



Finanssipolitiikan tarkastuskertomus

Veromuutosten taloudelliset vaikutukset - verojärjestelmän kokonaisuuden tarkastus

Valtiontalouden tarkastusviraston
tarkastuskertomus 15/2014



Finanssipolitiikan tarkastus
**Veromuutosten taloudelliset
vaikutukset**
Verojärjestelmän kokonaisuuden tarkastus

ISSN-L 1799-8093
ISSN 1799-8107 (PDF)
ISBN 978-952-499-279-4 (PDF)

Edita Prima Oy
Helsinki 2014

Valtiontalouden tarkastusviraston finanssipolitiikan tarkastus

Dnro 342/51/2013

Valtiontalouden tarkastusvirasto on suorittanut tarkastussuunnitelmaansa sisältyneen verojärjestelmän kokonaisuutta koskeneen tarkastuksen. Tarkastus on tehty tarkastusviraston finanssipolitiikan tarkastuksesta antaman ohjeen mukaisesti.

Tarkastuksen perusteella tarkastusvirasto on antanut tarkastuskertomuksen, joka lähetetään valtiovarainministeriölle sekä tiedoksi eduskunnan tarkastusvaliokunnalle ja valtiovarain controller -toiminnolle.

Ennen tarkastuskertomuksen antamista valtiovarainministeriöllä on ollut mahdollisuus varmistaa, ettei kertomukseen sisälly asiavirheitä, sekä lausua näkemyksensä siinä esitetyistä tarkastusviraston kannanotoista.

Helsingissä 9. päivänä joulukuuta 2014

Budjettivalvontapäällikkö Heidi Silvennoinen

Johtava ekonomisti Jenni Pääkkönen

Tarkastuksen tekijät:

Johtava ekonomisti Jenni Pääkkönen

Ylitarkastaja Annu Kotiranta

Tarkastuksen ohjaus ja laadunvarmistus:

Ylijohtaja Tytti Yli-Viikari

Tarkastetusta toiminnasta vastuullinen hallinnonala:

valtiovarainministeriö

Asiasanat:

Verojärjestelmä, verotus, veropolitiikka

Sisällys

Tiivistelmä	7
1 Johdanto	9
2 Tarkastusasetelma	10
2.1 Tarkastuskysymykset ja tarkastuskriteerit	10
2.2 Tarkastusaineistot ja menetelmät	12
3 Tarkastushavainnot	14
3.1 Hallitusohjelman linjaukset suhteessa veroteoriaan	14
3.2 Tavoitteena ”laaja veropohja, matala verokanta”	17
3.3 Tuloverotus: Henkilöverotus sekä yhteisöjen verotus	21
3.4 Väillinen verotus	37
3.5 Valmistelutyö valtiovarainministeriössä	40
4 Yhteenveto ja kannanotot	45
4.1 Yhteenveto tarkastushavainnoista	45
4.2 Tarkastusviraston suositukset	52
Liitteet	54
Lähteet	57

Toimivan verorakenteen edellytys on, että verotusta tarkastellaan ja arvioidaan kokonaisuutena. Siten tämän tarkastuksen kohteena on verojärjestelmän kokonaisuus ja sen huomioon ottaminen päätöksenteossa ja valmistelussa. Tarkastuksessa arvioidaan kolmea kysymystä: mitkä ovat pääministeri Kataisen hallituksen ohjelman veropoliittiset linjaukset; ovatko hallituskauden aikana toteutetut toimenpiteet olleet johdonmukaisia suhteessa hallituksen linjauksiin ja suhteessa toisiinsa; sekä miten toimenpiteet on valmisteltu ja perusteltu.

Pääministeri Kataisen hallitusohjelmassa on esitetty sekä suuria linjoja että yksityiskohtaisia toimenpiteitä. Veropolitiikkaa on rajattu asettamalla joitakin sitovia talouspoliittisia tavoitteita. Ohjelman yksityiskohtaisuuden ja edellä mainittujen muiden rajoitteiden takia verojärjestelmän kokonaisuuden suunnittelu on ollut haastavaa. Valtiontalouden tarkastusviraston näkemyksen mukaan hallitusohjelmassa olisi hyvä asettaa yleiset linjaukset ja keskeiset tavoitteet. Vaalikauden aikaisessa valmistelussa voidaan selvittää tavoitteisiin johtavat välineet siten, että verojärjestelmän kokonaisuus ja muut tarpeet otetaan huomioon.

Tarkastuksen perusteella voidaan yhtäältä todeta, että vaalikauden aikaisessa valmistelutyössä veromuutosten kaikista vaikutuksista ei ole esitetty arviota. Veromuutosten vaikutusten kuvailua ja arviointia tulee kehittää. Erityisesti veromuutosten vaikutukset verojärjestelmän kokonaisuuteen tulee arvioida. Toisaalta valmistelutyössä on paikoin arvioitu veromuutoksia myös kokonaisuuden näkökulmasta. Päätöksenteossa korostuvat kuitenkin muut tavoitteet. Verojen käyttäminen instrumenttina muiden kuin veropoliittisten tavoitteiden saavuttamiseen voi heikentää verojärjestelmän toimivuutta. Valtiontalouden tarkastusvirasto suosittaa, että veromuutosten kaikista tavoitteista laaditaan vaikutusarviot ja ne kirjataan hallituksen esityksiin.

