

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](mailto:sly@lakimies.org)

[www.lakimies.org](http://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

---

Teemu S. Lindfors

## Veropoliitiikan tavoitteet henkilöautoliikenteen verotuksessa

### Johdanto

Henkilöautoliikenteen verotuksen kehittäminen sai pitkästä ajasta poliittista painoarvoa kevään 2007 eduskuntavaaleissa. Julkisuudessa asiasta on enemmän tai vähemmän keskusteltu jo vuosia, mutta suuria askelia verojärjestelmän kehittämisessä ei ole otettu oikeastaan koko tieliikenteen verotuksen historiassa; nykyisen kaltaisia veromuotoja on ollut käytössä tieliikenteen verotuksen alkuajoista nykypäivään, vaikka verorasituksen taso ja eri veromuotojen tavoitteet ovatkin vaihdelleet.<sup>1</sup> Pääosin keskustelua on käyty voimassa olevaa järjestelmää kohtaan sangen kriittiseen sävyyn.

Veropoliittisessa keskustelussa nojaututaan eksplisiittisiin tai implisiittisiin oletuksiin siitä, millainen on ”hyvä” verojärjestelmä. Vastaavasti verojärjestelmän kehittämishankkeet perustuvat käsitykseen siitä, että nykyjärjestelmä ei ainakaan kaikilta osin täytä hyvän verojärjestelmän tunnusmerkkejä.<sup>2</sup> On tietenkin selvää, että ”hyvällä” voidaan mieltää monenlaisia asioita. Jos tavoitteeksi asetetaan verojärjestelmän laaja hyväksyttävyyys järjestelmään kytkeytyvien eri viiteryhmiä kesken, on keskustelun pohjaksi aiheellista esittää argumentteja useista eri näkökulmista.

Voimassa olevan järjestelmän kehittymistä leimaa tietynlainen yksipuolisuus, josta esimerkiksi mainittakoon, että aikaisemmin autoverojärjestelmä suosi melko avoimesti henkilöauton ns. virallisia merkkimaahantuoja, mikä oli tietenkin viralliselle maahantuojakollektiiville edullista. Veronmaksajat eivät kuitenkaan kokeneet järjestelmää legitimiä ja lopulta se osoittautui myös eurooppavero-oikeuden näkökulmasta ristiriitaiseksi.<sup>3</sup> Järjestelmän yleisen hyväksyttävyyden näkökulmasta erityisen huolestuttavana voi pitää autoverotusta koskevien muutoksenhakuasioiden valtavaa määrää. Se kertoo viestin veronmaksajilta: järjestelmä koetaan melko yleisesti epäoikeudenmukaiseksi ja vaikeaselkoiseksi.

Tässä esityksessä tarkastellaan henkilöliikenteen verotuksen tavoitteita ja taustaperiaatteita. Tarkastelun kohteena ovat verojärjestelmän fiskaalinen tavoite, eurooppavero-oikeudellinen

---

<sup>1</sup> Tieliikenteen verotuksen historiasta ks. Linnakangas, Esko: *Autoverotus* s. 36 ss., Helsinki 1988 ja Linnakangas, Esko – Juanto, Leila: *Tieliikenneverot* s. 44–55 ja 367–436, Helsinki 2000.

<sup>2</sup> Tikka, Kari S.: *Veropoliittikka* s. 47, Helsinki 1990.

<sup>3</sup> Ks. asia C-101/00 *Siihin* (2002) Kok. I-7487.

yhteensopivuus<sup>4</sup>, ympäristöpoliittiset tavoitteet sekä verojärjestelmän oikeudenmukaisuus. Nämä arvioni mukaan melko yleisesti hyväksytyt tavoitteet ja periaatteet tarjoavat veropoliittiselle keskustelulle kiinnekohtia ja niiden avulla voidaan perustella verojärjestelmän hyväksyttävyyttä eri näkökulmista – unohtamatta kuitenkin tavoitteisiin itseensä kohdistettavaa kritiikkiä. Toisaalta eri tavoitteet saattavat puoltaa varsin erisuuntaisia ratkaisuja, joten niiden keskinäisen painoarvon punninta on niin ikään mielekäs kohde veropoliittiselle keskustelulle.

## Verojärjestelmän rakenne ja fiskaalinen tavoite

Henkilöautoliikennettä rasitetaan Suomessa useilla eri veromuodoilla. *Linnakankaan* ja *Juannon* jaottelua seuraten voidaan puhua auton hankintavaiheen verotuksesta, johon lukeutuvat autovero, arvonlisävero, autoverolle kannettava arvonlisävero<sup>5</sup> sekä EU:n ulkopuolelta tuotavista ajoneuvoista kannettava tulli. Auton käyttövaiheen verotukseen puolestaan lukeutuvat ajoneuvovero ja polttoaineisiin kohdistuvat verot mukaan lukien arvonlisävero.<sup>6</sup> Tässä esityksessä tarkastelun kohteina ovat autovero, ajoneuvovero sekä polttoaineisiin kohdistuvat verot. Ne ovat luonteeltaan erityisiä henkilöautojen käyttäjien maksettavaksi kohdistuvia veroja ja sellaisina henkilöautoliikenteen veropoliittisten tavoitteiden kannalta kiinnostavia.

*Autoverosta* säädetään autoverolaissa (1994/1482). Autoverolakia uudistettiin vuonna 2003 siten, että aikaisemmasta auton hankinta-arvoon pohjautuvasta verojärjestelmästä siirryttiin auton yleiseen vähittäismyyntiarvoon perustuvaan järjestelmään. Henkilöauton ja moottori-*pyörän* verotusarvo on niiden yleinen vähittäismyyntiarvo. Sillä tarkoitetaan hintaa, joka yhdestä samanlaisesta ajoneuvosta olisi yleisesti saatavissa myytäessä se verollisena Suomen markkinoilla kuluttajan asemassa olevalle ostajalle verotusajankohtana. Yleisen vähittäismyyntiarvon käsite vastaa autoverolain esitöiden mukaan oikeudessamme yleisesti tunnettua käyvän arvon käsitettä.<sup>7</sup>

Verojärjestelmän uudistamisen yhteydessä uusien ajoneuvojen verorasitusta kevennettiin hieman. Kevennystä ei kuitenkaan haluttu ulottaa ennen uudistusta valmistettuihin käytettyinä maahan tuotaviin ajoneuvoihin, joten veron määrästä on säädetty eri tavalla vuonna 2003 tai sen jälkeen valmistettujen ajoneuvojen osalta ja vuonna 2002 tai sitä ennen valmistettujen ajoneuvojen osalta. Vuonna 2003 tai sen jälkeen valmistettujen henkilöautojen veron määrä on 28 prosenttia auton verotusarvosta vähennettynä 650 eurolla, jos ajoneuvo on muulla käyttövoimalla kuin dieselöljyllä käytettävä, tai 28 prosenttia vähennettynä 450 eurolla, jos ajoneuvon käyttövoimana on dieselöljy.

<sup>4</sup> Eurooppavero-oikeudellinen yhteensopivuus ei toki ole luonteeltaan pelkästään hyvän verojärjestelmän ominaisuus, vaan myös perustuslain tavoin velvoittava verojärjestelmän pakollinen ominaisuus.

<sup>5</sup> Ns. ”ei-arvonlisävero”, elv.

<sup>6</sup> Linnakangas – Juanto 2000 s. 7.

<sup>7</sup> VaVM 46/2002 vp s. 7.

