

VATT-KESKUSTELUALOITTEITA
VATT-DISCUSSION PAPERS

254

ARVONLISÄVEROTUS
EU:N JÄSENMAISSA -
VOIKO VIENTIÄ
VEROTTA?

Timo Rauhanen

ISBN 951-561-366-3

ISSN 0788-5016

Valtion taloudellinen tutkimuskeskus

Government Institute for Economic Research

Hämeentie 3, 00530 Helsinki, Finland

Email: timo.rauhanen@vatt.fi

Oy Nord Print Ab

Helsinki, toukokuu 2001

RAUHANEN TIMO: ARVONLISÄVEROTUS EU:N JÄSENMAISSA - VOIKO VIENTIÄ VEROTTAA? Helsinki, VATT, Valtion taloudellinen tutkimuskeskus, Government Institute for Economic Research, 2001, (C, ISSN 0788-5016, No 254). ISBN 951-561-366-3.

Tiivistelmä: Arvonlisäverotus on osoittautunut ongelmalliseksi liittovaltiotyypisissä yhteisöissä, kuten Euroopan unionissa. Sisämarkkinoiden rajakontrollien poistuessa vuonna 1993 EU siirtyi uuteen, väliaikaiseksi kaavailtuun arvonlisäverojärjestelmään. Sen etuna on verotulojen välitön kertyminen hyödykkeen lopulliseen kulutusmaahan. Järjestelmän suurin puute liittyy viennin verottomuuteen. Euroopan komissio on suunnitellut korjaavansa nykyjärjestelmän puutteet siten, että arvonlisäverovero perittäisiin alkuperämaassa. Tällöin olisi sovittava verokantojen harmonisoinnista ja verotulojen lopullisesta kohdentamisesta hyödykkeen kulutusmaahan. Verokantojen yhtenäistyminen toisi kuitenkin mukanaan budjettiongelmaa useille jäsenmaille. Ns. CVAT ja VIVAT -järjestelmien ansiona ovat alv-ketjun vahvistuminen sekä kansallinen päätösvalta alv-kantojen suhteen. CVAT-järjestelmään liittyy kuitenkin verokannan harmonisoinnin rajan ylittävien toimitusten osalta. VIVAT-järjestelmän harmonisointitarve ulottuisi koko välituotekauppaan. Lisäksi verovalvonnan keskittäminen unionin viranomaiselle saattaisi osoittautua hankalaksi kysymykseksi..

Asiasanat: Arvonlisävero, EU, liittovaltio

Abstract: Value-added taxation has proved to be a suitable tax system for international trade. However, problems arise in the case of federations, including the European Union. In the beginning of 1993, as the EU internal market border controls were abolished, The Union introduced a new “temporal” VAT-system. The advantage of the system is the fact that the revenue of VAT is immediately accrued in the Member State where the final consumption takes place. The biggest default of the system is connected with the zero-rating of exports. The Commission has made a proposition concerning the so-called common system of VAT in which the defaults of the temporal system should be corrected. The common system is based on the origin principle. This would require harmonisation of the VAT rates of the Member states as well as implementation of a clearing system by means of which the tax revenues would be directed to the Member State of final consumption. A harmonised tax rate would, however, be bad news for the budget authorities of the Member State of high present VAT rates. The advantages of the so called CVAT and VIVAT –systems are the strengthening of the VAT chain and the provincial autonomy in tax setting. Nevertheless, harmonisation of the tax rates of border crossing supplies is involved in the CVAT-system, too. In the VIVAT-system, harmonisation of tax rates of intermediate transactions is needed. Furthermore, the centralisation of tax control to a union authority may be difficult to accomplish.

Key words: EU, fiscal federalism, value-added tax

Yhteenveto

Rajakontrollien poistuessa vuoden 1993 alussa Euroopan unioni siirtyi uuteen, väliaikaiseksi kaavailtuun arvonlisäverojärjestelmään. Uudistus teki mahdolliseksi tavaroiden vapaan liikkumisen, kun tavaraliikenteen seuranta siirtyi rajoilta yrityksiin. EU:n nykyisessä alv-järjestelmässä verotulot kertyvät välittömästi hyödykkeen lopulliseen kulutusmaahan. Järjestelmän suurin puute liittyy viennin verottomuuteen, minkä vuoksi verotuksen säätely- ja valvontajärjestelmä on varsin yksityiskohtainen ja raskas. Väärinkäytökset ovat kuitenkin yleisiä.

Euroopan komission näkemyksen mukaan nykyisen järjestelmän ongelmat olisivat poistettavissa, jos arvonlisäverovero perittäisiin jo siinä maassa, missä tavara tai palvelu myydään. Tällöin olisi kuitenkin sovittava verokantojen harmonisoinnista ja verotulojen lopullisesta kohdentamisesta hyödykkeen kulutusmaahan. Verokantojen yhtenäistyminen toisi mukanaan merkittäviä budjettiongelmia erityisesti unionin pohjoisimmille jäsenmaille: Esimerkiksi EU:n nykyisellä alv-kantojen keskitasolla alv-tulojen menetys olisi jopa useita kymmeniä prosentteja.

Kuitenkin verotulojen tehokasta kertymistä kannustaisi järjestelmä, jossa osa viennistä kerätystä verosta jää alkuperämaahan. Mutta näin loukattaisiin kulutusveron perusperiaatetta, jonka mukaan vero kuuluu sinne, missä hyödyke lopullisesti kulutetaan. Puhtaasti tehokkuusnäkökulmasta parempi olisi antaa vastuu verohallinnosta unionin huoleksi. EU:n viranomaisella olisi jäsenmaiden verohallintoja parempi kannustin valvoa yritysten taipumusta hankintojen ja toimitusten yli- tai aliarviointiin. Jäsenmaiden keskuudessa on kuitenkin epäluuloa tällaista järjestelmää kohtaan, jonka pelätään vahvistavan yhteisön liittovaltioluonnetta.

EU:n ongelmat eivät ole ainutkertaisia. Jo vuosikymmenet on keskusteltu arvonlisäverotuksen soveltumisesta liittovaltiotyyppeihin yhteisöihin. On jopa esitetty, että asiaan liittyvät ongelmat ovat niin hankalia, että jäsen/osavaltioiden ei pitäisi lainkaan soveltaa arvonlisäveroa - vain liittovaltiotasolla kannettu alv voisi tulla kysymykseen. Tällainen ajattelu yhdistyy huonosti voimakasta erimielisyyttä nostattaneeseen keskusteluun EU:n omasta verotusoikeudesta.

Viime vuosina on kuitenkin esitetty uusia ratkaisumalleja liittovaltiotyypisten maiden arvonlisäverojärjestelmäksi. Ns. CVAT ja VIVAT -järjestelmien ansiona ovat eheä alv-ketju, hallinnon yksinkertaisuus ja pitkälle menevä kansallinen päätösvalta jäsenmaiden sisäisessä arvonlisäverotuksessa. Jäsenmaiden yhteistyötä tarvittaisiin kuitenkin siksi, että CVAT-järjestelmään liittyy verokannan harmonisoiminen rajan ylittävien toimitusten osalta. VIVAT-järjestelmän harmonisointitarve ulottuisi koko välituotekauppaan. Kummassakin järjestelmässä tarvittaisiin lisäksi clearing-menettely, jolla verotulot ohjattaisiin hyödykkeen kulutusmaahan.

Sisällys

1 Johdanto	1
2 Arvonlisäverojärjestelmän periaatteet	3
2.1 Erilaisia kansallisia kulutusverojärjestelmiä	3
2.2 Liittovaltion alv-järjestelmän vaatimukset	4
3 EU:n arvonlisäverojärjestelmä	7
3.1 Nykyinen alv-järjestelmä ja sen puutteet	7
3.2 Yhteinen järjestelmä	9
4 CVAT	15
5 VIVAT	17
6 Järjestelmien vertailua	21
6.1 Mallitarkastelu	21
6.2 Esimerkkilaskelmia	22
7 Lopuksi	25
Lähteet	29
Liitteet	31

1 Johdanto

Arvonlisäverotuksesta (alv) on muodostunut erittäin suosittu verotuksen muoto kaikkialla maailmassa. OECD:n jäsenmaista vain Yhdysvalloissa ei sovelleta arvonlisäveroa tai sitä vastaavaa laajapohjaista kulutusveroa. Ainakin periaatteessa arvonlisäverotukseen liittyy tärkeitä hyvän verojärjestelmän ominaisuuksia kuten yhdenmukaisuus, hallinnollinen yksinkertaisuus ja fiskaalinen tehokkuus.

Alv sopii myös hyvin kansainväliseen kaupankäyntiin. Lisäksi se on kohtalaisen helposti kannettavissa liittovaltioverona, jonka tuotto voidaan jakaa joko tasausjärjestelmällä, kuten Kanadassa tai soveltamalla selkeitä jakosääntöjä, kuten Saksassa. Ongelmia syntyy kuitenkin silloin, kun osavaltiot/jäsenmaat halusivat todellista päätösvaltaa verokantojen ja –pohjan määrittämisessä. Euroopan unionissa kansallinen päätöksenteko on erityisen arka asia ja osittain tästä syystä myös suuret liittovaltiot Intia ja Brasilia ovat edelleen ilman arvonlisäverotusta.

Jäsenmaan autonomia veroasioissa ei kuitenkaan saisi tarkoittaa pelkästään mahdollisuutta päättää verokannoista tai veropohjasta. Tärkeintä on lopulta kansallisten preferenssien ajaminen. Nykyään kaikkien liikkuvimpien tulojen verotus eivät voi muutenkaan kovin paljoa vaihdella eri maissa. Täydellistä veropoliittista autonomiaa ei siten olisi syytä asettaa ensisijaiseksi päämääräksi varsinkin, kun yhden maan päätöksillä saattaa jopa olla toisen maan autonomiaa rajoittavaa vaikutusta (Christiansen, 1996).

Tällä hetkellä Euroopan unionissa käytössä olevassa alv-järjestelmässä yhteiskauppaan ja kansainväliseen vaihdantaan menevän hyödykkeen hintaan sisältyvä arvonlisävero palautetaan viejälle. Jäsenmaiden erilaiset alv-kannat eivät siten pääse vääristämään markkinoita. Näin myös taloudellinen integraatio vahvistuu (Rauhanen, 1996). Verottomaan vientiin liittyy kuitenkin suuria mahdollisuuksia väärinkäytöksiin. Komission mukaan järjestelmä onkin ”monimutkainen, altis petoksille ja vanhanaikainen”(Commission, 1996).

Kansainvälisessä vaihdannassa arvonlisäverotuksen pääperiaatteet ovat kohdemaajärjestelmä ja alkuperämaajärjestelmä. Kohdemaaperiaatteessa vero kerätään siinä maassa, missä tavaroiden ja palvelusten voidaan olettaa tulevan lopullisesti kulutetuksi. EU:n alv-järjestelmä on aina toiminut tämän periaatteen mukaisesti. Vuoteen 1993 asti EU:n arvonlisäverotuksessa ei kuitenkaan ollut todellista tarvetta hallinnolliselle yhteistyölle tai yhtenäiselle lainsäädännölle. Rajakontrollin vuoksi eri maiden järjestelmät eivät juurikaan olleet tekemisissä toistensa kanssa. Kun sisämarkkinakauppa vapautui vuonna 1993, tavaraliikenteen valvonta siirtyi tullilta veroviranomaisille¹.

¹ Matkustajatuomisten arvonlisävero peritään kuitenkin osto- eli alkuperämaassa.

Vaikka nykyjärjestelmässä verotulot kertyvätkin välittömästi lopulliseen kulutusmaahan, järjestelmä rakentuu vain osittain kansalliseen päätöksentekoon. Jäsenmaat eivät voi vapaasti päättää verokannoistaan tai valvoa arvonlisäverotusta siltä osin kuin hankinnat ja toimitukset tapahtuvat oman maan ulkopuolella. Kansallista päätöksentekoa heikentää lisäksi se, että EU:n nykyisen alv-järjestelmän rakenne ja veropohja ovat pitkälti harmonisoidut ja alv-direktiivien säätelemät. Melko yleisen näkemyksen mukaan, jonka mm. Keen ja Smith (1996) ovat esittäneet, harmonisoinnin tärkein motiivi ei kuitenkaan liittynyt tavaroiden ja palvelujen vapaan liikkumisen edistämiseen, vaan yhteisön pitkäaikaiseen tavoitteeseen EU:n rahoituksen perustamiseksi yhtenäiseen arvonlisäveropohjaan.

Komission näkemyksen mukaan ongelmat olisivat poistettavissa, jos arvonlisäverotus toimisi alkuperämaaperiaatteen pohjalta. Tällöin vero perittäisiin jo siinä maassa, missä tavara tai palvelu myydään. Tarkoitus ei kuitenkaan olisi siirtyä puhtaaseen alkuperämaajärjestelmään, sillä myös komission ehdotuksessa verotus toteutuisi lopulta kulutusmaan verotason mukaisena. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi olisi kuitenkin sovittava verokantojen harmonisoinnista ja verotulojen lopullisesta kohdentamisesta tavarain tai palvelun kulutusmaahan. Näistä tavoitteista jäsenmaat ovat olleet vahvasti eri mieltä kuin komissio. Komission kaavailemaan uudistukseen sisältyy muitakin ongelmia, kuten veronkanton liittävien kannustimien puuttuminen: Miksi panostaa sellaisen veron keräämiseen, joka päättyy toiseen jäsenmaahan?

Viime vuosina on esitetty uusia ratkaisumalleja liittovaltiotyypisten maiden arvonlisäverojärjestelmäksi. Tässä tutkimuksessa esitellään niistä kaksi: CVAT (Compensating VAT) ja VIVAT (Viable Integrated VAT), joihin nykyjärjestelmää ja komission ehdottamaa järjestelmää verrataan. Esitys rakentuu pitkälti Keen-Smith (1996) ja Keen (2000) ja artikkeleihin, joissa kansallinen päätösvalta verokysymyksissä saa erityistä painoa. Tässä yhteydessä ei kuitenkaan paneuduta enempää fiskaalisen federalismin käsitteistöön ja kirjallisuuteen.

2 Arvonlisäverojärjestelmän periaatteet

2.1 Erilaisia kansallisia kulutusverojärjestelmiä

Tavaroiden ja palvelujen kulutukseen kohdistuvat verot on tapana jakaa yleisiin ja erityisiin veroihin. Yleiset kulutusverot määräytyvät prosenttiosuutena hyödykkeiden myyntihinnoista. Erityisiä kulutusveroja (yleensä valmisteveroja) kannetaan vain tietyistä hyödykkeistä. Erityinen kulutusvero voi määräytyä tuoteyksikön hinnan, painon tai tilavuuden mukaan.

Yleisistä kulutusveroista merkittävin on liikevaihtovero. Liikevaihtoverotuksessa voidaan soveltaa tuotantoverojärjestelmää, tukkukauppaverojärjestelmää, vähittäiskauppaverojärjestelmää, kertautuvaa järjestelmää ja arvonlisäverojärjestelmää. Kolmessa ensiksi mainitussa vero kannetaan vain yhdessä vaihdannan vaiheessa, kahdessa viimeksi mainitussa sen sijaan useammassa (Messere, 1993).