Valtion kanssa veropohjaa jakavien muiden toimijoiden on ollut vaikea ennakoida kantamansa veron tuottoa, koska hallitus on päätöksillään puhkonut veropohjaa. Valtiontalouden tarkastusviraston näkemys on, että valtion toimien ulkoisvaikutus erityisesti kuntiin tulee jatkossa huomioida paremmin.

Järjestelmällisen suunnittelun tavoite on luoda verojärjestelmä, jossa jokaisella verolla on oma tehtävänsä ja verot on sovitettu yhteen. Verojärjestelmän kokonaisuutta on tärkeää tarkastella säännönmukaisesti. Aina-kin hallituskauden alussa ja kehysriihen alla on hyvä laatia laajempia katsauksia. Myös tulevaisuuden veropolitiikkaa täytyy suunnitella. Vastuu tästä työstä kuuluu valtiovarainministeriölle ja erityisesti ministeriön vero-

osastolle, mutta työtä on hyvä tehdä yhdessä muiden asiantuntijoiden kanssa.

1 Johdanto

Verotus liikuttaa, tavalla tai toisella, kaikkia Suomen kansalaisia. Pelkätään vaalikaudella 2011–2014 vuoden 2014 kesätaukoon mennessä kansanedustajat olivat laatineet 115 kirjallista kysymystä verotuksesta. Kun poliittiset paineet ovat kovat, houkutus harjoittaa intressiryhmiä tai äänestäjiä miellyttävää politiikkaa on suuri.

Verojärjestelmän tehokkuus edellyttää, että verojärjestelmä suunnitellaan kokonaisuutena (mm. Mirrlees review, 2011). Tällöin käytössä on kuhunkin tehtävään parhaiten sopiva instrumentti, verotus ei aiheuta tarpeettomia vääristymiä ja hallinto on tehokas. Kokonaisuuden hallinnan tärkeys on keskeinen perustelu sille, miksi verojärjestelmä kokonaisuutena kaippaa erillistä tarkastusta.

Käsillä oleva tarkastus on osa suurempaa kokonaisuutta, veromuutosten taloudellisten vaikutusten tarkastusta. Kokonaisuuden tarkastuksen ensisijaisena kohteena on verojärjestelmän kokonaisuuden huomioon ottaminen päätöksenteossa ja valmistelussa eli toisin sanoen se, missä määrin yksittäisen veromuutoksen kohdalla otetaan huomioon muutoksen vaikutus kokonaisuuteen ja verorakenteeseen. Verojärjestelmän kokonaisuuden tarkastus antaa tilaisuuden selvittää, missä määrin päätöksiä koordinoidaan keskenään. Tämä tarkastus kohdentuu osin hallituksen itselleen asettamiin tavoitteisiin ja osin vaalikauden aikaiseen päätöksentekoon ja sitä tukevaan valmistelutyöhön. Tarkastus koskee kesäkuussa 2011 alkanutta ja kesäkuussa 2014 päättynyttä pääministeri Kataisen hallituskautta.

Tämän tarkastuksen kohde on yhtäältä hallituksen päätöksenteko ja toisaalta aineellisen lainsäädännön valmistelu. Valtiovarainministeriön verosasto on vastuussa verotuksen aineellisen lainsäädännön valmistelusta. Siksi tässä tarkastuksessa pitäydytään valtiovarainministeriön verosaston työn tarkastelussa.

Verojärjestelmän kokonaisuus koostuu useista osista, joista joitakin voidaan muuttaa päätöspäätöksellisesti, kun taas jotkut osat, kuten veropohja, reagoivat myös taloudessa tapahtuviin muihin muutoksiin. Kun jotakin verojärjestelmän parametria muutetaan, vaikkakin vain marginaalisesti, muutetaan verojärjestelmän kokonaisuutta. Koska kaikilla veromuutoksilla on dynaamisia kokonaistaloudellisia vaikutuksia, eroaa vaikutuksen suuruus pitkällä aikavälillä lyhyen aikavälin vaikutuksesta. Muun muassa näistä syistä johtuen veromuutosten vaikutusten arviointi on haastavaa. Jos päätöksiä tehdään koordinoimatta, ei verojärjestelmän kokonaisuus pysy hallinnassa.

2 Tarkastusasetelma

2.1 Tarkastuskysymykset ja tarkastuskriteerit

Tämän tarkastuksen pääkysymys on: **miten verotuksen kokonaisuus tulee huomioiduksi veropolitiikan valmistelussa?** Tehokkaassa verojärjestelmässä käytetään kuhunkin tehtävään parhaiten soveltuvaa instrumenttia, verotus ei aiheuta tarpeettomia vääristymiä ja hallinto on tehokas. Verojärjestelmän kokonaisuuden tarkastuksessa kohteena on verorakenteen toimivuus ja sen huomioon ottaminen päätöksenteossa ja valmistelussa.