Vuonna 2002 tai sitä ennen valmistettujen ajoneuvojen veron määrästä säädetään lain 6 a §:ssä. Säännöksen soveltamisala voidaan nähdä portaittaisena siten, että ensisijaisesti on sovellettava säännöksen 1–2 momentissa määriteltyä *mallikohtaista veroprosenttia*, joka määritellään kullekin ajoneuvomerkillä ja -mallille erikseen noudattaen niitä yleisiä veroperusteita ja hintoja, jotka olivat voimassa ajoneuvojen ollessa uusia. Tullihallitus vahvistaa nämä veron osuudet kunkin merkin ja mallin osalta. Säännöksen 3 momentin nojalla silloin, kun ajoneuvolle ei ole julkaistu mallikohtaista veroprosenttia, sovelletaan toissijaisesti säännöksessä määriteltyä *keskimääräistä veroprosenttia*, joka dieselkäyttöisillä henkilöautoilla on 30 ja muilla kuin dieselkäyttöisillä henkilöautoilla 29. Nämä keskimääräiset veroprosentit on laskettu vuoden 2002 verotustietojen pohjalta, joten ne kuvaavat ainoastaan vuonna 2002 verotettujen ajoneuvojen arvoon sisältyvää keskimääräistä veron osuutta. Todellisuudessa eri ajoneuvojen arvoon sisältyvät veron osuudet vaihtelevat kuitenkin varsin laajasti. Tästä syystä järjestelmän viimesijaisena portaana sovelletaan säännöksen 4 momenttia, jonka mukaan silloin, kun keskimääräisen veroprosentin nojalla kannetun veron määrä ylittää sen veron, joka sisältyy markkinoilla olevan vastaavan ajoneuvon jäljellä olevaan arvoon, veron ylittävää määrää ei kanneta.<sup>8</sup> Eurooppavero-oikeudellisesta tärkeästä merkityksestään huolimatta 4 momentin säännös ei käytännössä ole saanut suurta merkitystä.

*Ajoneuvoverosta* säädetään ajoneuvoverolaissa (2003/1281). Ajoneuvovero koostuu kahdesta osasta, *perusverosta* ja *käyttövoimaverosta*.<sup>9</sup> Ensiksi mainittua kannetaan henkilö- ja pakettiautoista eräin poikkeuksin, jälkimmäistä kannetaan muista kuin bensiinikäyttöisistä ajoneuvoista, mukaan lukien mm. kuorma-autot. Dieselkäyttöisistä henkilö- ja pakettiautoista kannetaan sekä perusveroa että käyttövoimaveroa. Vero määräytyy käyttöpäivän tarkkuudella siten, että vero lasketaan verokaudelle tulevien käyttöpäivien veron yhteismääränä. Tulevaisuudessa ajoneuvoveroa ei kanneta ajalta, jolta ajoneuvo on ilmoitettu liikennekäytöstä poistetuksi, muutoksen pitäisi tulla voimaan marraskuussa 2007.

*Polttoaineveroista* säädetään laissa nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta (1994/1472). Vero koostuu *perusverosta*, *lisäverosta* sekä *huoltovarmuusmaksusta* ja sitä kannetaan mm. moottoribensiinistä ja dieselöljystä tilavuusperusteisesti. Bensiinin osalta vero on kokonaisuudessaan 58,76–61,41 senttiä litralta ja dieselin vero 31,94–34,59 senttiä litralta. Veron osuus sisältyy arvonlisäverotuksessa sovellettavaan polttoaineen myynnin verotusarvoon. Polttoaineverojärjestelmää täydentää laki polttoainemaksusta (2003/1280), jonka nojalla määrätään maksettavaksi polttoainemaksu sellaisesta ajoneuvosta, jota käytetään liikenteessä laissa nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta säädettyä kevyemmin verotetulla polttoaineella. Lain tarkoituksena on estää muiden kuin veronalaisten polttoaineiden käyttö liikenteessä. Henkilöauton polttoainemaksu on 330 euroa päivältä.

Autoveron kertymä valtion tilinpäätöskertomuksessa vuodelta 2005 oli noin 1,28 miljardia euroa, ajoneuvoveron kertymä 536 miljoonaa euroa ja energiaverojen kertymä noin 2,89 mil-

<sup>8</sup> Lain esitöiden mukaan säännös vastaa eurooppavero-oikeudellista syrjäintäkieltosäännöstä. VaVM 46/2002 vp s. 7.

<sup>9</sup> Ajoneuvoveron perusosasta käytetään yleisessä kielenkäytössä ilmaisua ”käyttömaksu” ja käyttövoimaverosta ilmaisua ”dieselvero”.

jardia euroa, josta noin 3/4 on peräisin liikenteessä käytettyjen polttoaineiden verotuksesta. Lisäksi on perusteltua lukea tieliikennettä rasittaviksi veroiksi autoverosta ja polttoaineverosta kannettava arvonlisävero. Kaikkiaan tieliikenteen verotus edustaa yli 14 prosentin osuutta kokonaisverokertymästä, joten verotuksen fiskaalinen merkitys on melko suuri.

Kansainvälisessä vertailussa henkilöautoliikenteeseen kohdistuva verorasitus on Suomessa varsin korkea.<sup>10</sup> Ottaen huomioon, että moniin muihinkin veromuotoihin ilmeisesti kohdistuu lähitulevaisuudessa kevennyspaineita, ei kuitenkaan vaikuta todennäköiseltä, että merkittävää kevennystä tieliikenteen verorasitukseen on ainakaan lyhyellä aikavälillä odotettavissa. Niinpä fiskaalinen tavoite asettaa melko tiukkoja reunaehtoja muiden veropoliittisten tavoitteiden toteuttamiselle liikenteen verotuksessa.

## Eurooppavero-oikeudellinen yhteensopivuus

### Eurooppavero-oikeuden autoverotukselle asettamat vaatimukset

Sivuuttaen polttoaineverotuksen kytkennät eurooppavero-oikeuteen voidaan aluksi todeta, että ajoneuvoveron kaltainen käyttövaiheen vero on suhteellisen helposti yhteen sovitettavissa eurooppavero-oikeuden määräyksiin, sillä veron perusteena on se ajanjakso, jonka ajoneuvo on Suomessa rekisteröitynä ja liikennekäyttöön ilmoitettuna, toisin sanoen enemmittä toimenpiteitä käytettävissä liikenteeseen. Tällaisessa järjestelmässä ajoneuvon alkuperämaalla tai maahantuontiportaalla ei ole verotuksellista relevanssia, eivätkä vapaata liikkuvuutta ja syrjintää koskevat kysymykset nouse kovin helposti esiin. Todettakoon, että komissio on suosittanut jäsenvaltioita siirtymään asteittain ajoneuvojen hankinnan verotuksesta ajoneuvojen käytön verotukseen.<sup>11</sup>

Sen sijaan autoverotuksessa kysymyksellä verojärjestelmän eurooppavero-oikeudellisesta yhteensopivuudesta on keskeinen merkitys. Autoveron perusteena on ajoneuvon arvo ja vero kannetaan kerralla ajoneuvon ensirekisteröinnin yhteydessä. Tästä seuraa, että vero kapitalisoituu ajoneuvojen arvoon, joka puolestaan määräytyy käytettyjen ajoneuvojen markkinoilla. Käytettyjen ajoneuvojen maahantuontitilanteissa aktualisoituvat tällöin kysymykset tavaroiden vapaasta liikkuvuudesta, syrjintäkiellon periaatteen soveltamisesta sekä verotuksen neutraalisuudesta suhteessa muista jäsenvaltioista uusina ja käytettyinä tuotuihin jäsenvaltioon ensirekisteröityihin ajoneuvoihin.

Yhteisöjen tuomioistuimien on käsitellyt auton hankintavaiheen verotusta useaan otteeseen. Tuomioistuimen mukaan hankintavaiheen verojärjestelmiä on tulkittava perustamissopimuksen 90 artiklan määräystä vasten.<sup>12</sup> Määräyksen mukaan jäsenvaltiot eivät saa määrätä muiden jäsenvaltioiden tuotteille minkäänlaisia korkeampia välittömiä tai välillisiä sisäisiä maksuja

<sup>10</sup> Ks. esim. Linnakangas – Juanto 2000 s. 8–16.

<sup>11</sup> Ks. esim. KOM(2002) 431 lopullinen, Komission tiedonanto neuvostolle ja Euroopan parlamentille henkilöautojen verotuksesta Euroopan Unionissa – vaihtoehdot toimille kansallisella ja yhteisön tasolla s. 23.