Veropohjan laajuus ei sinänsä määräydy valitun verojärjestelmän mukaan. Tuotanto- ja tukkukauppaverojärjestelmä ovat kuitenkin yleensä tavarakeskeisiä. Vähittäiskauppaverojärjestelmässä ja erityisesti arvonlisäverojärjestelmässä verotus kohdistuu laajasti myös palveluihin.

Tuotantoverojärjestelmässä (Manufacturer's Sales Tax, MST) vero kannetaan, kun tuottaja myy hyödykkeen tukkukaupalle, vähittäiskaupalle tai kuluttajalle. Hyödykkeen loppuhinta ei tule kokonaan verotetuksi, koska koko tuotantoketju ei ole verotuksen piirissä. Järjestelmä johtaa helposti vaihdantakoneiston vääristymiin, kuten siirtohintajärjestelyihin. Suomessa sovellettiin tällaista järjestelmää vuosina 1951–1963 (Anttila ja Nieminen, 2000).

Tukkukauppavero (Wholesaler's Sales Tax, WST) kannetaan vain silloin, kun hyödyke myydään tukkukaupasta vähittäiskaupalle tai kuluttajalle. Tässäkään järjestelmässä tavarahan hinta ei tule kokonaan verotetuksi ja järjestelmän aiheuttamat kilpailun vääristymät ovat yleisiä.

Vähittäiskauppaverojärjestelmässä (Retailer's Sales Tax, RST) liikevaihtovero maksetaan tavarasta vasta, kun se myydään lopulliselle kuluttajalle. Kunkin tuotteen hintaan sisältyvän vero voidaan poistaa vientituotteen hinnasta. Veroa ei periaatteessa kanneta lainkaan investointitavaroista, ja siksi järjestelmä rasittaa liiaksi vähittäiskauppaa.

Kertautuvassa (Cascade tax) järjestelmässä vero maksetaan vaihdannan jokaisessa vaiheessa eikä ostoihin sisältyvää veroa voi vähentää. Koska hyödykkeen loppuhintaan sisältyvän veron määrä vaihtelee tuotanto- ja jakelutien mukaan, tuotteensa pitkälle jalostavat yritykset ovat verotuksellisesti esimerkiksi alihankintaan erikoistuneita yrityksiä edullisemmassa asemassa. Vientituotteita ei kyetä

vapauttamaan kokonaan verosta eikä tuontitavaroista kantamaan samaa veroa kuin vastaavista kotimaisista hyödykkeistä. Vero kannetaan myös investointitavaroista, mikä rasittaa kotimaista tuotantoa.

Myös arvonlisäverojärjestelmässä (Value Added Tax, VAT) vero maksetaan jokaisessa vaihdannan vaiheessa. Verovelvollisia ovat tuotantolaitokset, tukkuliikkeit ja vähittäiskaupat. Yritykset vähentävät laskentakauden aikana myymiensä hyödykkeiden verosta samana aikana hankittujen tavaroiden ja palvelujen veron ja tilittävät näiden erotuksen. Kuluttajahinnassa on siten aina arvonlisäveroa vain säädettyä veroprosenttia vastaava määrä. Vientituotteet ovat kokonaan verottomia. Kaupalliseen tarkoitukseen tuotavista tavaroista kannetaan täsmälleen sama vero kuin kotimaisista tuotteista. Järjestelmä on neutraali niin kotimaan kaupassa kuin kansainvälisessä kaupassakin. Veron kertautuminen ja ns. piilevän veron syntyminen on erittäin vähäistä², minkä vuoksi verotusmuoto soveltuu hyvin hyödykkeiden kansainväliseen vaihdantaan.

2.2 Liittovaltion alv-järjestelmän vaatimukset

Kun siirrytään tarkastelemaan arvonlisäveroa kansainvälisessä ympäristössä, on vastattava kolmeen kysymykseen, jotka liittyvät kohdemaajärjestelmiin (Messere, 1994):

1. Minkä valtion verokanta määrää verotuksen lopullisen tason ja näin kertyvän verotulon määrän?
2. Mikä valtio lopulta saa verotulon?
3. Mikä valtio kerää veron?

Kohdemaajärjestelmällä tarkoitetaan järjestelmää, missä kansainvälisen vaihdannan lopullinen verotaso ja siitä kertyvä verotulo määräytyvät pelkästään kohdemaan verokantojen perusteella. Tällöin loppukuluttajan ostaman hyödykkeen alv-kanta yksin sanelee veron määrän. Osa verosta voidaan kerätä alkuperämaassa, mutta koko verotulon ei välttämättä tarvitse päätyä kohdemaahan.

Alkuperämaajärjestelmässä ainakin osa ulkomaankaupasta tai sisämarkkinakaupasta maksettavan alv:n määrästä riippuu sen maan lainsäädännöstä, missä hyödyke on valmistettu.

² Piilevää veroa syntyy, kun verotuksen ulkopuolella oleva yritys ostaa tuotantopanoksen, mutta ei voi vähentää siihen sisältyvää veroa. Muun muassa tilattuihin lehtiin sovellettava nollakantaveron ei kuitenkaan ole sama asia kuin verottomuus, sillä vaikka nollakannalla ”verotettu” yritys ei itse maksa veroa, sen käyttämien tuotantopanosten veron vähentäminen on sallittua ts. vero palautetaan yritykselle.

Liittovaltiotyypinen arvonlisäverotus poikkeaa monilta osin sellaisesta alv:sta, jota sovelletaan yksittäisessä, suvereenissa massa. Keen (2000) katsoo, että tällaiselle eri valtiotasolla sovellettavalle alv-järjestelmälle on asetettava seuraavia vaatimuksia:

1. Kansallinen itsemääräämisoikeus. EU:ssa tätä edellyttävät myös läheisyysperiaate ja päätöksenteon yksimielisyys veroasioissa. Vaatimusta lieventää avautuvan maailmantalouden vauhdittama vapaaehtoinen verokoordinointi. Kansallisten alv-kantojen harmonisoinnilla tuskin kuitenkaan voidaan saavuttaa optimaalista välillisen verotuksen rakennetta, koska jäsen/osavaltioiden yksilölliset ja sosiaaliset preferenssit vaihtelevat suuresti.
2. Kohdemaaperiaate. Tässä järjestelmässä toteutuvat yleisen kulutusveron vaatimukset; loppukulutuksesta maksettu vero määräytyy siinä valtiossa ja verotulo kertyy siihen valtioon, missä hyödyke kulutetaan. Kohdemaaperiaate ei edellytä verokantojen harmonisointia, koska viennin nollaverokanta asettaa tuontitavarat samanlaisen verokohtelun piiriin kuin kotimarkkinatuotanto. Suhteelliset tuottajahinnat ja marginaalikustannukset ovat siten samat koko yhteisön alueella (Tuomala, 1997). Näin saavutetaan tuotannon tehokkuus. Ilmeisesti tämä on tavoiteltavampaa kuin alkuperämaaperiaatteeseen ja viennin verotukseen liittyvä vaihdannan tehokkuus (Diamond ja Mirrlees, 1971)³. Veron keräämisen kannusteeksi olisi kuitenkin jossain määrin sovellettava myös alkuperämaan verotusoikeutta. Tällöin on kuitenkin vaarana veropohjan siirtäminen keveämmän verotuksen maihin siirtohinnoittelun avulla.
3. Jäsenvaltioiden ”pelivara” on minimoitava. Erilaiset verokannat ja viennin verottaminen tarjoavat alkuperämaaperiaatteessa mahdollisuuden maksattaa omat kulutusverot muualla. Myös muiden maiden veropohjan houkuttelemisen matalalla verokannalla on tässä järjestelmässä mahdollista.
4. Samanlaiset säännökset jäsenmaiden sisällä ja niiden välillä käytävässä kaupassa (compliance symmetry). Symmetrian puuttuminen on koettu ongelmaksi erityisesti EU:n sisämarkkinoilla. On kuitenkin epäselvää, minkälaisia kustannuksia tästä syntyy. Myöskään USA:n ja Kanadan järjestelmät eivät täytä tätä vaatimusta, mutta maat eivät näytä olevan kovin huolissaan asiasta.⁴
5. Riittävät veronkantokannustimet nykyiselle veronkantojärjestelmälle, jotta kansalliset veroviranomaiset olisivat halukkaista valvomaan alv:ta koko unio-

³ DM:n kehikkoon liittyy kuitenkin oletuksia (mm. täydellinen kilpailu, puhtaiden voittojen 100%:n vero, vapaa verojen käyttömahdollisuus ja suljettu talous), ettei sitä sellaisenaan voida hyväksyä integroituneen maailmantalouden oloihin.

⁴ USA:n liikevaihtoveron (retailer’s sales tax) yleinen taso on toki matala ja erot osavaltioiden verokannoissa ovat melko pieniä, prosentit vaihtelevat kolmen ja seitsemän välillä (FTA, 2000).

nin hyödyksi. Lisäksi näin voitaisiin välttyä perustamasta yhteisölle uutta veroviranomaista.

6. Ehjä alv-ketju. Alv:n suurimpia etuja on sen itseänsä valvova luonne. Mutta tätä varten koko arvonlisäverollisen tuotanto- ja myyntiketjun olisi oltava yhtäläisen verotuksen piirissä. EU:n nykyjärjestelmässä alv-ketju on lähes eheä; sen katkaisee kuitenkin viennin verottomuus, mikä onkin järjestelmän suurimpia ongelmia.

Keenin listaus painottaa selvästi kansallista päätösvaltaa veroasioissa. Koska päätösvallan kautta asetetaan rajoja julkisten menojen rahoitukselle, se vaikuttaa merkittävästi valtioiden toimintaan itsenäisinä taloudellisina yksikköinä. Vapautuneen maailmakaupan, sähköisen kaupankäynnin ja liikkuvien veropohjien aikana tälle näkökohdalla joudutaan kuitenkin antamaan entistä vähemmän painoa.

Kohdemaaperiaatteen nostaminen alkuperämaaperiaatteen edelle ei nykyään aiheuta erimielisyyksiä varsinkin, kun komission esityksessä verotulot on lopulta tarkoitettu ohjata kohdemaahan. Myös verokantojen asetantaan liittyvä pelivara on melko yleisesti nähty kansainvälistä kauppaa haittaavana tekijänä.

Neljäntenä kohtana mainittu yhtäläisen verokohtelun vaatimus on ehkä epäselvempi kuin edelliset kolme. Varsinkin komissio on pitänyt tämän puuttumista nykyjärjestelmästä erityisenä rasituksena yritykselle. Ei ole kuitenkaan varmaa, onko tämä kehittyneen tietotekniikan aikana enää todellinen ongelma.

Verojen keräämiseen liittyvät kannustinhaitat ovat todellisia silloin, kun jäsenmaa toimii tiliviranomaisen asemassa eikä saa suoranaista hyötyä työstään. Verojen hallinnoinnin osoittaminen EU:n viranomaiselle vahvistaisi EU:n keskustason asemaa. Yhtä tärkeä on viimeinen vaatimus alv-ketjun eheydestä. Koko järjestelmä perustuu sille, että vaihdannan seuraava vaihe vähentää myynnistään edellisessä vaiheessa asetetun veron.

3 EU:n arvonlisäverojärjestelmä

3.1 Nykyinen alv-järjestelmä ja sen puutteet

EU:ssa nykyisin sovellettava alv-järjestelmä on kompromissien tulos. Sen tausta on komission tavoitteessa siirtyä kohti alkuperämaajärjestelmää. Tämä edellyttäisi kuitenkin verokantojen lähentämistä, jotta odotettavissa oleva verokilpailu ei ajaisi korkean verotuksen jäsenvaltioita budjettiongelmiin. Lisäksi tarvittaisiin clearing-mekanismi verotulojen lopulliseksi kohdentamiseksi kulutusmaahan. Komission ensimmäisessä ehdotuksessa clearing olisi perustunut varsin raskaaseen järjestelyyn eli yritysten maksamien verojen seurantaan ja siirtelyyn eri maiden välillä (Commission, 1985).

Ministerineuvosto totesi kuitenkin vuonna 1989, ettei sen hetkisellä harmonisointitasolla voitu siirtyä lopulliseen järjestelmään vuoden 1993 alusta, kuten oli suunniteltu. Tämän vuoksi otettiin käyttöön nykyinen eli ns. väliaikainen alv-järjestelmä, jossa varsinainen verotuksen toimittaminen tapahtuu edelleen kohdemaassa. Vienti säilyi verottomana ja tuontia verotetaan tavaran kulutusmaan verokannan mukaisesti (taulukko 3, s. 21). Puhtaassa kohdemaajärjestelmässä vero perittäisiin heti tuonnin yhteydessä ja vähennettäisiin loppumyynnin verosta, mutta koska rajakontrollia ei enää ole, tuontia ei varsinaisesti veroteta, vaan koko vero kerätään loppumyynnin yhteydessä. Yksityishenkilöiden hankinnat verotetaan sen maan säännösten mukaan, jossa myynnit tapahtuvat. Palvelujen verotus määräytyy luovutuspaikan perusteella.

Väliaikainen järjestelmä teki mahdolliseksi tavaroiden vapaan liikkumisen rajakontrollien poistuessa vuoden 1993 alussa. Tässä yhteydessä kaupallisen tuonnin tavaraliikenteen seuranta siirtyi rajoilta suoraan verovelvollisiin yrityksiin. Tämä johti varsin yksityiskohtaiseen säätelyyn ja raskaaseen valvontajärjestelmään. Näin pyritään turvaamaan verotulojen kertyminen kulutusmaahan sekä estämään jäsenvaltioiden erilaisista verokannoista aiheutuvat väärinkäyttörytykset.

Nykyisessä alv-järjestelmässä yrityksen on eriteltävä liiketoimensa kotimaan myyntiin, yhteisökauppaan ja kolmansiin maihin suuntautuvaan kaupankäyntiin. Tämä on ristiriidassa sisämarkkinoiden periaatteiden kanssa. Yrityksen tulisi lisäksi olla perillä lukuisista säännöistä, joiden perusteella tavaran tai palvelun kulutusmaa ja verottamiseen oikeutettu viranomainen määritellään. Erityisesti pk-yritysten kustannukset lisääntyvät silloin, kun alv-vähennys tai -palautus on saatava jäsenmaista, joissa yritys toimii ilman kiinteää toimipaikkaa tai joissa sen liikevaihto ei ylitä verotettavaa alarajaa. Lisäkuluja syntyy yhteisökaupassa pakolliseksi säädetyistä veroedustajista, jotka asioivat toisessa jäsenmaassa päämiehensä lukuun.