Systemitason, ylipäätään systemaattisen, tarkastelun merkitystä ei voi liikaa korostaa. Järjestelmällisen suunnittelun tavoite on luoda verojärjestelmä, jossa jokaisella verolla on oma tehtävänsä. Verolla hoidetaan vain sitä tehtävää, johon se soveltuu parhaiten (Mirrlees ym., 2012; Kaplow, 2011). Verot on myös sovitettava toisiinsa. Hyvin suunniteltu verotus kohtelee samankaltaisia taloudellisia toimia samalla tavoin, olipa kyse säästämisen muodoista, kulutuksen valinnoista tai tulolähteistä. Neutraalisuuden periaatteen rikkominen antaa yksilöille ja yrityksille kannusteen käyttää aikaansa sosiaalisesti haitalliseen toimintaan: verojen välttelyyn.

Hyvän veropolitiikan edellytyksiä ovat avoimuus, läpinäkyvyys ja tietoperustainen päätöksenteko, jota edeltää tietoon perustuva, laaja julkinen keskustelu (Mirrlees ym., 2012). Jos suuri yleisö ei tunne verotusta, voivat huonosti perustellut ja argumentoidut uudistukset saada taakseen laajan tuen. Toisaalta toimenpiteet, jotka ovat taloudellisessa mielessä toivottavia, eivät suinkaan aina ole poliittisesti mahdollisia (Creedy, 2011). Toimenpiteiden toteutettavuus rajoittaa harjoitettavaa politiikkaa, ja valmistelutyötä tekevät väistämättä törmäävät siihen. Hyvä veropolitiikka tarvitsee tuekseen hyvin toimivan ja tehokkaan hallinnon.

Tässä tarkastuksessa perehdytään seuraaviin kysymyksiin:

1. Mitä tavoitteita hallitus on asettanut veropolitiikan kokonaisuudelle?
2. Miten tehdyt päätökset perustellaan ja valmistellaan? Ovatko valitut toimenpiteet linjassa tavoitteiden kanssa? Ovatko toimet linjassa keskenään?

Kohtaan 2 liittyvät seuraavat täsmentävät kysymykset:

- a. Missä määrin olemassa olevaa tutkimusta on käytetty hyväksi veroinstrumentin valinnassa?
- b. Onko päätöksenteko ollut sisäisesti ristiriidatonta, stabiilia ja ennakoitavaa?
- c. Miten kannustevaikutukset on huomioitu päätöksenteossa?
- d. Missä määrin ulkoiset rajoitteet on huomioitu päätöksenteossa?

Tarkastuskriteerit kertovat, miten asioiden tulisi olla. Ne ovat objektiivisia kriteereitä, joita vastaan todellisuutta peilataan. Näin muodostetaan kuva siitä, millä osa-alueilla, kuinka paljon ja mistä sekä kuinka perustelluista syistä parhaasta mahdollisesta tilanteesta poiketaan.

Tarkastuksessa hyödynnetään finanssipolitiikan tarkastuksen tarkastuskriteereitä:

1. oikea ja riittävä kuva (oikeat ja riittävät tiedot) päätöksentekoa varten
2. päätöksenteon tietoperustan avoimuus ja läpinäkyvyys.

Finanssipolitiikan valmistelun ja päätöksenteon tietoperustan avoimuus ja läpinäkyvyys lisäävät finanssipolitiikan uskottavuutta. Hyvään hallintoon kuuluu, että päätöksenteon tietoperusta on objektiivinen ja läpinäkyvä ja antaa riittävät tiedot päätöksentekijöille. Valtioneuvosto on antanut ohjeet säädösehdotusten vaikutusten arvioinnista (Oikeusministeriö, 2007; Oikeusministeriö 2004). Säädosvalmisteluohje tarjoaa normin, johon toteutunutta valmistelua voidaan verrata. Myös oikeusministeriön (2014) tuottama säädösvalmistelun prosessiopas tarjoaa normin hyvälle valmistelulle.

Edellä mainittuja tarkastuskriteereitä täydennetään hyvän verojärjestelmän tunnuspiirteillä, joista voidaan muodostaa seuraavat kriteerit (Mirrlees ym., 2011):

1. Verojärjestelmä on neutraali.
2. Verojärjestelmä on yksinkertainen ja läpinäkyvä.
3. Verojärjestelmä on tehokas.

Kokonaisuuden tarkastelu, neutraalisuus ja yksinkertaisuus sekä tehokkuus muodostavat perustan hyvälle verojärjestelmälle. Verojärjestelmän kehittämis- ja muutostyössä olennaista on löytää ne veropoliittiset väli-
neet, joilla halutut tavoitteet saavutetaan.

