosi palvelujaan oman ammattitaitonsa perusteella matkustamon miehistön jäsenenä.

Työskentelystä oli tehty Contractor Agreement -niminen sopimus lentohenkilökuntaa vuokraavan A Ltd:n (Company) ja lentoemäntä X:n (Contractor) välillä. International Airport Base oli sopimuksen perusteella Helsinki. Korvaus työskentelystä oli sovittu maksettavaksi jokaiselta kalenterikuukaudelta palvelujen tarjoamisesta lentokoneen matkustamon miehistön jäsenenä. Sopimuksessa todettiin, että siihen sovelletaan A Ltd:n kotipaikan lakeja. Sopimuksella Contractor vakuuttaa, että hän on täysin tietoinen asemastaan, velvollisuuksistaan ja oikeuksistaan sopijaosapuolena. Sopimuksen perusteella Contractor myöntää, ettei hän ole työntekijän asemassa ja että hänellä ei ole mitään työntekijälle kuuluvia oikeuksia.

Eläketurvakeskus katsoi, että lentoemäntä X:ään sovelletaan Suomen työeläkelakeja EU:n sosiaaliturva-asetusten perusteella ja työskentely

kuuluu TyEL:n soveltamisalaan. Eläketurvakeskus perusteli päätöstään seuraavasti:

Lentoemäntä X:n työskentely ajalla 4.3.2009–20.2.2011 on tapahtunut EU:n alueella. Riippumatta siitä, katsotaanko X:n työskentelyn tapahtuneen työsuhteessa vai yrittäjänä, hänen työskentelynsä tulevat sovellettavaksi ajalta ennen 1.5.2010 asetuksen 1408/71 ja sen täytäntöönpanoasetuksen N:o 574/72 sekä 1.5.2010 alkaen asetuksen 883/2004 ja sen täytäntöönpanosta annetun asetuksen 987/2009 säännökset.

X:n työskentelystä saatujen tietojen perusteella huomattava osa hänen työstään on tapahtunut Suomessa. X:n työskentely ennen 1.5.2010 tulee vakuuttaa Suomessa asetuksen 1408/71 kahden maan työskentelyä koskevan artiklan 14 kohdan 2 tai artiklan 14 a kohdan 2 perusteella, koska yli puolet X:n työskentelystä on tapahtunut hänen asuinmaassaan Suomessa. X:n työskentely 1.5.2010 alkaen tulee vakuuttaa Suomessa asetuksen 883/2004 artiklan 13 kohdan 1 alakohdan a tai artiklan 13 kohdan 2 alakohdan a perusteella, koska huomattava osa X:n työskentelystä on edelleen tapahtunut Suomessa.

X ei ole esittänyt muun valtion myöntämää E 101- tai A1-todistusta hänen työskentelynsä sovellettavasta sosiaaliturvalainsäädännöstä. Näin ollen rajanveto siitä, katsotaanko X:n työskennelleen yrittäjänä vai työsuhteessa A Ltd:n kanssa tekemänsä Contractor Agreement -sopimuksen perusteella, arvioidaan Suomen työeläkelakien mukaan.

X on työskennellyt A Ltd:n vuokraamana työntekijänä lentoyhtiö B:lle. Asetuksessa 883/2004 ei ole vuokratyötä koskevia säännöksiä. Vuokratyöntekijään sovellettavaa sosiaaliturvalainsäädäntöä ja työeläkelainsäädäntöä ratkaistaessa käytetään työoikeudellisia käsitteitä. Tällöin henkilöstöyrittäjästä tai muuta henkilöstöä vuokraavaa yritystä pidetään työntekijän työnantajana.

X on tehnyt työtä lentoyhtiö B:n laatimien työvuorolistojen perusteella lentoyhtiö B:n määräämillä lennoilla. Sekä X:n että lentohenkilökuntaa vuokraavan A Ltd:n antamista selvityksistä voi todeta, että X:llä on ollut henkilökohtainen työntekovelvoite.

Työn tekemisestä oli sovittu maksettavaksi palkkio kerran kuukaudessa. Palkkion maksamisesta oli sovittu X:n ja lentohenkilökuntaa vuokraavan A Ltd:n välisellä Contractor Agreement -sopimuksella. Palkkion maksaminen perustui tehtyihin työtunteihin eli siis työhön käytettyyn aikaan. Palkkio on maksettu pääasiassa kiinteänä kuukausiperuspalkkiona. Vaikka X oli laskuttanut tekemästään työstä lentohenkilökuntaa vuokraavaa A Ltd:iä, henkilökohtainen työntekovelvoite ja työstä maksetun palkkion määräytymisperuste viittaavat enemmän työsuhteeseen kuin yrittäjänä tehtyyn työhön.

Lennoilla lentoemäntä X:n työskentelyä ohjasivat koneen kapteeni ja purseri, ja he myös vastasivat siitä, miten työpäivän tehtävät suoritetaan. Työpäivän tehtävät käytiin yhdessä läpi ennen lentoa lentokentällä.

Lentoyhtiö B on siis käytännössä ohjannut X:n työskentelyä. Lentoyhtiö B:llä on ollut myös mahdollisuus valvoa, että työ suoritetaan annettujen määräysten, ohjeiden ja yhtiön omien käytäntöjen mukaisesti. Kyse on ollut käyttäjäyritykselle kuuluvasta ohjausoikeudesta, ei työnantajalle kuuluvasta johto- ja valvontaoikeudesta.

Asiassa ei ole esitetty sellaista selvitystä, jonka perusteella voitaisiin todeta lentoemäntä X:n työskennelleen työsuhteessa lentoyhtiö B:hen.

Eläketurvakeskus oli sitä mieltä, että lentohenkilökuntaa vuokraavan A Ltd:n ja lentoemäntä X:n välisessä Contractor Agreement -sopimuksessa on siinä käytetyistä nimikkeistä ja sopimusehdoista huolimatta perimältään kysymys siitä, että X on ollut työsuhteessa lentohenkilökuntaa vuokraavaan A Ltd:iin.

Lentohenkilökuntaa vuokraava A Ltd on edelleen vuokrannut lentoemäntä X:n työskentelemään lentoyhtiö B:lle. Vuokraustilanteissa työnantajastatus kuitenkin säilyy vuokrausyrityksellä, vaikka konkreettinen direktion käyttö olisikin käyttäjäyrityksellä eli tässä tapauksessa lentoyhtiö B:llä.

Eläketurvakeskuksen mielestä X on työskennellyt työsuhteessa lentohenkilökuntaa vuokraavaan A Ltd:iin. X:n työskentely täyttää TyEL:n soveltamisen edellytykset, ja siksi työskentely tulee vakuuttaa Suomessa TyEL:n edellyttämällä tavalla.

Suomen sisäisen lainsäädännön ja EU-säädösten lisäksi on otettava huomioon sosiaaliturvaa koskevat sopimukset, joita Suomi on tehnyt muun muassa Pohjoismaiden, Yhdysvaltain, Kanadan, Intian, Kiinan ja Etelä-Korean kanssa. Kiinan, Intian ja Etelä-Korean kanssa tehdyt sosiaaliturvasopimukset koskevat eläketurvaa mutta eivät sairausvakuuttamista. Suomen ja Etelä-Korean välisen sosiaaliturvasopimuksen 8 artiklan 2 kohdan mukaan henkilö, joka työskentelee ilma-aluksen päällystön tai miehistön jäsenenä, kuuluu kyseisen työskentelyn osalta sen sopimusvaltion lainsäädännön piiriin, jonka alueella yrityksellä, jossa hän työskentelee, on päätoimipaikka. Jos yrityksellä kuitenkin on sivuliike tai edustusto toisen sopimusvaltion alueella, kyseisen sivuliikkeen tai edustuston palveluksessa oleva henkilö, joka ei kuulu 7 artiklan piiriin, kuuluu sen sopimusvaltion lainsäädännön piiriin, jonka alueella sivuliike tai edustusto sijaitsee.

5

Avaruuslentojen verotus

5.1 Mitä ovat avaruuslennot?

5.1.1 Maan ja avaruuden välinen raja

Kuten edellä luvussa 1.1 on selvitetty, avaruus on pääosin tyhjiön muodostama osa maailmankaikkeutta Maan ilmakehän ulkopuolella. Yleisesti avaruuden katsotaan alkavan 100 kilometrin korkeudella merenpinnasta. Yhdysvalloissa astronauteiksi sikäläisen näkemyksen mukaan kutsutaan jokaista sellaista henkilöä, joka on merenpinnan keskitasosta mitattuna käynyt yli 50 mailin (80 kilometrin) korkeudessa.

5.1.2 Avaruuden oikeusasema ja avaruusoikeustutkimus

Yli 100 valtiota on hyväksynyt kansainvälisen sopimuksen avaruuden oikeusasemasta (ns. avaruusyleissopimus eli yleissopimus valtioiden toimintaa johtavista periaatteista niiden tutkiessa ja käyttäessä ulkoavaruutta, siihen luettuna kuu ja muut taivaankappaleet, SopS 57/1967). Sopimuksen mukaan avaruus ja taivaankappaleet eivät

kuulu millekään valtiolle.¹⁰¹ Sopimus myös kieltää *ydinaseiden* lähettämisen avaruuteen.¹⁰²

Avaruusoikeudellista tutkimusta on tehty Suomessakin, erityisesti Lapin yliopistossa, jossa on myös Ilmailu- ja avaruusoikeuden instituutti. Instituutin nykyinen johtaja on avaruusoikeudesta väitellyt kansainvälisen oikeuden professori *Lotta Viikari*.¹⁰³ Avaruusverotusta on Suomessa tutkinut Verohallinnossa työskentelevä *Taneli Lallukka*. Lallukan suullinen ja kirjallinen esitystapa on vero-oikeudessa ainutlaatuinen – kuulijoita ja lukijoita riemastuttava.

5.1.3 Kaupallinen avaruustoiminta

Kaupallisessa avaruustoiminnassa toimija on kaupalliselta pohjalta toimiva yritys. Toistaiseksi kaupallinen toiminta on ollut lähinnä tietoliikennesatelliiteilla tehtävää tiedonvälitystä. Kylmän sodan päätyttyä 1990-luvun alussa Yhdysvaltoihin perustettiin monia yrityksiä, jotka – huonolla menestyksellä – pyrkivät kehittämään yksityisellä rahoituksella kantoraketteja jopa miehitettyjä avaruuslentoja varten. Samanlaisia yrityksiä on siellä perustettu 2000-luvulla lisää. Niistä muutama on saanut kehitetyksi toimivan kantoraketin, yleensä pienehkön ja kiinteää ajorataa käyttävän. Rahoitusta sanotaan helpotaneen sikäläisen tuloverolainsäädännön, jossa riskisijoitukset tuovat tappiollisinkin vuosina merkittäviä verohelpotuksia. Venäjä on toteuttanut 1990-luvulta asti kaupallisia miehitettyjä lentoja.¹⁰⁴

¹⁰¹ Yhdysvaltalainen *Dennis M. Hope* toimitti vuonna 1980 YK:n yleiskokoukselle sekä USA:n ja Neuvostoliiton hallituksille asiakirjan ”Declaration of Ownership”, jossa hän ilmoitti omistavansa Kuun ja kaikki aurinkokuntamme planeetat Maata lukuun ottamalla. Hope ilmoitti omistusoikeutensa perustuvan vuonna 1862 säädettyyn ”Homestead Actiin” (pientilalakiin), joka aikoinaan antoi mm. uudisraivaajille oikeuden tehdä valtauksia. Hope myy yrityksensä Lunar Embassyn kautta ”tontteja” taivaankappaleista. Yleisen käsityksen mukaan Hopen omistusoikeudelle ei ole riittäviä oikeudellisia perusteita. *Taneli Lallukka* (2013).

¹⁰² Presidentti *Donald Trump* ilmaisi kesällä 2018 haluavansa perustaa asevoimien alle avaruusjoukot. Trumpin mukaan tällaisia joukkoja tarvitaan, jotta Yhdysvalloilla olisi ylivoima avaruudessa.

¹⁰³ *Lotta Viikari* tämän kirjan alaan liittyvää tuotantoa on mm. artikkeli Matkailijana avaruudessa – turistina (oikeudellisessakin) tyhjiössä, teoksessa Matkailuoikeus, toim. Mirva Lohiniva-Kerkelä (2012) s. 391–404.

¹⁰⁴ *Wikipedia* Kaupallinen avaruustoiminta.

Avaruusturismia rajoittaa matkan korkea hinta, sillä yksi matka on maksanut kymmeniä miljoonia euroja. Lisäksi osallistujapaikkoja on hyvin vähän. Noin 30 minuutin lennot avaruuden rajoille ja takaisin alas ovat yksinkertaisempia ja edullisempia.

Yhdysvaltalainen Orion Span -yhtiö, joka ei kuulu samaan konserniin Orion Oyj:n kanssa, suunnittelee alkavansa ottaa vuonna 2022 vieraita hotelliin, joka kiertäisi Maata 320 kilometrin korkeudessa.¹⁰⁵ Hotelliin mahtuisi kerrallaan kahden miehistön jäsenen lisäksi neljä vierasta. Avaruusturisti saisi osallistua asemalla tehtäviin kokeisiin, mutta avaruuskävelyjä ei tarjota. Matka kestää 12 vuorokautta, ja asiakas maksaa siitä 9,5 miljoonaa dollaria, joten hinta on vuorokautta kohti vajaat 800 000 dollaria. Matkoja voi jo varata. Varausmaksu 80 000 dollaria palautetaan, jos matka ei toteudu.

