

In memoriam
Kari S. Tikka
1944–2006

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS
SUOMEN LAKIMIESLIITTO
HELSINGIN YLIOPISTON OIKEUSTIETEELLINEN
TIEDEKUNTA
HELSINKI

Toimituskunta / Editorial Board

Edward Andersson

Kai Kalima

Timo Viherkenttä

Pekka Vihervuori

Tilausosoite / Orders

Suomalainen Lakimiesyhdistys / Finnish Lawyers' Association

Kasarmikatu 23 A 17

00130 Helsinki, Finland

tel. +358 (0)9 6120 300

fax + 358 (0)9 604 668

sly@lakimies.org

www.lakimies.org

© Suomalainen Lakimiesyhdistys ja kirjoittajat

Kannen ja taiton suunnittelu: Heikki Kalliomaa

Kari S. Tikan valokuva s. V Jakke Nikkarinen

Taitto: Keski-Suomen Painotuote Oy

ISSN 0356-7222

ISBN 978-951-855-266-9

Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä 2007

Kalle Määttä

Verolainsäädäntö ympäristönsuojelun ohjauskeinona

Alustavia näkökohtia

Ympäristönsuojelua edistävä lainsäädäntö on ollut jatkuvassa muutostilassa niin meillä kuin useissa muissa maissa. Viime vuosina esille on noussut päästökauppa erityisesti keinona rajoittaa kustannustehokkaasti kasvihuonekaasupäästöjen määrää ja torjua siten ilmastonmuutosta. Toisaalta tämä ei ole poistanut sitä tosiasiaa, että ympäristöverot eri muodoissaan ovat esimerkiksi Suomessa vakiinnuttaneet asemansa. Tosin aktiivisin vaihe ympäristöverotuksen kehittämiseksi on ainakin väliaikaisesti pysähtynyt.

Verolainsäädännöllä ympäristönsuojelun ohjauskeinona on monet kasvot. Tältä osin ensimmäisenä mieleen tuleva instituutio on ympäristöverot. Vaikka ympäristöveroista puhutaan ikään kuin yhdestä ja yhtenäisestä instituutiosta, ne poikkeavat olennaisesti tavoitteiltaan ja toteutustavaltaan sekä fiskaaliselta merkitykseltään toinen toisistaan.¹ Ympäristöverojen ohella ympäristönsuojelua edistetään tai voidaan edistää muillakin verotuksellisilla keinoilla. Esimerkkinä voidaan mainita ympäristöpoliittisesti motivoituneet verotuet. Lisäksi ympäristö- ja veropolitiikka voivat yhdistyä siinä, kun arvioidaan, mitkä verolainsäädännön säännökset kannustavat ympäristön liiallisen kuormitukseen, ja jotka tämän vuoksi olisi kumottava, tai joiden sisältöä olisi ainakin muokattava.² Edellä mainitut tapaukset ovat koskeneet oikeudellisessa mielessä veroja. Niiden ohella on otettava huomioon myös maksut, joilla saattaa olla ympäristöpoliittisia tavoitteita edistävä vaikutus.

Kannustintyyppiset ympäristöverot

Kannustintyyppisistä ympäristöveroista on kysymys silloin, kun veron tarkoituksena on vaikuttaa kuormittajien käyttäytymiseen siten, että nämä vähentävät ympäristön kuormitusta.³ Tällaisen veron taso tulisi periaatteessa asettaa sen mukaan, millä tasolla ympäristöpoliittiset ta-

¹ Määttä, Kalle: *Environmental Taxes. From an Economic Idea to a Legal Institution*. Kauppakaari Oy. Finnish Lawyers' Publishing. Jyväskylä 1997, s. 38–112.

² Tutkimusekonomisista syistä tässä kirjoituksessa ei kartoiteta verosäännöksiä, jotka ovat ristiriidassa ympäristöpoliittisten tavoitteiden kanssa.

³ Ks. laajemmin kannustintyyppisistä ympäristöveroista Määttä, Kalle: *Taloudellinen ohjaus ympäristönsuojelussa*. Yliopistopaino. Helsinki University Press, Helsinki 1999, s. 59–109 ja sama: *Environmental Taxes. An Introductory Analysis*. Edward Elgar. Cheltenham, UK 2006, s. 44–69.

voitteet ovat saavutettavissa; ei sen mukaan, millä verotasolla tietty verotuottotavoite saavutetaan. Kannustintyyppisen ympäristöveron yhteydessä puhutaan usein myös vero-ohjauksesta.