Verojärjestelmän tehokkuus koostuu veroinstrumenttien tehokkaasta valinnasta sekä hallinnollisesta tehokkuudesta. Poliittiset päättäjät valitsevat veroinstrumentit ja valtiovarainministeriön vero-osasto hoitaa valmistelun. Hallinnollinen tehokkuus kuuluu verotusmenettelyn piiriin. Siitä vastaa Verohallinto. Kustannusten ja näkökulmien näin selvä erottelu ei käytännössä ole mahdollista, sillä vähän vääristymiä aiheuttava vero voi olla hallinnollisesti raskas.

2.2 Tarkastusaineistot ja menetelmät

Tarkastuksessa on käytetty seuraavia aineistoja: vaalikauden 2011–2014 valtiontalouden kehyspäätökset, talousarvioesitykset, talusarviot ja lisätalousarviot valmistelumateriaaleineen sekä tilinpäätökset ja julkisen talouden suunnitelma vuosille 2015–2018. Tarkastuksessa hyödynnetään sekä julkista että valtiovarainministeriön sisäistä valmistelumateriaalia. Aineistona käytetään myös veropolitiikan valmisteluun ja raportointiin liittyvää ohjeistusta.

Tarkastuksessa valtiovarainministeriön esittämää valmisteluaineistoa ja raportointia verrataan asiakirja-analyyseissä kotimaisiin ja kansainvälisiin Suomen julkista taloutta kuvaaviin ennusteisiin ja tilastoihin. Näin ollen aineistona ovat Tilastokeskuksen kansantalouden tilinpidon ja julkisen talouden tilastot sekä OECD:n ja Eurostatin tilastot. Verojärjestelmän toimivuuden osalta aineistona ovat myös Verohallinnon keräämät tilastot. Aineistossa on lisäksi koti- ja ulkomaisia taloudellisia katsauksia ja ennusteita sekä akateemista kirjallisuutta. Erityisesti seurataan OECD:n, IMF:n ja Euroopan komission Suomea koskevaa raportointia.

Tarkasteltavat verolajit on valittu fiskaalisiin perusteisiin. Pääpaino on välillisessä verotuksessa, ansiotuloverotuksessa ja yhteisö- ja pääomaverotuksessa. Harmaan talouden toimenpideohjelma sekä erilaiset veronluonteiset maksut on rajattu tarkastuksen ulkopuolelle. Lisäksi rajoitetusti verovelvollisia koskevat muutokset, ulkomailta tulevan palkansaajan lähdevero tai yhteisetuudet ja eräät muut vaikutuksiltaan melko pienet muutokset eivät ole mukana tarkastelussa.

Tarkastuskysymyksiä arvioidaan perehtymällä hallitusohjelmassa linjattuihin veropolitiikan kokonaisuuden tavoitteisiin ja vertaamalla niitä veroteoriaan. Toiseksi valitut toimenpiteet ja tehtyjen päätösten perustelut esitetään vaalikaudella tuotetussa valmisteluaineistossa. Kolmanneksi haastatellaan valmistelutyötä tekeviä virkamiehiä, toimeenpanevia virkamiehiä, sidosryhmiä ja verotuksen asiantuntijoita. Näin saadaan kattava ja moni-

puolinen kuva valmistelutyön ja tietoperustan laadusta. Samalla saadaan tietoa päätöksentekoprosessin eri vaiheista.

Tarkastuksessa haastateltiin viittä valtiovarainministeriön vero-osaston virkamiestä, neljää Verohallinnon virkamiestä ja seitsemää muuta asiantuntijaa. Heiltä kysyttiin yleisesti havaintoja veropolitiikasta, valmistelutyöstä sekä verojärjestelmän kokonaisuudesta. Näin hahmottui kuva siitä, miten veropolitiikkaa tehdään ja valmistellaan. Haastattelumenetelmänä käytettiin puolistrukturoitua haastattelutekniikkaa, jossa jokaiselle haastateltavalle oli ennakolta päätetty 4–7 pääkysymystä, joita haastattelun kuluessa täsmennettiin lisäkysymyksiin.

Asiakirja-aineiston perusteella pyrittiin muodostamaan kuva päätöksenteon tietoperustasta sekä päätösten dynamiikasta. Tiedon ajallisella saatavuudella on merkitystä arvioitaessa päätöksenteon tietoperustaa, sillä esimerkiksi tuloverotuksessa valtio ja kunnat jakavat veropohjan. Koor-dinoimattomilla päätöksillä voi olla ennakoimattomia yhteisvaikutuksia.

3 Tarkastushavainnot

3.1 Hallitusohjelman linjaukset suhteessa veroteoriaan

Tässä luvussa käydään läpi Kataisen hallituksen ohjelman veropoliittisia linjauksia ja arvioidaan niitä veroteorian perusteella. Näin muodostuu käsitys siitä, millaista veropolitiikkaa hallituksen on voitu odottaa noudattavan. Mikäli hallitusohjelmaan tehtyjä kirjauksia ei noudateta tai niitä on vaikea tulkita, verojärjestelmän ennakoitavuus heikentyy.