5.2 Avaruustoimintalaki

Suomesta tuli avaruusvaltio kesällä 2017, kun ensimmäinen suomalainen satelliitti lähetettiin avaruuteen. Muitakin piensatelliittiprojekteja on vireillä. Tieteelliseen tutkimukseen tarkoitettujen satelliittien lisäksi myös kaupalliset satelliitit yleistyvät. Alan toiminnan lisääntyminen on luonut tarpeen säätää kansallista lainsäädäntöä toiminnan edellytyksistä ja toiminnanharjoittajan velvollisuuksista. Kansallisen lainsäädännön pohjana ovat Suomea sitovat kansainvälisten sopimusten määräykset avaruustoiminnan luvanvaraisuudesta, avaruusesineiden rekisteröinnistä, avaruustoiminnan aiheuttamien vahinkojen korvaamisesta ja avaruustoiminnan valvonnasta (HE 157/2017).

Tammikuussa 2018 meillä tuli voimaan laki avaruustoiminnasta (63/2018)¹⁰⁶, jolla on kumottu avaruuslentäjien pelastamisesta ja palauttamisesta sekä avaruusesineiden palauttamisesta annettu laki (616/1970). Uutta lakia sovelletaan Suomen valtion alueella harjoitettavaan avaruustoimintaan (1 §). Lakia sovelletaan lisäksi Suomen valtion alueen ulkopuolella harjoitettavaan avaruustoimintaan, jos

¹⁰⁵ *Timo Paukku* Helsingin Sanomat 12.4.2018 s. B 8.

¹⁰⁶ Lain pohjana on hallituksen esitys 157/2017. Siinä ei mainita sanaakaan verotuksesta, eikä ole ollut tarpeenkaan.

tätä harjoitetaan Suomessa rekisteröidyssä aluksessa tai sitä harjoittaa Suomen kansalainen tai oikeushenkilö, jolla on Suomessa kotipaikka. Suomen ilmatilassa liikkuvaan avaruusesineeseen sovelletaan soveltuvien osin siviili-ilmailua koskevia säännöksiä.

Talousvaliokunta totesi, että avaruuden määrittelystä ei vallitse kansainvälisesti yksimielisyyttä ja että kansallinen määrittely oli perusteltua jättää avoimeksi (talousvaliokunnan mietintö 23/2017). Lain 4 §:n mukaan avaruustoiminnalla tarkoitetaan avaruusesineen lähettämistä avaruuteen, avaruusesineen operointia ja muuta määräysvaltaa siihen avaruudessa sekä avaruusesineen palauttamista ja palautumista maahan. Avaruusesineellä tarkoitetaan esinettä, joka on lähetetty tai joka on tarkoitus lähettää avaruuteen, mukaan lukien tällaisen esineen osat, ja laitetta, jota on käytetty tai jota on tarkoitus käyttää esineen lähettämiseksi avaruuteen, mukaan lukien tällaisen laitteen osat. Toiminnanharjoittajalla tarkoitetaan luonnollista henkilöä ja oikeushenkilöä, joka harjoittaa tai jonka on tarkoitus harjoittaa avaruustoimintaa tai joka tosiasiallisesti vastaa toiminnasta.

Avaruustoimintaa saa harjoittaa vain, jos työ- ja elinkeinoministeriö on antanut etukäteen luvan toiminnalle (5 §). Luvan myöntämisen edellytyksenä on, että

- toiminnanharjoittaja on luotettava ja hänellä on tarvittava tekninen asiantuntemus ja taloudelliset edellytykset harjoittaa avaruustoimintaa;
- toiminnanharjoittaja on toimittanut ministeriölle arvion avaruustoiminnan riskeistä ja tämän arvion mukaan toiminnasta ei ole erityistä vaaraa ihmisille tai omaisuudelle eikä yleiselle turvallisuudelle;
- toiminnanharjoittaja pyrkii estämään avaruusromun syntymisen sekä haitalliset vaikutukset ympäristöön maan pinnalla, ilmakehässä ja avaruudessa;
- toiminnanharjoittajalla on suunnitelma avaruustoiminnan lopettamisesta ja siihen liittyvistä toimenpiteistä;
- avaruustoiminta ei ole ristiriidassa kansallisten turvallisuusetujen, Suomen kansainvälisten velvoitteiden tai Suomen ulkopoliittisten etujen kanssa;
- toiminnanharjoittaja täyttää säädetyt vakuuttamista koskevat vaatimukset;
- toiminnanharjoittaja noudattaa Kansainvälisen televiestintäliiton voimassa olevia sääntöjä;
- toiminnanharjoittaja esittää selvityksen voimassa olevien vientivalvontasäännösten noudattamisesta.

Työ- ja elinkeinoministeriö ylläpitää julkista avaruusesineiden rekisteriä (6 §). Toiminnanharjoittajan on ilmoitettava työ- ja elinkeinoministeriölle maan kiertoradalle tai muualle avaruuteen lähetetystä avaruusesineestä seuraavat tiedot:

- lähettäjävaltio tai -valtiot;
- toiminnanharjoittajan nimi;
- avaruusesineen tunniste tai rekisterinumero;
- avaruusesineen yleinen tarkoitus;
- lähettämisen ajankohta, lähettämispaikka ja lähettämisväline;
- avaruusesineen liikeradan parametrit, jotka ovat a) kiertoaika; b) kaltevuuskulma; c) etäpiste (*apogeeum*); d) lähipiste (*perigeum*).

Avaruusesineen aiheuttama vahinko korvataan valtion varoista toiminnanharjoittajalle aiheutuneita vahinkoja lukuun ottamatta (7 §). Valtiolla on oikeus periä vahinkoa kärsineelle suorittamansa korvaus toiminnanharjoittajalta siltä osin kuin tämä olisi vahingonkorvauslain (412/1974) nojalla ollut vastuussa vahinkoa kärsineelle. Jos vahinko on aiheutunut maan pinnalla tai lennossa olevalle ilma-alukselle, sen matkustajalle tai sen miehistöön kuuluvalla, valtiolla on sanotusta poiketen oikeus periä maksamansa korvaus toiminnanharjoittajalta, vaikka tämä ei olisi aiheuttanut vahinkoa vahingonkorvauslain 2 luvun 1.1 §:n mukaisesti tahallisesti tai tuottamuksesta. Valtion takautumisoikeuden enimmäismäärä on yleensä 60 miljoonaa euroa. Enimmäismäärää koskevaa säännöstä ei kuitenkaan sovelleta, jos toiminnanharjoittaja on laiminlyönyt noudattaa tätä lakia tai lain 5 §:n nojalla annetun luvan ehtoja.

Toiminnanharjoittajan tulee yleensä ottaa vakuutus avaruustoiminnasta kolmansille osapuolille aiheutuvien vahinkojen varalta (8 §).

Avaruustoimintaa tulee harjoittaa siten, että siitä ei aiheudu erityistä vaaraa ihmisille, omaisuudelle tai yleiselle turvallisuudelle. Avaruusesineen lähettämiseen, operointiin tai palauttamiseen osallistuvalla henkilöllä tulee olla tehtävän edellyttämä osaaminen ja kokemus hallita vastuullaan olevia toimintoja (9 §). Lentoturvallisuudelle vaaraa aiheuttavasta toiminnasta säädetään ilmailulaissa (864/2014).

Avaruustoimintaa tulee harjoittaa ympäristön ja avaruuden käytön kannalta kestävällä tavalla (10 §). Toiminnanharjoittajan on avaruustoiminnan harjoittamista koskevassa lupahakemuksessa arvioitava toiminnan ympäristövaikutukset maan pinnalla, ilmakehässä ja

avaruudessa sekä esitettävä suunnitelma toimenpiteistä haitallisten ympäristövaikutusten torjumiseksi ja vähentämiseksi. Lupahakemuksessa on ilmoitettava avaruusesineessä mahdollisesti käytettävistä ydinaineista ja muista radioaktiivisista aineista. Toiminnanharjoittajan tulee yleisesti hyväksytyjen kansainvälisten ohjeiden mukaisesti pyrkiä huolehtimaan siitä, että avaruustoiminnasta ei synny avaruusrumua. Toiminnanharjoittajan tulee erityisesti rajoittaa avaruusrumun syntymistä avaruusesineen normaalin toiminnan yhteydessä, pienentää riskejä avaruusesineen rikkoutumisesta ja törmäyksistä avaruudessa sekä pyrkiä siirtämään tehtävänsä päättänyt avaruusesine vähemmän käytetylle kiertoradalle tai ilmakehään.

Avaruusesinettä ja avaruustoimintaa koskevan tosiasiallisen määräysvallan saa siirtää toiselle toiminnanharjoittajalle tai omistajalle vain, jos työ- ja elinkeinoministeriö on hyväksynyt siirron etukäteen (11 §).

Jos joku löytää esineen, jonka voidaan epäillä olevan peräisin avaruusesineestä, on löydöstä viipymättä ilmoitettava lähimmälle poliisi-, rajavartio- tai sotilasviranomaiselle (16 §).¹⁰⁷ Esinettä ei saa viedä pois eikä liikuttaa ilman edellä mainitun viranomaisen lupaa, ellei siihen ole erittäin painavia syitä. Esine on vaadittaessa luovutettava edellä mainitulle viranomaiselle. Tässä tarkoitetusta ilmoituksen tekemisestä tai esineen talteen ottamisesta, säilyttämisestä, luovuttamisesta tai palauttamisesta aiheutuneet kustannukset korvataan valtion varoista.

5.3 Avaruustoiminnan tuloverotus

5.3.1 Avaruusalusvarustajien verokohtelu

Kotimainen eli Suomessa rekisteröity yhteisö on TVL 9 §:n mukaan velvollinen suorittamaan veroa Suomessa sekä täältä että muualta saamastaan tulosta. Yleinen verovelvollisuus koskee myös tuloa, joka saadaan alueelta, joka ei kuulu millekään valtiolle – siis vaikkapa ulkoavaruudesta. Sellaista, joka ei asu missään valtiossa, ei voitane

¹⁰⁷ Löytäjien verotuksesta tarkemmin *Esko Linnakangas Verotus* 2018 s. 372 ss.

verottaa avaruudesta saamistaan tuloista missään valtiossa. Avaruudessa tuskin on luonnollisia tai juridisia henkilöitä, joiden voidaan sanoa varsinaisesti asuvan siellä, eikä siellä ole myöskään veroja eikä verovirkailijoita.

OECD:n malliverosopimuksen vuosien 1992–2005 kommentaarissa todettiin liiketulon kohdalla, että mikään valtio ei voi ulottaa suvereniteettiaan avaruuteen eikä katsoa avaruudessa harjoitetun toiminnan tapahtuvan valtion alueella (artiklan 7 kommentaarin kohta 4).¹⁰⁸

EVL 4 §:n mukaan veronalaisia ovat elinkeinotoiminnassa rahana tai rahanarvoisena etuutena saadut tulot, ja 7 §:n mukaan vähennyskelpoisia ovat elinkeinotoiminnassa tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneet menot ja menetykset. Avaruudessa toiminnan tuloverotuksesta ei ole Suomessa erityissäännöksiä.¹⁰⁹ Jos avaruustoiminta tapahtuu vakaassa tulonhankkimistarkoituksessa, on myös siitä mahdollisesti syntyvä tappio verotuksessa vähennyskelpoinen.

5.3.2 Avaruusaluksessa työskentelevien verotus

Avaruudessa työskentelee jatkuvasti useita henkilöitä avaruusasemilla ja avaruusaluksilla.¹¹⁰ Euroopan avaruusjärjestö ESA valitsi vuonna 2009 kuusi astronauttia uuteen avaruushjelmaan. Hakijoita oli 8 413, joista suomalaisia 336. Yksi suomalainen oli mukana hakuprosessin viimeisessä vaiheessa kymmenen joukossa.

Jos astronautti asuu Suomessa, hän on TVL 9 §:n mukaan velvolinen maksamaan veroa Suomeen myös muualta, siis avaruudestakin, saamistaan tuloista.¹¹¹ Jos henkilö ei asu Suomessa, häntä ei voida

¹⁰⁸ Taneli Lallukka (2013).

¹⁰⁹ Yhdysvalloissa avaruustoiminnan tuloverotussuunnitelmat näkyvät vaihtelevan osavaltioittain. Verottamisen asemesta jotkin osavaltiot kannattavat verotukia avaruustoiminnan kannustamiseksi. D. Samuelson California now wants to SPACE travel, Space.news 19.5.2017.

¹¹⁰ Taneli Lallukka (2013).

¹¹¹ Ks. Taneli Lallukka Onko avaruudessa tapahtuvan työskentelyn verotuksen pohtiminen utopistista? veroblogit.com 17.5.2017: ”Suomessa asuinvaltioperiaatteen mukainen verovelvollisuus on säädetty hyvin laajaksi. Tuloverolain mukaan Suomessa asuva henkilö on velvollinen suorittamaan veroa täältä ja muualta saamastaan tulosta. Oppikirjoissa puhutaan usein maailmanlaajuisesta

täällä verottaa avaruudesta saamistaan tuloista. Koska ulkomailla asuvien verovelvollisuutta Suomeen laajentava TVL 13 § koskee vain suomalaisessa vesi- tai ilma-aluksessa toimessa olevaa henkilöä, tuossa säännös ei sovellu avaruusaluksessa työskenteleviin, kun avaruusaluksia ei pidetä ilma-aluksina.

Jos henkilö ei asu Suomessa, hän on rajoitetusti verovelvollisena velvollinen maksamaan veroa Suomeen täältä saamastaan tulosta. TVL 10 §:n 4b kohdan mukaan Suomesta saatua tuloa on tulo, joka on saatu taiteilijan tai urheilijan suomalaisessa aluksessa harjoittamasta henkilökohtaisesta toiminnasta. Koska tässä säännöksessä aluksen käsitettä ei ole rajattu ilma- ja vesialuksiin, säännös ilmeisesti soveltuisi myös suomalaisissa avaruusaluksissa toimiviin taiteilijoihin ja urheilijoihin.