Viennin nollaverokanta katkaisee alv-ketjun. Koska yritys ei voi vähentää vietävän erän välituotepanoksiin sisältynyttä arvonlisäveroa, vero palautetaan yritykselle. Tällöin viranomaiset ovat viejäyrityksen antaman informaation varassa sen suhteen, onko tavara todella peräisin kotimaasta. Usein käy niin, että EU:n läpi kulkevana eränä kolmanteen maahan vietäväksi ilmoitettu tavaraerä päätyykin EU:n sisämarkkinoille ilman, että arvonlisäveroa on maksettu. Vietäväksi ilmoitettu ja sen vuoksi alv-palautukseen oikeuttanut tavara voidaankin ohjata takaisin kotimaahan. Nollaverokannan keskeinen ongelma on, miten yhteen sovittaa nopeat palautukset rehellisille yrittäjille ja samalla valvoa tehokkaasti väärinkäytöksiä.

Jäsenvaltioiden on valvottava alv:sta vapautettuja yhteisöliiketoimia, eli liiketoimia, joita ennen vuotta 1993 valvottiin muodollisesti rajatarkastuksissa, mutta jotka ovat nykyisin veroviranomaisten vastuulla. Arvonlisäverovelvollisia elinkeinonharjoittajia on 24 miljoonaa, jotka jättävät vuosittain sata miljoonaa alv-ilmoitusta. Yhteisön sisäisen, verottomaan vientiin perustuvan kaupan arvo oli vuonna 1998 noin 930 miljardia euroa. Arvonlisäveron tuotto oli 163 miljardia euroa. Petosten osuus on komission arvioiden mukaan noin viisi prosenttia verotuotosta, eli verotuloja menetettäisiin vuosittain noin 8 miljardia euroa (Euroopan komissio, 2000).

Myös rajakauppa muuttui ratkaisevasti vuonna 1993. Nyt kuluttajat voivat ylittää jäsenvaltion rajan mukanaan rajoittamaton määrä hyödykkeitä, joista arvonlisävero on alkuperämaassa maksettu.⁵ Jotta rajakauppa ei olisi paisunut hallitsemattomaksi, vakioverokannalle on sovittu 15 prosentin minimitaso ja alennettujen verokantojen soveltaminen on tiukasti säädeltyä. Lisäksi postimyyntiyritysten on perittävä alv kohdemaan verosäännösten mukaan. Sama koskee autojen tuontia.

Tavaroiden hankkiminen markkinaehtoisesti valitusta jäsenmaasta on käytännössä kuitenkin hankalaa, koska arvonlisävero määräytyy joko alkuperä- tai kohdemaassa riippuen myyjän liikevaihdon suuruudesta (liite 2. Liikevaihdon alaraja alv:ssa), tavaratyyppistä ja kuljetusjärjestelyistä. Kuluttajan on kyettävä päättämään, onko kannattavaa matkustaa itse alkuperämaahan, järjestää tavarankuljetus vai maksaa vero kohdemaassa. Tämä on johtanut siihen, että useimmiten päädytään ostamaan kotimaasta. Näin aitojen sisämarkkinoiden hyödyt jäävät saamatta.

Tällä hetkellä näyttääkin siltä, että erot jäsenmaiden valmisteveroissa vaikuttavat paljon enemmän rajakauppaan kuin arvonlisäverotus. Rajakauppa on vilkkainta Ranskan ja Britannian välillä. Sen pääasiallisin aiheuttaja on Britannian huomattavasti kireämpi alkoholin valmisteverotus. Vuonna 1998 Britannian on arvioitu menettäneen 290 miljoonan punnan edestä verotuloja Ranskan rajakaupan vuoksi

⁵ Ns. matkustajatuomisia (alkoholi ja savukkeet) koskevat kuitenkin omat sääntönsä.

(Crawford, Smith and Tanner, 1999). Varsinaisesti alv-kantojen erot lisäävät kauppaa vain Saksan ja Tanskan rajalla. Kauppa on kuitenkin vähentynyt Saksan yhdistymisen jälkeen tapahtuneen polttoaineiden valmisteveron kiristymisen vuoksi. Myös Itävalta menettää jonkin verran alv-tulojaan Saksan rajakaupassa.

Voi kuitenkin olla, että kansalaiset eivät ole vielä kovin hyvin perillä tuontimahdollisuuksistaan. Myös postimyynnin rajoitukset ovat ehkäisseet kaupan yleistymistä. Rajakaupan ennakoitua pienempi kasvu ei kuitenkaan kerro kaikkea sen mahdollisista yhteiskunnallisista vaikutuksista. Jos esimerkiksi yhteiseen valuuttaan siirtyminen tai verkkokaupan yleistymisen lisäävät huomattavasti kuluttajien ostoksia muista jäsenmaista, välillisessä verotuksessa saattaa syntyä ankarakin verokilpailua. Lopputuloksena voi olla verotuksen harmonisoituminen tasolle, joka on kaukana usean jäsenmaan haluamasta tasosta.

3.2 Yhteinen järjestelmä

Komission mukaan väliaikainen järjestelmä on johtanut EU-maiden yritysten hintakilpailukyvyyn vähenemiseen ja estänyt uusien työpaikkojen syntymistä. Komissio julkaisikin heinäkuussa 1996 ohjelmansa, jossa esitetään yhteisen arvonlisäverojärjestelmän ohjelma (Commission, 1996). Lähtökohtana on EU:n kilpailukyvyyn ja erityisesti työllisyyden kannalta merkittävässä asemassa olevien pienten ja keskisuurten yritysten toimintaedellytysten parantaminen 350 miljoo-
nan kuluttajan markkinoilla. Järjestelmä perustuisi alkuperämaassa tapahtuvaan verotukseen, johon yhdistettäisiin verotulojen tilitys hyödykkeen kulutusmaahan (clearing house system). Verotulot allokoituisivat siten samoin kuin nykyjärjestelmässä, missä vienti on verotonta (taulukko 3).

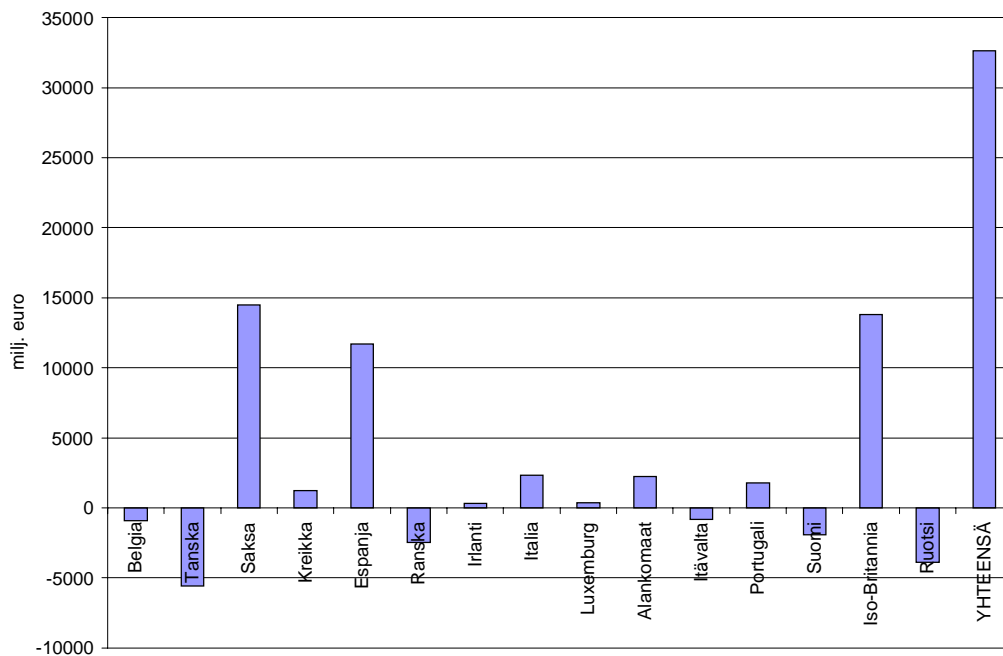
Liiketoimet jaettaisiin vain kahteen osaan eli niihin, joissa mukana on kolmas maa ja sellaisiin, jotka tapahtuvat sisämarkkinoilla. Vienti toiseen jäsenmaahan olisi verollista ja siihen kohdistuisi myyjämaan verotus⁶. Kulutusmaassa tämä vero voitaisiin seuraavissa vaihdannan vaiheissa vähentää, joten tuotteeseen kohdistuisi lopulta kulutusmaan verokannan mukainen vero. Samat säännökset koskisivat sekä jäsenmaan sisäistä että yhteisökauppaa. Koska alv-ketju säilyisi ehjänä, verottomaan vientiin liittyvät väärinkäytösten mahdollisuudet häviäisivät. Yritys rekisteröitäisiin vain yhdessä maassa, jossa kaikki alv:n alaiset myynnit koko unionin alueella verotettaisiin. Myös ostovähennykset tehtäisiin yksinomaan tässä paikassa. Käytännössä tällainen järjestelmä johtaisi yritysten siirty-

⁶ Tästä syntyisi kilpailuetua alhaisen verokannan jäsenmaille silloin, kun toimitukset suuntautuvat ostajalle, joka on ei-verovelvollinen. Tällaisia ovat julkinen sektori, pankki, vakuutuslaitos, terveydenhoitoala tai yleishyödyllinen yhteisö. Ostajalla ei ole tällöin veron vähennysoikeutta ja jos tuonti tapahtuu ilman tukkukaupan tai agentuurin välitystä, efektiiviseksi verokannaksi tulee myynti/alkuperämaan verokanta.

miseen matalimpien verokantojen maihin. Tämän estämiseksi jäsenmaiden verokantojen olisi läheystyttävä toisiaan⁷.

Kuvioissa 1 ja 2 on esitetty verokantojen täydellisen harmonisoinnin vaikutuksia eri jäsenmaissa. Lähtökohdaksi ovat vuoden 1998 tiedot, maiden jäsenmaksuosuuksien määrittelyssä käytetty painotettu keskimääräinen verokanta⁸ (weighted average rate, war) sekä kertyneet alv-tulot. Käyttäytymisvaikutuksia ei ole otettu huomioon.

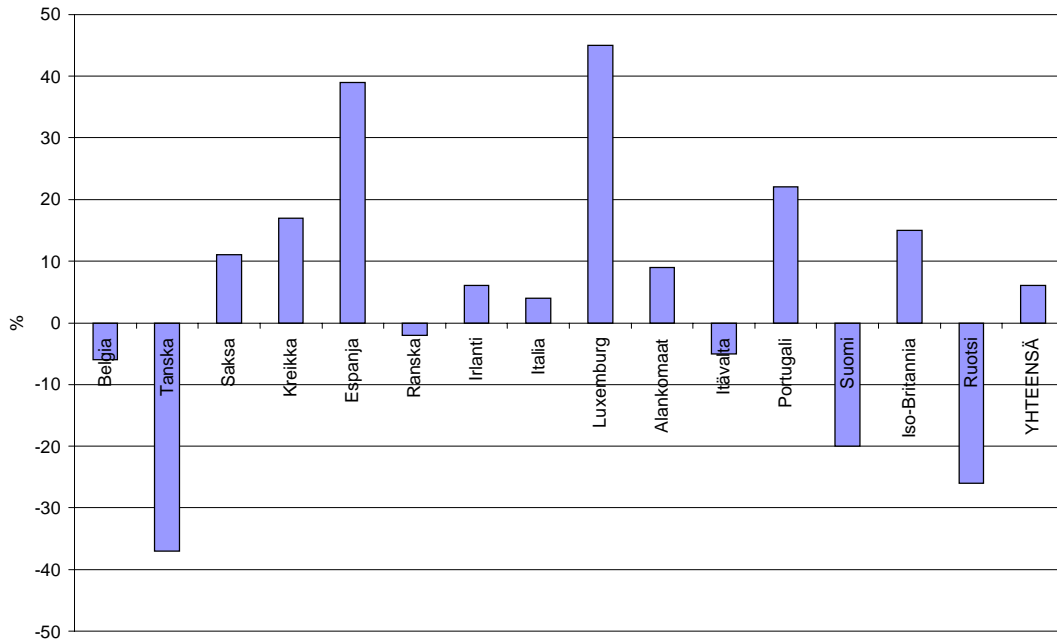
Kuvio 1. EU:n jäsenmaiden alv-kantojen harmonisointuminen verokantojen keskitasolle. Muutokset alv-tulossa, milj. euroa vuonna 1998 (lähde: Euroopan komissio ja OECD.)



⁷ Jos yritys rekisteröityisi EU:n alhaisimman alv-kannan (15 %) maassa Luxemburgissa, ja sillä olisi toimivia yksiköitä eri jäsenmaissa, sen koko unionin alueen myyntejä verotettaisiin Luxemburgin verokannan mukaan. Vastaavasti vähennysoikeutta käytettäisiin yhdessä paikassa eli Luxemburgissa. Näin ollen yrityksen Helsingissä sijaitseva toimipiste saisi merkittävän kilpailuedun verrattuna vieressä toimivaan suomalaisen yrittäjään, jonka myyntihintoihin sisältyisi 22 prosentin arvonlisävero. Lisäetua luxemburgilaiselle yritykselle syntyisi siitä, että sen Suomesta tekemiin hankintoihin sisältyvä vähennyskelpoinen arvonlisäveroprosentti olisi suurempi kuin sen myyntiin kohdistuva alv-kanta. Paine verokantojen harmonisointiin olisi tällöin välitön.

⁸ Alennetut verokannat on painotettu niiden piirissä olevien tavaroiden ja palvelujen kulutusosuuksilla.

Kuvio 2. EU:n jäsenmaiden alv-kantojen harmonisointumisen verokantojen keskitasolle. Muutokset alv-tuloissa, prosenttia vuonna 1998 (lähde: Euroopan komissio ja OECD.)



Harmonisointitaso on kuvioissa asetettu war-kantojen keskiarvolle 15,9 prosenttiin (taulukko 1). Kuudessa jäsenmaassa war-kannat asettuvat keskiarvon yläpuolelle ja yhdeksän maata jää tämän alle. Asetelma näkyy suoraan suhteellisten verotulojen muutoksissa: eniten menettäisivät Tanska (-37 %), Ruotsi (-26 %) ja Suomi (-20 %), ja eniten verotulojaan lisääisivät Luxemburg (+45 %), Espanja (+39 %) ja Portugali (+22 %).

Absoluuttisesti suurimmat häviäjät olisivat Tanska, Ruotsi ja Ranska, ja eniten alv-tulojaan lisääisivät Saksa, Iso-Britannia ja Espanja. Suomen verotulojen menetys olisi 11,5 miljardia markkaa (1,9 mrd euroa). Toisaalta, jos kaikki Suomen alennetut verokannat ja nollaverokannat korotettaisiin 22 prosenttiin, verotulojen lisäys olisi lähes 7.5 miljardia markkaa (VATT, 2000).

Taulukko 1. Eu-maiden alv:n vakiokannat ja painotetut keskimääräiset alv-kannat (war) vuonna 1998 (lähde: Euroopan komissio ja valtiovarainministeriö).