Hallitusohjelmassa on runsaasti verojärjestelmän kokonaisuuteen ja verotuksen painotuksiin kohdistuvia linjauksia. Hallitusohjelmassa todetaan: ”Verotuksen tasoa ja rakennetta uudistetaan talouskasvua, työllisyyttä ja yrittäjyyttä tukevaan suuntaan.” Verotuksen painopisteistä todetaan: ”Verotuksen painopiste siirtyy kasvua haittaavasta työn ja yrittämisen verotuksesta kohti ympäristö- ja terveysperusteista verotusta.” Ohjelmassa todetaan, että veropohjaa laajennetaan ja verotuksella parannetaan yhteiskunnallista oikeudenmukaisuutta.

Hallitusohjelman mukaan verotuksen painotusta siirretään maltillisesti yhteisön verotuksesta kohti osakkaiden verotusta. Alentamalla yhteisöveroa halutaan tukea yritysten kansainvälistä kilpailukykyä. Lisäksi yhteisöveron laskua perustellaan yritysten työllistämisen-, kasvu- ja investointimahdollisuuksien parantamisella. Hallitusohjelmassa linjataan myös, että yritysverotuksen painopiste siirtyy maltillisesti yhtiön käyttöön jäävien varojen verotuksesta kohti yhtiöstä nostettavien varojen verotusta. Yritysten ja yhteisöjen verotus vaikuttaa investointeihin pääomakustannusten kautta. Investoinnin tuoton tulee kattaa rahoittajalle maksettava korvaus (korko) sekä omistajan ja yrityksen verot. Voidaan ajatella, että yhteisö- ja osinkoverotuksen muutokset vaikuttavat investointikannustimiin ja talouskasvuun.

Pääomaveron kiristämällä, suurten perintöjen verotuksen nostolla ja pienituloisten verotuksen keventämisellä tavoitellaan tuloerojen kaventumista. Näistä kaksi jälkimmäistä liittyy selvemmin tuloihin, vaikka käytännössä perinnönsaaja harvoin mieltää perintönsä tuloksi. Näin ollen näillä toimenpiteillä voi olla toivotunlainen vaikutus tulonjakoon. Sen sijaan, koska pääomaverot kohdistuu myös työn kysyntään ja siten palkkoihin, ei ole selvää, että pääomaveron kiristäminen kaventaisi tuloeroja. Pääomaverotuksen tuloeroihin liittyvä vaikutus voi syntyä kahdella tavalla. Ensinnäkin, pääomatulot ovat keskittyneet ylimpiin tuloluokkiin. Täl-

löin (staattisesti) arvioiden pääomatuloverotuksen kiristäminen kaventaa tuloeroja. Toiseksi vaikutus voi syntyä tulomuunnon kannusteiden heikentämisestä: listaamattomien yhtiöiden omistajilla on mahdollisuus muuntaa omalla työllään hankkimaansa tuloa kevyemmin verotetuksi pääomatuloksi. Jos verotusta kiristetään tämän tulon osalta, on sillä mahdollisesti tuloeroja tasaava vaikutus.

Hallitusohjelman mukaan työn verotusta ei kiristetä. Tässä työn verotuksella todennäköisesti tarkoitetaan suoraan työhön kohdistuvia veroja, kuten ansiotuloveroa ja sosiaaliturvamaksuja.¹ Siksi lause tarkoittaa vähimmillään sitä, että nykyinen ansiotuloverojärjestelmä pidetään voimassa ja siihen tehdään inflaatiotarkistus vuosittain. Erilaiset ansiotuloon kohdistuvat vähennykset tulisi säilyttää samantasoisina, jottei työn verotus vaihkaa kiristyisi. Voidaan ajatella, että sosiaaliturvamaksujen tulisi pysyä ennallaan. Koska myös kunnat keräävät tuloeroa, valtion, kuntien ja sosiaaliturvarahastojen päätökset vaikuttavat yhdessä työn verotukseen. Kokonaisuuden kannalta voidaan ajatella, että jos yhtä näistä veroista kiristetään, täytyy jotakin toista vastaavasti alentaa siten, että niiden yhteisvaikutus verotuottoon olisi kutakuinkin nolla.

Yrittäjyyttä tukevaan verotukseen liittyvä hallitusohjelman linjaus ei ole riittävän täsmällinen, jotta sen saavuttamiseen johtavia toimenpiteitä voisi yrittää arvioida. Ei ole yleisesti jaettua käsitystä siitä, millainen verotus tukee yrittäjyyttä. Myös yrittäjyyden muotoja on erilaisia, ja eri yritys-
muotoja verotetaan eri tavoin. Ohjelman linjauksen toteutumista ei siksi voi helposti arvioida.

Hallitusohjelmassa linjataan välillisistä veroista, että ympäristön ja terveyden kannalta haitallisten tuotteiden verotusta korotetaan. Ympäristölle haitallisia tuotteita ei kuitenkaan nimetä. Terveyden kannalta haitallisista tuotteista todetaan, että tupakan ja alkoholin veroja korotetaan niistä aiheutuvien haittojen ehkäisemiseksi. Lisäksi hallitusohjelmassa todetaan, että veromuutokset toteutetaan yritystoiminnan edellytykset ja suomalaisyritysten kilpailukykytekijät huomioiden. Hallitusohjelmassa on lueteltu useita välilliseen verotukseen tehtäviä muutoksia sekä kirjattu korotuksiin liittyviä euromääräisiä verotuottotavoitteita. Lisäksi tupakkaverolle asetetaan fiskaalisia tavoitteita.