Avaruusasema voi työskentelyn kestoista riippuen olla varsinainen työpaikka tai erityinen työntekemisaika. Työnantaja voi maksaa päivärahan erityiselle työntekemisaikalle tehdystä työmatkasta. Jos työmatka suuntautuu avaruuteen, päivärahan suuruus määräytyy kotimaan päivärahan mukaan.¹¹² Päiväraha puolitetaan, jos työntekijä saa jonakin matkavuorokautena ilmaisen aterian. Ulkomaan päivärahat on listattu maittain ja alueittain; kaikille listassa mainitsemattomille maille on määrätty samansuuruinen päiväraha.

Jos Suomessa asuva astronautti työskentelee avaruudessa vähintään kuusi kuukautta, joudutaan pohtimaan, onko kysymys TVL 77 §:n mukaan verovapaasta ulkomaantyötulosta. Avaruus ei kuulu millekään maalle eli valtiolle, joten sieltä saatua tuloa ei voitane pitää ulkomaantyötulona.¹¹³ Tämän takia verovapautta tarkoittava kuuden kuukauden sääntö ei soveltune avaruudessa työskentelyyn.

verovelvollisuudesta. Täsmällisempää olisi kuitenkin puhua maailmankaikkeudenlaajuisesta verovelvollisuudesta, koska verovelvollisuutta ei ole rajattu vain Maassa harjoitetusta toiminnasta saatuihin tuloihin, vaan se yltää niin laajalle kuin maailmankaikkeus ulottuu ja kattaa tarvittaessa myös muista aurinkokunnista ja galakseista saadut tulot.” Englannin kielessä on käytetty myös termiä *pangalactic* (ks. *Tanya Lewis* RS in Space: How Will We Tax a Mars Mission, 14.4.2015).

¹¹² *Taneli Lallukka* (2013).

¹¹³ Vrt. *Taneli Lallukka* Verohallinnon vuosikertomus 2016: ”Tulkintakysymykseksi nousee tällöin se, onko työskentely avaruudessa työskentelyä ulkomailla. Lain-sääätäjä ei ole ulkomaantyöskentelyn verovapaussäännöstöä säätäessään osannut ennakoita avaruudessa tapahtuvan työskentelyn yleistymistä.”

Jos ollaan toista mieltä, pitää vielä ratkaista, onko avaruusalus TVL 77 §:ssä tarkoitettu suomalainen ilma-alus. Jos se katsotaan sellaiseksi, verovapaus kuuden kuukauden säännön perusteella ei ole Suomessa mahdollinen. Kuten edellä luvussa 1.2 selvitettiin, avaruusalusta ei kuitenkaan voida pitää ainakaan ilmailulaissa tarkoitettuna ilma-aluksena.¹¹⁴

Jos avaruudessa työskentely rinnastetaan aavalla merellä vieraan valtion lipun alla tapahtuvaan toimintaan, voitaisiin ehkä katsoa, että avaruudessa työskentely olisikin työskentelyä ulkomailla. *Taneli Lallukka* (2013) toteaa, että TVL 77 §:n verovapaussääntöä on sovellettu vieraan valtion lipun alla aavalla merellä kulkevilla laivoissa tapahtuvaan työskentelyyn (laivat kävivät säännöllisesti eri valtioiden satamissa). Asiaan liittyy esimerkiksi seuraava ennakkopäätös:

KVL 1986/207. Suomessa asuvan merimies T:n oli tarkoitus ottaa pesti alukseen, joka oli rekisteröity Panamassa. Aluksen omisti ruotsalainen varustamo J Ab. Aluksen miehistön palkkasi ruotsalainen yhtiö J. S. Ab, joka oli tarjonnut T:lle työsopimusta. Tämän mukaan T työskentelisi keskeytyksettä kuusi kuukautta aluksella. Jokaista työpäivää kohden T ansaitsisi yhden vapaapäivän. Palkka maksettaisiin kaksinkertaisena T:n aluksellaoloajalta. Kuuden kuukauden pituiselta vapaa-ajalta ei maksettaisi palkkaa. T:n J. S. Ab:lta saama palkka oli hänen verosta vapaata tuloaan Suomessa toimitettavassa verotuksessa.

Kansainväliset verosopimukset eivät juuri voi ainakaan käytännössä tulla sovellettaviksi tällaisiin tapauksiin, koska ne on solmittu maapallolla olevien valtioiden välillä. Valtioiden välistä kaksinkertaista verotusta, joka pitäisi verosopimusten avulla poistaa, tuskin syntyy avaruudesta saatujen tulojen osalta. Valtioiden välisiä ongelmia sen sijaan syntyy, jos useat valtiot katsovat astronautin asuvan alueellaan.

¹¹⁴ Ongelmia voisi aiheutua myös siitä, että esim. Marsin ("Punainen planeetta") vuoden pituus on 1,88 Maan vuotta eli noin 687 Maan päivää. *Wikipedia* Mars. – NASA ilmoitti jo vuonna 2012 lähettävänsä toisen mönkijän Marsiin vuonna 2020 valmistelemaan 2030-luvun miehitettyjä lentoja. Marsiin on lähetetty useita miehittämättömiä luotaimia. Mars on lähimmillään muutaman kymmenen miljoonan kilometrin päässä Maasta, mutta sinne ei ole kannattavaa lentää suorinta rataa pitkin. Matka on keskimääräistä rataa pitkin käytännössä satoja miljoonia kilometrejä, ja se vie ajallisesti keskimäärin pari vuotta. *Wikipedia* Mars-lento.

Verosopimuksissa olevat artikkelit vesi- ja ilmaliikenteestä eivät tule sovellettaviksi avaruusaluksilla tapahtuvaan toimintaan, koska avaruusalukset ja -asemat eivät ole ilma-aluksia.¹¹⁵

Euroopan avaruusjärjestöä koskevassa yleissopimuksessa (SopS 2/1995) järjestön henkilökunnalle on myönnetty tiettyjä etuoikeuksia ja vapauksia. Sopimuksen XVIII artiklan mukaan neuvoston asettamien ehtojen mukaisesti ja noudattaen sen laatimaa menettelytapaa pääjohtajan ja järjestön henkilökunnan tulee maksaa veroa järjestöltä saamistaan palkoista ja palkkioista järjestön hyväksi. Nämä palkat ja palkkiot vapautetaan kansallisesta tuloverosta, mutta jäsenvaltiot pidättävät itsellään oikeuden ottaa nämä palkat ja palkkiot huomioon määrätessään muista lähteistä saatuihin tuloihin sovellettavan veron määrää.¹¹⁶

5.4 Avaruustoiminnan kulutusverotus

5.4.1 Arvonlisäverotus

Arvonlisäverotuksessa avaruustoiminnan kohteluun vaikuttaa suuresti se, katsotaanko avaruusalus ilma-alukseksi ja katsotaanko avaruuslentotoiminta maksua vastaan harjoitettavaksi kansainväliseksi lentoliikenteeksi. Kuten edellä (luku 1.2) on todettu, avaruusalusta ei pidetä ilmailulainsäädännön mukaan ilma-aluksena. Siksi avaruusalusta ei nykyisin pidettäne ilma-aluksena myöskään arvonlisäverotuksessa, joten avaruusaluksesta voidaan joutua maksamaan arvonlisäveroa.¹¹⁷

¹¹⁵ Taneli Lallukka (2013).

¹¹⁶ Ks. myös Taneli Lallukka (2013).

¹¹⁷ Vrt. kuitenkin Aleks. Kotkansalo Suomen liikevaihtovero-oikeus (1977) s. 92, jonka mukaan ”avaruuteen lähetettävät alukset ovat ilma-aluksia siitä riippumatta, onko ohjaajana ihminen vai ei, ja tapahtuuko ohjaus maasta tai laitteesta käsin”. Kompromissitulkinta olisi katsoa avaruusaluksen olevan ilma-alus sen ajan osalta, jonka se kulkee ilmassa ennen avaruuteen pääsemistä ja taas avaruudesta palaamisen jälkeen; tällöin arvonlisäverotuskohtelussa voitaisiin soveltaa ns. jakamisperiaatetta.

Koska avaruus ei kuulu millekään Maan valtiolle, avaruuden ei voitane katsoa olevan ulkomaa, joten suoraan sinne tehtävien lentojen matkustajilta perittävät maksut ovat ilmeisesti arvonnisäverollisia. Ainakaan Suomen Verohallinnolta ei ole vielä pyydetty asiasta ennakoratkaisua.

5.4.2 Polttoaineverotus

Useimmissa ohjuksissa ja monissa kantoraketeissa käytetty moottorityyppi on kiinteän ajoaineen moottori, jossa sekä polttoaine että hapetin ovat kiinteässä olomuodossa keskenään sekoitettuna. Toinen yleinen moottorityyppi on nesterakettimoottori, joka perustuu nestemäisen hapettimen ja polttoaineen palamiseen. Käytössä on myös rakettimoottoreita, joiden ajoaine on paineenalainen nestetyyppi tuottamassa kaasuintuneena työntövoimaa suuttimissa kaasusuihkun nopeuden kasvaessa. Lisäksi on hybridirakettimoottoreita, joiden toiminta perustuu yleensä kiinteään polttoaineeseen ja nestemäiseen tai kaasumaiseen hapettimeen.¹¹⁸

Kuten edellä (luku 3.2) on lentoliikenteen kohdalla selvitetty, sellaiset polttoaineet, jotka käytetään lentoliikenteen polttoaineena muuten kuin yksityisessä huvi-ilmailussa, ovat vapaita polttoaine-verosta. Koska avaruusalus ei ole ilma-alus, sitä ei pidettäne myöskään lentokoneena. Jos avaruusaluksen katsottaisiin olevan lentokone ja siinä käytettäisiin polttoaineverolain mukaista polttoainetta, polttoaine olisi todennäköisesti valmisteverotonta; kysymys tuskin olisi laissa tarkoitettusta huvi-ilmailusta. Yksityisellä huvi-ilmailulla tarkoitetaan käyttöä luonnollisen tai oikeushenkilön toimesta omistajana, vuokraajana tai muulla tavoin käyttöön saaneena muihin kuin kaupallisiin tarkoituksiin ja erityisesti muihin tarkoituksiin kuin vastiketta vastaan tai julkisten viranomaisten tarkoituksiin tapahtuviin henkilöiden tai tavaroiden kuljetuksiin taikka palvelujen tarjoamiseen.

¹¹⁸ *Wikipedia* Rakettimoottori.

5.4.3 Alkoholi- ja tupakkaverot

Avaruuslentotoimintaa tuskin katsotaan kansainväliseksi lentoliikenteeksi. Näin ollen avaruusaluksen varustaminen verottomilla alkoholi- ja tupakkatuotteilla ei näyttäisi olevan mahdollista. Näiden tuotteiden verottomuuden taloudellinen merkitys olisi avaruusliiketoimintaa harjoittaville yrityksille myös paljon pienempi kuin esimerkiksi Ruotsin ja Suomen välillä Ahvenanmaan kautta kulkeville laivoille. Alkoholin nauttiminen ja tupakointi avaruusaluksessa sisältävät turvallisuusriskejä. Vaikka ei säädettäisi Maan päällä olevien valtioiden lakeja, jotka kieltäisivät alkoholin ja tupakan käytön avaruudessa, yritysten luulisi oman etunsa vuoksi myyvän vain savuttomia ja alkoholittomia matkoja.

6

Suomen lentoliikenne ja valtioneuot

6.1 Lentomatkestajien määrä ja sen jakautuminen

Vuonna 2017 lentomatkestajia oli Suomessa Finavian tilaston mukaan seuraavasti (määriin on ilmeisesti laskettu sekä saapumiset että lähdöt):

Lentoasema	Kotimaan- liikenne	Kansainvälinen liikenne	Yhteensä
Helsinki	2 731 454	16 160 932	18 892 386
Oulu	851 542	71 704	923 246
Rovaniemi	455 589	123 881	579 470
Turku	106 022	227 582	333 604
Kittilä	183 952	141 208	325 160
Vaasa	162 333	137 785	300 118
Kuopio	207 276	28 135	235 541
Tampere	85 844	144 180	230 024
Ivalo	160 906	49 660	210 566
Joensuu	110 666	9 048	119 714

jatkuu →

Lentoasema	Kotimaan- liikenne	Kansainvälinen liikenne	Yhteensä
Kemi-Tornio	95 610	8 852	104 462
Kuusamo	67 183	20 569	87 752
Kajaani	84 724	2 731	87 455
Kokkola-Pietarsaari	60 681	19 138	79 819
Jyväskylä	56 814	11 152	67 966
Maarianhamina	42 488	19 080	61 568
Enontekiö	785	24 752	25 737
Pori	9 645	13 538	23 183
Savonlinna	9 548	2 861	12 409
Kuortane	13	12	25
Utti	3	3	6
Yhteensä	5 483 078	17 216 803	22 699 881

Suomen kansainvälisen lentoliikenteen 17 216 803 matkustajasta oli reittilennoilla 16 021 082 ja tilauslennoilla 1 189 887. Tilauslentojen osuus on kansainvälisistä lennoistamme noin 7 % ja kotimaanlennoista vain 0,2 %.