<sup>12</sup> Asia C-47/88 Komissio v. Tanskan kuningaskunta, (1990) Kok. I-4509.

kuin ne välittömästi tai välillisesti määräävät samanlaisille kotimaisille tuotteille. Kysymyksessä on sopimusmääräys, jonka tarkoituksena on estää tulleeihin tai määrällisiin rajoituksiin rinnastettavien jäsenvaltioiden välisen kaupan esteiden muodostuminen sisämarkkinoilla. Määräyksen taustalla on nähtävissä syrjintäkiellon periaatteen konkretisoiminen välillisessä verotuksessa. Määräys kohdistuu hyödykkeiden jäsenvaltioiden rajat ylittävään vaihdantaan ja sillä on yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä katsottu olevan *välitön oikeusvaikutus*.<sup>13</sup> Määräyksen tarkoituksena on tuomioistuimen mukaan taata jäsenvaltion sisäisen verotuksen *täydellinen neutraalius*, kun kysymys on kotimaan markkinoilla jo olevien ja maahan tuotavien tuotteiden välisestä kilpailusta. Lisäksi määräys edellyttää, että sovellettava verojärjestelmä ei ole millään tavoin vaikutuksiltaan syrjivä.<sup>14</sup>

Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan perustamissopimuksen 90 artikla ei estä autoveron kaltaisen kulutusveron perimistä riippumatta siitä, oliko jäsenvaltiossa kotimaista ajoneuvo-tuotantoa vai ei. Sen sijaan määräys edellyttää, että *toisesta jäsenvaltiosta käytettynä maahan-tuotavasta ajoneuvosta ei saa kantaa enempää veroa kuin mitä sisältyy samanlaisen kotimaassa jo rekisteröidyn ajoneuvon arvoon*.<sup>15</sup> Sittenkin tämä tuomioistuimen perustamissopimuksen 90 artiklan määräyksen ja kansallisten autoverojärjestelmien yhteensovittamisesta muotoilema normi on ilmaistu jokseenkin samanasaisesti useissa ratkaisuisissa, joten ratkaisukäytäntöä voidaan pitää vakiintuneena.<sup>16</sup>

Eurooppavero-oikeuden vaatimuksista seuraa, että uusien ajoneuvojen autoverorasituksesta ja veron perusteista päättäminen on jäsenvaltioiden verosuvereniteetin piirissä. Ajoneuvoihin kohdistuvan verorasituksen on kuitenkin pysyttävä absoluuttisesti ja suhteellisesti enintään samantasoisena tuotaessa samanlaisia käytettyjä ajoneuvoja myöhemmin maahan. Tämä merkitsee, että yhteisöjen tuomioistuimen perustamissopimuksen 90 artiklan määräyksestä muotoileman normin vaikutuksena yhteisön jäsenvaltioiden oikeusjärjestyksiin on eräänlainen *taannehtiva verosuvereniteetin kaventuminen*: käytettyinä maahan tuotavien ajoneuvojen suhteellista ja absoluuttista verorasitusta ei ole normin materiaalista sisältöä rikkomatta mahdollista kiristää siitä, millainen se on ollut verotettaessa samanlaisia vertailuajoneuvoja ensimmäistä kertaa.

Tämä vaikutus koskee kaikkia sellaisia autoverojärjestelmiä, joissa hankinnan yhteydessä maksettu autovero kapitalisoituu ajoneuvon arvoon. Jos ajoneuvon autoverorasitus on uutena ollut 20 prosenttia ajoneuvon kuluttajahinnasta, ei jälkeempään ole sallittua kiristää verotusta siten, että samanlaisen käytettynä maahan tuotavan ajoneuvon autoverorasitus olisi 25 prosenttia sen kuluttajahinnasta, sillä tästä seuraa väistämättä, että veroa kannetaan enemmän kuin sisältyy samanlaisen maahan jo rekisteröidyn ajoneuvon arvoon. Samoin, jos ajoneuvosta

<sup>13</sup> Ks. esim. Joutsamo, Kari – Aalto, Pekka – Kaila, Heidi – Maunu, Antti: Eurooppaoikeus s. 658 ja siinä mainittu oikeuskäytäntö, Helsinki 2000.

<sup>14</sup> Asia Komissio v. Tanska, kohta 9.

<sup>15</sup> Asia Komissio v. Tanska, kohta 22.

<sup>16</sup> Ks. esim. asiat C-345/93 *Nunes Tadeu* (1995) Kok. s. I-0479, C-375/95 Komissio v. Helleenien tasavalta (1997) Kok. I-5981, C-393/98 *Gomes Valente* (2001) Kok. I-1327, C-101/00 *Siilin* (2002) Kok. I-7487 ja C-387/01 *Weigel* (2004) Kok. I-4981.

on uutena kannettu autoveroa 1000 euroa, ei ole olemassa oikeudellista perustetta, jonka nojalla tuon veron määrä voisi ajoneuvon ikääntyessä nousta, ja samanlaisesta ajoneuvosta voitaisiin käytettynä kantaa autoveroa 2000 euroa.<sup>17</sup>

Melko tuoreessa asiassa *Nádasdi* yhteisöjen tuomioistuin totesi hieman aikaisemmasta käytännöstään poiketen, että perustamissopimuksen 90 artiklan tarkoituksena ei ole estää jäsenvaltioita ottamasta käyttöön uusia veroja *tai muuttamasta olemassa olevien verojen verokantaa tai määrääytymisperustetta*.<sup>18</sup> Kirjaimellisesti tulkittuna tämä merkitsisi linjanmuutosta aikaisempaan oikeuskäytäntöön. On kuitenkin huomattava, että asiassa oli kysymys tilanteesta, jossa jäsenvaltiossa ei aikaisemmin kannettu käsillä olleen kaltaista veroa lainkaan, jolloin sitä ei taloudellisessa mielessä voinut myöskään sisältyä valtioon jo rekisteröidyn käytetyn ajoneuvon arvoon. Sellainen perustamissopimuksen 90 artiklan tulkinta, jossa veron kantaminen uuden verojärjestelmän mukaan myös käytettynä maahan tuotavista ajoneuvoista olisi yllä mainittuun perustein ollut mahdollista, olisi käytännössä romuttanut jäsenvaltion uuden verojärjestelmän.

Lisäksi on huomattava, että ratkaisun tuomiolauselmassa tuomioistuin jälleen kerran vahvisti aikaisemmassa käytännössään muotoilemansa vakiintuneen tulkinnan, jonka mukaan veron osuus ei saanut ylittää samanlaisen jo maahan rekisteröidyn käytetyn ajoneuvon jäljellä olevaan arvoon sisältyvää veron osuutta, jos samanlainen uutena verotettu vertailuajoneuvo oli osoitettavissa. Jos merkitystä annetaan yhtäältä pyrkimykselle tulkita yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisukäytäntöä koherentilla tavalla ja toisaalta asian taustalla vaikuttaneille toiseikoille, ei tuomion perusteluosan lausumalle voida antaa kovin suurta merkitystä perustamissopimuksen 90 artiklan tulkinnassa. Nähdäkseni tuomiota ei voida käyttää argumenttina käytettyjen ajoneuvojen veroprosenttien kiristämisen puolesta, mutta harkittaessa itse veron perusteen muuttamista vaikkapa hiilidioksidipäästötason mukaan tuomion merkitystä on perusteltua pohtia.

## Verotusarvoon liittyviä eurooppavero-oikeudellisia tulkintaongelmia

Yhteisöjen tuomioistuimen perustamissopimuksen 90 artiklan 1 kohdan määräyksen ja kansallisten autoverojärjestelmien yhteensovittamiseksi muotoileman normin soveltaminen edellyttää kahden tosiseikan selvittämistä: on osoitettava *samanlainen kotimaahan jo rekisteröity ajoneuvo* (vertailuajoneuvo) ja sen jäljellä olevaan *arvoon sisältyvä veron määrä*. Vuonna 2003 toteutetulla autoverolain muutoksella pyrittiin luomaan järjestelmä, jossa eurooppavero-oikeu-

<sup>17</sup> Vrt. Heimonen, Matti: Kuinka lasketaan käytetyn henkilöauton autoverosta jäljellä oleva määrä syrjimättömästi? DL 5/2003 s. 908–914. Heimosen mukaan uusien ajoneuvojen veroprosentin muutokset heijastuvat markkinamekanismin kautta myös käytettyjen ajoneuvojen veroprosentteihin, sillä uusien ajoneuvojen verollisten hintojen noustessa myös käytettyjen ajoneuvojen hinnat nousevat. Taloustieteen menetelmin tarkasteltuna Heimosen analyysi vaikuttaa kiinnostavalta, mutta normatiivista tukea sille ei nähdäkseni ole yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisukäytännöstä osoitettavissa. Toisaalta analyysissä ei oteta huomioon sitä, että käytetyn ajoneuvon arvon nousua vastaavaa veroa ei todellisuudessa kanneta jäsenvaltioon jo rekisteröidyistä ajoneuvoista.