Läntisessä Euroopassa kannustintyyppisiä ympäristöveroja on kannettu yleensä erilaisilta tuotteilta eikä niinkään suoraan päästöiltä. Tällaisia tuotteita ovat olleet muun muassa kaupakassit, lannoitteet, liuotinaineet, raskasmetalliparistot ja torjunta-aineet. Erikseen – ja erillisenä tuoteveroihin nähden – kannattaa mainita jätteiltä kannettava jätevero, jota kannetaan useissa maissa Suomi mukaan lukien.⁴ Erittäin tärkeässä asemassa on fossiilisilta polttoaineilta niiden hiilisisällön mukaan kannettava hiilidioksidivero.⁵ Lisäksi on syytä mainita veroporrastukset, joita on sovellettu liikennepolttonesteiden kohdalla, kuten lyijyttömän ja lyijyllisen moottoribensiinin veroporrastus.⁶

Kannustintyyppisten ympäristöverojen toimivuudesta on jo sangen paljon kokemuksia. Tätä arvioitaessa voidaan huomiota kiinnittää muun muassa yhtäältä *vaikuttavuuteen* eli siihen, saavutetaanko asetetut ympäristöpoliittiset tavoitteet toivotussa aikataulussa, ja toisaalta *kustannustehokkuuteen* eli siihen, kohdentuvatko päästöjen vähentämistoimenpiteet kohteisiin, joissa ne on huokeinta suorittaa. Molempia sääntelystandardeja silmällä pitäen voidaan analyysi tehdä osin samanlaisten näkökohtien pohjalta.

Ensinnäkin vielä 1990-luvun alussa useita ympäristöveroja kritisoitiin siitä, että ne olivat liian alhaisia tasoltaan, jotta ne olisivat vaikuttaneet kuormittajien käyttäytymiseen. Tässä voidaan viitata esimerkiksi Alankomaiden ja Suomen hiilidioksidiveroon kohdistettuun kritiikkiin. Sittemmin kannustintyyppisten ympäristöverojen joukossa on ollut kiistattomia menestystarinoitakin.⁷

Toisena haasteena on pidetty sitä, miten kannustintyyppinen ympäristövero saadaan asetettua oikealle tasolle eli tasolle, joka johtaa ympäristöpoliittisten tavoitteiden saavuttamiseen. Ongelman ydin piilee epäsymmetrisessä informaatioissa: lainsäätäjä ei tiedä täsmällisesti päästöjen vähentämisen rajakustannuksia, joka tieto kuitenkin olisi tarpeen verotason oikeassa asettamisessa. Ekonomistit ovat esittäneet ratkaisuksi *iteratiivista menettelyä*: jos alkuperäisellä verotasolla jäädytään jälkeen tavoitteista, veroa korotetaan, ja jos tavoitteet ylitetään, veron taso alennetaan. Menettelyä jatketaan, kunnes oikea veron taso on löytynyt.⁸ Käytännössä iteratiivista menettelyä ei ympäristöveropoliitikassa ole kuitenkaan paljon seurattu muun muassa, koska se tekee tulevaisuuden suunnittelun kuormittajille hyvin hankalaksi. Tämän vuoksi suositeltavampaa on soveltaa niin sanottua *progressiivista aikataulustrategiaa*, jolloin vero asetetaan aluksi alhaiselle tasolle, minkä jälkeen sitä asteittain korotetaan, kunnes ympäristöpoliittiset tavoitteet saavutetaan tai tavoiteltuun verokantaan ylletään.⁹

⁴ Suomessa jäteverosta säädetään jäteverolaissa (495/1996).

⁵ Suomessa hiilidioksidiverosta säädetään sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta annetussa laissa (1260/1996) ja nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta annetussa laissa (1472/1994).

⁶ Ks. esimerkiksi Määttä 1999, s. 62–63.

⁷ Ks. lähemmin Määttä 2006, s. 50–65.

⁸ Ks. esimerkiksi Baumol, William J. – Oates, Wallace E.: *The Theory of Environmental Policy*. Second Edition. Cambridge University Press 1988, s. 161.

⁹ Ks. esimerkiksi Pezzey, John: *Market Mechanisms for Pollution Control: "Polluter Pays"*, Economic and Practical Aspects. Teoksessa Turner, R. Kerry (ed.), *Sustainable Environmental Management: Principles and Practice*. Belhaven Press, London 1988, s. 221.