Kansainvälisten reittiliikenteemme matkustajamääristä suurimmat kohdistuivat maittain seuraavasti:

Saksa	1 880 843
Ruotsi	1 833 989
Espanja	1 220 791
Iso-Britannia	1 117 635
Tanska	919 418
Japani	678 363
Alankomaat	666 374
Ranska	601 549
Norja	511 231
Italia	502 510
Kiina	496 078
Venäjä	388 673

jatkuu →

Thaimaa	368 659
Latvia	338 971
Yhdysvallat	304 425
Tšekki	316 080
Puola	293 186
Turkki	292 274
Viro	280 997
Sveitsi	268 521
Kreikka	250 945
Unkari	248 803
Hongkong	236 719
Etelä-Korea	198 937
Islanti	194 694
Itävalta	192 034
Belgia	186 208
Singapore	179 068
Kroatia	177 026
Qatar	108 361
Intia	104 098
Irlanti	100 352
Liettua	99 557
Yhdistyneet arabiemiirikunnat	98 093
Portugali	96 082

Kansainväliset tilauslentojemme suurimmat matkustajamäärät kohdistuivat seuraaviin maihin:

Espanja	353 730
Kreikka	208 835
Iso-Britannia	170 004
Turkki	60 109
Thaimaa	42 627
Ranska	34 127
Portugali	28 427

jatkuu →

Alankomaat	28 250
Bulgaria	27 053
Italia	26 706
Kypros	24 558
Kroatia	21 253

6.2 Finnairin toiminta ja tulokset

Merkittävin Suomesta operoiva lentoyhtiö on valtioenemmistöinen pörssiyhtiö Finnair. Finnair-konsernin vuoden 2017 tilinpäätöstiedotteesta käyvät ilmi muun muassa seuraavat tiedot.

Finnairin laivastoa eli lentokoneita hallinnoi yhtiön kokonaan omistama tytäryhtiö Finnair Aircraft Finance Oy. Finnair operoi itse 55:tä lentokonetta. Koneista 25 oli Finnair Aircraft Finance Oy:n omistamia, 23 oli vuokrattu operatiivisella vuokrasopimuksella ja 7 oli hankittu rahoitusleasingsopimuksella. Finnairin palveluksessa oli vuonna 2017 keskimäärin 5 500 henkilöä (12,6 % enemmän kuin edellisvuonna).¹¹⁹

Finnairin liikevaihto oli 2 568,4 miljoonaa euroa (kasvua edellisvuodesta 10,9 %), ja se jakautui tuotteittain seuraavasti:

Matkustajatuotot	2 020,8
Lisämyynti	144,6
Rahti	197,4
Matkapalvelut	205,6
Yhteensä	2 568,4

¹¹⁹ *Wet lease* on ilmailuliiketoiminnan muoto, jossa lentoyhtiö vuokraa toiselle lentoyhtiölle lentokoneen, lentokoneen miehistön, teknisen henkilökunnan, lentokoneen huollon ja täyden vakuutusturvan. *Dry lease* taas on kysymyksessä, kun vuokrauksen kohteena on pelkkä lentokone.

Matkustajatuotot jakautuivat alueittain seuraavasti:

Aasia	881,7 miljoonaa euroa	44 %
Eurooppa	839,0 miljoonaa euroa	42 %
Kotimaa	174,1 miljoonaa euroa	9 %
Pohjois-Amerikka	118,8 miljoonaa euroa	6 %
Reiteille kohdistumaton	7,2 miljoonaa euroa	
Yhteensä	2 020,8 miljoonaa euroa	

Suurimmat menoerät olivat polttoainekulut 472,2 miljoonaa euroa ja henkilöstökulut 423,3 miljoonaa euroa. Konsernin liiketulos vuonna 2017 oli 224,8 miljoonaa euroa (edellisvuonna 116,2 milj. €). Siitä maksettiin tuloveroa 41,7 miljoonaa euroa (n. 19 %).

6.3 Valtiontuet

Liikenteestä kerätään veroja, mutta toisaalta liikenne saa valtiolta tukea suoraan ja veronkevennyksinä. Tieliikennettä valtio tukee suoraan antamalla alueellista kuljetustukea ja yksityisteille valtionavustuksia. Verotukia tieliikenteelle annetaan tiettyjen ajoneuvotyyppien ajoneuvoverotuksessa. Dieselpolttoaineiden alhainen verotus on kuorma- ja linja-autoille merkittävä verotuki (useita satoja miljoonia vuosittain). Tieliikenteestä kerättävät verotulot ovat moninkertaiset tienpidon kuluihin verrattuna. Raideliikenteen energiaverotuksen verotuet ovat vuosittain parikymmentä miljoonaa euroa.

Vesiliikenteeseen kohdistuu monia valtiontukia. Niitä ovat miehistötuki, valtion osuus Merimieseläkekassan menoista, Merenkurkun laivaliikenteen palvelujen osto, saariston yhteysalusliikennepalvelut ja Saimaan luotsaustuki. Kotimaan kaupallisen vesiliikenteen vapautus polttoaineverosta merkitsee vuodessa 40 miljoonan euron verotukea. Tonnistoverona annettava verotuki on vuosittain noin 3 miljoonaa euroa. Laivojen matkustajamyynnin arvonlisä- ja valmisteverottomuuden arvioidaan merkitsevän vuosittain noin 180 miljoonan euron verotukea.

Valtio on tukenut muutamaa Finavia Oyj:n lentoasemaverkoston ulkopuolista lentoasemaa vuosittain yhteensä 1–2 miljoonalla eurola. Jos kotimaisen kaupallisen lentoliikenteen polttoaineverottomuus katsotaan verotueksi, sen suuruus on vuosittain noin 60–65 miljoonaa euroa.

Sen, että henkilökuljetukset ovat alennetun arvonlisäveron piirissä, arvioidaan merkitsevän Suomessa vuosittain noin 250 miljoonan euron verotukea yhteensä kaikissa liikennemuodoissa.

Liikenteen verotuista merkittävimmät ovat kuitenkin kansainvälisen liikenteen vapautus polttoaineverosta ja ulkomaanmatkojen arvonlisäverovapaus. Koska nämä verovapaudet ovat kansainvälisen käytännön ja sopimusten mukaisia, niitä ei ole tilastoitu verotuiksi. Niiden arvo lento- ja laivaliikenteelle on vuosittain (staattisilla laskelmilla) useita satoja miljoonia euroja, ehkä miljardiluokkaa.¹²⁰ Siihen nähden Ruotsin säätämän tason mukainen lentovero olisi olemattoman pieni.

Polttoainekustannukset ovat lentoliikenteessä ratkaisevan suuret, vaikka polttoaineet ovat verottomia. Esimerkiksi Finnairin toiminnallisista kuluista vuonna 2017 polttoaineet olivat suurin kuluerä, 19 %. Henkilöstökulut olivat 17 %, ja samaa suuruusluokkaa oli lentokoneiden vuokrien, huollon ja poistojen yhteenlaskettu osuus. Lentoyhtiöillä on suuri taloudellinenkin motivaatio pitää polttoainekulut kurissa. Ympäristöpoliittisista syistä tätä motivaatiota voitaisiin vielä tehostaakin.

¹²⁰ Saman suuruusluokan tukikokonaisuus on teollisuuden ja kasvihuoneiden sähköverohuojennus, energiantensiivisten yritysten veronpalautus sekä yhdistetty sähkö ja lämmön hiilidioksidiveron alennus.

7

Verotulevaisuus

7.1 Lentoliikenteen tulevaisuus – **Volare necesse est, vivere non est necesse?**

Lentoliikenteen kasvu on jatkunut useita vuosikymmeniä, ja se jatkunee vielä.¹²¹ Lentoliikenteen päästöt ovat nykyisin noin 3 % EU:n kokonaispäästöistä. Vuoteen 2050 mennessä lentoliikenteen määrän arvioidaan kolminkertaistuvan, ja silloin päästöt voisivat olla jopa 40 % EU-alueen päästöistä.¹²²

Kansainvälinen siviili-ilmailujärjestö ICAO, joka on YK:n alainen erityisjärjestö, on asettanut tavoitteeksi kansainvälisen lentoliikenteen päästöjen pysäyttämisen vuoden 2020 tasolle, ja tavoitteena on päästöjen puolittaminen vuoden 2005 tasosta vuoteen 2050 mennessä. Lentoliikenteen päästöt matkustajaa kohden ovatkin viime aikoina selvästi alentuneet.

¹²¹ Erilaisista skenaarioista ks. *Kyösti Kärkkäisen* tutkimus Lentoliikenne murroksessa – matkustajaliikenne vuonna 2050 (2012).

¹²² *Riku Cajander* Päästökauppa tehokkaammaksi, 2016.

Lentoliikenne on nykyisin mukana EU:n päästökaupassa, mutta vain EU:n jäsenmaihin ulottuvien lentojen osalta. Päästöoikeuksista 85 % jaetaan maksutta ja 15 % huutokaupataan vuosittain.¹²³

Jotta kirjaa pidetään tieteellisenä tutkimuksena, siinä on syytä olla tieteen kieltä latinaa. Tässä on tilaisuus siteerata muinaisia roomalaisia, jotka totesivat: *Navigare necesse est, vivere non est necesse*; purjehdus on välttämätöntä, eläminen ei.

Sanonta ei viitannut alun perin huvipurjehdukseen vaan tilanteeseen, jossa myrsky uhkasi merimiesten turvallisuutta. Rooman elintarvikehuolto oli Egyptistä tuotavan viljan varassa. Jos kaleerit olisivat jääneet liian pitkäksi aikaa satamaan, Roomassa olisi tullut nälänhätää. Se olisi vaarantanut suuren väkimäärän elämän ja koko valtion turvallisuuden. Muutaman merimiehen elämä oli siihen nähden yhden-
tekevää.¹²⁴

Nykypäivänä monet kokevat lentämisen (*volare*) lähes elintärkeäksi.¹²⁵ Matkailijoitten lennättäminen lomamatkoille ei voi kuitenkaan olla elämiselle yhtä välttämätöntä kuin aikoinaan laivojen elintarvikekuljetukset.¹²⁶ Melkoinen osa työmatkalennoistakin voidaan korvata sähköisillä etätaapamisilla.

¹²³ Päästökauppajärjestelmässä hinnoitellaan ilmastomuutosta aiheuttavat hiilidioksidipäästöt. Järjestelmään kuuluvat toimijat joutuvat hankkimaan päästöoikeudet jokaista ilmakehään vapauttamaansa hiilidioksiditonnia kohti. Päästökauppa koskee energiantuotantoa, energiantensiivistä teollisuutta ja lentoliikennettä.

¹²⁴ Sanonta ei siis tarkoita, että millään ei ole paljon mitään väliä (vrt. kiinalaisten viisaus ”Tärkeintä elämässä on puutarhanhoito, eikä sekään ole kovin tärkeää”).

¹²⁵ Esim. Åbo Akademin valtiotieteen professori *Kimmo Grönlund* Twitterissä 24.3.2018: ”Lentovero voi vähentää lentämistä maissa, joissa on matkustusvaihtoehtoja (esim. luotijuna). Suomi on periferia vapaan maailman rajalla, Itämeren takana. Meillä ei ole lentämiselle vaihtoehtoja. Paitsi näivettyminen.” Uusi Suomi 24.3.2018.

¹²⁶ Helsingin Sanomissa 8.5.2018 julkaistussa mielipidekirjoituksessa ”Kukaan ei tarvitse lukuisia lomalentoja” *Sari Matero* totesi mm.: ”On aika nostaa tämä asia näkyvästi esiin, aivan kuten tolkun muovin käyttökin. Kunpa lentämisen rajoittamisesta syntyisi samanlainen globaali liike kuin muovin kohdalla. On jo kauan ollut ilmeistä, että suurin osa työmatkalennoista on täysin turhia: asioita on nykyisin niin helppo hoitaa virtuaalisesti. Kukaan ei myöskään voi tarvita vuosittain lukuisia lomalentoja – niihin pitäisi saada ehdoton raja ja poikkeuksiin erittäin hyvät perusteet, esimerkiksi terveyteen liittyvät syyt tai ulkomailla asuvat omaiset. [...] Nyt pitää saada valtavasti lentelevä vähemmistö kuriin.”

7.2 Sidotut kädet polttoaineverotuksessa

Matkustajakohtainen lentovero, jollaista kannetaan muun muassa Ruotsissa, on ympäristöpoliittinen vero. Sen sijaan polttoainevero ja arvonlisävero ovat fiskaalisia veroja. Kaksoishyötyoletuksessa lähde-
tään siitä, että ympäristöverojen¹²⁷ periminen mahdollistaa muiden verojen alentamisen ja että näin voitaisiin parantaa esimerkiksi työllisyyttä.¹²⁸ Ruotsissa perittävän lentoveron tasoinen vero ei kuitenkaan anna todellisia mahdollisuuksia muiden verojen alentamiseen, eikä se vähennä sanottavasti ympäristöhaittojakaan.

Jos lentämistä tosissaan halutaan ilmastosyistä vähentää verotuksella, paljon tehokkaampi keino olisi vähentää kansainvälisen liikenteen vapautuksia polttoaineverosta ja arvonlisäverosta. Suomi ei voi kuitenkaan yksin poistaa tai vähentää lentoliikenteen verovapauksia, koska kansainväliset sopimukset ja kilpailukyvyystämme huolehtiminen estävät sen.