Keskustelu kuntien ja valtion välisestä suhteesta on niukkaa. Kuntien ja valtion välisestä suhteesta hallitusohjelmassa todetaan, että veromuutosten vaikutukset kuntien tuloihin kompensoidaan täysimääräisinä. Kuntien yh-

¹ Näiden lisäksi työn verotukseksi voidaan lukea investointeihin vaikuttavat yhteisö- ja pääomavero, koska ne vaikuttavat lopulta palkkaan ja työn kysyntään, tai arvonlisävero, joka vaikuttaa palkan ostovoimaan ja siksi työn tarjontaan.

teisövero-osuutta maksetaan korotetusti vuosina 2012 ja 2013. Lisäksi kiinteistöverot siirretään verotulojen tasauksen ulkopuolelle.

Hallitusohjelman perusteella tavoitellut julkisen talouden vakauttaminen ja velkasuhteen laskuun kääntäminen edellyttävät toteutuakseen ylijäämäistä julkista sektoria. Ne pakottavat hallituksen ryhtymään toimenpiteisiin tarvittaessa. Näiden tavoitteiden saavuttaminen edellyttää verotulojen kasvattamista. Koska jo ennestään korkeaa veroastetta on vaikea kiristää, on veropohjan laajentaminen paras vaihtoehto lisäverotulojen keräämiseen.

Veropohjaa voidaan laajentaa joko karsimalla verotukia, ottamalla käyttöön uusia veroja tai saattamalla harmaata taloutta veronkannon piiriin. Myös talouskasvu laajentaa veropohjaa. Hallitusohjelmassa on mainittu joitakin veropohjaa laajentavia ehdotuksia, esimerkiksi asuntolainojen korkovähennysoikeuden kaventaminen ja kotitalousvähennyksen enimmäismäärän lasku, mutta siinä on mainittu myös veropohjaa kaventavia toimia, kuten kunnallisverotuksen perusvähennyksen ja työtulosta tehtävän vähennyksen kasvattaminen ja T&K-vähennys. Näiden yhteisvaikutus veropohjaan on epäselvä.

Vaikka hallituksen keinot synnyttää talouskasvua ovat rajalliset, Kataisen hallituksen tavoitteena oli tukea talouskasvua verotuksen avulla. Talouskasvun lähteitä ovat työllisyyden, investointien ja kokonaistuottavuuden kasvu. Kansantuotteen kasvun kannalta merkitystä on sillä, miten verotulot kerätään. Verotuksen kehittämistyöryhmän (2010a ja 2010b) mukaan ansio- ja yritystulojen verotuksella näyttää olevan kaikkein haitallisin vaikutus talouskasvuun, sillä ne alentavat työllisyyttä, investointeja ja tuottavuutta. Vähiten haittaa näyttäisivät aiheuttavan kulutuksen verotus (arvonlisävero) ja kiinteistövero, sillä ne vääristävät työ- ja investointikannusteita kaikkein vähiten. Myös laaja veropohja yhdessä matalan verokannan kanssa tukee talouskasvua. Hallitusohjelmassa on monia toimenpiteitä, jotka toteutuessaan voisivat tukea talouskasvua.

Hallitusohjelman verolinjaukset ovat pääpiirteissään yhtenäiset Verotuksen kehittämistyöryhmän esittämien linjausten kanssa. Verotuksen kehittämistyöryhmän linjaukset puolestaan ovat yhtenäiset Mirrlees reviewin (2011) kanssa, joka perustuu taloustieteellisen tutkimuksen parhaaseen tietämykseen.

Mirrleesin ja Verotuksen kehittämistyöryhmän katsausten julkaisemisen jälkeen verotuksen vaikutuksista on saatu uutta tietoa, joka osin haastaa aikaisempia käsityksiä. Esimerkiksi Kosonen (2013) ja Harju ja Kosonen (2012, 2013) osoittavat, että eräiden palvelujen matalampi arvonlisävero ei juuri ole lisännyt työllisyyttä palvelualoilla. Lisäksi Kotakorven ja Laamasen (2013) mukaan verovähennyksiä jätetään hakematta erityisesti pienituloisten joukossa, minkä seurauksena verotuksen kohtaanto on

muuttunut. Verojärjestelmän kokonaisuuden kehittämisen kannalta uudet tutkimustulokset ovat merkittäviä.

3.2 Tavoitteena ”laaja veropohja, matala verokanta”

Tässä luvussa käydään lyhyesti läpi, miten veropohja on vaalikaudella kehittynyt. Aluksi luodaan katsaus talouskasvun vaikutuksesta veropohjaan ja lopuksi käydään läpi verotukia.