Liikennepolttonesteiden *veroporrastukset* ovat yleensä vaikuttaneet ympäristön tilaan toivottulla tavalla. Tämä on koskenut paitsi hintaetuperiaatteelle rakentuvaa porrastusta myös kustannusopeutettua porrastusta. Ensin mainitulla tarkoitetaan sitä, että vero-ohjauksella luodaan ympäristöystävällisemmälle tuotteelle hintaetu markkinoilla vaihtoehtoiseen tuotteeseen verrattuna. Kustannusopeutetusta veroporrastuksesta on taas kysymys silloin, kun porrastus mitoitetaan ympäristöystävällisen tuotteen valmistuskustannuslisän suuruiseksi; näin pyritään turvaamaan se, että ympäristöystävällisen ja sille vaihtoehtoisen tuotteen markkinahinnat olisivat samat.¹⁰

Veron määräytymisperuste vaikuttaa myös olennaisesti vero-ohjauksen vaikuttavuuteen ja kustannustehokkuuteen. Tässä suhteessa voidaan korostaa *liityntäperiaatteen* seuraamista, toisin sanoen veron perusteen olisi heijastettava mahdollisimman hyvin esimerkiksi tuotteen käytön aiheuttamaa ympäristöhaittaa. Tämän mukaista on säätää hiilidioksidivero fossiilisten polttoaineiden hiilisisällön mukaan määräytyväksi, koska hiilisisältö korreloi suoraan hiilidioksidipäästöjen määrän kanssa ja koska päästöjä ei ole teknistaloudellisesti mahdollistaa puhdistaa savukaasuista. Vastaavalla tavalla ravinnevero on syytä säätää lannoitteiden typpi- ja fosforisisällön mukaan määräytyväksi. Sen sijaan ympäristöpoliittisilla syillä on vaikea puoltaa sitä, että kannustintyyppinen ympäristövero kannettaisiin arvoverona eli veron kohteena olevien tuotteiden hinnan mukaan. Niinpä yleensä ottaen kannustintyyppiset ympäristöverot onkin toteutettu yksikköveroina.

Kannustintyyppisen ympäristöverotuksen yksi koetinkivi on ollut teollisuuden *kansainvälinen kilpailukyky*. Tämä on heijastunut osaltaan siinä, että esimerkiksi energia- ja hiilidioksidiverotuksessa verokohtelu on eriytetty toiminnanharjoittajien välillä. Erityisesti energiaintensiivisen teollisuuden taloudellisesta asemasta on pyritty huolehtimaan tällä tavoin.¹¹

Vaikuttavuuden ja kustannustehokkuuden kannalta merkityksellisessä asemassa on myös se, onko vero-ohjaus toteutettu itsenäisenä tai hallinnollista ohjausta täydentävänä keinona. Erityisesti viimeksi mainittu voi osoittautua ongelmalliseksi sääntelyvaihtoehdoksi. Jos vero-ohjausta sovelletaan hallinnollista ohjausta täydentävänä keinona, voidaan näet ajautua kahdenlaisiin ongelmiin. Ensinnäkin, jos vero on matala, se ei ohjaa lainkaan kuormittajien käyttäytymistä, vaan ainoastaan hallinnollinen ohjaus, ja veron funktio jää puhtaasti fiskaaliseksi. Toiseksi, jos vero on tarpeeksi korkea, vero ohjaa kyllä kuormittajien käyttäytymistä, mutta ongelmaksi muodostuu se, mihin tällöin tarvitaan hallinnollista ohjausta.¹²

¹⁰ Ks. esimerkiksi Määttä 1997, s. 87–88.

¹¹ Ks. tarkemmin Määttä, Kalle: Energiaveropolitiikka. Tutkimus sähköverosta ja lämmön tuotantopanosten verotuksesta Suomessa. Kauppakaari Oyj. Lakimiesliiton Kustannus. Jyväskylä 2000, s. 151–179.

¹² Ks. esimerkiksi Oates, W. E.: Environment and Taxation: The Case of the United States. Teoksessa OECD Documents, Environment and Taxation: The Cases of the Netherlands, Sweden and the United States. Paris 1994, s. 114.

Rahoitustyyppiset ympäristöverot

Rahoitustyyppisillä ympäristöveroilla¹³ pyritään rahoittamaan tiettyjä ympäristönsuojelumenoja, kuten öljyjätämaksulla¹⁴ erityisesti öljyjätteiden keräilystä, kuljetuksesta, varastoinnista ja käsittelystä aiheutuvia menoja. Rahoitustyyppisen veron tason asettamisessa keskeistä on se, että verolla pystytään saavuttamaan toivottu verotuottotavoite erikseen määriteltyjen menojen kattamiseksi.

Suhtautumistapa rahoitustyyppisiin ympäristöveroihin on ollut usein varauksellinen, ja onkin lähdetty siitä, että ympäristöverot olisi pyrittävä säätämään kannustintyyppisiksi.¹⁵ Asia ei ole kuitenkaan aivan näin yksinkertainen. Norjassa voiteluöljyltä kannettu vero havainnollistakoon asiaan. Alun perin veroa saattoi luonnehtia kannustintyyppiseksi, toisin sanoen sillä pyrittiin vähentämään voiteluöljyjen käyttöä ja näin edistämään sitä, että voiteluöljyn aiheuttamat ongelmat vähenisivät. Vero osoittautui kuitenkin ongelmalliseksi yhtäältä, koska voiteluöljyn kysynnän hintajousto on alhainen, jolloin korkeallakaan verolla ei pystytä sanottavasti vaikuttamaan näiden tuotteiden kysyntään, ja toisaalta siksi, että voiteluöljyjen aiheuttamat ongelmat liittyvät siihen, mitä käytetyille öljyille tehdään eikä siis voiteluöljyn hankintaan. Näin ollen olikin perusteltua, että vero muutettiin rahoitustyyppiseksi, joten sillä ei enää pyritä vaikuttamaan voiteluöljyjen kysyntään vaan siihen, että öljyjäte tulee asianmukaisesti kerätyksi eikä päädy luontoon.¹⁶