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 113 artiklan mukaan neuvosto antaa *yksimielisesti* erityisessä lainsäätämisjärjestyksessä sekä Euroopan parlamenttia ja talous- ja sosiaalikomiteaa kuultuaan säännökset liikevaihtoveroja, valmisteveroja ja muita välillisiä veroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisesta siltä osin kuin yhdenmukaistaminen on tarpeen sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi sekä kilpailun vääristymien välttämiseksi. Verotusta koskeva direktiivi ja sen muuttaminen vaativat siis EU-maiden yksimielisyyttä. Miten yksimielisyys EU-maiden välillä ylipäänsä

¹²⁷ Ympäristöveroja pidetään yleensä *haittaveroina*. Haittaveroilla pyritään tavallisesti vähentämään haittoja, mutta veron kohteeksi joutuvat kokevat kyseiset verot haittaveroina sen takia, että ne aiheuttavat haittaa heidän toiminnalleen. Haittaveroa on verrattu myös anekauppaan. Esim. *Esa Karanko* totesi käsitellessään lentoveroa Helsingin Sanomissa 5.5.2018 s. C 20: ”Kansalle uskotellaan, että ilmaston lämpeneminen on sen syy ja synnin saa anteeksi rahalla. Tämä muistuttaa anekauppaa. Verolla ei olisi vaikutusta kauan sitten alkaneeseen maapallon ilmaston muutokseen. Ihmisten liikkumisvapautta se sen sijaan rajoittaa. Vero kannattaa unohtaa.” Myös kirkollisveroa on joskus verrattu anekauppaan (ruots. *avlatshandel*). Ks. *Esko Linnakangas* Väitöskirja kirkon verotusoikeudesta ja verovelvollisuudesta, Verotus 2009 s. 439.

¹²⁸ Problematiikasta esim. *Kalle Määttä* Energiaveropolitiikka (2000) s. 180 ss.

on ollut mahdollista saavuttaa esimerkiksi arvonlisäverotuksessa? Se on ollut mahdollista siten, että on yksimielisesti päätetty antaa valtioille niiden vaatimia poikkeuksia. Esimerkiksi elintarvikkeiden arvonlisäverokohtelu vaihtelee hurjasti eri maiden välillä, ja veroprosentti on monessa maassa paljon alle säädetyn vähimmäistason.¹²⁹

Ruotsissa Vihreät haluavat kieltää fossiilisen bensiinin, dieselin ja lentopolttoaineen myynnin vuoteen 2030 mennessä.¹³⁰ Heidän puheenjohtajansa vaativat, että fossiilisten liikennepolttoaineiden totaalikiellon lisäksi on liikenteen määrää vähennettävä, koska muuten päästötavoitteita ei saavuteta; sähkö ja biokaasu ovat kierto-talouden kannalta parhaita vaihtoehtoja. Mutta energian käyttöä on vähennettävä myös kokonaisuutena. Fossiilisen bensiinin, dieselin ja lentopolttoaineen myyntikiellon ohella Ruotsin Vihreät ovat listanneet yhteensä 142 toimenpidettä, jotka tarvitaan Pariisin ilmastositoumuksen tavoitteisiin pääsemiseksi. Suurimmat leikkaukset kohdistuvat liikenteeseen. Raskaalle liikenteelle kaavaillaan tienkulutusveroa, lentomatoille pantaisiin täysi arvonlisävero ja lentoveroa korotettaisiin.

7.3 Lentoveron kannatus Suomessa

Ruotsin esimerkki on tehnyt kysymyksen lentoveron paluusta erittäin ajankohtaiseksi Suomessakin. Meillä seurataan yleensä kaikessa – verotuksessakin – Ruotsia, mutta ruotsalaisia Suomen verotus ei paljon kiinnosta. Ruotsin lentoveroa koskevassa perusteellisessa valmistelumietinnössä (SOU 2016:83) oli laaja katsaus muihin maihin mutta Suomea siinä ei mainittu lainkaan, vaikka olemme sentään naapurimaa.

Lentoverolla on meilläkin eniten kannatusta Vihreissä, mutta tämä vero on saanut ymmärtämystä myös muiden puolueiden edustajilta. Vihreiden mielestä ympäristöverot ovat kannatettava keino ohjata

¹²⁹ Asiaa selvitetään myöhemmin julkaistavassa *Esko Linnakankaan* tutkimuksessa *Verokarhun keitto- ja drinkkikirja*.

¹³⁰ Suomen Uutiset 19.2.2018.

yritysten ja kuluttajien käyttäytymistä ekologisesti vastuullisempaan suuntaan; vihreä verouudistus olisi toteutettava niin, että samalla kun ympäristöveroja nostetaan, pienituloisimpien verotusta kevennetään.¹³¹ Vihreät ovat meillä viime vuosina ajaneet tasasuuruista lentoveroa osaksi lippujen hintaa lentoliikenteen kasvun hillitsemiseksi. Vihreiden varapuheenjohtaja ja puolueen ilmastotyöryhmän vetäjä *Veli Liikanen* katsoo, että Ruotsin mallin kaltainen vero sopisi Suomeenkin.

Liikenneministeri *Anne Berner* puolestaan on ilmoittanut, että Suomessa ei oteta käyttöön lentoveroa. Hänen mielestään tällaisen veron ympäristövaikutukset ovat vähäiset mutta vero aiheuttaa haittaa matkailulle, Finnairille, Finavialle, lentokentille ja alueiden tasa-arvolle. Suomessa lentoliikenne on nojannut Aasian yhteyksiin. Ministeri Bernerin mielestä lentoliikenteen päästöihin pitäisi vaikuttaa ensisijaisesti kansainvälisillä ratkaisulla; näin saadaan parhaiten tehokkaita päästövähennyksiä eikä vääristetä alan kilpailua.¹³²

Keväällä 2018 *Tekniikka* ja *Talous* -lehti kysyi eduskunnan valtiovarainvaliokunnan liikennejaoston varsinaisilta ja lisäjäseniltä, pitäisikö Suomen ottaa käyttöön lentovero (ks. *Uusi Suomi* ja *Kauppalehti* 24.3.2018).¹³³ Yhdestätoista edustajasta kyselyyn vastasi yhdeksän. Selkeimmin lentoveroa kannattivat Vihreiden *Emma Kari* ja Keskustan *Antti Rantakangas*. Kari perusteli kantaansa ympäristönäkökulmalla, Rantakangas ilmastopolitiikalla sekä valtion tarpeella kerätä lisää verotuloja. Vaaleanvihreää valoa hankkeelle näyttivät muun muassa *Harry Wallin* (SDP), *Kari Uotila* (Vas.) ja *Matti Torvinen* (Sin.). Muutama edustaja asettui selkeästi veroa vastaan. Kokoomuksen *Timo Heinonen* ei pitänyt sitä tarpeellisena; se iskisi kovimmin pienituloisiin ja lapsiperheisiin ja tekisi heidän matkailunsa entistä hankalammaksi. Keskustan *Markku Rossi* valitti, että kaikkia ongelmia pyritään ratkaisemaan uusilla veroilla ja veronkorotuksilla; se ei ole oikea tie, eikä lentoliikenne verotuksella vähene.

¹³¹ Vihreää politiikkaa A:sta Ö:hön, vihreat.fi. Ruotsissa lentoveron vuotuiseksi tuotoksi on arvioitu 170 miljoonaa euroa. Jos lentovero toisi Suomessa valtion kassaan 150 miljoonaa euroa, se olisi 0,3 % valtion verotuloista.

¹³² Yle.fi/uutiset 13.3.2018.

¹³³ Yle.fi/uutiset 13.3.2018.

Lentoala suhtautuu lentoveroon kielteisesti. Kansainvälinen lentoalan järjestö IATA on varoitellut Ruotsia todeten, että lentovero voi viedä sieltä 7 500 työpaikkaa ja heikentää Ruotsin taloudellista kilpailukykyä. Ruotsissa lentoalan yritykset ovatkin arvostelleet lentoveroa voimakkaasti. Lentoyhtiö SAS on uhannut muuttaa pitkien lentojensa lähdöt Kööpenhaminaan. Lentoyhtiöiden mukaan EU-maiden lentoyhtiöt ovat nykyisin epäreilussa asemassa, koska EU:ssa lentoliikenne kuuluu päästökauppaan ja monissa EU-maissa peritään lisäksi erilaisia maksuja.

Myös Finnairin kestävä kehityksen johtaja *Kati Ihämäki* piti Helsingin Sanomissa 4.5.2018 julkaistussa haastattelussa Ruotsin veron kaltaista lentoveroa epäonnistuneena keinona vaikuttaa päästöihin. Vero on kaikille samansuuruinen riippumatta siitä, onko käytetty lentoyhtiö panostanut päästöjen vähentämiseen vai ei. Ihämäen mukaan minkään veron tuottoa ei voi korvamerkitä tiettyyn kohteeseen, siis ei tässäkään tapauksessa ympäristöhankkeisiin.¹³⁴

7.4 Verolainsäädännön ennustaminen lintujen lennoista, tähdistä ja gallupeista

Tulevaisuutta on aikain saatossa ennustettu muun muassa ilmassa lentävien lintujen liikkeistä ja tähtikuvioista.¹³⁵ Astrologien mukaan taivaankappaleiden suhteellisista asemista ja keskinäisistä kulmista voidaan etukäteen päätellä Maan tapahtumien yksityiskohtia, esimerkiksi ihmissuhteita ja ihmisten kohtaloita, ja tulkita luonteita. Astrologia on kehittynyt muinaisten sumerilaisten harjoittamasta tähtien palvonnasta. Tämä uskonto oli animismia, jossa luonnolle ja sen ilmiöille annettiin henkisiä ominaisuuksia. Taivaankappaleiden ajateltiin olevan jumalia, jotka saavat aikaan maanpäälliset tapahtumat. Oppi perustui maakeskeiseen todellisuuskäsitykseen.¹³⁶

¹³⁴ Vrt. kuitenkin tämän kirjan luku 7.8.

¹³⁵ Veropovauksesta *Esko Linnakangas* Historiallinen verokirja (2014) s. 201–203.

¹³⁶ *Wikipedia* Astrologia.

Myös ihmisten säätämällä verolaeilla on vaikutusta lentoliikenteseen ja ympäristöön. Verotuksen ikuisuuteen ja muun elämän epävarmuuteen viittaa sanonta, että elämässä varmaa on vain kuolema ja verotus.¹³⁷

Suomessa verotuksen tulevaisuutta ennustetaan muun muassa gallupeista. Helsingin Sanomat on 4.5.2018 julkaissut Kantar TNS:llä teettämänsä tutkimuksen suomalaisten suhtautumisesta lentoveroon.¹³⁸ Tutkimusta varten haastateltiin puhelimitse 1 003 henkilöä 16.–27.4.2018. Otos edustaa 15 vuotta täyttäneitä väestöä Ahvenanmaata lukuun ottamatta.

Tutkimuksen mukaan 53 % suomalaisista kannatti ja 37 % vastusti lentoveroa, 10 % ei ottanut kantaa.¹³⁹ Naisissa oli enemmän kannattajia kuin miehissä. Lentovero näyttäisi Suomessa olevan hieman suosittumpi kuin Ruotsissa, missä Svenska Dagbladetin tutkimuksessa vuoden 2018 maaliskuussa 48 % haastatelluista kannatti sitä.

Suomessa eniten kannatusta lentovero sai korkeakoulututkinnon suorittaneiden ja ylempien toimihenkilöiden sekä johtajien keskuudessa. Eniten veroa vastustivat nuoret alle 25-vuotiaat, ja eniten sitä kannattivat yli 65-vuotiaat. Vastustajat olivat enemmistönä työttömissä ja Perussuomalaisissa. Vihreiden ja Vasemmistoliiton kannattajista lentoveroa kannatti yli 70 % ja Keskustan ja SDP:n kannattajista yli 60 %. Kokoomuslaisista 51 % oli veron puolesta.

Vain 17 % kertoi vähentäneensä lentämistä huomattavasti tai jonkin verran päästöjen pienentämiseksi. Suuri enemmistö suomalaisista ei ole valmis rajoittamaan omaa lentomatkailuaan ympäristösyistä, ja tilanne on selvä kaikissa väestöryhmissä. Vasemmistoliiton kannattajista 32 % ja Vihreiden kannattajista 26 % ilmoitti vähentäneensä lentämistä huomattavasti tai jonkin verran. Korkeakoulututkinnon suorittaneista 23 % oli vähentänyt lentämistä ympäristösyistä.

¹³⁷ Sanonnan teki vuonna 1789 tunnetuksi *Benjamin Franklin* kirjeessä, joka koski USA:n perustuslakia, mutta samantapainen väite löytyy vanhemmistakin lähteistä.

¹³⁸ *Minttu Mikkonen* Lentovero saa kannatusta, Helsingin Sanomat 4.5.2018 s. A 23–25.

¹³⁹ Huomiota kiinnittää se, että peräti 90 % haastatelluista pystyi heti ottamaan kantaa lentoveron puolesta tai sitä vastaan. Tämän kirjan tekijöillä ei asiaa pitkään tutkineinaakaan ole antaa ehdotonta kyllä- tai ei-vastausta.

Harvinaisinta lentomatkustamisen vähentäminen oli perussuomalaisien kannattajien keskuudesta. Heistä 92 % ei ollut lainkaan tai juurikaan vähentänyt lentämistä ympäristösyistä.

7.5 Eduskuntavaalitulokset, uuden hallituksen kokoonpano ja lentovero

Veneverokeskustelussa vuonna 2017 esitettiin myös sellainen ajatus, että suunnitellun veneveron sijasta olisi säädetty erityisvero ulkomaanmatkoille.¹⁴⁰ Kuten tässäkin kirjassa on selvitetty, meillä on ennen Suomen EU-jäsenyyttä huonolla menestyksellä kokeiltu laivoilla ja lentokoneilla tehtävien ulkomaanmatkojen matkustajaveroa. Nyt EU-aikana ulkomaanmatkaverojen säätäminen olisi vielä paljon vaikeampaa.

Ruotsin nykyisen lentoveron kaltainen sekä kotimaan- että ulkomaanlentoihin kohdistuva vero olisi EU-oikeudellisesti mahdollinen meilläkin. Tuollaisen veron periminen olisi myös suhteellisen helppo toteuttaa käytännössä.