<sup>18</sup> Asia C-290/05 *Nádasdi* 5.10.2006, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa, kohta 49.



den vaatimukset huomioitaisiin mahdollisimman tarkoin; verotusarvoksi määrättiin ajoneuvon yleinen vähittäismyyntiarvo ja veroprosentin määrittämisessä otetaan huomioon ajoneuvon verosisältö silloin, kun vertailuajoneuvo on verotettu Suomessa uutena.<sup>19</sup> Järjestelmän soveltamisessa on kuitenkin osoitettavissa eräitä ongelmia, jotka ovat omiaan heikentämään järjestelmän eurooppavero-oikeudellista yhteensopivuutta.<sup>20</sup>

Yleisen vähittäismyyntiarvon käsite vastaa lain esitöiden mukaan oikeudessamme yleisesti tunnetun käyvän arvon käsitettä.<sup>21</sup> *Mattilan* mukaan käypä arvo voidaan ymmärtää lainsäätäjän omaksumana arvostamisteoreettisena mallina, joka käsitteellisesti on objektiivinen sillä tavoin, että se ei riipu arvostuksen kohteena olevan objektin tietystä omistajasta tai käyttäjästä. Arvostamisteoriasta on erotettava arvostamismetodi, jolla puolestaan ymmärretään omaksutun arvostamisteorian lähtökohdista käsin arvon määräytymiseen vaikuttavien tekijöiden määrittämistä ja soveltamista yksittäisessä tapauksessa.<sup>22</sup> Autoverolain 11 b §:ssä asetetaan yleisen vähittäismyyntiarvon arvostusteoreettiset lähtökohdat määrittelemällä yleisen vähittäismyyntiarvon käsite. Arvostamismetodia kuvaa lain 11 c §:n sääntely, jossa yksilöidään niitä tekijöitä, joiden katsotaan vaikuttavan yksittäisen ajoneuvon yleiseen vähittäismyyntiarvoon.

Joissain tapauksissa pelkästään kotimaisen hintavertailuaineiston käyttäminen verotusarvon määrittelyssä johtaa ilmeisesti liian korkeisiin verotusarvoihin. Rationaalisesti toimiva henkilö, joka suunnittelee käytetyn ajoneuvon hankintaa, suorittaa todennäköisesti vertailuja, joissa hän tarkastelee ensin kotimaista hintatasoa ja sen jälkeen vertaa sitä ulkomaiseen hintatasoon, johon on lisätty hankinnan transaktiokustannukset ja Suomessa maksettavat verot. Lopputulos on se, mitä hän ajoneuvosta joutuu tosiasiasa maksamaan. Mikäli ulkomainen hintataso lisättyinä veroilla ja muilla kustannuksilla on edullisempi kuin kotimainen hintataso, on ajoneuvo kannattavaa hankkia ulkomailta. Näin ollen ulkomaista hintatasoa ei voida jättää huomiotta määritettäessä ajoneuvon yleistä vähittäismyyntiarvoa Suomessa, sillä hinta, jonka suomalainen kuluttaja todellisuudessa joutuu samanlaisesta ajoneuvosta maksamaan, on usein matalampi kuin esimerkiksi suomalaisten autoliikkeiden pyyntihintojen perusteella määritelty hinta. Mikäli verolainsäädäntö keinotekoisesti ylläpitää kotimaista hintatasoa korkeana, on asiaa arvioitava myös EU:n sisämarkkina- ja kilpailusääntelyn näkökulmasta.

On ilmeistä, että markkinat pyrkivät osaltaan korjaamaan ongelmaa. Kotimaiset kauppiat eivät saa ajoneuvojaan kaupaksi, mikäli samanlaisten ajoneuvojen hankkiminen ulkomailta tulee merkittävästi edullisemmaksi, jolloin seurauksena on, että ajoneuvojen verottomat hintatasot eri valtioissa lähentyvät toisiaan. Toisaalta tämä edellyttää toimivia markkinoita.

<sup>19</sup> Uusitusta autoverojärjestelmästä laajemmin ks. Turunen, Santtu: Käytettyjen autojen verotuksen keskeiset kysymykset uudistuneessa autoverolaissa, *Verotus* 2/2003 s. 131–147.

<sup>20</sup> Myös autoverosta kannettavan arvonlisäveron yhteensopivuus eurooppavero-oikeuden määräyksiin nähden on asetettu kyseenalaiseksi. Komissio on käynnistänyt Suomea vastaan rikkomismenettelyn, jonka yhtenä perusteena on komission tulkinta autoveron arvonlisäveron ristiriidasta eurooppavero-oikeuteen nähden. Ks. autoveron arvonlisäverosta ks. tarkemmin Rother, Eila – Turunen, Santtu: *Elv ja syrjimättömyysvaatimus*, *Verotus* 1/2004 s. 68–74 ja Rother, Eila – Turunen, Santtu: *Elv ja Itävallan normikulutusvero*, *Verotus* 4/2004 s. 448–450.

<sup>21</sup> VaVM 46/2002 vp s. 7.

<sup>22</sup> Mattila, Pauli K.: *Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa* s. 21–24, Helsinki 1984.

Mikäli ajoneuvojen arvot arvioidaan verotuksessa objektiivisesti katsoen liian korkeiksi, eivät markkinahinnat heijasta todellista kysyntää ja tarjontaa.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 2006:95 oli muun ohella kysymys käytetyn ajoneuvon verotusarvon määrittämisestä. Autoveropäätöksessä ajoneuvon verotusarvo oli määrätty tullilaitoksen yhteistyökumppanina toimivan Grey-Hen Oy:n Autodata-tietokannan tarjoaman arvon mukaan. Tämä arvo perustuu kotimaisten merkkiliikkeiden tietokannan tuottajalle toimittamien käytettyjen ajoneuvojen pyyntihintojen tilastolliseen analyysiin, jossa muuttujina ovat ajoneuvon ikä, ajokilometrimäärä ja hinta. Autodatasta saatavaa arvoa voidaan luonnehtia määrätyn ajoneuvon odotettavissa olevaksi hinnaksi Suomen markkinoilla.

Verovelvollinen esitti valituksessaan laajasti erilaisia käyvän arvon määrytymiseen vaikuttavia tekijöitä, joiden perusteella verotusarvoa vaadittiin alennettavaksi kaikkiaan noin 40 prosentilla. Näistä tekijöistä kiinnostavimpina mainittakoon ensinnäkin, että Autodatan arvot perustuvat vain merkkiliikkeiden hintatasoon, joka on selvästi muissa liikkeissä ja yksityishenkilöiden keskinäisissä kaupoissa toteutuvaa hintatasoa korkeampi. Toiseksi Autodatan arvot ovat usein selvästi korkeampia kuin verovelvolliselle auton hankinnasta ulkomailta sekä verotuksesta ja rekisteröinnistä todellisuudessa aiheutunut kokonaiskustannus – arvioitiin sitä sitten toteutuneen ulkomaisen kauppahinnan valossa, ulkomaisen yleisen hintatason valossa tai suhteellisena vertailuna suomalaisen ja ulkomaisen hintatason välillä.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että valittaja oli esiin tuomiensa seikkojen perusteella saattanut todennäköiseksi tai ainakin mahdolliseksi, että hänen autoonsa sovellettu verotusarvo on olennaisesti korkeampi kuin samanlaisen auton käypä vähittäismyyntiarvo verotusajankohtana. Silmällä pitäen sitä, että edes tullilaitoksella itsellään ei ollut mahdollisuutta varmistua Autodata-tietokantaan syötettyjen hintatietojen oikeellisuudesta tai tietojen analysointimenetelmien hyväksyttävyydestä, korkein hallinto-oikeus palautti asian tullilaitoksen käsiteltäväksi ja edellytti, että tullipiiri ilmoittaa avoimesti ne kriteerit, joiden nojalla verotusarvo asiaa uudelleen käsiteltäessä määrätään. Lisäksi tullipiirin on arvioitava, mikä merkitys valittajan esittämällä vertailuaineistolla ja muulla selvityksellä on verotuksen syrjimättömyyden varmistamisessa.

Arvostamisteorian tasolla autoverolain sääntely vastaa pääpiirteissään eurooppavero-oikeuden vaatimuksia. Sen sijaan arvostamismetodin osalta vallitsevaa laintulkintaa voidaan arvostella, kuten yllä mainitusta KHO:n ratkaisusta käy ilmi; verotuskäytännössä yleisesti käytetty arvostamismetodi ei ole aina johtanut yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisukäytännössä ja autoverolaissa omaksutun arvostamisteorian näkökulmasta hyväksyttäviin lopputuloksiin.