Toinen sääntelyongelma koskee sitä, onko tarkoituksenmukaisempaa kattaa tietyt ympäristönsuojelumenot rahoitustyyppisin ympäristöveroin vai yleisin verovaroin.¹⁷ Tämä kysymys kietoutuu elimellisesti siihen, *korvamerkitäänkö* tiettyjen verojen – kuten juuri rahoitustyyppisten ympäristöverojen – tuotot tiettyyn käyttötarkoitukseen. Yleisellä tasolla on lähdetty siitä, ettei verotuloja korvamerkitä, vaan ne ohjataan bruttoperiaatteen mukaisesti valtion yleisten menojen katteeksi. Tämän taustalla on puolestaan se taloustieteellinen ajatus, että näin verotulot saadaan ohjattua suurimman sosiaalisen rajahyödyn tuottavaan tarkoitukseen.¹⁸ Tältäkin osin olisi syytä välttää kategorisia johtopäätöksiä. Rahoitustyyppisiin ympäristöveroihin, joiden tuotot on siis korvamerkitty, voidaan esimerkiksi sisällyttää ohjaavia säännöksiä, jollaista etua ei ole saavutettavissa silloin, kun ympäristönsuojelumenoja katetaan yleisistä verovaroista.

¹³ Ks. laajemmin rahoitustyyppisistä ympäristöveroista Määttä 1999, s. 110–125 ja sama 2006, s. 70–77.

¹⁴ Ks. öljyjätämaksusta esimerkiksi HE 121/2006 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi öljyjätämaksusta annetun lain muuttamisesta.

¹⁵ Ks. esimerkiksi Barde, Jean-Philippe – Opschoor, Johannes Baptist: From Stick to Carrot in the Environment. The OECD Observer 1994, s. 24–25.

¹⁶ Ks. esimerkiksi Määttä 1999, s. 116 ja siinä viitatu lähteet.

¹⁷ Ks. tarkemmin Määttä 2006, s. 75–77.

¹⁸ Ks. esimerkiksi Musgrave, Richard A. – Musgrave, Peggy B.: Public Finance in Theory and Practice. Fifth Edition. McGraw-Hill. New York 1989, s. 222.

Fiskaaliset ympäristöverot

Vaikka fiskaalisten ympäristöverojen ensisijaisena tavoitteena on kerryttää verovaroja, niillä voi sivuvaikutuksena olettaa olevan positiivisia vaikutuksia ympäristön tilaan.¹⁹ Fiskaalisina ympäristöveroina on yleensä pidetty nestemäisiin polttoaineisiin ja sähköön sekä moottoriajoneuvoihin kohdistuvia veroja.

Seuraavassa arvioidaan fiskaalisten ympäristöverojen tarkoituksenmukaisuutta eräiden fiskaalisten arviointikriteereiden valossa. Ensinnäkin huomiota voidaan kiinnittää siihen, kuinka vakaan verotulojen lähteen ympäristöverojen tuotot muodostavat. Tässä suhteessa eräät fiskaaliset ympäristöverot, kuten liikennepolttonesteiden verot, ovat olleet *verotuotoltaan vakaita*, koska kyseisten energiahyödykkeiden kysynnän hintajousto on ollut alhainen. Toisaalta periaatteessa voidaan törmätä siihen, että verotuotot vähenevät, jos vero vaikuttaa ympäristön kuormitusta vähentävästi. Tämä johdattaa kysymykseen siitä, mitä tulee tehdä sen jälkeen, kun fiskaalisten ympäristöverojen tuotot ovat huvenneet. Ensinnäkin ratkaisuna edellä mainittuun ongelmaan on esitetty uusien ympäristöverojen käyttöönottoa.²⁰ Toiseksi ympäristöverojen tuottojen väheneminen voidaan kompensoida korottamalla perinteisiä veroja, kuten tuloveroa ja arvonlisäveroa.²¹ Lisäksi on suositeltu sitä, että vero korotettaisiin asteittain eikä siis kertaluonteisesti aiotulle tasolle, millä siis olisi verotuottojen määrää stabiloiva vaikutus.²²