	Vakiokanta	Painotettu keskimääräinen alv-kanta (war)
Belgia	21	16,8266
Tanska	25	24,994
Saksa	16	14,2432
Kreikka	18	13,5183
Espanja	16	11,3777
Ranska	20,6	16,253
Irlanti	21	14,9652
Italia	20	15,3064
Luxemburg	15	10,9365
Alankomaat	17,5	14,5214
Itävalta	20	16,7463
Portugali	17	12,9503
Suomi	22	19,9062
Iso-Britannia	17,5	13,7423
Ruotsi	25	21,5364
Keskiarvo	19,44	15,85492

Verokantojen harmonisoinnin vuoksi eri maiden suhteelliset kuluttajahinnat yhtenäistyivät. Tästä seuraisi ns. vaihdannan tehokkuus, jonka on kuitenkin katsottu olevan kansantalouden tehokkuuden kannalta huonompi vaihtoehto kuin kohdemaajärjestelmään liittyvä tuotannon tehokkuus (Tuomala, 1997). Alkuperämaaperiaatteen vallitessa ongelmaksi nousee erityisesti siirtohinnoittelu, jolla monikansallinen yritys voi siirtää tytäryhtiön alv:n pohjan (arvonlisäyksen) maahan, jossa alv-kanta on matala.

Yhteinen järjestelmä lisäisi myös yritysten rahoituskustannuksia silloin, kun hankinta tapahtuu EU:n sisämarkkinoilta. Tällöin toisesta jäsenmaasta toimitettavan tavaraerän hintaan sisältyisi kyseisen maan arvonlisävero, joka tuojan olisi rahoitettava jo ostohetkellä. Kustannus koskisi lähinnä suurta ja keskisuurta vienniteollisuutta, joilla on paljon ulkomaisia hankintoja. Pienemmillä yrityksillä ulkomaiset hankinnat ovat vähäisempiä. Sen sijaan väliaikaisen järjestelmän muodostamat kaupan esteet ja hallinnolliset kustannukset ovat pk-yrityksille paljon merkittävimpiä kuin suuremmille yrityksille.

Yhteinen järjestelmä toteuttaisi edellä luetelluista liittovaltiotyypin alv-järjestelmän vaatimuksista oikeastaan vain kaksi: Alv-ketju olisi täysin ehjä ja kaikki osapuolet olisivat periaatteessa samanlaisen verotuksen kohteena. Ei olisi

eroa kotimaan myynnin, yhteisökaupan ja kolmanteen maahan suuntautuvan myynnin välillä.

Kansallinen päätösvalta verokantojen asettamisessa kuitenkin murenisi verokantojen pakkoharmonisoinnin vuoksi. Toinen ongelma olisi sellaisen clearing-järjestelmän kehittäminen, joka tarjoaisi jäsenmaille riittävän insentiivin vientiin kohdistuvan alv:n kanton ja valvontaan.

Komission alkuperäinen esitys (Commission, 1985) verotulojen lopullisesta kohdentamisesta yritysten maksamien verojen perusteella olisi ollut hallinnollisesti raskas ja se olisi luultavasti johtanut houkutuksiin laiminlyödä valvontaa (Lee, Pearson and Smith, 1988)⁹. Siksi komission ehdotuksessa kunkin jäsenmaan verotettava kulutus selvitettäisiin tilastojen perusteella.¹⁰ Tällainen menettelyn toivotaan johtavan nykyistä järjestelmää tarkempaan lopulliseen kulutukseen perustuvaan alv-tulojen kohdentumiseen ja se olisi muutenkin sopusoinnussa kulutusverotuksen määritelmän kanssa.

EU:ssa jäsenmaiden rahoitusosuudet unionille määritellään arvonlisäveropohjan perusteella. Tässä määrittelyssä on jo pitkään käytetty laskentamallia, joka soveltuisi lähes sellaisenaan yhteisen järjestelmän alv-tulojen jakamiseen. Tällainen tasausjärjestelmä perustuisi kansantalouden tilinpidon kulutuslukuihin, panostuoto -tauluihin ja muuhun relevanttiin informaatioon, jonka pohjalta olisi mahdollista tuottaa yksityisen ja julkisen sektorin vuotuiset kulutusluvut käyttötarkoituksen mukaan ja menolajeittain. Arvonlisäveropohjan laskemiseksi kulutusluvuista olisi vähennettävä veroton kulutus sekä arvioitu harmaan talouden osuus. Tämän jälkeen kulutuksen tilastotiedot vastaisivat alkuperäisten liiketoimien veronalaista määrää (liite 2).

Kulutuskulujen perusteella tapahtuva clearing olisi hallinnollisesti huomattavasti keveämpi kuin yksittäisten yritysten verojen seurantaan perustuva järjestelmä. Mutta myös tässä järjestelmässä ongelmaksi muodostuu heikko kannustavuus veron keräämiseen: Jos jäsenmaan nettoverotulo riippuu pelkästään kokonaiskulutuksesta ja verokannasta, maalla ei ole oikeastaan mitään insenttiiviä panostaa verovalvontaan. Siksi ainakin osan arvonlisäverotulosta pitäisi jäädä kotimaahan. Mutta näin joudutaan ristiriitaan verotulojen ”oikeaan” kohdentumiseen tähtäävän järjestelmän periaatteen kanssa. Luultavasti ainoa tapa selvittää tästä noidankehästä olisi antaa verotuksen hallinnointi jäsenmaille ja säätää clearing house

⁹ Jos tuontierään sisältyy hyvitettävissä oleva ulkomainen alv, tuojayrityksellä on houkutus liioitella tämän veron määrää. Tuontia valvovalla viranomaisella ei ole mielenkiintoa valvonnan kiristämiseen. Se voi rahoittaa tällaisen väärinkäytöksen yksinkertaisesti hyväksymällä yrittäjän esittämän laskun ja veloittamalla summan EU:n clearing house -elimeltä.

¹⁰ Tällaista järjestelmää sovelletaan Kanadan osavaltioista Newfoundlandissa, Nova Scotiassa ja Brunswickissa. Järjestelmää kutsutaan nimellä Harmonized Sales Tax System, ja sen mukaista arvonlisäveroa kannetaan liittovaltion yleisen alv:n lisäksi (vrt. CVAT). Järjestelmää hallinnoi liittovaltio, joka osittaa verotulot järjestelmään osallistuville osavaltioille niiden kulutuslukuihin perustuvan jakokaavan perusteella (Keen, 2000).

EU:n viranomaistoiminnoksi. Tällöin kuitenkin lisättäisiin yhteisön byrokratiaa, mitä jäsenmaat ovat vastustaneet.

Järjestelmä edellyttäisi tasokasta ja nopeaa kansantalouden tilinpitolukujen tuottamiskykyä kaikissa jäsenmaissa. Lisäksi erimielisyyttä saattaisi syntyä kauppatilastojen tulkinnassa ja harmaan talouden koon arvioinnissa.

Komission työohjelman mukaan siirtyminen yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään olisi pitänyt tapahtua vaiheittain vuoteen 2000 mennessä. Tämä ei kuitenkaan ole toteutunut eikä edes enimmäisverokannasta ole päästy sopimukseen. Näyttää siltä, että EU:n arvonlisäverotuksen uudistus ei ole toteutumassa edes yhteiseen valuuttaan siirtymisen myötä, vaikka komissio ei virallisesti olekaan luopunut tavoitteestaan (Commission, 2000):

”olosuhteet eivät ole nyt otolliset verokantojen ja lainsäädäntöjen nopealle lähentämiselle. Vaikeuksia on myös tulojen uudelleenjakojärjestelmän hyväksyttävyydessä. Siksi ei ole todennäköistä, että merkittävää edistystä tällaisen järjestelmän luomisessa saavutettaisiin lähitulevaisuudessa.

Komissiolla ei kuitenkaan ole aikomusta asettaa kyseenalaiseksi yhteisön pitkän aikavälin tavoitteena ajatusta lopullisesta järjestelmästä, jossa yhteisössä tapahtuvaan kulutukseen liittyviä liiketoimia verotettaisiin alkuperäjäsenvaltiossa.

Kuitenkin sisämarkkinoiden toiminnan tehostamiseksi lyhyellä aikavälillä olisi syytä arvioida uudelleen komission vuonna 1996 esittämää ohjelmaa ja määrittää uskottava strategia, joka perustuisi neljään päätavoitteeseen eli voimassa olevien sääntöjen yksinkertaistamiseen ja uudenaikaistamiseen, voimassa olevien säännösten nykyistä yhdenmukaisempaan soveltamiseen sekä hallinnollisen yhteistyön uudelleen käynnistämiseen”.

4 CVAT

Varsano (1995, 1999) ja McLure (1999) ovat ehdottaneet erityisesti perinteisten liittovaltioiden arvonlisäverojärjestelmäksi ns. CVAT-järjestelmää (Compensating VAT) Se on alun perin ajateltu järjestelmäksi, jossa liittovaltioverolla on keskeinen rooli. Sen perusajatuksena on säilyttää jäsenmaiden omissa verojärjestelmissä viennin verottomuus, mutta myös tuonnilta poistettaisiin kansallinen alv. Sen sijaan yhteisökaupan toimitusten yhteydessä viennistä maksettisiin liittovaltion hallinnoima tasausvero (CVAT-vero), joka olisi vähennyskelpoinen alv-velvollisen tuojan verotuksessa (taulukko 3). Tämä tasausvero kannettaisiin eräänlaisena liittovaltion keräämän alv:n lisänä.¹¹

McLuren ehdotuksessa CVAT koskisi myös kotitalouksien ja muiden alv-rekisteröimättömien kaupankävijöiden yhteisöhankintoja. Verotuksen ulkopuolisuina näillä ei tietenkään olisi veron vähennysoikeutta, jolloin CVAT-kannan mukainen vero jäisi lopulliseksi.

Keskeinen kysymys on, mille tasolle CVAT-kanta pitäisi asettaa. McLuren mielestä verokannan pitäisi olla suurin piirtein jäsenmaiden omien verokantojen keskiarvolla. Jos CVAT-kanta olisi selvästi matalampi, loppukuluttajien kannattaisi itse tuoda hyödyke toisesta jäsenmaasta. Huomattavasti korkeampi CVAT-kanta taas kannustaisi ostoksiin omassa maassa, ja korostaessaan vähennysten merkitystä se saattaisi houkutella tuojayrityksen suuretelemaan välituotepanoksen verosisältöä.

Jos eri hyödykkeiden verokannat vaihtelevat huomattavasti jäsenmaissa (esimerkiksi elintarvikkeet), maiden vakiokantojen keskiarvo ei yksin riitä, vaan CVAT-kantoja olisi oltava useampia. Tämä monimutkaistaisi järjestelmää.

CVAT täyttäisi melko hyvin luvussa 2 esitetyt hyvän alv-järjestelmän kriteerit. Alv-ketju vahvistuisi viennin tullessa verolliseksi ja yhteinen CVAT-kanta poistaisi mahdollisuuden viennin tai tuonnin verotuksen manipuloimiseen. Jäsenmaiden sisäisen ja niiden välisen kaupan säännöt olisivat kuitenkin erilaiset, ja järjestelmä edellyttäisi uuden liittovaltiotasaisen valvontayksikön perustamista. Lisäksi, jos järjestelmässä kerättäisiin vero myös ei-verovelvollisilta tuojilta (jota ei palauteta), syntyisi verotulon kohdistamisongelma ja hankaluuksia clearing-järjestelmän suhteen. Siksi tämä verotulo olisi ilmeisesti ohjattava suoraan yhteisön käyttöön.

¹¹ Vertailukelpoisuuden vuoksi kuviossa 3 ei kuitenkaan esitetä liittovaltion alv:a. Kokonaisuuden kannalta asialla ei ole merkitystä.

[tarkoituksella tyhjä]

5 VIVAT

Keen ja Smith (1996) ovat esittäneet EU:n alv-järjestelmälle vaihtoehtoa, jota he kutsuvat nimellä VIVAT (Viable Integrated VAT). VIVAT muistuttaa komission ehdottamaa yhteistä (clearing house) järjestelmää, josta se kuitenkin poikkeaa verokantojen määräytymisen suhteen. VIVAT-järjestelmässä jäsenmaat asettavat arvonlisäverovelvollisiksi rekisteröityjen yritysten väliselle kaupalle (välituote-kaupalle) yhteisesti sovitun alv-kannan¹². Tätä verokantaa sovelletaan näiden yritysten kaikkeen kaupankäyntiin, sekä kotimaiseen että rajan ylittävään. Sen sijaan jäsenvaltioiden sisällä loppukuluttajille (kotitalouksille ja muille alv-rekisteröimättömille) tapahtuvan myynnin alv-kannat ovat täysin jäsenmaiden päätettävissä. Välituotekaupassa kerätty verotulo ohjataan hyödykkeen lopulliseen kulutusmaahan clearing-järjestelmällä samaan tapaan kuin komission ehdotuksessa yhteiseksi järjestelmäksi.

VIVAT:n voidaan myös ajatella olevan yhdistelmävero, jonka komponentteja ovat: 1) alv, jonka rekisteröidyt kaupankävijät maksavat harmonisoidun alv-kannan mukaisesti ja 2) sarja kansallisia liikevaihtoveroja (retail sales tax), joka kannetaan loppukäyttäjiltä kohdan (1) verokannan ja jäsenmaiden oman alv-kannan erotuksen mukaisella veroasteella. Jos VIVAT-kanta sovitaan nollassa, clearing-järjestelyä ei tarvita ja järjestelmä muuttuu liikevaihtoverotukseksi (RST). Tällöin alv-ketju kuitenkin heikkenee.

VIVAT-järjestelmän yhteydessä on tärkeää huomata, että kertyvän alv-tuoton kannalta loppukuluttajien ja alv-velvollisten yritysten verokantojen ei tarvitse olla sama. Riippuahan alv-ketjun tilittämän arvonlisäveron kokonaismäärä pelkästään viimeisen myynnin verokannasta. Ketjun aikaisemmissa vaiheissa sovellettu VIVAT-kanta vaikuttaa vain siihen, missä tahdissa verotulo kertyy. Sillä ei kuitenkaan ole vaikutusta siihen, miten verotulo jakaantuu eri maihin. Aivan samalla tavalla tämä pätee myös EU:n nykyiseen alv-järjestelmään, missä sovelletaan useitakin vakiokantaa alempia verokantoja.

Taulukossa 2 yhteinen VIVAT-verokanta on merkitty v-kirjaimella ja jäsenvaltion oma arvonlisäverokanta alv-tunnuksella. Kuten taulukosta nähdään, VIVAT-kantaa (10 %) sovelletaan kaikissa muissa alv-ketjun vaiheissa paitsi myynnissä loppukuluttajalle. Tästä huolimatta alv-kokonaiskertymä riippuu pelkästään maan B omasta alv-kannasta (15%).

VIVAT-järjestelmään liittyy kiistattomia etuja, joista tärkein on kansallisen veropoliittisen päätöksenteon kunnioittaminen. Tosin VIVAT edellyttää välituotekäyttöön liittyvien myyntien verokannan harmonisoimista. Jäsenmaiden on

¹² Myynti kolmansiin maihin olisi edelleen verotonta.

kuitenkin ilmeisesti helpompaa hyväksyä tämä kuin niiden oman alv-kannan harmonisoiminen, koska näin niiden omiin verotuloihin ei vaikuteta.