Yleisen vähittäismyyntiarvon täyttäessä *prima facie* autoverolain 11 b ja c §:ssä säädetty vaatimukset kysymys on ennen kaikkea siitä, kuinka vakuuttavilla perusteluilla sovellettuun arvoon on kussakin tapauksessa päädytty. Empiirisiin havaintoihin perustuva markkinahintavertailu lienee parhaiten perusteltavissa oleva arvonmääritysmenetelmä. Se edellyttää kuitenkin avointa ja puolueetonta näyttöä tuekseen. Jos on ilmeistä, että hintahavainnot eivät kuvaajoneuvojen todellista käypää vähittäismyyntiarvoa esimerkiksi otantaryhmän intressipainotuneisuuden johdosta, on otantaa laajennettava painottaen riippumattomiin lähteisiin perus-

tuvia havaintoja. Ellei kaikkia perusteluja anneta verovelvollisen arvioitavaksi, kysymys on myös oikeusturvaongelmasta; yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisukäytännössä on korostettu, että verovelvollisella on oltava oikeus riitauttaa häntä koskeva veropäätös veron määrän osalta.<sup>23</sup>

Ongelma olisi ainakin osittain ratkaistavissa siten, että kotimaisen hintavertailuaineiston ohella otantaa laajennettaisiin automaattisesti myös ulkomaiseen hintatasoon, johon laskennallisesti lisätään verojen osuus Suomessa.<sup>24</sup> Toteutunut kauppahinta ei yksinään kuvaa yleistä ulkomaista hintatasoa, mutta voi olla osana aineistoa, jonka perusteella hintataso määritellään. Nähdäkseni ei ole mielekäästä pyrkiä esittämään kategorisia ohjeita siitä, missä tapauksissa otantaa tulisi laajentaa, mutta Autodata-tietokannan hintatietojen suppea ja lähtökohdiltaan vahvasti intressipainottunut otanta viittaa joka tapauksessa tarpeeseen suorittaa ulkomaisia vertailuja merkittävästi nykyistä useammin.<sup>25</sup> Autoverolain 11 c §:n 2 momentin säännös tarjoaa tälle tulkinnalle normatiivisen perustan.<sup>26</sup>

## Veroprosentteihin liittyviä eurooppavero-oikeudellisia tulkintaongelmia

Toinen merkittävä ongelmakohta käytettyinä maahan tuotavien ajoneuvojen verotuksessa liittyy autoverolain 6 a §:ssä säädettyihin veroprosentteihin. *Turunen* on käsitellyt mm. keskimääräisen veroprosentin soveltamisen ongelmia suhteessa eurooppavero-oikeudellisen syrjittömyysperiaatteen merkitykseen.<sup>27</sup> Todettakoon tässä kokoavasti ensinnäkin, että keskimääräisen veroprosentin soveltaminen johtaa neutraaliin verokohteluun vain sattumanvaraisesti. Mikäli veroprosentti on korkeampi kuin vertailuajoneuvon arvoon todellisuudessa sisältyvä jäljellä oleva veron osuus, muodostuu verokohtelu eurooppavero-oikeuden kanssa ristiriitaiseksi.

Mallikohtaisten veroprosenttien laskentaan liittyy niin ikään merkittäviä ongelmia. Tullissa mallikohtaiset veroprosentit on laskettu ajoneuvojen käyttöönottovuoden tarkkuudella. Seurauksena saattaa olla – merkistä ja mallista riippuen – mallikohtaisten veroprosenttien veraten suuri vaihteluväli saman vuosimallin sisällä. Ennen vuotta 2003 voimassa olleen autoverolain 6 §:n mukaan henkilöautosta maksettavan autoveron määrä oli verotusarvon määrä vähennettynä 4600 markalla. Lain 11 §:n mukaan verotusarvo oli ajoneuvon hankinta-arvo verovelvolliselle lain 16 §:ssä määriteltynä vähennyksineen. Hankinta-arvolla tarkoitettiin tulla-arvoa, jonka tuli sisältää kaikki verovelvolliselle ajoneuvon maahantuonnista aiheutuneet

<sup>23</sup> Ks. esim. asia *Siilin*, kohta 88.

<sup>24</sup> Tätä ns. *takaisinlaskentamenetelmää* on melko yleisesti sovellettu myös tullin autoverotuksen arviointilautakunnan käytännössä.

<sup>25</sup> Toisin Linnakangas, Esko: Käytetyn ajoneuvon oikeaa veromäärää koskevasta päätöksestä KHO 2006:95 ja autoverotuksen kehittämisestä, Edilex 2007/4 s. 15. Kiintoisaa on, että Linnakangas esittää arvostamismetodia koskevassa etusijajaoittelussaan ulkomaisen hintavertailun käyttämisen vasta kahdeksannella sijalla, ja silloinkin lisättynä Suomeen toimittamisen *katteilla*. Asiassa *Siilin* (kohdat 49–61) yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin torjui kaupan portaan vaikutuksen huomioon ottamisen verotusarvoa määritettäessä.

<sup>26</sup> Samoin Turunen, Verotus 2/2003 s. 142–143.

<sup>27</sup> Turunen, Verotus 2/2003 s. 135–136.

kustannukset. Merkkimaahantuojiille näitä kustannuksia olivat ajoneuvosta tehtaalle maksettu hankintahinta, rahtikustannukset ja mahdollinen tulli. Sääntely merkitsee sitä, että hankinta-arvo on aina ollut korkeampi kuin sen perusteella kannetun veron määrä.

Ongelmaa voidaan havainnollistaa esimerkin avulla. Eräiden ajoneuvojen osalta mallikohtaiseksi veroprosentiksi on määritelty 40, mikä merkitsee, että veron osuus ajoneuvon kuluttajahinnasta on tämän määritelmän mukaan 40 prosenttia.<sup>28</sup> Mikäli hankinta-arvon osuudeksi oletetaan täsmällisten tietojen puutteessa 45 prosenttia kokonaishinnasta, muodostavat hankinta-arvo ja autovero näillä oletuksilla ajoneuvon arvosta uutena yhteensä 85 prosenttia. Kun tähän lisätään arvonlisäveron osuus, joka 22 prosentin verokannalla merkitsee noin 18 prosentin osuutta lopullisesta hinnasta, saavutetaan lopputulos, jossa ajoneuvon hankinta-arvo, autovero ja arvonlisävero muodostavat ajoneuvon lopullisesta arvosta jo yli 100 prosenttia. Erikoista kyllä, tähän laskelmaan ei sisälly lainkaan maahantuoja- ja jälleenmyyjäportaan perimiä katteita; laskelma merkitsisi sitä, että ajoneuvoja olisi kyseisenä ajankohtana myyty tappiolla. Käsitteiseni mukaan tämä virheellisyys selittyy sillä, että kyseisinä kuukausina ajoneuvoja on myyty runsaasti lisävarusteltuina, jolloin maksetun veron määrä on kasvanut, mutta veron määrä on suhteutettu lisävarusteettoman ajoneuvon hintaan.

Siinäkin tapauksessa, että mallikohtaisen veroprosentin laskennan pohjaksi asetetut tiedot olisivat oikeita ja lopputulos olisi todella 40 prosenttia, ei laskelma voimassa olevan autoverolain mukaan kelpaa mallikohtaisen veroprosentin määrittämisen perusteeksi, sillä lain 6 a §:n mukaan mallikohtainen veroprosentti tulee määrittää ajoneuvon yleisestä vähittäismyyntiarvosta uutena. Tappiolla tapahtunut myynti ei voi olla osoitus ajoneuvon yleisestä vähittäismyyntiarvosta.

Veroprosenttien sääntely johtaa verotusarvoa koskevan sääntelyn tavoin myös oikeusturvaongelmiin, sillä veroprosenttien laskennassa käytetyt pohjatiedot ovat vain rajoitetusti julkisia eikä niitä liitetä veropäätöksiin. Jos verovelvollisella ei ole tiedossaan perusteita, joiden mukaan hänen ajoneuvoaan koskeva veroprosentti on määritetty, ei hänellä yleensä ole tosiasiallisia edellytyksiä riitauttaa päätöstä veron määrän osalta.