Varsinkin hallituksen alkukuukausina talouspolitiikka oli mitoitettu ennusteita nopeammalle kasvulle. Koska talouskasvu on ollut ennakoitua hitaampaa, myös verokertymä on ollut ennakoitua pienempi. Ennakoitua hitaampi talouskasvu pakotti hallituksen sopeuttamaan verotusta. Hallitusohjelmassa luvatut muut tavoitteet, kuten julkisen talouden vakauttaminen ja sopeutustoimien jakaminen tasan tulo- ja menotoimenpiteisiin, rajasivat merkittävästi käytettävissä olevia instrumentteja. Vaikka huomattava osa Kataisen hallituksen ohjelmassa linjatuista verotoimenpiteistä on toteutettu, ei kaikkia suunniteltuja toimenpiteitä ole toteutettu siten, kuin hallitusohjelmassa on linjattu.

Vaikka hallitusohjelman huolellinen toteuttaminen tekeekin verojärjestelmästä ennakoitavan, ei yksityiskohtaisessa suunnitelmassa pitäytymisen ole aina tarkoituksenmukaista. Hallituskaudella onkin toteutettu hallitusohjelman ulkopuolisia muutoksia, joista merkittävin on arvonlisäverokantojen korotus, jota perusteltiin valtiontalouden tasapainottamisella.

Verotuet ovat poikkeamia verotuksen normaalista perusrakenteesta. Vuonna 2011 (2014) Suomessa oli voimassa 200 (180) verotukea, joiden yhteenlaskettu arvo oli 22,2 (23,6) miljardia euroa. Verotukien määrä on hivenen vähentynyt, mutta niiden yhteenlaskettu arvo on pysynyt kutakuinkin ennallaan. Kaikkien verotukien arvoa ei pystytä luotettavasti arvioimaan, joten edellä esitetyt arviot tarjoavat verotukien arvon alarajan. Pääsääntöisesti verotuet on määritelty siten, että verotuki kasvaa, kun eittuetun toiminnan verotusta kiristetään.

Verotukia ei kirjata talousarvioon menoina. Ylipäätään verotukia ei mielletä tuiksi, mikä hämärtää verotuksen ymmärrettävyyttä ja kohtaan-ta. Näistä syistä johtuen verotuet ovat olleet suosittuja.

Verotuilla tavoitellaan käyttäytymisen muutoksia: halutaan tukea jonkin hyödykkeen kulutusta, jotakin sijoitusmuotoa tai yritystoimintaa tai jonkin tuotantopanoksen käyttöä. Usein verotuet ovat tehottomia, sillä hyödyistä riippumatta verotuet kohdistuvat kaikkiin, jotka ovat niihin oikeutettuja. Sen sijaan suora tuki voidaan kohdentaa vain tukea tarvitseviin. Koska ve-

rotuilla tavoitellaan käyttäytymisvaikutuksia, ei verotuen poistamisen tuotto vastaa verotuen arvioitua arvoa.

Yksityisen sijoittajan määräaikaisen verokannustimen eli nk. ”bisnesenkeli vähennyksen” (HE 177/2012 vp ja HE 22/2013 vp) ja innovaatiotoiminnan verokannustimen (nk. T&K-vähennys, HE 175/2012 vp) uskotaan tukevan investointeja ja talouskasvua. Todellisuudessa sijoitustoiminnan verokannustin kohdentuu huonosti, koska ”bisnesenkeliä” tai kasvuyritystä ei voida määritellä. Innovaatiokannustin puolestaan on kallis tukimuoto saavutettaviin hyötyihin nähden. Tuki houkuttelee raportoimaan toimintaa, joka ei aidosti ole innovaatiotoimintaa. T&K-vähennykseen tarvitaan tietoja, joita verottaja ei tyypillisesti kerää. T&K-toiminnan luonnetta on mahdotonta tarkistaa luotettavasti, mikä lisää Verohallinnon taakkaa. Molemmat vähennykset ovat selvästi järjestelmään sopimattomia. Lisäksi ne kohdentuvat heikosti ja ovat hallinnollisesti raskaita toteuttaa.

Suomessa on voimassa kolme arvonlisäverokantaa, joiden lisäksi käytössä on nollaverokanta. Vuonna 2013 arvonlisäveroon kohdistuvat verotuet muodostivat noin kolmen miljardin suuruisen verotuen (valtiovarainministeriö 2013a). Esimerkiksi vuonna 2009 alennettua ruoan arvonlisäveroa perusteltiin Vanhasen II hallituksen hallitusohjelmassa verotuksen oikeudenmukaisuuden lisäämisellä. Käytännössä linjausta on tulkittu siten, että ruoan arvonlisäveron alennuksella pyritään tukemaan erityisesti pienituloisia. Alennettuja arvonlisäverokantoja perustellaan niiden oletetuilla tulonjakovaikutuksilla. Koska myös suurituloiset hyötyvät alennetusta arvonlisäverokannasta, kohdentuu tuki myös muihin kuin sitä tarvitseviin. Tuesta tulee kallis suhteessa saavutettuihin hyötyihin. Suurituloiset hyötyvät alennetun arvonlisäkannan muodossa jaetusta tuesta absoluuttisesti enemmän kuin pienituloiset.