Koska harmonisoitu VIVAT-kanta vaikuttaa myös jäsenmaiden väliseen verotulojen jakautumaan, sen taso on tarkkaan harkittava. Jäsenmaan alv-kantaa korkeampi VIVAT-kanta tarkoittaisi verotulojen alustavaa kertymistä ketjun alkupäähän eli jalostukseen. Tämä paisuttaisi clearing-järjestelyjä ja aiheuttaisi lisäksi palautusten maksamista niille loppukuluttajille myyville yrityksille, joiden tuotannon jalostusaste on matala. Taulukosta 2 nähdään, että tällainen tilanne (verot, netto = - 0,2) syntyy 20 prosentin VIVAT-kannalla ja 15 prosentin alv-kannalla, jos arvonlisäyksen osuus jää viimeisessä myyntivaiheessa alle 25 prosentin (ja välituotekäyttö ylittää 75 prosenttia). Verokantojen eron kasvaessa yhä useampi loppumyyntiä harjoittava elinkeinonharjoittaja saa palautusta, ja palautuksiin liittyy aina väärinkäytöksen mahdollisuus. Jos tällaista verohallintoa raskainta tilannetta halutaan välttää, VIVAT-kanta ei saisi ylittää jäsenmaiden alinta alv-kantaa. Järjestelmän periaatteellisen toimivuuden kannalta tämä ei kuitenkaan ole välttämätöntä.

Taulukko 2. VIVAT- järjestelmä. Tilanne, missä myynti loppukuluttajalle aiheuttaa veronpalautuksen. VIVAT-kanta on 20% ja loppukuluttajan alv-kanta 15%.

	VIVAT	% viennistä / myynnistä
Yritys A1		
Myynti	80	
vero myynnistä	16	
Arvonlisäys	80	100
Yritys A2		
Välituotekäyttö	80	22,2
alv-vähennys välituotekäytöstä	-16	
Vienti	361	
vero viennistä	72,2	
Verot, netto	56,2	
Arvonlisäys	281	77,8
Maa A		
Maa B		
Yritys B1		
Välituotekäyttö	361	75,2
alv-vähennys välituotekäytöstä	-72,2	
Myynti	480	
vero myynnistä	72	
verot, netto	-0,2	
Arvonlisäys	119	24,8
Verot kaikkiaan	72	

VIVAT alentaisi myös clearing-järjestelmän käyttöön oton kynnystä. Harmonisoitu verokantahan tarkoittaisi sitä, että enää ei olisi korkean verokannan maita, joista hankittujen välituotteiden todellista määrää kannattaisi suuremman alv-vähennyksen toivossa liioitella. Jotta vältettäisiin jäsenmaiden itse ylläpitämän clearing-järjestelmään insenttiivi- ja hallinto-ongelmat, clearing tulisi asettaa EU:n veroviranomaisen hallinnoitavaksi.

VIVAT kohtelisi tasavertaisesti yhteisökauppaa ja jäsenmaan sisäistä kauppaa (compliance symmetry). Tavarantoimittajan ei nykyjärjestelmän vaatimalla tavalla tarvitsisi olla kiinnostunut asiakkaan kotipaikasta tai asiakkaan jäsenmaan alv-lainsäädännöstä. Pelkkä alv-rekisteröintinumeron ilmoittaminen riittäisi. Lisäksi yrityksiltä, jotka ovat kotimaassaan alv:n verotuksen ulkopuolella liikevaihtorajan alittumisen vuoksi, ei vaadittaisi seurantaä siitä, onko niiden liikevaihto jossain toisessa jäsenmaassa ylittänyt verollisen rajan.

Haittapuoliakin VIVAT-järjestelmään liittyy. Yritysten olisi jaoteltava myyntinsä loppukuluttajien ja alv-rekisteröityjen asiakkaiden mukaan. Jäsenmaat ovat myös usein ilmaisseet haluttomuutensa EU:n oman veroviranomaisen perustamiseen. Ilmeisesti tässä tapauksessa byrokratia olisi kuitenkin huomattavasti keveämpää kuin nykyjärjestelmässä tai komission ehdottamassa vaihtoehdossa.

[tarkoituksella tyhjä]

6 Järjestelmien vertailua

Jotta eri alv-järjestelmien ominaisuudet ja eroavaisuudet tulisivat selvemmin esille, seuraavassa esitetään sekä mallitarkastelu että esimerkkilaskelmia.

6.1 Mallitarkastelu

Tarkastellaan yksinkertaista mallia (Keen ja Smith, 1996), missä kotimainen yritys tuottaa hyödykettä i . Yhden i -yksikön valmistukseen tarvitaan a kappaletta ulkomaista välituotepanosta $i-1$, jonka arvonlisäveroton yksikköhinta kotimaiselle yritykselle on p_{i-1}^* . Ulkomaassa sovellettava verottomasta hinnasta laskettu alv-kanta on τ_{i-1}^* . Kotimainen yritys myy tuotteensa hintaan p_i , johon se lisää kotimaan alv-kannan τ_i mukaisen veron. Kotimainen yritys voi vähentää käyttämänsä ulkomaisen välituotepanoksen veron omaan myyntiinsä kohdistuvasta verosta. Vähennysoikeutta kuvataan parametrilla θ_i , jonka arvo on täydellä vähennysoikeudella yksi. Jos θ_i on nolla, vähennysoikeutta ei ole. Vähennysoikeus voi olla myös enemmän kuin yksi. Tällöin on kyseessä verotuksen kautta annettu subventio.

Alv:n kokonaiskertymä tai efektiivinen alv-aste (R^e) saadaan lisäämällä välituotepanoksesta ulkomailla maksettu alv $a\tau_{i-1}^* p_{i-1}^*$ kotimaisen yrityksen maksaamaan alv:n nettomäärään $\tau_i p_i - a\theta_i \tau_{i-1}^* p_{i-1}^*$:

$$(1) \quad R^e = (\tau_i p_i - a\theta_i \tau_{i-1}^* p_{i-1}^*) + (a\tau_{i-1}^* p_{i-1}^*) = \tau_i p_i - (1-\theta_i)a\tau_{i-1}^* p_{i-1}^*$$

Se voidaan myös kirjoittaa suoraan arvonlisäysten summasta:

$$(2) \quad R^e = \tau_i v_i + a_{i-1} v_{i-1}^*$$

missä $v_i \equiv p_i - a p_{i-1}^*$ kuvaa arvonlisäystä kotimaassa ja $v_{i-1}^* \equiv a p_{i-1}^*$ ulkomailla (verottomaan hintaan), ja $a_{i-1} \equiv \tau_i + \tau_{i-1}^* (1-\theta_i)$ on ulkomaan arvonlisäyksen efektiivinen alv-aste.

Tuonnista maksetaan aina veroa, ulkomaan tai kotimaan verokannan mukaan. Jotta vero ei kertaantuisi, tuontiin sisältyvä vero vähennetään lopullisen myynnin yhteydessä. Vähennysoikeus rahoittuu siten, että joko kotimaa tai ulkomaan luopuu verotusoikeudestaan. Esimerkiksi puhtaassa alkuperämaajärjestelmässä kotimaa ei verota tuontia, ja koko verotulo jää ulkomaahan. Tässä järjestelmässä vain osa kulutukseen kohdistuvasta verosta päätyy lopullisen kuluttajan kotimaahan. Tilanne voidaan korjata clearing-järjestelmällä, jossa ulkomaalle jäänyt verotulo siirretään kotimaahan.

Puhtaassa kohdemaajärjestelmässä ulkomaalle ei jää lainkaan verotuloa, koska vientituotteisiin sisältyvä välituotepanosten vero palautetaan viejälle. Tässä kohdin alv-ketju katkeaa, ja verottomana tuotu erä tulee kotimaassa verotetuksi siellä sovellettavan alv-kannan mukaisesti. Tämä vero vähennetään jälleen alv-ketjun viimeisessä vaiheessa. Tällöin ulkomaan, luopumalla vientituotteiden verotuksesta, on rahoittanut kotimaassa tehtävän verovähennyksen, ja verotulot kertyvät lopulliseen kulutusmaahan. Kun parametri λ on kotimaan osuus vähennyksestä, efektiivinen alv-aste voidaan kirjoittaa:

$$(3) \quad R^e = r + ar^*$$

missä $r \equiv \tau_i p_i - \lambda \theta_i) a \tau_{i-1}^* p_{i-1}^*$ kuvaa kotimaista verotuloa per tuotantoyksikkö ja

$r^* \equiv \tau_{i-1}^* p_{i-1}^* [1 - (1 - \lambda) \theta_i]$ ulkomaan vastaavaa verotuloa.

EU:n nykyjärjestelmässä (kohdemaaperiaate) vienti toiseen jäsenmahan on verotonta. Tällöin $\tau_{i-1}^* = 0$. Vähennysoikeus on täydellinen eli $\theta_i = 1$ ja sen rahoittaa ulkomaan, jolloin $\lambda = 0$.

Myös EU:n yhteisessä järjestelmässä vähennysoikeuden rahoittaisi ulkomaan, sillä vaikka se perustuukin alkuperämaajärjestelmään (vienti olisi verollista), clearing-järjestelmä kohdistaisi verotulon kotimaahan.

CVAT-järjestelmä toimii pitkälti nykyjärjestelmän tapaan: vienti on verotonta, mutta myös tuonti. Ulkomainen viejä maksaa kuitenkin EU:lle tasausveroa, joka on vähennettävissä kotimaisen yrityksen myynnistä suoritettavan alv:n yhteydessä. VIVAT-järjestelmässä kaikki välituotteiden kauppaan liittyvä toiminta on saman, EU:ssa sovitun verokannan alaista. Loppukuluttajalle tapahtuvan myynnin verokanta on sen sijaan jäsenmaiden vapaasti harkittavissa. Järjestelmässä pätee siten: $\tau_j = \tau_j^*$.

6.2 Esimerkkilaskelmia

Eri alv-järjestelmien toiminta on esitetty taulukossa 2. Alv-ketjussa on kolme yritystä, joista alkutuotantoa (yritys A1) ja jalostusta (yritys A2) harjoittavat liikkeet sijaitsevat maassa A. Ne eivät myy tuotantoaan loppukuluttajille, vaan vähittäismyyntiliikkeelle (yritys B1) maassa B, joka ei itse valmista välituotepanoksia. Alkutuotantoyrityksen A1 arvonlisäys on sama kuin sen myynti eli 80 yksikköä. Jalostusta harjoittavan yrityksen A2 arvonlisäys on myynti miinus välituotekäyttö eli 120 yksikköä ja vastaavasti yrityksen B1 arvonlisäys on 280 yksikköä. Yritys A2 ostaa kaikki välituotteensa yritykseltä A1 ja yritys B1 yritykseltä A2.

Loppukulutuksen alv-kanta maassa A on 0,1 ja maassa B 0,15. Tasausverokanta (CVAT-kanta) on suunnilleen maiden A ja B alv-kantojen keskiarvo eli 0,12. VIVAT-kanta on 0,1 eli sama kuin matalin sovellettava alv-kanta (maassa A).

Verojen kokonaismäärä voidaan laskea summaamalla nettoverot alv-ketjun eri vaiheissa tai laskemalla vero ketjun viimeisen myynnin verokannan mukaan. Kokonaisverotulo määräytyy siis pelkästään loppukuluttajan alv-kannan mukaan, johon verokannat ketjun aikaisemmissa vaiheissa eivät vaikuta. Niillä on merkitystä vain siinä mielessä, missä aikataulussa verotulot kertyvät ja miten verotulot jakautuvat eri maiden välillä. Mitä matalampia ovat verokannat ketjun alkupäässä, sitä enemmän verotuloa kertyy loppukuluttajamaahan. Tämä johtuu siitä, että viimeisen myynnin verosta vähennettävä välituotteiden vero on vastaavasti pienempi.

Taulukko 3. Erilaisia alv-järjestelmiä.

	Nykyinen alv-järjestelmä	Ehdotus yhteiseksi järjestelmäksi	CVAT		VIVAT(v) + alv
			Jäsenmaan alv	EU:n tasausvero	
Yritys A1					
1. Myynti	80	80	80		80
2. vero myynnistä	8	8	8	0	8 (v)
3. Arvonlisäys	80	80	80		80
Yritys A2					
4. Välituotekäyttö (1)	80	80	80		80
5. vähennys välituotekäytöstä (2)	-8	-8	-8	0	-8 (v)
6. Vienti	200	200	200		200
7. vero viennistä	0	20 ¹	0	24 ¹	20 (v) ¹
8. verot, netto (7)+(5)	-8	12	-8	24	12 (v)
9. arvonlisäys (6)-(4)	120	120	120		120
10. Verot yhteensä maassa A (2)+(8)	0	20	24		20 (v)
Maa A					
Maa B					
Yritys B1					
11. Välituotekäyttö (6)	200	200	200		200
12. vähennys välituotekäytöstä	-	-20	-	-24	-20 (v)
13. Myynti	480	480	480		480
14. vero myynnistä	72	72	72	0	72 (alv)
15. Verot, netto (14)-(12)	72	52	72	-24	52
16. arvonlisäys (13)-(11)	280	280	280		280
17. Verot yhteensä maassa B	72	52	48		52
18. Clearing maasta A	-	20	-	24	20
18. Verot kaikkiaan (maat A ja B)	72	72	72		72
19. Arvonlisäys kaikkiaan	480	480	480		480
josta vero maan B mukaan	72	72	72		72
¹ vero siirretään clearing-järjestelmällä hyödykkeen kulutusmaahan					

Taulukosta 4 nähdään, miten kansallisen alv-verokannan muutokset vaikuttavat veroihin eri maissa ja erilaisissa alv-järjestelmissä. Maan A verokannalla on vaikutusta veroihin vain yhteisen järjestelmän oloissa: Mitä korkeampi verokanta, sitä enemmän verotuloja on ohjattava clearing-järjestelmällä maahan B. Nähdään myös, että verokantojen suuri ero (25/10) johtaa yhteisessä järjestelmässä tilanteeseen, missä verotulojen siirtäminen maasta A ei enää riitä, vaan maata B tulisi hyvittää tätäkin enemmän (tässä: 2 yksikköä). CVAT järjestelmässä maan A verot eivät muutu, koska vienti on kansallisessa alv-järjestelmässä verotonta aivan kuten nykyjärjestelmässäkin. VIVAT-järjestelmässä kansallista alv-kantaa sovelletaan vain loppumyyntiin eikä sillä ole siten vaikutusta maassa A.

Maan B verokannan muutoksilla on kuitenkin ratkaiseva vaikutus verotuloihin, koska loppukulutus verotetaan tämän maan alv-kannan mukaan.

Taulukko 4. Kansallisten alv-kantojen vaihtelun vaikutukset veroihin eri alv-järjestelmissä. CVAT-kanta on 0,12 ja VIVAT-kanta 0,1.