Pyrkimättä millimetrioikeudenmukaisuuteen voidaan mallikohtaisten veroprosenttien määrittämisen ongelmia vähentää määrittämällä prosentit käyttöönottovuoden sijasta ajoneuvomallin ja käyttöönottovuoden perusteella. Tällöin yksittäiset korkeat prosentit voidaan jättää huomiotta. Tätä tulkintaa voidaan perustella perustamissopimuksen 90 artiklaa koskevilla yhteisöjen tuomioistuimen kannanotoilla, joiden mukaan artiklaa sovellettaessa tarkasteltavan vertailutuotteen tulee olla tosiasiallisessa kilpailutilanteessa maahan tuotavan tuotteen kanssa.<sup>29</sup> Käytettyjen henkilöautojen osalta käyttöönottovuokaudella ei liene samanlaista relevanssia kuluttajalle kuin esimerkiksi ajoneuvon yleisellä kunnolla ja ajokilometrimäärällä.

<sup>28</sup> Esimerkiksi Mercedes-Benz 4d C 280 8–10/1995. Ks. <http://www.tulli.fi/>, Yksityishenkilöt, Autoverotus, Prosenttitaulukko, Mercedes, 1995.

<sup>29</sup> Ks. esim. *Joutsamo* ym. 2000 s. 659–660.

## Ympäristöpoliittiset tavoitteet

Tieliikenteen ympäristöhaittojen ehkäisemisessä teknisellä normiohjauksella on saavutettu merkittäviä tuloksia paikallisesti haitallisten pakokaasupäästöjen (hiilimonoksidi, hiilivedyt, typen oksidit) vähentämisessä.<sup>30</sup> Sen sijaan henkilöautojen kasvihuonekaasupäästöt, erityisesti hiilidioksidipäästöt, eivät ole toistaiseksi merkittävässä määrin teknisen normiohjauksen piirissä, ja niiden määrä on jonkin verran kasvanut huolimatta uusien henkilöautojen energia- tehokkuuden parantumisesta.<sup>31</sup> Kasvihuonekaasupäästöjen määrään pyritään useissa valtiois- sa vaikuttamaan ohjaavaksi tarkoitetun verojärjestelmän kautta.

Hiilidioksidipäästöt ovat käytännössä suoraan verrannollisia ajoneuvojen polttoaineenku- lutukseen, joten ohjaavassa verojärjestelmässä veron perusteena pitäisi olla ajoneuvon todelli- nen käyttö liikenteessä ja ajoneuvon polttoaineenkulutus tai standardoitu hiilidioksidipäästö- taso. Tästä näkökulmasta Suomessa parhaiten liikenteen ympäristökuormitusta ohjaava vero- muoto on tällä hetkellä polttoainevero. Järjestelmässä polttoaineen käyttäjän verorasitus mää- räytyy suoraan suhteessa polttoaineen kulutukseen, mikä yhtäältä kannustaa käyttämään vaih- toehtoisia välineitä liikkumiseen, toisaalta valitsemaan sellaisia ajoneuvoja, jotka kuluttavat vähemmän polttoainetta. Sen sijaan autoverotuksella ja ajoneuvoverotuksella välitöntä oh- jausvaikutusta ei toistaiseksi ole, joskin välillisesti myös autovero ja ajoneuvovero saattavat vai- kuttaa ohjaavalla tavalla nostamalla ajoneuvojen suhteellisia hintoja ja käyttökustannuksia.

Sekä autoveroa että ajoneuvoveroa voidaan ajatella kehitettävän ympäristöohjaavaan suun- taan. Autoverotuksen osalta ainakin uusien autojen verokantoja on mahdollista porrastaa au- ton polttoaineenkulutus- tai hiilidioksidipäästötason mukaan siten, että enemmän kuluttavien autojen verorasitus on korkeampi. Tällöin enemmän kuluttavien ajoneuvojen markkinoille- tulo todennäköisesti hidastuu, mutta käytettyinä niiden markkinahintojen kehitystä on melko vaikeaa arvioida. Autojen todelliseen käyttöön verotuksella ei myöskään ole välitöntä vai- kutusta; auto aiheuttaa hiilidioksidipäästöjä vain silloin, kun sillä ajetaan. Ajoneuvoverotuksessa verorasitus voidaan niin ikään porrastaa hiilidioksidipäästötason perusteella siten, että vero- kanta on korkeampi enemmän kuluttavissa ajoneuvoissa. Voidaan arvioida, että tällöin enem- män kuluttavien iäkkäiden autojen poistuma käytöstä kiihtyy, sillä ajoneuvovero nostaa auton käyttökustannuksia.

Jotta eri veromuotojen tavoiteltuja ohjaavia vaikutuksia voidaan arvioida, tarkastelun poh- jaksi on kyettävä esittämään perusteltuja arvioita mm. liikkumisen tarpeen joustosta, verovel- vollisten käytettävissä olevista vaihtoehtoista sekä näiden perusteella saavutettavissa olevasta päästökuormituksen vähenemispotentiaalista. Vuonna 2005 tieliikenteen hiilidioksidipäästöt olivat yhteensä 11,8 miljoonaa tonnia. Tästä bensiinikäyttöisten henkilöautojen osuus oli 5,3 miljoonaa tonnia ja dieselikäyttöisten henkilöautojen osuus 1,7 miljoonaa tonnia.<sup>32</sup> Liikenteen

<sup>30</sup> Mäkelä, Kari – Laurikko, Juhani – Kanner, Heikki: Suomen tieliikenteen pakokaasupäästöt, LIISA 2005 laskenta- järjestelmä s. 39, VTT 2006.

<sup>31</sup> Mäkelä – Laurikko – Kanner 2006 s. 88.

<sup>32</sup> Mäkelä – Laurikko – Kanner 2006 s. 34.

osuus hiilidioksidin kokonaispäästöistä Suomessa (vuonna 2005 noin 57 miljoonaa tonnia<sup>33</sup>) on viidesosa. Tieliikenteen osuus kaiken liikenteen hiilidioksidipäästöistä on noin 70 prosenttia, henkilöautojen osuus siitä on noin 59 prosenttia eli noin 12 prosenttia hiilidioksidin kokonaispäästöistä.<sup>34</sup>

Liikkumisen tarve itsessään ei yhteiskunnan infrastruktuuria silmällä pitäen liene kovin joustavaa; vuotuiset liikennesuoritteet näyttävät päinvastoin olevan kasvussa.<sup>35</sup> Asiaa voidaan selittää esimerkiksi päivittäistavarakaupan rakennemuutoksella, jossa suurten ns. automarketien lukumäärä kasvaa pienten lähikauppojen lukumäärän kustannuksella. Työmatkojen osuus liikenteen kokonaissuoritteesta on niin ikään merkittävä, sillä työn tarjonnalla on taipumus keskittyä alueellisesti. Myös vapaa-ajanvietto aiheuttaa liikkumistarpeita. Autoalantieto-verkkosivuston mukaan tieliikenteen hiilidioksidipäästöistä (2005) 19 prosenttia syntyy ostos- tai asiointimatalla, 37 prosenttia työ- tai koulumatalla ja 44 prosenttia vapaa-ajan matkalla.<sup>36</sup>

Liikkumisen tarvetta voidaan ajatella täytettävän monin eri tavoin. Toimiva joukkoliikenne tarjoaa suuremmissa väestökeskuksissa usein kilpailukykyisen vaihtoehdon henkilöauton käytölle, mutta väestökeskusten ulkopuolella joukkoliikenne ei käytännössä ole vaihtoehto liikkumiselle. Liikennesuoritteesta noin kolmannes ajetaan kaupunkiolosuhteissa.<sup>37</sup> Vuonna 2005 henkilöautokanta oli alueellisesti jakautunut siten, että suuria väestökeskuksia ympäröivissä maakunnissa, Uudellamaalla, Varsinais-Suomessa ja Pirkanmaalla oli yhteensä rekisterissä noin 2/5 koko henkilöautokannasta, mutta autotiheys väkilukuun nähden oli erityisesti Uudellamaalla selvästi alle keskiarvon. Sellaisissa maakunnissa, joissa julkisen liikenteen tarjonta voidaan yleisesti arvioida vähäisemmäksi, autotiheys väestömäärään suhteutettuna näyttäisi olevan suurempi.<sup>38</sup> Myös liikkumisetäisyydet ovat näissä maakunnissa todennäköisesti selvästi pitempiä.