Verotuottojoustavuudella viitataan siihen, mitä verotuotoille tapahtuu inflatorisissa olosuhteissa. Valtaosa fiskaalisista ympäristöveroista – kuten muutoinkin ympäristöveroista – on yksikköveroja, joten niiden reaalityöt vähenevät inflaation myötä. Toisaalta arvoerojen käyttöönottoa ei ole kuitenkaan pidetty suositeltavana niihin liittyvien lukuisien epäkohtien vuoksi.²³

Verotuottojoustavuudesta on pidettävä erillään *fiskaalinen joustavuus*, jolla tarkoitetaan sitä, kuinka helposti veroilla – tässä tapauksessa ympäristöveroilla – pystytään vastaamaan lyhyen aikavälin verotulotarpeisiin.²⁴ Ympäristöverot – siis myös fiskaaliset – ovat pääsääntöisesti fiskaalisesti varsin joustamattomia siitä johtuen, että niiden veropohja on kapea. Tässä suhteessa perinteiset verot, kuten tulovero ja arvonlisävero, ovat siis parempia keinoja tyydyttää lyhyen aikavälin verotulojen tarpeita.²⁵

¹⁹ Ks. laajemmin fiskaalisista ympäristöveroista ja ekologisesta verouudistuksesta Määttä 1999, s. 126–164 ja sama 2006, s. 78–92.

²⁰ Ks. esimerkiksi Oosterhuis, F. H. – de Savornin Lohman, A. F.: *Environment and Taxation: The Case of the Netherlands*. Teoksessa OECD Documents, *Environment and Taxation: The Cases of the Netherlands, Sweden and the United States*. Paris 1994, s. 37.

²¹ Ks. esimerkiksi Victor, David G.: *Practical Aspects of Implementing Greenhouse Taxes: Issues for OECD Countries*. Teoksessa OECD Documents, *Climate Change. Designing a Practical Tax System*. Paris 1992, s. 248–249.

²² Ks. esimerkiksi Oosterhuis – de Savornin Lohman 1994, s. 37.

²³ Ks. esimerkiksi Määttä 1997, s. 320–323.

²⁴ Ks. esimerkiksi Cnossen, Sijbren: *Excise Systems – A Global Study of the Selective Taxation of Goods and Services*. John Hopkins University, Baltimore 1997, s. 3.

²⁵ Ks. esimerkiksi Määttä 1999, s. 140.

Ympäristöverojen yhteydessä on aiheellista nostaa esille myös *fiskaalinen illuusio*. Toisin sanoen lainsäätäjällä on tällöin olemassa keinoja, joilla se saa verorasituksen vaikuttamaan pienemmältä kuin se tosiasiallisesti on. Tässä voidaan esimerkkeinä viitata seuraavanlaisiin fiskaalisen illuusion lähteisiin:

- ympäristöverot sisältyvät pääsääntöisesti tuotteiden hintoihin, jolloin ne voivat jäädä huomattomiksi
- ympäristöverojen tosiasiallinen kohtaanto saattaa olla epämääräinen: tuottajat olettavat voivansa vyöryttää veron asiakkaille ja asiakkaat olettavat tuottajien joutuvan viime kädessä ja tosiasiallisesti maksamaan veron
- ympäristönsuojelun nimissä kannetaan lukuisaa joukkoa erilaisia veroja eli ympäristöverot kokonaisuutena jatkavat verojärjestelmän sirpaloitumiskehitystä ja toisaalta ympäristöverot ovat itsekin sirpaloituneet lukuisaksi joukoksi veroja
- ympäristöveroiksi voidaan kutsua veroja, joilla ei välittömästi tähdätä ympäristön tilan kohentamiseen.²⁶

Fiskaalinen näkökulma johtaa osaltaan keskusteluun *kaksoishyötyhypoteesista*. Sen mukaan

- ympäristöveroilla pystytään sisäistämään saastumisesta aiheutuvat ulkoiskustannukset ja korjaamaan näin markkinahäiriöitä
- ympäristöveroilla kerrytetyillä tuotoilla pystytään alentamaan käyttäytymistä vääristävän verotuksen, kuten tuloveron, tasoa ja vähentämään näin hyvinvointitappioita yhteiskunnassa.²⁷

Kaksoishyötyhypoteesin toteutuminen on kuitenkin kyseenalaistettavissa. Ensinnäkin tällöin edellytetään tosiasiallisesti, että ympäristöverot vaikuttavat myönteisesti ympäristön tilaan. Toiseksi verotuksen painospisteen muuttamisella on tosiasiallisesti oltava myös positiivisia kansantaloudellisia vaikutuksia, kuten työllisyyttä parantava vaikutus. Lisäksi kaksoishyödyn saavuttaminen edellyttää – luonnollisesti – sitä, että ympäristöverojen vastapainoksi muuta verotusta todella alennetaan.²⁸