	Verokannat (maa A/maa B)				
	10/15	10/25	10/10	15/10	25/10
Verot maassa A					
Nykyjärjestelmä	0	0	0	0	0
Yhteinen järjestelmä	20	20	20	30	50
CVAT	24	24	24	24	24
VIVAT	20	20	20	20	20
Verot maassa B					
Nykyjärjestelmä	72	120	48	48	48
Yhteinen järjestelmä	52	100	28	18	-2
CVAT	48	96	24	24	24
VIVAT	52	100	28	28	28
Verot yhteensä					
Nykyjärjestelmä	72	120	48	48	48
Yhteinen järjestelmä	72	120	48	48	48
CVAT	72	120	48	48	48
VIVAT	72	120	48	48	48

7 Lopuksi

EU:n nykyisessä ”väliaikaisessa” alv-järjestelmässä yhteisökauppaan ja kansainväliseen vaihdantaan menevän hyödykkeen verokanta on nolla, sillä vientierään sisältyvä arvonlisävero palautetaan viejälle. Verottomaan vientiin liittyvät väärinkäytökset sekä koko järjestelmän monimutkaisuus ovat saaneet komission esittämään alkuperämaaperiaatteeseen pohjautuvan, ns. yhteisen järjestelmän käyttöön ottamista. Ehdotus ei kuitenkaan ole edennyt päätöksenteon asteelle eivätkä sen tulevaisuudennäkymät näytä lupaavilta. Nykyään ehdotus onkin sisällytetty komission pitkän aikavälin tavoitteisiin.

Liittovaltiotyypiseksi arvonlisäverojärjestelmäksi on esitetty myös sellaisia ratkaisuja, joiden lähtökohta on täysin erilainen kuin komission esityksessä. Näissä CVAT ja VIVAT –järjestelmissä säilytettäisiin jäsenmaiden/osavaltioiden mahdollisuus itse päättää alv-kannoistaan ja –tuloistaan samalla, kun verokantoja harmonisoidisiin alv-ketjun aikaisemmissa vaiheissa.

Luvussa 2.2 esitettiin kolme kysymystä, joiden perusteella alv-järjestelmät on jaettavissa kohdemaajärjestelmiin: Minkä valtion verokanta määrää verotuksen lopullisen tason ja näin kertyvän verotulon määrän? Mikä valtio lopulta saa verotulon? Mikä valtio kerää veron?

Edellä tarkastelluista neljästä järjestelmästä kaikissa vastaukset kahteen ensimmäiseen kysymykseen ovat kohdemaajärjestelmä, sillä verotuksen lopullinen taso määräytyy pelkästään loppukulutuksen verokannan perusteella ja kaikki valtioiden välisen vaihdannan verotulot ohjautuvat kohdemaahan joko välittömästi tai clearing-järjestelmän avulla. Tässä mielessä yksikään järjestelmästä ei ole alkuperämaajärjestelmä.

Veron kerääminen tapahtuu kuitenkin eri tavoin eri järjestelmissä. Nykyjärjestelmässä kohdemaajärjestelmä kerää kaiken kertyvän veron eli tässä tapauksessa veron hyödykkeen loppukulutuksesta. Yhteisessä järjestelmässä alkuperämaa kerää veron viennistä, mutta tulouttaa sen kohdemaahan, joka lisäksi perii veron loppukulutuksesta. CVAT-järjestelmässä vienti on verotonta, mutta sen sijaan alkuperämaa kerää yhteisesti sovitun verokannan mukaisen CVAT-veron, jonka tilittää kohdemaahan. Lisäksi kohdemaajärjestelmä verottaa loppukulutusta. VIVAT-järjestelmässä kaikkea välituotekauppaa, myös vientiä, verotetaan harmonisoidulla verokannalla. Tämä vero ohjataan lopulliseen kohdemaahan, joka lisäksi verottaa loppukulutusta.

Luvussa 2.2 esitettiin myös liittovaltiotyypiseltä arvonlisäverotukselta vaadittavia ominaisuuksia. Seuraavassa asetelmassa on kuvattu, miten hyvin neljä alv-järjestelmää täyttävät nämä vaatimukset (+ kohtalaisesti, ++ hyvin, - heikosti, -- ei lainkaan).

	Itsemää- räämisoi- keus	Kohde- maaperi- aate	Ei ”pelivaraa”	Yhtäläinen verokohtelu	Veronkanto- kannustimet	Ehjä alv- ketju
1. Nykyjärjestelmä	+	++	++	--	++	--
2. Yhteinen järjestelmä	--	+	+	++	--	++
3. CVAT	++	+	++	-	+	+
4. VIVAT	++	+	++	+/-	+	+/-

1. Nykyjärjestelmässä jäsenvaltioiden verotuksellinen autonomia on periaatteessa vahva, mutta sitä kaventaa verokantojen säätely. Kohdemaaperiaatteen edellytys täyttyy hyvin eikä verojärjestelmässä ole mahdollisuutta verokilpailuun tai verojen ”vientiin”. Järjestelmä kohtelee kuitenkin yhteisökauppaa eri tavoin kuin kauppaa jäsenvaltion sisällä, ja erilaisten kansallisten määräysten maksettava vero ja veronsaaja vaihtelevat. Veronkantokannustimet ovat hyvät, koska kerätty vero jää omaan maahan. Veroton vienti katkaisee alv-ketjun jäsenmaiden rajalla.
2. Yhteisessä järjestelmässä itsemääräämisoikeutta ei juuri ole, sillä kansalliset verokannat joutuvat harmonisoitumaan ja verotulot sopeutumaan. Kohdemaaperiaate toteutuu, vaikka clearing-järjestelmä mutkistaakin järjestelmää. Verokantojen manipulointiin on mahdollisuuksia vain, jos verokannat eivät harmonisoidu. Järjestelmä kohtelee yhteisökauppaa ja jäsenvaltion sisäistä kauppaa täsmälleen samalla tavalla. Veronkantokannustimet ovat kuitenkin heikot, koska kerättävä vero ohjataan kohdemaahan. Alv-ketju on täysin ehjä.
3. CVAT-järjestelmässä kansallinen arvonlisäverokanta ja verotulot ovat jäsenvaltioiden vapaasti päätettävissä. Rajan ylittävässä kaupassa sovellettava CVAT-kanta on harmonisoitu, mutta tämä ei vaikuta verotuloon. Kohdemaaperiaatteen edellytys täyttyy clearing-järjestelyn avulla ja yhteinen CVAT-kanta poistaa mahdollisuuden verokilpailuun. Yhteisökaupan ja jäsenvaltion sisäisen kaupan erilaiset verokannat rikkovat yhtäläisen verokohtelun periaatetta, mutta yhteisökauppaan kansalliset verosäännökset eivät vaikuta. Yhteisön hallinnoiman järjestelmän veronkantokannustimet ovat vahvat, koska clearing-viranomaisen viennistä keräämän veron on katettava tuonnin yhteydessä annettu veron palautus. Verrattuna nykyjärjestelmään CVAT-järjestelmä vahvistaa alv-ketjua, koska vienti tulee verolliseksi.
4. VIVAT-järjestelmä antaa jäsenvaltioille täyden vapauden päättää loppukulluttajan alv-kannasta ja maan omista alv-tuloista, vaikka välituotekaupan alv-kanta onkin harmonisoitu. Kohdemaaperiaate toteutuu clearing-järjestelmällä avulla ja rajan ylittävässä kaupassa sovellettava yhteinen VIVAT-kanta torjuu verokilpailumahdollisuuden. Yhteisökaupassa ja jäsenvaltion sisäisessä kaupassa symmetria toteutuu yhteisen VIVAT-kannan avulla, mutta yritysten on kohdeltava eri tavalla alv-velvollisia ja muita asiakkaitaan. Jos VIVAT-järjestelmän hallinto järjestetään yhteisön toimesta, veronkantokannustimien

suhteen ei ole ongelmia. Periaatteessa yhteinen VIVAT-kanta vahvistaa alv-ketjua, mutta saattaa heikentääkin sitä riippuen siitä, mille tasolle verokanta asetetaan.

Ovatko nykyjärjestelmän kiistatta moninaiset ongelmat lopultakin niin vakavia, että järjestelmä olisi uudistettava? Komission mielestä uudistus on välttämätön, eikä se myönnä luopuneensa tavoittelemasta alkuperämaaperiaatteeseen ja clearing-menettelyyn perustuvaa yhteistä alv-järjestelmää. Verokysymyksissä edellytetään kuitenkin jäsenmaiden yksimielistä päätöstä. Sitä paitsi ”vanha vero on hyvä vero” eli jäsenmaat ovat jo lähes 10 vuoden aikana melko hyvin tottuneet nykyjärjestelmään. Siksi on hyvin mahdollista, että komissio joutuu tyytymään lyhyen aikavälin strategiaansa eli voimassa olevien sääntöjen yksinkertaistamiseen ja uudenaikaistamiseen, säännösten nykyistä yhdenmukaisempaan soveltamiseen sekä hallinnollisen yhteistyön uudelleen käynnistämiseen. Näiden tavoitteiden toteutuminen ei kuitenkaan poistaisi viennin verottomuutta eikä raskaan valvontajärjestelmän tarvetta, jotka tekevät nykyjärjestelmästä haavoittuvan ja kalliin.

Jos EU:n arvonlisäverojärjestelmä kuitenkin päädytään uudistamaan, tässä tutkimuksessa esitellyt CVAT ja VIVAT -järjestelmät ovat varteenotettavia vaihtoehtoja. Niissä on eräitä kiinnostavia ominaisuuksia, kuten nykyisen järjestelmän pahimman ongelman eli viennin verottomuuden poistuminen. Toinen merkittävä piirre näissä järjestelmissä on jäsenvaltion täydellinen valta päättää omista arvonlisäverokannoistaan ja -tuloistaan. Mutta, kuten komission ehdotukseenkin, myös CVAT ja VIVAT -järjestelmiin liittyy harmonisoinnin tarve: CVAT-järjestelmässä olisi päästävä sopimukseen yhteisökaupan verokannasta, ja VIVAT-järjestelmässä kaikkeen välituotekauppaan sovellettavasta verokannasta. Lisäksi verovalvonnan keskittäminen unionin viranomaiselle saattaisi osoittautua hankalasti toteutettavaksi. Kokonaan oma kysymyksensä on se, miten paljon ja kuinka kauan jäsenmailla todellisuudessa on mahdollisuuksia säilyttää omaa päätösvaltaansa välillisessä verotuksessa. Sähköistyvän kansainvälisen kaupan paineissa myös arvonlisäverotus saattaa yhtenäistyä nopeasti.

[tarkoituksella tyhjä]

Lähteet

- Anttila, Raimo – Nieminen, Auvo (2000): Arvonlisäverotus. *WSOY ja Timehouse Oy*.
- Euroopan komissio (2000): KOM(2000) 28 lopullinen. Komission kertomus neuvostolle ja Euroopan parlamentille hallinnollisesta yhteistyöstä välillisen verotuksen alalla.
- Genser, B. – Haufler, A. – Sörensen, P. B. (1995): Indirect Taxation in an Integrated Europe: Is There a Way to Avoid Trade Distortions without Sacrificing National Tax Autonomy? *Journal of Economic Integration* 10.
- Christiansen, Vidar: Comment in: Keen, Michael and Stephen Smith (1996): VIVAT – an Alternative VAT for EU. *Economic Policy*. October 1996.
- Gillis, Malcolm – Shoup, Carl S. – Sicat, Gerardo P. (1990): Value Added Taxation in Developing Countries. *A World Bank Symposium. The World Bank, Washington D.C.*
- Gravelle, J. G. (1991): Income, Consumption and Wage Taxation in a Life-Cycle Model: Separating Efficiency from Redistribution. *AER* 81.
- Commission of The European Communities (1996): A Common System of VAT - A programme for the Single Market. *DG XXI/1156/96, Brussels*.
- Commission of The European Communities (1998): Special Report No 9/98 concerning the protection of the financial interests of the European Union in the field of VAT on intra-Community trade together with the Commission's replies (Submitted pursuant to Article 188c(4)(2) of the EC Treaty).
- Commission of The European Communities (2000): Com (2000)348 Final: A Strategy to improve the operation of the VAT system within the context of the internal market. Communication from the commission to the Council and the European parliament.
- Cnossen, Sijbren (1998): Global Trends and Issues in VAT. *OcfEB Research memorandum 9802. Erasmus University Rotterdam*.
- Federation of Tax Administrators, FTA (2000): State Sales Taxes, January 1, 2000.
- Hjerppe, Reino – Rauhanen, Timo (1994): *Verotuksen harmonisointi Euroopan unionissa, julkaisussa: Rahaunioni ja Suomi. VATT-julkaisuja 15.*
- Keen, Michael (2000): VIVAT, CVAT and all that: New forms of value-added tax for Federal Systems. *IMF Working Paper 00/83*.
- Keen, Michael – Smith, Stephen (1996): VIVAT – an Alternative VAT for EU. *Economic Policy*. October 1996.

- Lee, Catherine – Pearson, Mark – Smith, Stephen (1988): Fiscal Harmonisation: An Analysis of the European Commission's Proposals. *IFS Report Series 28*.
- Lockwood, Ben – de Meza, D. – Myles, G. (1995): On the European Union VAT Proposals: The Superiority of origin over destination taxation. *Fiscal Studies 16*.
- Lockwood, Ben (2000): Commodity Tax Competition and Tax Coordination and Origin Principles. *CEPR Discussion Papers no. 2556*.
- Messere, Ken (1993): Tax Policy in OECD Countries. *IBFD Publications BV Amsterdam*.
- Messere, Ken (1994): Consumption Tax Rules. *Bulletin for International Fiscal Documentation*.
- Ogley, Adrian (1998): Principles of Value Added Tax. *Interfisc publishing. London*.
- Rauhanen, Timo (1996): EU:n yhteinen arvonlisäverojärjestelmä - kohti parempaa työllisyyttä? *VATT-vuosikirja 1996, toim. Reino Hjerppe – Timo Rauhanen*.
- Rauhanen, Timo (1999): Kotitalouksille suunnattujen palvelujen arvonlisäverokannan alentaminen. *VATT-keskustelualoitteita 212*.
- VATT (2000): *Verojärjestelmän kautta annettava tuki, julkaisussa Hallituksen kertomus valtiontalouden tilasta ja hoidosta*.
- Varsano, Ricardo (1999): *Subnational taxation and the treatment of interstate trade in Brazil: Problems and proposed solution*. In S.J. Burki and G. Peary (eds): Decentralization and Accountability of the Public Sector. World Bank, Washington D.C.

Liitteet

Liite 1.

Arvonlisäverotuksen vakiokannat EU-maissa 1.5.2001

Tanska	25
Ruotsi	25
Suomi	22
Belgia	21
Irlanti	20
Itävalta	20
Italia	20
Ranska	19,6
Alankomaat	19
Kreikka	18
Iso-Britannia	17,5
Portugali	17
Saksa	16
Espanja	16
Luxemburg	15

Arvonlisäverollisen liikevaihdon alaraja EU-maissa 1998, euroa.