Henkilöautolta vaadittavat ominaisuudet vaihtelevat niin ikään käyttäjäkohtaisesti. Erityisesti lapsiperheiden käytössä autolta edellytetään riittävän suurta kokoa. Saman kokoluokan sisällä eri ajoneuvojen hiilidioksidipäästöt vaihtelevat toistaiseksi vain vähän, vaikka keskimäärin uusien ajoneuvojen suhteellinen hiilidioksidipäästö taso onkin laskenut viime vuosina.<sup>39</sup> Komission mukaan EU:ssa vuonna 2004 ensirekisteröityjen bensiinikäyttöisten henkilöautojen keskimääräinen hiilidioksidipäästö oli 169 g/km. EU:n tavoitteena on, että ensirekisteröitävien henkilöautojen keskimääräinen hiilidioksidipäästö vuonna 2012 olisi 120 g/km, mikä merkitsee yli neljänneksen leikkausta verrattuna vuoden 2004 tasoon. Ns. keskikokoista perhe-

<sup>33</sup> Hiilidioksidipäästöt 1990–2005 päästöluokittain, Tilastokeskus 2007.

<sup>34</sup> Mäkelä – Laurikko – Kanner 2006 s. 43.

<sup>35</sup> Tieliikenteen suoritteet vuonna 2005, Tiehallinnon tiedote 28.2.2006, <http://www.tiehallinto.fi/>.

<sup>36</sup> <http://www.autoalantieto.fi/co2>, 9.2.2007.

<sup>37</sup> Mäkelä – Laurikko – Kanner 2006 s. 48.

<sup>38</sup> Ajoneuvokanta vuonna 2005 haltijan kotimaakunnan ja -kunnan mukaan, <http://www.ake.fi/AKE/Tilastot/> ja Autotiheys maakunnittain 31.12.2004, <http://www.autoalantiedotuskeskus.fi/>. Ajoneuvotiheyteen eri maakunnissa vaikuttavat toki muutkin tekijät, esimerkiksi väestön tulotaso.

<sup>39</sup> Ks. esim. KOM(2006) 463 lopullinen s. 6.

autoa tarvitseville tämä tavoite näyttää toistaiseksi varsin etäiseltä, sillä tämän kokoluokan autoja, joiden päästötaso olisi alle 160 g/km, ei juuri ole tarjolla.<sup>40</sup>

Yllä esitetyn nojalla voidaan arvioida, että Suomen infrastruktuurin ja kuluttajien käytettävissä olevien liikkumisvaihtoehtojen puitteissa henkilöautoliikenteen verotuksen ympäristöohjaavuuden lisäämisellä saavutettava hiilidioksidipäästöjen vähenemispotentiaali on melko vähäinen. Henkilöautoliikenteen hiilidioksidipäästöjen edustaessa vain runsasta kymmenystä kaikista Suomen hiilidioksidipäästöistä on ilmeistä, että voimakaskaan ohjaus ei vaikuta kokonaispäästöihin kuin korkeintaan muutamia prosentteja. Merkitykseltään suurempien vaikutusten aikaansaaminen edellyttää ajoneuvotekniikan ja joukkoliikenteen kehittymistä. *Määttän* terminologiaa lainatakseni henkilöautoliikenteen verotuksen ympäristöohjaavuuden lisäämisessä on vallitsevissa olosuhteissa kysymys lähinnä fiskaalisesta ympäristöverostrategiasta.<sup>41</sup> Fiskaalisten tavoitteiden saadessa suuremman painoarvon on kysymyksiä verojärjestelmän oikeudenmukaisuudesta syytä lähestyä hieman erilaisista näkökulmista.

## Verojärjestelmän oikeudenmukaisuus

Tieliikenteen verotuksen oikeudenmukaisuuskysymyksiä voidaan arvioida useista eri näkökulmista. Ympäristöohjaavuuteen nähden oikeudenmukaisuudella voidaan ymmärtää verorasituksen kohdistamista ympäristölle todellisuudessa aiheutuvaan kuormitukseen.<sup>42</sup> Tällöin ympäristökuormitusta on hiilidioksidipäästöjen osalta tarkasteltava ajoneuvon kulutusta ja käyttöä vasten. Polttoaineverotuksen verorasitus kohdistuu suoraan ajoneuvon todelliseen ympäristökuormitukseen, joka määräytyy ajokilometrien ja ajoneuvon polttoainenkulutuksen funktiona. Tästä näkökulmasta polttoaineerotusta voidaan pitää oikeudenmukaisena, sillä jokaiseen tuotettuun hiilidioksidigrammaan kohdistuu lähtökohtaisesti samantasoinen verorasitus.<sup>43</sup>

Sen sijaan voimassa olevaa autoverojärjestelmää voidaan tästä näkökulmasta arvostella, sillä autovero kannetaan ajoneuvon rekisteröinnin yhteydessä, mikä ei kerro totuutta ajoneuvon todellisesta käytöstä. Samoin perustein voidaan arvostella myös ajoneuvoveroa. Vaikka ajoneuvoverovelvollisuudesta on tulevaisuudessa mahdollista vapautua ilmoittamalla ajoneuvo pois-tetuksi liikennekäytöstä, ei yksinomaan liikennekäytössäoloajan perusteella voida tehdä luotettavia päätelmiä ajoneuvon todellisesta käytöstä. Ajoneuvon tosiasiallinen käyttötarve vaihtelee käyttäjäkohtaisesti, mutta useimmiten käyttötarve on siinä määrin säännöllistä, ettei maksullista liikennekäytöstä poistoa koskevaa ilmoitusta ole taloudellisesti eikä hallinnollisesti

<sup>40</sup> Uusien ajoneuvojen päästökuormitusta voi merkeittäin ja malleittain tarkastella osoitteessa <http://ekoake.autoalanverkkopalvelu.fi/default.asp>, 9.2.2007.

<sup>41</sup> Määttä, Kalle: *Environmental Taxes, From an Economic Idea to a Legal Institution* s. 21, Helsinki 1997.

<sup>42</sup> Aiheuttamisperiaatteesta ja sen eri merkityksistä tarkemmin ks. Määttä 1997 s. 19–20.

<sup>43</sup> Dieselin bensiiniä matalampi verokanta johtaa tosin aiheuttamisperiaatteen näkökulmasta ongelmiin, mutta dieselajoneuvoista kannetaan käyttövoimaveroa, joka tasapainottaa verorasituksen aiheuttamisperiaatteen mukaista jakautumista.



perusteltua tehdä, vaikka ajoneuvo olisi käyttämättä joitakin päiviä tai jopa viikkoja. Jos oikeudenmukaisuuden kriteerinä pidetään todellisuudessa tuotettujen hiilidioksidipäästöjen määrän suhteellista verorasitusta, eivät autoverotus ja ajoneuvoverotus täytä tätä kriteeriä. Toistaiseksi tarkempaa todellisen ympäristökuormituksen seuraamista mahdollistavaa teknologiaa ei kuitenkaan ole kohtuudella saatavilla.

Aiheuttamisperiaatteen näkökulmasta järjestelmän oikeudenmukaisuutta on omiaan heikentämään myös se seikka, että verrattuna esimerkiksi teollisuuden päästökaupan hiilidioksidipäästöjen markkinahintoihin henkilöautoliikennettä verotetaan tällä hetkellä monikymmenkertaisesti. Tämä korostaa fiskaalisten päämäärien asemaa veropoliittisessa keskustelussa.

Toisin kuin tuloverotuksessa, tieliikenteen verotusta koskevissa puheenvuoroissa ei ole tavattu käsitellä veronmaksukykyisyysperiaatteen merkitystä verorasituksen oikeudenmukaisen jakamisen näkökulmasta. Polttoaineverotuksessa verorasitus jakautuu tienkäyttäjien kesken kulutuksen ja käytön mukaan riippumatta veronmaksukyvyistä. Sama koskee ajoneuvoverotusta, ellei osoituksena veronmaksukykyisyysperiaatteen huomioon ottamisesta pidetä sitä, että ennen vuotta 1995 käyttöön otettujen henkilöautojen ajoneuvoveron määrä on hieman uudempia autoja matalampi. Autovero puolestaan maksetaan ajoneuvon ensirekisteröinnin yhteydessä uusista ja käytetyistä ajoneuvoista kertaluontoisesti, mikä merkitsee, että autoverorasitus kohtaa niitä kuluttajia, jotka ostavat uusia tai käytettyinä ensirekisteröitäviä ajoneuvoja. Suhteellisella verollakin on vaikutuksensa veronmaksukykyisyysperiaatteen näkökulmasta, sillä suhteellisessa verotuksessa arvokkaammista autoista maksetaan enemmän veroa kuin edullisemmista vaihtoehdoista.<sup>44</sup>

Autoverojärjestelmässä veronmaksukykyisyysperiaatteen kannalta tärkeämpi merkitys on kuitenkin ajoneuvomarkkinoilla. Ensirekisteröinnin jälkeen ajoneuvon arvo määräytyy käytettyjen ajoneuvojen markkinoilla, mistä seuraa, että tarjolla on myös edullisia käytettyjä ajoneuvoja. Käytetyn ajoneuvon hankinta on näin ollen mahdollista jo melko vähävaraisille kuluttajille.