Suomen Luonnonsuojeluliitto ehdotti keväällä 2018, että lentoveron käyttöönotto otetaan mukaan jo nykyisen hallituksen ensi vuoden budjettiin syksyn budjettiriihessä. Viimeistään se tulisi sisällyttää seuraavan hallituksen hallitusohjelmaan toteuttamista varten. Lentoverolla kerättävät tulot tulisi kohdistaa vähäpäästöisen liikenteen, kuten raideliikenteen, parantamiseen. Liiton mielestä sopiva lentoveron taso voisi olla samaa luokkaa kuin muissa Euroopan maissa. Tällöin maksettaisiin vajaan kymppin vero kotimaan lennoista, kun taas kaukolentoista veroa maksettaisiin useampi kymppi.

Päätöstä seurata Ruotsin esimerkkiä säätämällä Suomeen lentovero tuskin kuitenkaan meillä nyt tehdään, eikä sitä liene syytäkään tehdä ennen kuin on käytännössä todettu lentoveron myönteiset ja kielteiset vaikutukset Ruotsissa ja nähty, säilyykö vero siellä pysyvämmiin.

¹⁴⁰ *Esko Linnakangas* Suomen kulutusverotuksen historia ja veneveron haaksirikko (2017) s. 166–167.

Kuten myös tämän kirjan luvussa 2.2 on selvitetty, usein tällaiset verot ovat jääneet lyhytikäisiksi.

Enemmän kuin lintujen lentoradat, tähtien asennot ja gallupit suomalaisen verolainsäädäntöön vaikuttavat eduskunnan ja hallituksen kokoonpanot. Kesän 2018 ennusteissa sekä SDP:n että Kokoomuksen kannatus oli 20 %:n luokkaa, Keskustan pari prosenttiyksikköä vähemmän. Vihreiden kannatus oli jonkin verran alle 15 %.

On epätodennäköistä, että seuraavien eduskuntavaalien jälkeisessä hallituksessa olisivat mukana Kokoomus, SDP ja Keskusta, joten enemmistöhallituksen muodostaminen edellyttänee käytännössä myös Vihreiden ministereitä. Se antaisi voimakasta nostetta lentoverolle.

SDP:n 16.5.2018 julkaistussa yli 40-sivuisessa vero-ohjelmassa (Verotus tulevaisuuden hyvinvointivaltiossa) todetaan mm.: ”Ympäristölle haitalliset verotuet tulisi lakkauttaa, jos niillä ei ole muita hyödyllisiä vaikutuksia. Toisaalta voitaisiin kiristää haittaveroja tai luoda uusia, jos se todetaan tarpeelliseksi.” Lentoveroa ei ohjelmassa mainita. Myöskään Kokoomus ja Keskusta eivät ole tätä kirjoitettaessa ottaneet puoluena kantaa lentoveroon.

7.6 Perustuslaki

7.6.1 Liikkumisvapaus, yhdenvertaisuus ja tasa-arvo

Koska kysymyksessä on suomalainen oikeustieteellinen tutkimus, lentoveroa on syytä käsitellä myös perustuslakimme kannalta.¹⁴¹

Perustuslakimme 9.1 §:n mukaan Suomen kansalaisella ja maassa laillisesti oleskelevalla ulkomaalaisella on vapaus liikkua maassa, ja 9.2 §:n mukaan jokaisella on oikeus lähteä maasta. Säännöksessä ei luvata kenellekään nimenomaan lentomatkaa. Vaikka korkea lentovero rajoittaa liikkumismahdollisuuksia, perustuslakivaliokunta tus-

¹⁴¹ Perustuslain ja eurooppaoikeuden merkityksestä liikenteen verotuksessa tarkemmin esim. *Esko Linnakangas* Autoveron saattohoito ja tieliikenneverotuksen kehittäminen (2018) s. 279–289.

kin pitäisi tuollaista veroa perustuslaissa turvatus liikkumisvapauden vastaisena.

Korkea lentovero rajoittaa enemmän köyhän kuin rikkaan lentomahdollisuuksia, mikä panee miettimään perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuusperiaatetta. Perustuslakivaliokunta tuskin silti varallisuuserojen takia tuomitsisi lentoveroa.

Perustuslain 6 §:ssä todetaan nimenomaisesti, ettei ketään saa ilman hyväksyttävää perustetta asettaa eri asemaan sukupuolen, iän, terveydentilan, vammaisuuden tai muun henkilöön liittyvän syyn perusteella.

Lentovero säädettäisiin meillä varmasti samansuuruiseksi sukupuolesta riippumatta. Miesten ja naisten lentelyn määrissä ei ole Ruotsissa merkittävää eroa (ks. edellä luku 2.3.3). Suomessa tilanne lieene sama, joten sukupuoliongelmia lentovero ei synnyttäisi.

Sille, että alle 2-vuotiaat vapautettaisiin lentoverosta, kuten ulkomailla yleensä on tehty, hyväksyttävä syy lieene jo tällaisen lapsen pieni paino.¹⁴² Vaikeampi kysymys on, estääkö perustuslakimme sen, että ylipainoisista lentomatkustajista perittäisiin normaalia korkeampi vero tai matkatavaralisämaksun kaltainen ylikuormamaksu.¹⁴³

7.6.2 Lainalaisuus ja ympäristövastuu

Perustuslain 81 §:n mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Tämä lakisidonnaisuuden vaatimus tuskin tuottaisi Ruotsin mallin mukaisessa lentoverossa erityisiä ongelmia. Valmistelussa voidaan myös hyödyntää Ruotsin lentoverolain säännöksiä ja Suomessa 1990-luvun alussa voimassa olleita matkustajaverosäännöksiä.

Perustuslain 20 § koskee vastuuta ympäristöstä. Sen 1 momentin mukaan vastuu luonnosta ja sen monimuotoisuudesta, ympäristöstä ja kulttuuriperinnöstä kuuluu kaikille. Pykälän 2 momentin mukaan

¹⁴² On myös huomattava, että monien lentoyhtiöiden koneissa aikuisen sylissä istuva alle 2-vuotias lapsi saa matkustaa ilmaiseksi tai erittäin suurella alennuksella.

¹⁴³ Ylipainoveroista ks. *Esko Linnakangas – Leila Juanto* Verojen historia (2016) s. 51 ja 269.

julkisen vallan on pyrittävä turvaamaan jokaiselle oikeus terveelliseen ympäristöön sekä mahdollisuus vaikuttaa elinympäristöään koskevaan päätöksentekoon.

Lentoveroa voidaan pitää yhteensopivana perustuslain 20 §:n ympäristöä koskevan perusoikeussäätelyn kanssa. Säätelyyn liittyy vahvasti luonnon itseisarvon ja tulevien sukupolvien oikeuksien ulottuvuus.

7.6.3 Suhteellisuusperiaate

Suhteellisuusperiaate ankkuroituu Euroopan ihmisoikeussopimukseen, perustuslakiimme ja EU-oikeuteen. Periaatteen soveltaminen edellyttää tilannetta, jossa punnittavaksi tulee tietyn hyväksyttävän päämäärän ja siihen käytettävän keinon välinen suhde tai oikeastaan päämäärän suhde siihen edun loukkaukseen, jota keinon käyttäminen tarkoittaa.¹⁴⁴

Suhteellisuusperiaate vaatii, että käytetyn keinon tulee ylipäänsä olla päämäärän saavuttamiseen sopiva (asianmukaisuus ja soveltuvuus). Käytettävissä olevista keinoista on valittava sellainen, joka mahdollisimman vähän loukkaa toisen etuja (tarpeellisuus ja välttämättömyys). Vaikka keino olisi tietyn hyväksyttävän päämäärän saavuttamiseksi välttämätön ja ainoa mahdollinen, se voi olla vastoin suhteellisuusperiaatetta, jos sen aiheuttama etujen loukkaus on saavutettavaan hyötyyn nähden kohtuuton, ja tällöin voidaan puhua suhteellisuudesta ahtaassa mielessä (oikeasuhtaisuus).

Polttoaineverotuksen käyttäminen lentoliikenteen ohjailuun ei vaikuta tällä hetkellä käytännössä mahdolliselta. Siksi lentoveroa voidaan pitää sopivimpana mahdollisena ympäristöpoliittisena keinona puuttua lentoliikenteen ympäristöhaittoihin.¹⁴⁵

¹⁴⁴ *Mikko Pikkujämsä* Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla (2001) s. 118.

¹⁴⁵ Ilmailun päästöjen vähentämisessä voivat myös nestemäistä kerosiinia korvaavat *biopolttoaineet* olla keskeisessä roolissa, mutta lentoliikenteessä niille ei ole lähitulevaisuudessa näkyvissä muita realistisia vaihtoehtoja. Biokerosiinin hinta ei ole tällä hetkellä kilpailukykyinen eikä saatavuus riittävä. Ks. esim. Finnairin kannanotto parlamentaarille työryhmälle, *Esko Linnakangas* Autoveron saattohoito ja tieliikenneverotuksen kehittäminen (2018) s. 177.

7.7 Lentoveron nousu

Lentoveroa voidaan siis pitää juridisesti sopivimpana mahdollisena veromallina puuttua lentoliikenteen ympäristöhaittoihin. Ruotsissa ja muualla ulkomailla käytössä olevat lentoveron tasot ovat kuitenkin niin alhaiset, että niillä ei ole merkittäviä myönteisiä ympäristövaikutuksia vaan ne ovat pitkälti symbolisia. Kaikkien Suomesta lähtevien ja saapuvien lentojen päästöt ylilentojen päästöjä lukuun ottamatta ovat noin yksi prosentti EU-maiden lentopäästöistä. Pelkillä Suomen toimilla maapallon ilmasto-ongelmia ei pystytä torjumaan.

On kuitenkin hyvin mahdollista, että yhä useammat valtiot muun muassa Ruotsin ja ehkä Suomenkin esimerkkiä seuraten säättävät lentoveron ja että verotasoa vähitellen olennaisesti nostetaan. Mikäli EU:ssa luovutaan yksimielisyystvaatimuksesta veroasioissa,¹⁴⁶ saattaa tulla mahdolliseksi myös säätää kaikkia EU-valtioita koskeva direktiivi lentoveron vähimmäistasosta. Silloin matkustajakohtainen lentovero nousee merkittäväksi ympäristöpoliittiseksi keinoksi.

7.8 Lentoveron korvamerkitsemisestä

Korvamerkityksi kutsutaan sellaista talousarvion erää, joka on säädetty käytettäväksi joidenkin määrättyjen menojen maksamiseen ja jota ei saa käyttää muihin tarkoituksiin. Korvamerkkiverot ovat maksujen etäsukulaisia, mutta maksuina niitä ei voida pitää välittömän vastikkeen puuttumisen takia.

Jos lentovero eli lentolippuvero meille säädetään, tulee pohdittavaksi, korvamerkitäkö vero johonkin tarkoitukseen. Kuten edellä luvussa 7.3 on mainittu, Vihreät ovat esittäneet lentoveron tuoton käyttämistä pienituloisimpien verotuksen keventämiseen. On myös esitetty, että lentoveron tuotolla voitaisiin alentaa arvonlisäverotusta.¹⁴⁷

¹⁴⁶ Euroopan komission puheenjohtaja *Jean-Claude Juncker* ehdotti syyskuussa 2017 unionin tilaa käsitelleessä puheessaan määräenemmistöpäätöksenteon lisäämistä neuvostossa mm. verotuksen alalla.

¹⁴⁷ Näin dos. *Kalle Mikkolan* mielipidekirjoituksessa (Lentovero vähentää päästöjä, Helsingin Sanomat 15.5.2018 s. B 13).

SDP:n *Kimmo Kiljusen* kirjallisessa kysymyksessä (598/2006) kesäl-
lä 2006 kannatettiin lentolippuveroa kehitysavun rahoitukseen.¹⁴⁸
Silloinen valtiovarainministeri *Eero Heinäluoma* (SDP) totesi mm.:

”Suomi pitää julkista, budjetin kautta kanavoitavaa kehitysapua edelleen parhaana ja läpinäkyvimpänä tapana auttaa kehitysmaita. Suomi näkee innovatiiviset rahoitusmekanismit tärkeänä ja täydentävänä rahoituslähteenä.

Lisäksi voidaan todeta, että eräillä eurooppalaisilla lentoyhtiöillä on, mm. Suomessa, hyviä kokemuksia vapaaehtoisista keräyksistä, joiden varat on ohjattu erilaisiin kehitysapukohteisiin, kuten UNICEFin hankkeisiin. Näiden keräyskampanjoiden avulla on myös voitu jakaa laajalti informaatiota kehitysmaiden tarpeista.

Suomen näkemyksen mukaan globaaleista veroista, kuten esimerkiksi mahdollisesta lentomat kustajaveroista, tarvitaan huomattavasti yksityiskohtaisempaa analyysiä. Jatkossa tulisi keskustella ainakin kansainvälisen verotuksen kriteereistä sekä siitä, miten verovarot käytettäisiin.”

Julkinen talous perustui vielä 1800-luvulla pitkälti rahastotalouteen¹⁴⁹
taikka muuten erityisiin tarkoituksiin kannettuihin suorituksiin. Van-

¹⁴⁸ Kiljunen totesi, että Chile oli ensimmäisenä maana ottanut vuoden 2006 alussa käyttöön tällaisen veron. Siinä kaikilta lähteviltä lentomat kustajilta perittiin kahden USA:n dollarin erityismaksu kehitysapua varten. Ranska oli ottanut 1.7.2006 käyttöön vastaavan veron. Se oli yksi euro EU:n sisäisillä lennoilla turistiluokassa ja 10 euroa businessluokassa, EU:n ulkopuolisilla lennoilla se oli neljä euroa turistiluokassa ja 40 euroa businessluokassa. Kiljunen mainitsi myös monia muita maita, jotka olivat ottamassa veron käyttöön tai osoittaneet siihen kiinnostusta. Ks. myös *Leila Juanto* Matkailu ja verotus, teoksessa *Matkailuoikeus* (toim. Mirva Lohiniva-Kerkelä, 2012) s. 181–182.