Ympäristöpoliittisesti motivoituneet verotuet

Tarkastellaan lyhyesti kahta verotukea. Ensinnäkin elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 36 §:ssä säädetään muun muassa seuraavaa: ”– vesistön pilaantumisen ja ulkoilman saastumisen estämiseksi hankittujen rakennelmien, laitteiden, koneiden ja muiden hyödykkei-

²⁶ Ks. tarkemmin fiskaalisesta illuusiosta ja sen lähteistä erityisesti ympäristöverotuksessa Määttä, Kalle: Ympäristöverot: ympäristön vai verotulojen tähden? Teoksessa Kanniainen, Vesa – Määttä, Kalle (toim.), Näkökulmia oikeus- ja taloustieteeseen. Tampere 1996, s. 289–315.

²⁷ Ks. esimerkiksi Goulder, Lawrence H.: Environmental Taxation and the Double Dividend: A Reader's Guide. International Tax and Public Finance 1995, s. 157–183.

²⁸ Ks. esimerkiksi Määttä 2000, s. 180–183.

den hankintameno – – vähennetään enintään 25 prosentin vuotuisin poistoin.” Tällä säännöksellä voidaan väittää kannustettavan ympäristönsuojeluinvestointien tekemiseen yrityksissä. Toiseksi arvonlisäverolain (1501/1993) 85 a §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään siitä, että henkilökuljetusten arvonlisäverokanta on kahdeksan prosenttia. Tällä voidaan puolestaan nähdä tavoiteltavan sitä, että henkilöautoilijat siirtyisivät käyttämään joukkoliikennettä, mikä olisi omiaan kohentamaan ympäristön tilaa. Analysoidaan näitä verotukia hieman lähemmin.

Ensin mainitussa tapauksessa on kysymys *käyttöomaisuusinvestointien nopeutetusta poisto-oikeudesta*. Tällaisen verotuen vaikutus investointien määrään on herättänyt ristiriitaisia mielipiteitä kirjallisuudessa jo teoreettisella tasolla. Niin sanotun akseleraattorimallin mukaan nopeutetulla poisto-oikeudella ei olisi lainkaan vaikutusta investointipäätöksiä tehtäessä, kun taas neoklassisen mallin mukaan nopeutetuilla poisto-oikeuksilla voisi olla itsenäinen kannustinvaikutus.²⁹ Toisaalta käytännöllisempänä argumenttina on tuotavissa esille se, että verokannustimien monilukuisuudesta johtuen yksittäisen verokannustimen vaikuttavuus voi jäädä sattumanvaraiseksi.³⁰ Ympäristönsuojeluinvestointien kohdalla on nostettava esille se lisänäkökohta, että investoinnit voivat olla sellaisenaan tuloja tuottamattomia ja yritykset ryhtyvät niihin käytännössä hallinnollisten määräysten velvoittamina. Toisin sanoen verotuki on riittämätön yksin kannustamaan tällaisiin investointeihin, ja näin ollen verotuella ainoastaan subventoidaan hallinnollisen ohjauksen edellyttämiä toimenpiteitä.³¹

Henkilökuljetusten alennetun arvonlisäverokannan tarkoituksena on ollut joukkoliikenteen kilpailuaseman turvaaminen suhteessa yksityisautoiluun.³² Ensimmäisenä ongelmana tällöin on se, onko verotuki riittävä, jotta yksityisautoilijat siirtyisivät käyttämään erityisesti busseja ja junia. Pahimmillaanhan tilanne on se, etteivät yksityisautoilijat siirry joukkoliikenteen käyttäjiksi, mutta joukkoliikenne sellaisenaan kasvaa, mikä kokonaisuutena johtaa ympäristön kuormituksen lisääntymiseen. Toinen ongelma piilee siinä, että verotuet merkitsevät verotulojen menetystä eli ovat ristiriidassa verojärjestelmän fiskaalisen tavoitteen kanssa. Valtion taloudellinen tutkimuskeskus onkin arvioinut, että vuonna 2003 henkilökuljetusten arvonlisäverotuen suuruus olisi ollut 165,3 miljoonaa euroa.³³ Lisäksi puheena olevan kaltaiset verotuet ovat omiaan aiheuttamaan erilaisia rajanveto- ja muita tulkintaongelmia.³⁴

²⁹ Ks. esimerkiksi Määttä, Kalle: Verotuet: täsmätukia vai verotulojen tuhlausta. Teoksessa Kanninen, Vesa – Määttä, Kalle (toim.), Näkökulmia oikeustaloustieteeseen 2. Kauppakaari Oyj. Lakimiesliiton Kustannus. Helsinki 1998, s. 257–258 ja siinä viitatu lähteet.