## Päätelmiä

Ympäristötavoitteiden, EU:n sisämarkkinoiden tavoitteiden sekä voimassa olevan autoverojärjestelmän eurooppavero-oikeudellisten ristiriitojen ja järjestelmän yleisen legitimitietin näkökulmasta on ilmeistä, että tieliikenteen verojärjestelmään kohdistuu kehittämistarpeita. Tieliikenteen verotuksessa merkityksellisten veropoliittisten tavoitteiden keskinäinen yhtälö on kuitenkin haastava.

Mikäli verotuksen tavoite olisi puhtaasti ohjaava, sen fiskaalinen tavoite olisi nolla. Niin kauan kun liikenteen verotuksella on Suomessa merkittävä fiskaalinen tavoite, jää ympäristöohjaavien vaikutusten tavoittelu joka tapauksessa enemmän tai vähemmän marginaaliseksi.

<sup>44</sup> Ks. Tikka 1990 s. 50–51.



Toisaalta on melko todennäköistä, että yhteiskunnan infrastruktuurin, liikkumisen kysynnän joustavuuden ja veronmaksajien käytettävissä olevien vaihtoehtojen näkökulmasta verotuksen todellinen ympäristöohjaava vaikutus jää joka tapauksessa vähäiseksi, vaikka verojärjestelmää muutettaisiin voimakkaastikin ympäristöohjaavaan suuntaan. Näin ollen ympäristöpoliittisille tavoitteille ei liene syytä antaa kovin suurta painoarvoa verojärjestelmää kehitettäessä.

Eduskuntavaaleja edeltäneissä eri puolueiden tieliikenteen verotuksen kehittämistä koskeissa kannanotoissa korostui tahto siirtää liikenteen verotuksen painopistettä hankinnan verotuksesta käytön verotukseen, voimassa olevien veromuotojen kohdalla autoverotuksesta ajoneuvoverotukseen.<sup>45</sup> Tätä EU:nkin suosittelemaa muutosta voidaan perustella sisämarkkinatavoitteilla ja osittain myös ympäristöpoliittisilla tavoitteilla, mutta siihen sisältyy merkittäviä verotuksen oikeudenmukaisuustavoitteen merkitystä heikentäviä ongelmia.

Ensinnäkin on huomattava, että voimassa oleva ajoneuvoverojärjestelmä ei riittävästi heijasta ajoneuvon todellista käyttöä liikenteessä, jolloin verotuksen ympäristöohjaava vaikutus ei toteudu oikeudenmukaisella tavalla. Toiseksi seurauksena on veronmaksukykyisyysperiaatteen merkityksen heikentyminen liikenteen verotuksessa. Autoverorasituksen keventämisen ja ajoneuvoverorasituksen kiristämisen yhteisvaikutus kohdistuu ankarimmin sellaisiin pienituloisiin kotitalouksiin, joiden käytettävissä ei ole muita liikkumisvaihtoehtoja. Verotuksen oikeudenmukaisuustavoitteita silmällä pitäen ajoneuvoverotuksen merkittävä kiristäminen ei ole perusteltua, mutta kevyesti ympäristötavoitteet huomioivan elementin ajoneuvoverojärjestelmään voi liittää. Henkilöautoliikenteen verorasituksen alueellista jakautumista voi niin ikään luonnehtia ongelmalliseksi, sillä henkilöautoliikenteen verorasitus ei kohtaa suuremmissa väestökeskuksissa asuvia, joilla on mahdollisuus järjestää liikkumisen tarpeensa julkisen liikenteen varaan.

Kun yhtäältä autoverotukseen kohdistuu eurooppaveropoliittisia muutospaineita ja toisaalta ajoneuvoverorasituksen autoverokertymän laskua kompensoiva merkittävä kiristäminen ei ole ympäristö- ja oikeudenmukaisuustavoitteiden näkökulmasta perusteltua, seuraa veronsaajalle fiskaalinen dilemma: miten toteuttaa liikenteen verotukseen kohdistuvia veropoliittisia tavoitteita mahdollisimman laajalti aiheuttamatta merkittävää vajetta verokertymään? Käsitelmäni mukaan kysymykseen ei voida antaa mielekäästä vastausta yksinomaan henkilöautoliikenteen viitekehysten puitteissa.

\* \* \*

## Tax policy goals in passenger car taxation

The tax policy goals in passenger car taxation in Finland have been subject to a continuing public discussion. The most important goal in car taxation is obviously fiscal. In Finland, passenger cars are subject to several different taxes. Before registration, a specific one-off car tax is levied on imported new and used cars. Compared to the other EC Member States, Finnish car tax rates are quite high, being between 29 and 30 percent of the market price for new cars. In

<sup>45</sup> Puolueiden linjauksista kokoavasti ks. Linnakangas, Edilex 2007 s. 18.

addition to the car tax, passenger cars are also subject to an annual road tax, where the tax burden amounts to EUR 100–130 per annum. Fuel is taxed at tax rates between 58.76–61.41 (euro) cents per litre of gasoline and between 31.94–34.59 cents per litre of diesel. Furthermore, the tax base in value added taxation includes the car tax and the fuel tax. As a whole, the tax revenue from passenger car taxation amounts to nearly 15 percent of all tax revenue in Finland.

In a modern society there are – or at least there should be – also other than simply fiscal goals in passenger car taxation. Firstly, the tax system should be compatible with EC law, especially in relation to the free movement of goods and Article 90 of the EC Treaty concerning discriminatory tax measures. The legislation concerning car taxation was reformed in Finland in 2003, after a judgment by the ECJ in case C-101/00 *Siilin*, where the ECJ held that the Finnish passenger car taxation system was incompatible with Article 90 EC. The reform was indeed a step forward, but after a few years' experience it seems that there still are tax-related obstacles to the free movement of passenger cars between EC Member States. Some of these are rather difficult to solve without making ample corrections to the system as a whole.

Secondly, as the Commission has proposed on several occasions, there should be an environmental incentive in passenger car taxation. The tax burden should be linked to the carbon dioxide emission level of the car and to the actual use of the car in traffic, in order to reduce carbon dioxide emissions in the Member States. It is of course possible to develop the Finnish system – car taxation and annual road taxation – to take account of the CO<sub>2</sub> emission level of passenger cars. Having in mind the Finnish infrastructure, with the long distances to work etc., and the fact that passenger cars only produce about 12 percent of all carbon dioxide emissions in Finland it seems, however, that one cannot expect any significant reduction in CO<sub>2</sub> emissions. Hence the main purpose of the tax system would still be fiscal and it should, therefore, be considered in relation to other taxation goals and principles, especially the ability-to-pay principle.

Under the present tax system, the tax burden relating to imported new and used cars is levied on the people who can afford such cars. The prices of used cars are determined in the used-car market, with the result that there are also cheap cars available. As the annual car tax rates are quite moderate at the moment, it can be argued that the present system takes into account the ability-to-pay principle. However, if the one-off car tax burden is reduced and the resulting tax revenue loss is compensated by raising the annual tax burden – perhaps with tax rates linked to the CO<sub>2</sub> emission level of cars, the significance of the ability-to-pay principle is severely reduced. Given the infrastructure in Finland, this kind of development seems problematic.

The diversion of tax policy goals sets a challenging dilemma to the legislator: How to follow all the relevant policy goals without reducing the tax revenue from passenger car taxation? In the opinion of the author, this question cannot be properly answered without expanding its scope to tax revenue as a whole.

*Teemu Lindfors*

Assistant Researcher, University of Helsinki