¹⁴⁹ Vasta vuoden 1919 hallitusmuoto lakkautti erillisten rahastojen järjestelmän, jolloin budjetista tuli yhtenäinen valtiontaloutta koskeva asiakirja ja rahastotalous muodostui poikkeukselliseksi järjestelmäksi. 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 täydellisyysperiaatteesta ja täten eduskunnan budjettivallan rajoittamista, on rahastojen perustamisen ja

hempina aikoina korvamerkkiverot olivat erittäin yleisiä. Kutakin veroa kerättiin määrättyyn tarkoitukseen. Nykyisin korvamerkkiverot ovat harvinaisia mutta eivät mahdottomia tai tuntemattomia. Uusin merkittävä korvamerkkivero on yleisradiovero, jota peritään vuosittain noin 500 miljoonaa euroa.¹⁵⁰

Jos lentoveron taso olisi Suomessa samaa suuruusluokkaa kuin nyt Ruotsissa, veroa kertyisi vuodessa ehkä noin 150 miljoonaa euroa – siis 0,3 % valtion verotuloista.¹⁵¹ Määrä on niin pieni, ettei sen käyttökohteen pitäisi ratkaista sitä, säädetäänkö lentovero vai ei.

Tässä tulevat mieleen vuotuisen ajoneuvoveromme alkuvaiheet 1920-luvulla. Tieliikenteen verouudistuksessa korostettiin tuolloin, että veron oli perustuttava ylellisyysnäkökohdan sijasta enemmän tietaloudellisille näkökohdille. Todettiin, että tiestön kulumiseen vaikutti muun muassa ajoneuvon nopeus. Kun Suomen teillä ei kuitenkaan yleensä voitu kulkea 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. 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. Nykyisin vuotuisen ajoneuvoveron tuotto on noin 1,2 miljardia euroa (2,7 % valtion verotuloista). Se on enemmän kuin autoveron tuotto 0,9 miljardia euroa (2,1 % valtion verotuloista). Vielä suurempi valtiontaloudellinen merkitys on bensiinin ja dieselöljyn polttoaineverolla, josta valtio saa noin 6 % verotuloistaan (+ alv).

laajentamisen kynnystä korotettu asettamalla rahaston perustamista tai olennaista laajentamista tarkoittavan lakiehdotuksen hyväksymiselle määräenemmistövaatimus. Rahastoinnista ks. *Arvo Myllymäki* Finanssihallinto-oikeus (2007) s. 116 ss.

¹⁵⁰ Korvamerkkiverojen historiasta ja nykytilasta *Esko Linnakangas* Korvamerkkiverot, vapaaehtoiset verot ja veron kirnuaminen, *Defensor Legis* 4/2018. Korvamerkkiveroina voidaan pitää esim. vesiliikenteen väylämaksua ja raideliikenteen rataveroa, jotka ovat lähellä maksuja.

¹⁵¹ Se olisi samaa luokkaa kuin 2010-luvulla voimakkaasti ankaroitettun virvoitusjuomaveron nykyinen tuotto.

Jatkuvasti keskustellaan siitä, pitäisikö tieliikenteen verot korvamerkitä tai korvata asiakasmaksuilla.¹⁵²

Jos lentovero säädettäisiin meillä samalle tasolle kuin tämä vero on sitä nykyään perivissä maissa, lentoliikenteen verotus olisi yhä lähes mitättömän pieni verrattuna tieliikenteen verotukseen. Valtion talousarviossa lähtökohtana on periaate, jossa tulot eivät ole sidottuja tietyn menon suorittamiseen.¹⁵³ Varojen käyttö tiettyyn tarkoitukseen voidaan kuitenkin toteuttaa lailla ja budjetin yksityiskohtaisilla perusteluilla. Lentoveron korvamerkintä ainakin ilman rahastointia budjetin ulkopuolelle olisi mahdollinen, mutta se ei ole välttämättä tarpeen. Vaikka lentoveroa ei korvamerkittäisi nimenomaisesti tiettyyn tarkoitukseen, korvamerkin puuttuminen ei estäisi veron myönnteisiä ympäristövaikutuksia.

7.9 Lentoveron hallinto

Jos meillä lentovero säädetään, on ratkaistava, miten verotus käytännössä toteutetaan. Kysymyksessä on selvästi vero, jonka lainvalmistelun tulee tapahtua valtiovarainministeriössä; eduskunnassa keskeisessä asemassa olisi valtiovarainvaliokunta. Koska kyseessä olisi ympäristöpoliittinen liikennevero, myös ympäristöministeriöllä sekä liikenne- ja viestintäministeriöllä olisi rooli sen valmistelussa.

Mitkä viranomaiset huolehtisivat lentoverotuksesta? Suomessa oli 1990-luvun alkupuolella tilauslentoverotus. Sen yleinen valvonta kuului verohallitukselle, mutta lääninverovirastolle lankesivat veron määrääminen, veron suorittamisen ja maksamisen valvonta sekä ennakkotiedon antaminen ja veronkanto. Verovelvollisia koskevat asiat kuuluivat sen lääninveroviraston käsiteltäviin, jonka toimialueella verovelvollisen kotikunta oli. Jos verovelvollisella ei ollut Suomessa kotikuntaa, asian käsitteli Uudenmaan lääninverovirasto. Vero maksettiin lääninverovirastolle kalenterikuukauden aikana luovutettujen matkalippujen perusteella viimeistään seuraavan kalenterikuukauden viimeisenä päivänä.

¹⁵² Esko Linnakangas Autoveron saattohoito ja tieliikenneverotuksen kehittäminen (2018).

¹⁵³ Kirjallisuudessa puhutaan nonaffektaatioperiaatteesta.

Viime aikoina kaikkien verojen hallinnointi on pyritty keskittämään Verohallinnolle.¹⁵⁴ Siksikin vaikuttaa selvältä, että myös lentoveron hallinnointi säädettäisiin Verohallinnon tehtäväksi eikä esimerkiksi liikenne- ja viestintäministeriön hallinnonalaan kuuluville yksiköille.

Jos Suomeen säädetään lentovero, se on syytä säätää oma-aloitteiseksi veroksi (ns. itseverotus), jota koskee laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (9.9.2016/768). Tuota menettelylakia sovelletaan muun muassa arvonlisäveroon ja vakuutusmaksuveroon. Toimivaltainen viranomainen oma-aloitteisissa veroissa on Verohallinto.

Verokautena oma-aloitteisissa veroissa on yleensä kalenterikuukausi. Verovelvollisen on annettava kultakin verokaudelta veroa koskevat tiedot Verohallinnon vahvistamalla veroilmoituksella. Verokauden veroilmoitus on lähtökohtaisesti annettava viimeistään verokautta seuraavan kalenterikuukauden yleisenä eräpäivänä, joka on kuukauden 12. päivä. Veroilmoitus on annettava sähköisesti, mutta Verohallinto voi erityisestä syystä hyväksyä ilmoituksen antamisen paperisena.

Oma-aloitteisten verojen verotusmenettelylaissa on myös yksityiskohtaiset säännökset virheiden oikaisuihin ja muutoksenhausta.

7.10 Liikenneturvallisuus

Liikenneverotusta tutkittaessa kiinnitetään nykyisin yleensä huomiota verojen fiskaalisen merkityksen ja ympäristövaikutusten lisäksi liikenneturvallisuuteen. Esimerkiksi autokannan uudistamista autoveroa alentamalla perustellaan korostamalla ympäristönäkökohtien lisäksi sitä, että uusissa autoissa liikenneturvallisuus on tuotekehittelyn ansiosta parempi kuin vanhoissa ajoneuvoissa.

Lentoverokeskustelussa keskeinen asema on ollut ympäristöpolitiikalla ja liikenneturvallisuus on ollut vain sivuosassa. Liikenneturvalli-

¹⁵⁴ Liikenteen veroista ajoneuvoveron hallinnointi kuuluu kuitenkin Liikenteen turvallisuusvirastolle (Trafli), rataveron hallinnointi Liikennevirastolle ja väylämaksun hallinnointi Tullille. Liikenteen turvallisuusvirasto, Viestintävirasto sekä Liikenneviraston tietyt toiminnot on tarkoitettu yhdistää vuoden 2019 alussa uudeksi virastoksi, Liikenne- ja viestintävirastoksi (HE 61/2018)

suutta olisikin vaikea lisätä lentoliikenteen veroja alentamalla, koska ilmailun verot ovat minimaaliset.

Jos liikenneturvallisuutta arvioidaan vertaamalla kuolemien määrää kyseisen liikennemuodon henkilökilometreihin, turvallisinta on liikkua junalla tai lentokoneella, sillä tilastollisesti raideliikenteessä kuolemantapauksia sattuu vain yksi ja lentoliikenteessä kaksi jokaista 125 miljoonaa henkilökilometriä kohti. Tieliikenteessä vastaava luku on 39, josta jalankulkijoiden ja pyöräilijöiden osuus on noin 17 ja mopolla tai moottoripyörällä liikkuvien osuus 20.¹⁵⁵ Lentoliikenne siis on näin tarkastellen hyvin turvallinen liikkumismuoto, mikä tuskin johtuu vain lentoliikenteen verojen pienuudesta.

7.11 Yhteenveto

Lentoliikenne on erityisesti tieliikenteeseen verrattuna voimakkaasti aliverotettu. Nykyisessä tilanteessa lentoliikenteen ympäristöongelmien vähentämiseksi paras ja lähes ainoa käytännössä mahdollinen vero-ohjauskeino on lentovero. Sen säätämisen tarkoituksena on vähentää matkustajalentoliikennettä tai ainakin hillitää sen kasvua. Lentoverolla ei pyritä varsinaisesti lisäämään valtion tuloja, mutta verotulot kyllä kasvavat, jos lentomatkustaminen ei veron vuoksi vähenny.

Varsinkin jos Ruotsi pitää voimassa huhtikuussa 2018 käyttöön ottamansa lentoveron, Suomessa on poliittisesti hyvin mahdollista säätää samantapainen vero. Sellaisen säätämiseksi ei ole myöskään EU-oikeudellisia eikä perustuslaillisia esteitä. Lentovero on mahdollista mutta ei välttämätöntä varustaa ympäristöpoliittisella korvamerkillä. Lentoverolainsäädäntö pystytään valmistelemaan melko vaivattomasti hyödyntämällä ulkomailla käytössä olevia malleja ja meillä olevaa lakia oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä.

Lentoverolaki myös voidaan säätää melko nopeasti, eikä sen tarvitse tulla voimaan kalenterivuoden alussa. Koska kysymyksessä on uusi vero, joka vaikuttaa matkalippujen hintoihin ja alan rutiineihin, voimaantuloon on syytä varata ainakin muutamia kuukausia lain hyväksymisestä.

¹⁵⁵ Jenni Ahlroth – Markus Pöllänen Liikenneturvallisuus (2011).

English Summary

Aviation Tax – Air and Space Taxation

The book deals with air passenger duty, which for environmental policy reasons is used in Sweden, for example. As far as VAT is concerned, the tax exemptions for aircraft and the reduced rate of passenger transport on domestic routes and tax exemptions in international traffic are considered.

The book also assesses the fuel tax exemption for commercial aviation. It is the most important tax support to the air traffic, although it is not generally classified as such. The book also covers travelers' non-tax purchases.

The taxation of airline companies and the income taxation of the flight crew are also investigated according to the national laws and tax treaties.

The book also assesses future developments and analyzes tax issues on space flights, paying attention to the astronauts and space tourists, too.

Kirjallisuusluettelo

- Ahlroth, Jenni – Pöllänen, Markus* Liikenneturvallisuus (2011)
- Andem, Maurice N.* International Legal Problems in the Peaceful Exploration and Use of Outer Space, 1992
- Andem, Maurice M.* Recent Developments in Space Transportation Systems and the Problems Relating to the Definition of Space Objects in Space Law, *Liber Amicorum Bengt Broms* (1999) s. 1–11
- Andersson, Edward* Verotuslain kommentaari, 1990
- Andersson, Edward – Linnakangas, Esko – Frände, Joakim* Tuloverotus, 2016
- Andersson, Edward – Penttilä, Seppo* Elinkeinoverolain kommentaari, 2014
- Cajander, Riku* Päästökauppa tehokkaammaksi, *Ympäristö-lehti* 5/2016
- Finavia* Lentoliikennemaksut ja yleiset palveluehdot 1.1.2018 alkaen
- Finnair-konsernin tilinpäätöstiedote 1.1.–31.12.2017, 16.2.2018
- Frände, Joakim* Dubbelboende vid beskattningen av fysiska personer, 2013
- Harmaja, Leo* Rautatievero, *Valtiotieteiden käsikirja*, 1924, s. 254–255
- Helminen, Marjaana* Kansainvälinen verotus, 2016
- Juanto, Leila* Valmisteverotus – Oikeustieteellinen tutkimus valmisteverotuksen asemasta Suomen verojärjestelmässä, 1998
- Juanto, Leila*, Valmisteverolainsäädäntö – Tutkimus tupakkatuotteiden, alkoholi- ja virvoitusjuomien, juomapakkausten sekä liikennepolttoaineiden valmisteverotuksesta, 2008
- Juanto, Leila* Matkailu ja verotus, teoksessa *Matkailuoikeus* (toim. Mirva Lohiniva-Kerkelä, 2012) s. 173–207
- Juanto, Leila – Saukko, Petri* Arvonlisävero ja muu kulutusverotus, 2014
- Khawaja, Munawer Sultan – Iyer, Indira* Revenue Potential, Tax Space, and Tax Gap, 2014
- Korhonen, Tatu* Merenkulun tukilait Suomessa, 2012
- Kotkansalo, Aleks.* Suomen liikevaihtoverotus, 1977
- Kärkkäinen, Kyösti* Lentoliikenne murroksessa – matkustajaliikenne vuonna 2050 – Tulevaisuudenkuvat ja skenaariot, 2012
- Lagrådsremiss Skatt på flygresor 8.6.2017, Sverige