³⁰ Tikka, Kari S.: Kokonaisverouudistuksen tausta. Verotus 1988, s. 207.

³¹ Ks. lähemmin Määttä, Kalle: Eräs ympäristöpoliittinen verotuki. Näkökohtia EVL 36 §:n mukaisen ympäristönsuojeluinvestointien nopeutetun poisto-oikeuden tarkoituksenmukaisuudesta. Verotus 1994, s. 307–310.

³² HE 88/1993 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle arvonlisäverolaiksi, s. 92.

³³ [Http://www.vatt.fi](http://www.vatt.fi) (tutkimusalue II – Verotukiselvitys).

³⁴ Ks. erityisesti KHO 1994-B-577, KHO 1995-B-572 ja KHO 29.12.1998/3001. Kuriositeettina mainittakoon, että viimeksi mainittu ratkaisu koski koiravaljakkoajelua.

Ympäristöpoliittisesti motivoituneet maksut

Maksujen kohdalla on kysymys suorituksista, jotka tehdään vastineena julkisvallalta saaduista palveluista.³⁵ Täältä osin voidaankin puhua *vastasuoritusperiaatteesta*. Verolle on yleensä puolestaan ominaista, etteivät ne ole vastiketta julkisvallalta hankitusta palvelusta. Maksulle on myös tunnusomaista *omakustannusperiaate*: maksu ei saa ylittää palvelun tuottamisesta aiheutuneita kustannuksia, tai jos näin tapahtuu, suoritus muuttuu oikeudellisesti veroksi.³⁶

Kotimaisesta lainsäädännöstä voidaan mainita esimerkkinä ensinnäkin *torjunta-ainemaksu*. Torjunta-ainelain (327/1969) 7 §:n mukaan valtiolle on suoritettava maksut niiden kustannusten kattamiseksi, jotka aiheutuvat torjunta-aineiden rekisteröintihakemusten käsittelemisestä ja torjunta-ainerekisterin pitämisestä. Jätelaissa (1072/1993) säädetään puolestaan *jättemaksusta*. Jätelain 28 §:n mukaan kunnalla on oikeus kantaa järjestämästään jätehuollosta ja siihen liittyvistä tehtävistä jätemaksu, jolla katetaan kunnalle aiheutuvia kustannuksia. Toisaalta ”jätteen käsittelystä on kannettava jätemaksu, jolla katetaan vähintään käsittelypaikkojen perustamisesta, käytöstä, käytöstä poistamisesta ja jälkihoidosta aiheutuvat kustannukset”.

Vaikka monet ympäristöpoliittisesti motivoituneet maksut ovat vakiinnuttaneet asemansa ympäristöpoliittisessa keinovalikoimassa, niiden varaan ei ympäristöpoliittista ohjausta voida kuitenkaan sanottavasti rakentaa.³⁷ Ensinnäkin omakustannusperiaate sanelee sen, että maksuja ei voida yleensä korottaa sellaiselle tasolle, että niillä saataisiin aikaan toivottu ohjausvaikutus. Toiseksi maksut ovat hyvin usein ympäristön kuormitusta rajoitettaessa käyttökelvoton ohjauskeino, koska ei ole olemassa julkisvallan tarjoamaa palvelua tai etuutta, josta maksu suoritettaisiin. Toisin sanoen vastasuoritusperiaate asettaa rajoitteensa maksujen ohjausvaikutukselle. Lisäksi maksujen määräytymisperuste ei ole läheskään aina liityntäperiaatteen mukainen eli se ei ole sidoksissa tiettyjen tuotteiden aiheuttamaan ympäristöhaittaan.

Päätelmiä

Alussa tuli jo viitattua siihen, että kotimainen ympäristöveropolitiikka on tällä hetkellä seisahdaneessa tilassa. Uudistukset ovat olleet lähinnä voimassa olevan lainsäädännön hienosäätöä eikä uusia avauksia ole tehty. Vaikka uudistukset eivät ole itseisarvo, ainakin seuraavanlaisia toimenpiteitä voidaan esittää.

Ensinnäkin ympäristönsuojelun ja veropolitiikan yhteispeliä koskeva kokonais selvitys puoltaisi paikkaansa, jotta nähdään

- miten erilaiset ympäristöverot ovat suoriutuneet tehtävästään
- voidaanko ympäristöpoliittisesti motivoituilla verotuilla edistää tarkoituksenmukaisesti

³⁵ Yllä mainittuun liittyy se ongelma, että Suomessa eräitä veroja kutsutaan lainsäädännöissä maksuiksi, vaikka ne oikeudellisesti ovat veroja.

³⁶ Ks. Määttä 2000, s. 202 ja siinä viitatu lähteet.