Espanja	*
Ruotsi	**
Alankomaat	1 795
Tanska	2 066
Italia	2 646
Belgia	5 275
Kreikka	6 602
Suomi	7 231
Luxemburg	8 535
Ranska	13 216
Portugali	14 164
Saksa	14 355
Itävalta	19 512
Irlanti	50 991
Iso-Britannia	67 121

* harkinnanvarainen

** alle 3300 euroa: ei alv:a, 3300-110000 euroa:
alv tuloverotuksen yhteydessä

Liite 2.

ALV-tulojen makrotaloudellinen uudelleenjako Euroopan unionissa¹³

Mallin esittely

Kansantalouden tilinpidon kulutuslukujen, soveltuvien panos-tuotos -taulukujen ja muiden tietojen (tilastolliset kartoitukset, vuosittaiset tutkimukset jne.) perusteella on mahdollista määrittää kulutus talouden eri sektoreilla. Kulustiedoista on poistettava sellainen lopullinen kulutus, joka ei ole veronalaista sekä harmaan talouden osuus. Tämän jälkeen kulutuksen tilastotiedot vastaavat periaatteessa sitä veropohjaa, josta voidaan laskea jäsenmaan ALV-tulo. Samalla sektorit tulevat ryhmitellyksi niiden ALV-kohtelun mukaan; verotuksen ulkopuolella, verovapaa vähennysoikeudella (ns. nollaverokanta) tai ilman, vakioverokannalla verotettava tai alennetulla verokannalla verotettu.

Soveltamalla painotettua ALV-kantaa¹⁴ voidaan laskea kyseisen maan teoreettinen ALV-tulo. Kun yhteisön arvonlisäveroista saamaa kokonaiskertymää jaetaan uudelleen jäsenvaltioiden kesken, kunkin jäsenvaltion osuus määräytyy sen mukaan, mikä on sen osuus kaikkien jäsenvaltioiden yhteenlasketusta teoreettisesta ALV-tulosta.

Soveltaminen käytäntöön

EU:n arvonlisäveron tuotosta saamiin omiin varoihin¹⁵ (jäljempänä: ALV-varat) sovelletaan omaa kirjanpitoa menettelyä. Se voisi toimia pohjana myös ALV-jakomallille seuraavaan tapaan:

Tietojen on oltava mahdollisimman ajankohtaisia ja tilastollisesti luotettavia. Siksi lopullinen, jäsenvaltioiden vuonna t keräämien ALV-tulojen uudelleenjako tehdään vuonna $t+2$. Uudelleenjako perustuu kertoimeen, joka määrittää teoreettisten tulojen perusteella. Kerroin määrittää sen osuuden vuoden t kerätyistä tuloista, joka kullekin jäsenmaalle lopullisesti kuuluu.

Jotta laskelmista olisi saatavissa tietoja jo ennen vuoden $t+2$ loppua ja jotta niille jäsenvaltioille, joille uudelleenjako aiheuttaisi ylimääräisen tulon, ei aiheutuisi vaikeuksia

¹³ Alkuperäinen asiakirja: "Explication et Fonctionnement Pratique d'un Systemé de Réattribution Macro-économique des Recettes TVA" 7.6.1996 .

¹⁴ Toinen tapa olisi käyttää alennetun ja normaalin verokannan suhdetta määrittämään sellainen kulutusta kuvaava tunnusluku ("painotettu lopullinen kulutus"), josta saataisiin vakioverokantaa soveltamalla sama ALV-tulo kuin alennetulla verokannalla verotetusta lopullisesta kulutuksesta.

¹⁵ Ks. neuvoston asetus (ETY, Euratom) N:o 1552/89, annettu 29 päivänä toukokuuta 1989, yhteisöjen omista varoista tehdyn päätöksen 88/376/ETY, Euratom soveltamisesta.

budjettitalouteen, jo vuoden t aikana toimitetaan väliaikainen uudelleenjako. Tämä tarkoittaisi jäsenvaltioiden kuukausittain maksamaa tai saamaa kiinteää summaa, joka lasketaan kunkin jäsenvaltion vuoden t-4 tulotason perusteella siten, että mukaan on jo otettu vuoden t-2 lopullinen uudelleenjako.

Näin ne jäsenvaltiot, jotka väliaikaisen uudelleenjaon järjestelmässä maksavat kiinteän summan kuukausittain, korottavat sitä summaa, jolla ne hyvittävät ALV-varoina omien varojen kirjaamista varten komission nimissä pitämäänsä tiliä.

Ne jäsenvaltiot, jotka ovat kuukausittain saamassa tietyn summan, vähentävät sen vastaavalla tavalla edellä mainitusta kuukausittaisesta kirjauksesta. Myös vuoden t+2 lopussa suoritettavat lopulliseen uudelleenjakoon perustuvat summat kirjataan tällä menetelmällä. Huomattakoon, että näiden kuukausittaisten ja vuosittaisten kirjausten saldo on aina nolla, joten ne eivät vaikuttaisi komission käytettävissä olevien ALV-varojen määrään.

ALV-varojen kirjanpitoimenettelyssä jäsenvaltiot maksavat kaikki omat varat tilille, joka on avattu tätä tarkoitusta varten komission nimissä kunkin jäsenvaltion valtionkassaan.

Kirjaaminen tälle tilille tapahtuu ALV-varojen osalta seuraavasti:

* *Vuoden t jokaisen kuukauden ensimmäisenä työpäivänä* jäsenmaat hyvittävät tälle tilille 1/12 talousarviossa määrättyistä ALV-varoista. Tämä määrä päätetään komission ehdotuksesta kunkin jäsenvaltion arvioidun arvonlisäveropohjan perusteella. Nämä arviot tehdään vuoden t-1 kevään aikana, ja ne perustuvat vuoden t-3 todellisiin arvonlisäveropohjiin (ja siten kansantalouden tilinpidon vuoden t-5 tunnuslukuihin), joihin on maakohtaisesti sovellettu inflaatio- ja kasvulukuja.

* *Viimeistään vuoden t+1 heinäkuun lopussa* jäsenvaltiot toimittavat komissiolle otteen, josta käy ilmi kaikki tarpeellinen tieto lopullisen ALV-varan määrän laskemiseksi.

Komissio laskee saldot ja tiedottaa niistä jäsenmaille. Tästä aiheutuvat mukautukset, mukaan lukien BKT-perusteiseen omaan varaan tehdyt mukautukset, kirjataan näille tileille tarpeen mukaan *joko debet- tai kredit-eränä vuoden t+1 joulukuun ensimmäisenä työpäivänä*. Tässä ei oteta huomioon niitä muutoksia, joita lopullinen ALV-järjestelmä aiheuttaa ALV-varojen kirjanpitojärjestelmään.

Seuraava viiden jäsenvaltion esimerkki¹⁶ havainnollistaa vuoden t ALV-tuoton uudelleenjaon järjestelmän toimintaa. Oletetaan aluksi, että:

* vuoden t tulojen lopullinen uudelleenjako täytyy tapahtua vuoden t+2 aikana. Se perustuu vuoden t-1 arvonlisäveron alaista lopullista kulutusta koskeviin tietoihin¹⁷;

* vuoden t aikana toimitetaan väliaikainen uudelleenjako, jonka perustana on kerroin, joka on määritelty vuoden t-2 aikana lopullisesti uudelleenjaettujen tulojen pohjalta.

¹⁶ Esityksen yksinkertaistamiseksi kaikki luvut ovat ecuissa.

¹⁷ Tällä hetkellä jäsenvaltioiden tulee toimittaa komissiolle ote, josta käyvät ilmi vuoden N ALV-varojen laskemista varten tarvittavat tiedot, ennen vuoden t+1 heinäkuun 31. päivää. Tässä otteessa käytetyt tilastotiedot painotetun keskiarvoisen arvonlisäverokannan laskemiseksi ovat vuodelta t-2. Kun vastaava viive tilastotietojen saatavuudessa otetaan huomioon, vuoden t+2 aikana tehtävä vuoden t tuloja koskeva lopullinen uudelleenjako perustuu mallissa vuoden t-1 tilastotietoihin.

Tämän jälkeen päättely tapahtuu seuraavien kohtien kautta:

* vuoden t-4 tulojen lopullinen uudelleenjakko vuoden t-2 aikana (= vuoden t aikana toimitettavan vuoden t tuloja koskevan väliaikaisen uudelleenjaon perusta);

* vuoden t tulojen väliaikainen uudelleenjakko vuoden t aikana;

* vuoden t tulojen lopullinen uudelleenjakko vuoden t+2 aikana.

Vuoden t-4 tulojen lopullinen uudelleenjakko vuoden t-2 aikana (= vuoden t aikana toimitettavan vuoden t tuloja koskevan väliaikaisen uudelleenjaon perusta)

Taulukossa 1 alla lasketaan, vuoden t-2 aikana, vuoden t-4 tulojen lopullinen uudelleenjakko. Tämän taulukon kuusi saraketta esittävät seuraavat tiedot:

- (1) - vuoden t-4 tulot ennen uudelleenjakoa (nämä ovat kerätyt, faktiset ALV-tulot);
- (2) - vuoden t-4 teoreettiset tulot, laskettuna vuoden t-2 aikana vuoden t-5 tilastotietojen pohjalta;
- (3) - kunkin jäsenvaltion suhteellinen osuus vuoden t-4 teoreettisista tuloista;
- (4) - vuoden t-4 tulot uudelleenjaon jälkeen, eli kullekin jäsenmaalle saadut tulot, kun sarakkeen (3) prosenttilukua sovelletaan sarakkeen (1) faktisten tulojen summaan;
- (5) - uudelleenjaon jälkeisten ja ennen uudelleenjakoa kerättyjen faktisten tulojen erotus. Näiden summien perusteella on jo tehty varsinainen uudelleenjakko. Tämä uudelleenjakko on tehty osaksi juuri vuoden t-4 aikana (kuukausittainen väliaikainen uudelleenjakko) ja osaksi vuoden t-2 aikana (saldojen lopullinen uudelleenjakko).
- (6) - kahdestoistaosa sarakkeen (5) luvuista. Nämä summat ovat väliaikaisen uudelleenjaon kohteena vuoden t aikana.

Taulukko 1. Vuoden t -2 aikana uudelleen jaetut vuoden t-4 tulot

Jäsen- valtio	Vuoden t-4 tulot ennen uudelleen- jakoa	Vuoden t-4 teoreettiset tulot	Jäsenvaltion osuus vuo- den t-4 teo- reettisista tuloista	Vuoden t-4 tulot uudel- leen-jaon jälkeen	Uudelleen jaetun tulon määrä (maksaja + saaja -)	1/12 uudel- leen jaetun tulon mää- räästä
	(1)	(2)	(3) (2) / 3528	(4) 3360 * (3)	(5) (1) - (4)	(6) (5) / 12
1	1 150	1 260	35,71 %	1 200	- 50	- 4,17
2	500	504	14,29 %	480	+ 20	+ 1,67
3	590	630	17,86 %	600	- 10	- 0,83
4	150	126	3,57 %	120	+ 30	+ 2,50
5	970	1 008	28,57 %	960	+ 10	+ 0,83
Yht.	3 360	3 528	100,00 %	3 360	0	0

Vuoden t tulojen väliaikainen uudelleenjakko vuoden t aikana

Vuoden t aikana toimitetaan kuukausittainen väliaikainen uudelleenjakko, kunnes vuoden t-4 tulojen perusteella on tehty varsinainen uudelleenjakko. Nämä uudelleen jaetut määrät ovat taulukon 1 sarakkeessa (6) esitettyjä kiinteitä kuukausittaisia summia.

Tämä uudelleenjakko toimitetaan jokaisen kuukauden ensimmäisenä työpäivänä seuraavalla tavalla:

1. Ne jäsenvaltiot, jotka ovat maksamassa tietyn summan, korottavat taulukon 1 sarakkeen (6) esittämän positiivisen luvun määrällä sitä summaa, jolla ne hyvittävät ALV-varoina kohdan I tarkoittamaa tiliä (tässä esimerkissä jäsenvaltiot 2, 4 ja 5);
2. Ne jäsenvaltiot, jotka ovat saamassa tietyn summan, vähentävät taulukon 1 sarakkeen (6) esittämän negatiivisen luvun määrällä sitä summaa, jolla ne hyvittävät ALV-varoina kohdan I tarkoittamaa tiliä (tässä esimerkissä jäsenvaltiot 1 ja 3).

Taulukossa 2 kootaan vuoden t ALV-tulojen väliaikaiseen, kuukausittain toimitettavaan uudelleenjakoon ja ALV-varojen kuukausittaisiin maksuihin liittyviä tietoja. Tämän taulukon kuusi saraketta esittävät seuraavat tiedot:

- (1) - vuoden t-4 tulot vuoden t-2 aikana toimitetun uudelleenjaon jälkeen
[= taulukon 1 sarake (4)];

- (2) - vuoden t ALV-varojen kokonaismäärän ennuste¹⁸, olettaen, että sovelletaan yhteensä 18 % ALV-kantaa ja että jäsenvaltioiden maksettavat ALV-varat ovat suuruudeltaan 1 % verokannasta;
- (3) - summa, jolla hyvitetään kuukausittain jäsenvaltioiden komission nimiin avaamia tilejä ennakkomaksuina ALV-varoista [= 1/12 sarakkeen 2 summista]. Näiden kirjausten suuruus lasketaan vuoden t-2 uudelleenjaon jälkeisten kokonaistulojen perusteella [taulukon 1 sarake (4)];
- (4) - vuonna t väliaikaisesti uudelleenjaettavan kuukausittaisen ALV-tulon määrät, jotka on saatu taulukosta 1 [taulukon 1 sarake (6)];
- (5) - sarakkeiden (3) ja (4) kuukausittainen saldo: tämän määrän jäsenvaltiot kirjaavat kuukausittain kredit-eränä komission nimiin avaamilleen tileille;
- (6) - sarakkeiden (3) ja (4) vuosittainen saldo.

Vuoden t aikana komissiolla on käytettävissään ne summat, joilla jäsenvaltiot ovat hyvittäneet pitämiään tilejä. Taulukosta 2 käy ilmi, että sillä, että väliaikainen uudelleenjako toteutetaan käyttämällä näitä tilejä, ei ole vaikutusta näihin komission käytössä olevien varojen määriin [sarakkeiden (3) ja (5) summat ovat yhtä suuret].

¹⁸ Tässä ei käsitellä omia varoja käsittelevän neuvoa-antavan komitean sovellusta inflaation ja kasvun huomioon ottamiseksi.