- Lallukka, Taneli* Sisunautti – avaruudessa tapahtuvan työskentelyn verotus, esitelmä Veronsaajien oikeudenvallontayksikön (VOVA) 5-vuotisjuhlasseminaarissa 16.5.2013
- Lallukka, Taneli* Aika, avaruus ja verotus, Verohallinnon vuosikertomus 2016
- Lallukka, Taneli* Onko avaruudessa tapahtuvan työskentelyn verotuksen pohtiminen utopistista? verblogit.com 17.5.2017
- Lallukka, Taneli* Työskentely lentokoneessa kansainvälisen verotuksen näkökulmasta, Verohallinto 15.11.2017
- Lewis, Tanya* RS in Space: How Will We Tax a Mars Mission? Space.com 14.4.2015
- Liikennejärjestelmän tuet, Taustamuistio parlamentaarisen työryhmän käyttöön 2.5.2017 KOO/LVM
- Linnakangas, Esko* Työntekijöiden työnantajalta saamien lahjojen, alennusten yms. etujen verotuksesta, Verotus 1983 s. 11–21
- Linnakangas, Esko* Kulutusverotus, 1991
- Linnakangas, Esko* Autojen verotus, 2007
- Linnakangas, Esko* Väitöskirja kirkon verotusoikeudesta ja verovelvollisuudesta, Verotus 2009 s. 436–440
- Linnakangas, Esko* Verokarhun esiintymisalueet ja yliopistorahoitus, suomenlaki.com 2010
- Linnakangas, Esko* Puuttumattomuusperiaate ja pullo-ongelma, suomenlaki.com 14.9.2011
- Linnakangas, Esko* Vesiliikenteen veroista ja veronluonteisista maksuista, Liikenne 1/2012 s. 44–50
- Linnakangas, Esko* Ilmaliikenteen veroista ja maksuista, Liikenne 2/2012 s. 38–42
- Linnakangas, Esko* Raideliikenteen verotus, Liikenne 3/2012 s. 30–33
- Linnakangas, Esko* Historiallinen verokirja, 2014
- Linnakangas, Esko* Suomen kulutusverotuksen historia ja veneveron haaksirikko, 2017
- Linnakangas, Esko* Autoveron saattohoito ja tieliikenneverotuksen kehittäminen – Autovero 60 vuotta, 2018
- Linnakangas, Esko* Puuttumattomuusperiaate sukulaisineen verotuksessa ja tietovuoto, Verotus 2017 s. 522–531
- Linnakangas, Esko* Löytäjän verotus, Verotus 2018 s. 372 ss.
- Linnakangas, Esko* Korvamerkkiverot, vapaaehtoiset verot ja veron kirnuaminen, Defensor Legis 4/2018
- Linnakangas, Esko – Immonen, Raimo – Puronen, Pertti* Verotuskäytäntö 1997
- Linnakangas, Esko – Juanto, Leila* Tieliikenneverot, 2000
- Linnakangas, Esko – Juanto, Leila* Verojen historia – Synty, kehitys, kuolema, ylösnousemus, reinkarnaatio, 2016
- Linnakangas, Esko – Juanto, Leila – Laatikainen, Päivi* Arvonlisäverotus ja muu uusi kulutusverotus, 1994

- Linnakangas, Esko – Juanto, Leila – Laatikainen, Päivi* Uusi arvonlisäverotus ja tulliverotus, 1995
- Lönnfors, Henry* Rörelseinkomst och kommunalbeskattning, 1992
- Malmgrén, Marianne* Oikeushenkilön asuinvaltio verotuksessa ja yrityksen kansainvälistyminen, 2008
- Malmgrén, Marianne – Myrsky, Matti* Kansainvälinen henkilö- ja yritys-verotus, 2017
- Metsävainio, Päivi* Kaupallisen ilmailun lentoliikennemaksut, Matkailuoikeus (toim. Mirva Lohiniva-Kerkelä, 2012) s. 209–226
- Mikkonen, Minttu* Lentovero saa kannatusta, Helsingin Sanomat 4.5.2018 s. 23–25
- Myllymäki, Arvo* Finanssihallinto-oikeus, 2007
- Myrsky, Matti* Suomen veropolitiikka, 2013
- Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital, Condensed Version 2017
- Määttä, Kalle* Environmental taxes, From an Economic Idea to a Legal Institution, 1997
- Määttä, Kalle* Taloudellinen ohjaus ympäristönsuojelussa, 1999
- Määttä, Kalle* Energiaveropolitiikka, 2000
- Niskakangas, Heikki* Ulkomailla työskentelyn verotus, 1987
- Nykänen, Pekka* Rajoitetusti verovelvollisen tulon verotus, 2015
- Paukku, Timo* Luksusyo avaruudessa 800 000 dollarilla, Helsingin Sanomat 12.4.2018 s. B 8
- Pikkujämsä, Mikko* Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla, 2001
- Raeste, Juha-Pekka* Suomessa pohditaan jo, miten avaruuden työntekijöitä verotetaan – veroasiantuntijan mukaan ongelmaksi nousee esimerkiksi ajan käsite, Helsingin Sanomat 17.4.2017
- Rautajoki, Pekka* Yrityksen veronhuojennukset, 1984
- Sainio, Olli J.* Verosopimusten vaikutus elinkeinotulon verotukseen, 1976
- Samuelson, D.* California now wants to tax SPACE travel, Space.News 19.5.2017
- SOU 2016:83 En svensk flygskatt
- Tervonen, Juha – Metsäranta, Heikki* Liikennejärjestelmän tuet, Liikenneviraston tutkimuksia ja selvityksiä 6/2012
- Verohallinto* Kansainvälisen verotuksen käsikirja, 2015
- Verotuet 2015–2017e (15.9.2016)
- Viikari, Lotta* Matkailijana avaruudessa – turistina (oikeudellisessakin) tyhjiössä, teoksessa Matkailuoikeus (toim. Mirva Lohiniva-Kerkelä, 2012) s. 391–404
- Viikari, Lotta* Lausunto Eduskunnan talousvaliokunnalle avaruuteen lähetettyjen esineiden rekisteröinnistä tehdyn yleissopimuksen hyväksymiseksi ja voimaansaattamiseksi sekä laeiksi avaruustoiminnasta ja löytötavara-lain 2 §:n muuttamisesta (HE 157/2017)

Viri, Riku Maailman lentoliikenteen nykytila ja kehitysnäkymät, 2015

Warelius, Antero Kertomus Tyrvään pitäjältä 1853, julkaistu 1854, alkuperäisestä valokuvaamalla valmistettu uusi painos, 1977

Wikipedia: Aerospace, Alus, Astrologia, Astronomia, Aurinkokunta, Avaruus, Avaruussukkula, Ilmailun historia, Ilmakehä, Kaupallinen avaruustoiminta, Kuu, Kuukausi, Lentokonehalli, Lentoliikenteen historia, Luettelo maailman suurimmista lentoyhtiöistä, Maailmankaikkeus, Mars, Michitetty Mars-lento, Outer space, Rakettimoottori, Taivas, Tynnyrinala, Vesilentokone, Vuorokausi, Vuosi

Oikeustapaushakemisto

Korkein hallinto-oikeus

1970 I 52 69
1973 II 546 79
1973 T 722 79
1980 T 2402 84
1983 II 604 77
1986 II 501 69
1987 II 565 82
1987 II 599 82
1987 T 1529 82
1987 T 3914 78
1987 T 4001 77
1988 II 586 78
1991 T 3387 78
1993 T 1372 33
1994 II 577 55
1994 T 2000 34
1995 T 802 78
1996 T 142 55
1999:25 68
2003 T 2667 75

2006 T 1394 52
2011:26 79
2012:113 52
2016:67 51
2016:139 78
2017:25 53

Keskusverolautakunta

1986/207 99
1997/39 55

EU-tuomioistuin

C-346/97, *Braathens Sverige*,
10.6.1999 40

Eläketurvakeskus

21.11.2012 nro 2379 87

Asiahakemisto

A

Ahvenanmaan asema 56, 58, 102
alkoholivero 59–63, 102
aluekehitys 46
alus 17–18
anekauppa 111
arvonlisävero 45–56, 49–64,
100–101, 108, 111–112, 120
astrologia 114
astronomia 14
astronautti 14–15, 91, 97–99
asuinvaltio 71, 83–84, 97
Aurinko 14, 16, 24
aurinkokunta 14, 16–17, 92, 98
autokopteri 18
avaruuden käsite 13–17, 91
avaruusesine 93–96
avaruusoikeus 91–92
avaruustoimintalaki 93

B

bare-boat 68, 73, 84
biopolttoaineet 119

D

dry lease 106

E

eläketurva 85–90

F

Finavia 26, 103, 108, 113
Finnair 19, 65–66, 69, 71, 75–78,
84, 106, 108, 113–114, 119
fiskaalinen merkitys 34, 39, 111,
124

G

galaksi 16
gyrokopteri 18

H

haittavero 111, 117
hangaari 21
helikopteri 18, 23, 39, 54–55
henkilökuljetusten arvonlisäverotus
54–56
henkilökuntaetujen verovapaus
77–78
hetekavero 31
hiilidioksidi 14, 38, 43–44, 108,
110
himmeli 75
huvi-ilmailu 40, 54, 101

I

ilma-alus 18–19, 23, 49–54,
59–60, 64, 70–74, 81–84, 90,
98–101
ilmailun historia 17–20

ilmakehä 14–15, 17, 23, 91,
94–96, 110
ilmalaiva 18–19, 23, 65
iltatila 14
ikä ks. lapsi
itseverotus 124

K

kansainvälinen liikenne 74, 84
kaupallinen avaruustoiminta
92–93
kaupunkivero 31
kehitysapu 121
kiinteä toimipaikka 68–69
koiravero 31
korvamerkkiverot 25, 114,
120–125
kosmonautti 15
kotiasema 85–87
kotimaanliikenne 51
kotivaltio 74, 84
Kuu 16
kuukausi 17
kuuden kuukauden sääntö 80,
82, 99

L

laivue 18
lapsi 26, 33–34, 38–39, 41, 113,
118
lentoasema 21, 25, 42, 59,
103–104, 108
lentoemäntä 85–90
lentokenttä ks. lentoasema
lentoliikennemaksut 25–28
lentoliikenteen verotusvaltio
54–55, 67–69, 80, 83–84,
96–100
lentomaksut ks. lentokenttämaksut
lentopisteet 79–80
lentosatama 21
lentovene 20–21
lentovero 31–47, 109–125

lentoyhtiö 65–66
lentäminen 17
Lex Finnair 77
liikelentokone 37
liikenneturvallisuus 124–125
liikevaihtovero 49–51, 54, 100,
111
liikkumisvapaus 111, 117–118
Linnunrata 16–17
lästimaksu 28

M

maailmankaikkeus 14–15, 91, 98
maapallo 14
maksun käsite 25
Mars 16–17, 99
matkailija 29
matkailijamaksu ja -vero 31
matkustajamaksu 26
matkustajavero 31–33, 36, 116,
118, 121
melumaksu 25–26
merenkulku 23, 58, 66–67,
70–74
merimiesten verotus 83, 85, 99
merityötulovähennys 83
muonitus 60

N

nonaffektaatioperiaate 123

O

oma-aloitteinen vero 124–125

P

paikanvarausoikeus 77–79
paino 25, 37, 40, 51, 118
perustuslaki 115, 117–119, 121,
125
planeetta 14–16, 99
polttoainevero 40, 43, 53, 101,
107–108, 111, 119, 122
purjehdus 110

purjelentokone 23, 50
puutarhanhoito 110
päästökauppa 109–110, 114

R

raide liikenne 107, 116, 122, 125
rakettimoottori 101

S

satama 21, 25, 70, 74
sisunautti 15
sosiaaliturva 85–90
suljettu vaihtoehto 66
sänkyvero 31

T

taivas 13, 16, 74, 76
tappion vähennysoikeus 76, 92, 97
tasa-arvo 46, 113, 117
tax free -myymälä 57–59
tilauslento vero 32–34, 40, 123
tulliverotus 23–24, 49, 56–57, 60, 62, 64, 124
tuloverotus 65–85, 96–100
tuomiset 61
tupakka 57, 59–63, 102
turisti 29, 92–93
turistivero 31
turvallisuus ks. liikenneturvallisuus
työllisyys 42, 46–47, 66
tähdet 16, 114, 117
tähtitulli 24

U

Ursa 5
Ursula 5
Ursus fiscalis 5

V

vakuutusmaksuvero 51–52
valtiontuki 41, 107
vapaaehtoiset verot ja maksut 25, 27, 121
vapaalippu 77
verokeidas 74
verotaivas 74
venevero 116
veron käsite 24–25
veroparatiisi 74–76
verosopimukset 69–74, 83–85, 97, 99–100
verotuki 97, 107–108, 117
verotusmenettely 124–125
vesitaso 20
vihreä veropolitiikka 27, 35–36, 112–113, 115, 117, 120
vuodenaika 17
vuokraus 49, 51–55, 65, 68–69, 71–76, 81–82, 86–90, 106
vuorokausi 16–17
vuosi 16–17
väilyhteisöt 74

W

wet lease 106

Y

yhdenvertaisuus 117–118
yksimielisyysvaatimus verotuksessa 111, 120
yksityinen huvi-ilmailu ks. huvi-ilmailu
ylikuormamaksu 118
ylipainovero 118
ympäristöpolitiikka 27, 40, 42–44, 94–96, 108, 111–120, 123–125