³⁷ Ks. tarkemmin Määttä 1997, s. 197–207.

ympäristön tilatavoitteita (erityisesti suoriin tukiin mutta myös muihin keinoihin verrattuna)

- minkälaisia kehittämistarpeita veropoliittisesti on olemassa, kun otetaan huomioon uusien ohjauskeinojen, kuten päästökaupan esiinmarssi, ympäristöpolitiikassa
- mitkä kaikki verolainsäädännön säännökset ovat ympäristövaikutuksiltaan arveluttavia.

Toiseksi arvioinnin kohteeksi olisi aiheellista nostaa se, voidaanko ympäristöverotusta edelleen hyödyntää keinona verotuksen uudelleenjärjestämiseksi. Tässä suhteessa paineita on omiaan luomaan se, että varsin monen veron osalta on esitetty joko veron alentamista tai sen poistamista kokonaan. Näin ollen tarve verotuloihin on selvä, ellei haluta lähteä alentamaan kokonaisveroastetta.

* * *

Tax legislation for environmental protection

The author distinguishes five kinds of tax measure with relevance to environmental protection.

Incentive environmental taxes are created in order to steer the behaviour of polluters, whereas revenue is of secondary importance, insofar as it is important at all. Product taxes are the most common form of incentive environmental taxes in Western Europe. They include, for instance, the carbon tax, the tax differentiation of motor fuels, and taxes on carrier bags, fertilisers, pesticides and chlorinated solvents. Many factors affect the environmental effectiveness and cost-effectiveness of incentive environmental taxes. Sometimes, for instance, the tax level has been so low that the environmental tax has not influenced the behaviour of polluters. Secondly, when direct regulation is used as a binding constraint in a mixed system, an environmental tax may have no effect at all on the level of pollution. Thirdly, the link between the pollution level and the tax level is of great importance with respect to the environmental effectiveness and cost-effectiveness of incentive environmental taxes. In addition, it is a major problem with environmental taxes to find the right tax level: Because of asymmetrical information, the legislator does not know whether polluters will decide to pay the tax or to reduce their pollution. Economists have often recommended an iterative, trial-and-error process in such cases. However, an iterative process has aroused considerable criticism, and it is not surprising that this procedure for finding the right tax level has been rarely, if ever, applied in practice in Western Europe.

Financing environmental taxes are desirable as sources of revenue for financing environmental protection measures. The tax level is determined by the revenue need for the measures. For instance, the costs of waste oil management are covered in some countries by a waste oil tax. Financing environmental taxes create several interesting regulatory problems. First, is it more appropriate to apply a financing or an incentive environmental tax? Second, is it appropriate to earmark the proceeds from (financing) environmental taxes? In addition, is it better to generate funds for environmental protection from financing environmental taxes or from general tax proceeds?

Fiscal environmental taxes are primarily aimed at generating revenue but they may also have significant effects on the environment. In practice, taxes on energy and motor transport have been classified as fiscal environmental taxes. There are several factors against which one may evaluate the appropriateness of fiscal environmental taxes. First, the buoyancy of tax proceeds

means the total effect on tax proceeds of all changes in tax legislation and taxpayers' behaviour. Second, the elasticity of tax proceeds describes how environmental taxes and their receipts adjust to inflationary circumstances. Third, fiscal flexibility means the ease of raising the (environmental) tax rate to generate additional revenue. Fourth, the notion of fiscal illusion is associated with misperceptions of the tax burden. This problem should be taken seriously, because there are many potential sources of fiscal illusion within the ambit of environmental taxation.

Environmentally-motivated tax subsidies are the functional equivalence of direct subsidies such as grants or soft loans. For instance, a lower VAT rate on public transport, and the accelerated depreciation of pollution-prevention equipment in corporate taxation represent environmentally-motivated tax subsidies. There are many reasons to criticise environmentally-motivated tax subsidies. For instance, tax subsidies are by nature in contradiction with the fiscal goals of taxation. Moreover, it is questionable whether the acceleration depreciation of pollution-prevention equipment has any independent incentive impact in practice.

Environmental charges can be roughly divided into user charges and administrative charges. User charges have been defined as payments against the cost of the collective or public treatment of effluent and waste, whereas administrative charges are payments for the service provided by the authorities, for instance, the registration of chemicals. Environmental charges have problems from the environmental protection point of view. First, the charges are paid by individuals and companies to the authorities in return for services received. In other words, if no service is being provided, it is not possible to levy any charges. From an environmental policy point of view, environmental taxes are superior to charges because they can be levied regardless of whether there has been any service. Second, charges can be used to cover for the total expenditure for the provision of the service, but no more. Therefore, the levels of the charges may be so low that they provide little incentive for polluters to change their behaviour. Again, environmental taxes are superior to charges, because, in principle, there are no legal limits in setting the tax rate.

Kalle Määttä

Professor, University of Joensuu