Taulukko 2 Vuoden n aikana tehtävä väliaikainen palautus

Jäsen- valtio	Vuoden t-4 tulot vuonna t-2 tehtävän uudelleenja- on jälkeen	ALV- varojen en- nuste vuo- delle t	Vuoden t aikana tehtä- vä ALV- varojen kuu- kausihyvitys	1/12 vuoden t-4 tuloista, joiden perus- teella vuoden t-2 uudel- leen-jako	Sarakkeiden (3) ja (4) saldo: Kuukausi- hyvitys jä- senvaltion pitämälle komission tilille	Sarakkeiden (3) ja (4) saldo: Vuosihyvitys komission tilille
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
		(1) * 100 / 18 * 1 %	(2) / 12	taulukko 1 sarake (6)	(3) + (4)	(5) * 12
1	1 200	66,67	5,56	-4,17	1,39	16,68
2	480	26,67	2,22	1,67	3,89	46,68
3	600	33,33	2,78	-0,83	1,95	23,40
4	120	6,67	0,56	2,50	3,06	36,72
5	960	53,33	4,44	0,83	5,27	63,24
Yht.	3 360	186,67	15,56	0,00	15,56	186,72

Vuoden t tulojen lopullinen uudelleenjako vuoden t+2 aikana

Kaikkien jäsenvaltioiden vuoden t aikana faktisesti keräämien kokonaistulojen lopullinen uudelleenjako toimitetaan vuonna t+2 (taulukko 3).

Kuten ALV-varojen perustaa koskevat laskelmat tehdään, jäsenvaltiot voisivat tehdä myös ALV-tuottojen uudelleenjaossa käytettävät laskelmat otteelle, jonka ne toimittavat komissiolle esimerkiksi ennen vuoden t+2 heinäkuun 31. päivää.

Taulukossa 3 kootaan yhteen vuonna t+2 toimitettavan vuotta t koskevan lopullisen uudelleenjaon lukuja. Taulukon kuusi ensimmäistä saraketta koskevat **ALV-tuoton lopullista uudelleenjakoa**. Niistä käyvät ilmi seuraavat luvut:

- (1) - vuonna t faktisesti kerättyjen tulojen määrä;
- (2) - vuoden t teoreettiset ALV-tulot. Ne on saatu soveltamalla arvonlisäveron alaiseen kokonaiskulutukseen yhtäläistä 18% ALV-kantaa. Kulutustiedot on määritetty vuoden t-1 tilastotietojen pohjalta;

- (3) - kunkin jäsenvaltion suhteellinen osuus vuoden t teoreettisten tulojen summasta;
- (4) - vuoden t tulot uudelleenjaon jälkeen. Nämä tulot on saatu kullekin jäsenvaltiolle soveltamalla sarakkeen (3) prosenttiosuutta sarakkeen (1) summaan.
- (5) - jäsenvaltioiden komission nimiin avaamille tileille vuoden t aikana tekemät kirjaukset (väliaikainen uudelleenjako). Negatiiviset summat on veloitettu ja positiiviset summat on hyvitetty. Nämä summat on saatu taulukon 1 sarakkeessa (5).
- (6) - vuotta t koskeva lopullisesti uudelleen jaetun ALV-tuoton määrä, joka selvitetään vuoden t+2 kuluessa.

Sarakkeet (7) - (9) liittyvät **lopullisten ALV-varojen laskemiseen**. Ne käsittelevät vastaavasti:

- (7) - kunkin jäsenvaltion maksettavaksi kuuluva ALV-varojen määrä. Tämä määrä lasketaan em. otteen, joka jäsenvaltion tulee toimittaa komissiolle ennen vuoden t+2 heinäkuun 31. päivää, tietojen pohjalta. Komissio määrittää maksettavan määrän kunkin jäsenvaltion vuoden t uudelleenjaon jälkeisten tulojen perusteella;
- (8) - ALV-varojen väliaikaisten maksujen määrät (ks. taulukon 2 saraketta (2));
- (9) - ALV-varoihin liittyvät ylimääräiset maksut.

Viimeisenä, sarakkeessa 10 lasketaan sarakkeiden (6) ja (9) saldot. Komission osastot määrittävät nämä summat kunkin jäsenmaan tekemien teoreettisten tulojen laskelmien perusteella, jotka ovat otteessa, joka toimitetaan komissiolle ennen vuoden t+2 heinäkuun 31. päivää. Komissio tiedottaa jokaiselle jäsenvaltiolle riittävän hyvissä ajoin sitä koskevat luvut, jotta ne ehtivät hyvittää (positiiviset summat) tai veloittaa (negatiiviset summat) kohdassa I tarkoitettuja tilejä **vuoden t+2 joulukuun ensimmäisenä työpäivänä**.

Taulukko 3. Yhteenvedotaulu

Jäsen- valtio	Vuonna t faktisesti kerättyjen alv- tulojen määrä	Vuoden t Teoreettiset alv-tulot	Kunin jäsen- Valtion suhteel- linen osuus vuo- den t teoreettisten tulojen summasta	Vuoden t alv- tulot uudelleenjaon jälkeen	Vuoden t väliai- kainen uudelleen- jako veloitus / hyvitys (-/+)
	1	2	3	4	5
1	1265	1421	33,05 %	1256	-50
2	595	610	14,19 %	539	20
3	660	812	18,87 %	717	-10
4	168	190	4,42 %	168	30
5	1112	1267	29,47 %	1120	10
Yht.	3800	4300	100,00 %	3800	0

Jäsen- valtio	Vuoden t lopul- lisesti uudelleen- jaetut alv-tulot, jotka selvitetään vuoden t+2 aikana	Kunin jäsen- valtion maksettavaksi tulevat alv- varat	Alv-varojen väliaikaisten maksujen määrät	Alv-varoihin liittyvät ylimääräi- set maksut	Sarakkeiden. 6 ja 9 saldot
	6	7	8	9	10
1	59	69,78	66,67	3,11	62,11
2	36	29,94	26,67	3,27	39,27
3	-47	39,83	33,33	6,5	-40,5
4	-30	9,33	6,67	2,66	-27,34
5	-18	62,22	53,33	8,89	-9,11
Yht.	0	211,1	186,67	24,43	24,43

**VATT-KESKUSTELUALOITTEITA / DISCUSSION PAPERS ISSN 0788-5016
- SARJASSA ILMESTYNEITÄ**

189. Ikonen Pasi: Further Testing of the Human-Capital Augmented Solow Model. Helsinki 1999.
190. Heikkilä Tuomo: Finnish Agricultural Support in Changes. Helsinki 1999.
191. Kuismanen Mika – Laakso Seppo – Loikkanen Heikki A.: Demographic Factors and the Demand for Housing in the Helsinki Metropolitan Area. Helsinki 1999.
192. Rahikainen Marjatta: Aikuiskoulutus Suomessa ja muualla Euroopassa. Helsinki 1999.
193. Mäki Tuomo – Romppanen Antti – Virén Matti: Julkisen velan hallinta eräissä EU-maissa. Helsinki 1999.
194. Koskela Erkki – Virén Matti: Is There a Laffer Curve Between Output and Public Sector Employment. Helsinki 1999.
195. Loikkanen Heikki A. – Parkkinen Pekka: Omavaraisen väestön Suomi. Helsinki 1999.
196. Viitamäki Heikki: Asumisen tuet vuosina 1990–1999. Helsinki 1999.
197. Mäkelä Pekka – Virtanen Sari (toim.): EU:n laajenemisen näköalat. Helsinki 1999.
198. Holm Pasi – Kiander Jaakko – Tossavainen Pekka: Social Security Funds, Payroll Tax Adjustment and Real Exchange Rate: The Finnish Model. Helsinki 1999.
199. Järviö Maija-Liisa – Luoma Kalevi: Kuntien terveydenhuoltomenot 1990–96 ja menokehitystä selittävät tekijät. Helsinki 1999.
200. Pirttilä Jukka – Tuomala Matti: On Optimal Non-Linear Taxation and Public Good Provision in Overlapping Generations Economy. Helsinki 1999.
201. Junka Teuvo: EU:n talousarvio. Helsinki 1999.
202. Holm Pasi – Romppanen Antti: Vuosien 1995 ja 1997 tulopoliittisten sopimusten työllisyysvaikutuksista. Helsinki 1999.
203. Koskela Erkki – Schöb Ronnie: Does the Composition of Wage and Payroll Taxes Matter Under Nash Bargaining? Helsinki 1999.
204. Virén Matti: Fiscal Policy, Automatic Stabilisers and Policy Coordination in EMU. Helsinki 1999.
205. Uusitalo Roope: Homo Entreprenaurus? Helsinki 1999.
206. Uusitalo Roope: Miten kävi hallitun rakennemuutoksen? Helsinki 1999.
207. Östring Timo: Statens budgetstyrning i de Nordiska länderna. Helsinki 2000.
208. Kari Seppo: Laskelmia vapaaehtoisen eläkevakuutuksen verotuksen tasosta. Helsinki 1999.
209. Holm Pasi – Tossavainen Pekka – Tuomala Juha – Valppu Pirkko: Työmarkkinoiden toimintaympäristön muutokset julkisen sektorin palkanmuodostuksen kannalta. Helsinki 1999.

210. Holm Pasi – Sinko Pekka – Tossavainen Pekka: Labour Market Policy and Unemployment – A Job Flow Model of Finland. Helsinki 1999.
211. Kajanoja Jouko: Syrjäytyminen, työvoiman tarjonta ja työllisyys. Helsinki 1999.
212. Rauhanen Timo: Kotitalouksille suunnattujen palvelujen arvonlisäverokannan alentaminen. Helsinki 1999.
213. Loikkanen Heikki A. – Riihelä Marja – Sullström Risto: Kaupunkien, taajamien ja maaseudun väliset tulo- ja kulutuserot. Helsinki 1999.
214. Ilmakunnas Seija: Yet Another Fiscal Indicator. Helsinki 2000.
215. Kauppila Jari: Hanhiauran seuraajasta johtajaksi – Japanin teollisuuspolitiikka 1860-1940 sekä jatkumo nykypäivään. Helsinki 2000.
216. Glazer Amihai – Niskanen Esko: Which Consumers Benefit from Congestion Tolls? Helsinki 2000.
217. Aronen Kauko: Kaupunkipoliittinen näkökulma alueiden väliseen tasaukseen. Helsinki 2000.
218. Luoma Kalevi – Järviö Maija-Liisa: Productivity Changes in Finnish Health Centres in 1988-1995: A Malmquist Index Approach. Helsinki 2000.
219. Kilponen Juha: On the Efficiency of Job and Income Protection in the Dynamic Labour Markets. Helsinki 2000.
220. Venetoklis Takis: Impact of Business Subsidies on Growth of Firms - Preliminary Evidence from Finnish Panel Data. Helsinki 2000.
221. Laakso Seppo: Asuntomarkkinoiden alueellinen kehitys Suomessa 1980- ja 1990-luvulla. Helsinki 2000.
222. Perrels Adriaan (ed.): Greenhouse Gas Policy Questions and Socio-Economic Research Implications for Finland in a National and International Context. Helsinki 2000.
223. Moilanen Paavo: Assessing the Effectiveness of Marginal Cost Pricing in Transport - the Helsinki Case. Helsinki 2000.
224. Hakola Tuulia: Navigating Through the Finnish Pension System. Helsinki 2000.
225. Tuomala Juha: Työttömien työmarkkinasiirtymät vuonna 1998. Helsinki 2000.
226. Korkeamäki Ossi – Kyyrä Tomi: Integrated Panel of Finnish Companies and Workers. Helsinki 2000.
227. Häkkinen Iida – Kirjavainen Tanja – Uusitalo Roope: School Resources and Student Achievement Revisited: New Evidence Using Panel Data. Helsinki 2000.
228. Perrels Adriaan – Weber Christoph: Modelling Impacts of Lifestyle on Energy Demand and Related Emissions. Helsinki 2000.
229. Hietala Harri: Suorien sijoitusten verorasituksen mittaamisesta. Helsinki 2000.
230. Virén Matti: How Sensitive is the Public Budget Balance to Cyclical Fluctuations in the EU? Helsinki 2000.
231. Ilmakunnas Seija – Kiander Jaakko – Parkkinen Pekka – Romppanen Antti: Globalisaatio ja työn loppu? Talous ja työllisyys vuoteen 2030. Helsinki 2000.

232. Mustonen Esko – Sinko Pekka: Hiilidioksidiveron vaikutus kotitalouksien tulonjakoon. Helsinki 2000.
233. Holm Pasi – Pankka Kari – Toivonen Seppo – Tykkyläinen Yrjö – Virén Matti: PK-yritysten turvallisuuskysely. Helsinki 2000.
234. Kiander Jaakko – Virén Matti: Do Automatic Stabilisers Take Care of Asymmetric Shocks in the Euro Area? Helsinki 2000.
235. Kiander Jaakko – Kilponen Juha – Vilmunen Jouko: Taxes, Growth and Unemployment in the OECD Countries - does Collective Bargaining Matter? Helsinki 2000.
236. Venetoklis Takis: Methods Applied in Evaluating Business Subsidy Programs: A Survey. Helsinki 2000.
237. Siivonen Erkki: Pohjoinen ulottuvuus: Investointien rahoitukseen liittyviä näkökohtia. Helsinki 2000.
238. Kemppi Heikki – Pohjola Johanna: Hiilidioksidipäästöjen rajoittamisen kustannusten arvioinnissa käytetyt käsitteet ja mittarit. Helsinki 2000.
239. Virén Matti: Cross-Country Evidence on a Nonlinear Okun Curve. Helsinki 2000.
240. Pollari Johanna: Yhteistoteutuksen merkitys Suomen ilmastopolitiikassa. Helsinki 2000
241. Coenen Heide: Network Effects in Telecommunications: when Entrants are Welcome. Helsinki 2000.
242. Moisio Antti: Spend and Tax or Tax and Spend? Panel Data Evidence from Finnish Municipalities during 1985 - 1999. Helsinki 2000.
243. Coenen Heide – Holler Manfred J.– Niskanen Esko (eds.): 5th Helsinki Workshop in Standardization and Networks 13-14 August, 2000. Helsinki 2000.
244. Virén Matti: Modelling Crime and Punishment. Helsinki 2000.
245. Nash Chris – Niskanen Esko (eds.): Helsinki Workshop on Infrastructure Charging on Railways 31 July - 1 August, 2000. Helsinki 2000.
246. Parkkinen Pekka: Terveystieteiden ja sosiaalipalvelujen tuotevuoteen 2030. Helsinki 2001.
247. Riihelä Marja – Sullström Risto – Tuomala Matti: What Lies Behind the Unprecedented Increase in Income Inequality in Finland During the 1990's. Helsinki 2001.
248. Kangasharju Aki – Pekkala Sari: Regional Economic Repercussions of an Economic Crisis: A Sectoral Analysis. Helsinki 2001.
249. Kiander Jaakko – Luoma Kalevi – Lönnqvist Henrik: Julkisten menojen rakenne ja kehitys: Suomi kansainvälisessä vertailussa. Helsinki 2001.
250. Kilponen Juha – Sinko Pekka: Taxation and the Degree of Centralisation in a Trade Union Model with Endogenous Labour Supply. Helsinki 2001.
251. Vaitinen Risto: WTO:n kauppaneuvottelujen merkitys EU:n maataloudelle. Helsinki 2001.

252. Bjerstedt Katja: Työssä jaksamisesta ja työmarkkinoiden muutoksesta. Helsinki 2001.
253. Sinko Pekka: Unemployment Insurance with Limited Duration and Variable Replacement Ratio – Effects on Optimal Search. Helsinki 2001.