Verotuksen tutkijoiden parissa vallitsee laaja yksimielisyys siitä, että alennetut arvonlisäverokannat ovat tehoton instrumentti tulonjaon tasauksessa. Sekä Mirrlees (2011) että Kaplow (2011) korostavat, että vastaava verotuotto voitaisiin kerätä aiempaa tehokkaammin korottamalla alennettuja arvonlisäkantoja ja vastaavasti keventämällä tuloverotusta tai kasvatamalla tulonsiirtoja siten, että kenenkään yksilön hyöty ei lopulta muuttuisi. Vaikka valtiovarainministeriö on suosittanut arvonlisäverokantojen yhtenäistämistä useasti hallituskauden aikana ja toimittanut päätöksentekijöille ehdotukseen liittyviä taustamateriaaleja sekä verotuotto- ja tulonjakolaskelmia, tätä ei ole toteutettu.

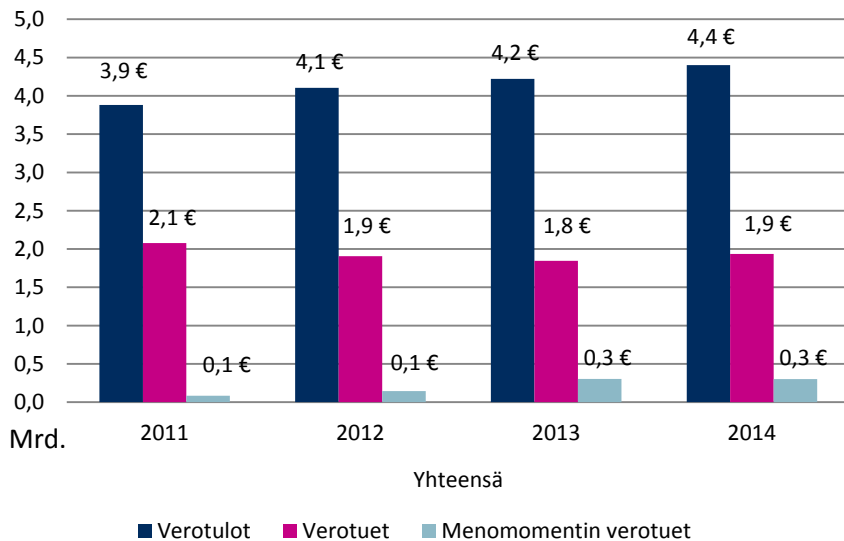
Alennetut arvonlisäverokannat myös monimutkaistavat verojärjestelmää. Kauppa- ja teollisuusministeriön vuonna 2007 julkaiseman selvityksen mukaan suomalaisen arvonlisäverojärjestelmän hallinnolliset vuosikustannukset yrityksille ovat pohjoismaisessa vertailussa verrattain korkeat (von Hertzen, Kauppinen ja Niinikoski 2007). Hallinnollisten kusten-

nusten arvioidaan olevan yli kaksinkertaiset Tanskaan verrattuna, jossa arvonlisäverokantoja on käytössä vain yksi.

Palvelujen matalampaa arvonlisäveroa ja kotitalousvähennystä on perusteltu myös sillä, että ne lisäävät yrittäjyyttä ja työllisyyttä palveluilla. Tuore tutkimus ei tue tätä näkemystä ainakaan matalamman arvonlisäveron osalta (mm. Kosonen, 2013; Harju ja Kosonen, 2013).

Perehtyminen energiatukiin osoittaa, että energiaintensiivisen teollisuuden kilpailukykyä tuetaan edullisella sähköllä. Vuonna 2014 energiaveroja kerätään vuoden 2014 talousarvion mukaan noin 4,4 miljardia euroa ja energiaverotukien arvioidaan olevan 2,2 miljardia (kuvio 1). Euromääräisesti merkittävimmät energiaverotuet ovat dieselpolttoaineen moottori-bensiiniä alhaisempi verokanta (39 % energiaverotuista), teollisuuden sähkön kuluttajasähköä alhaisempi verokanta (24 %) sekä kevyen polttoöljyn dieseliä alhaisempi verokanta (24 %). Lisäksi energiaverotukia maksetaan energiaverotuen menomomentilta.²

KUVIO 1. Toteutuneet ja arvioidut energiaverotulot ja -tuet vuosina 2011–20



Lähde. Talousarvioesitykset

Yhteenlaskettuna teollisuuden ja kasvihuoneiden sähkön alempi verokanta ja energiaveroleikkuri muodostavat noin 675 miljoonan euron verotuen

² *Momentti 28.91.41*

vuonna 2014 (valtiovarainministeriö 2013a). Energiaintensiiviselle teollisuudelle tarjottavat veroedut rahoitetaan korkealla kotitaloussähkön verotuksella. Saman korkeamman sähkönhinnan maksavat myös palveluyritykset. Merkittävimmistä energiaverohelpotuksista hyötyvät ennen kaikkea rakennemuutoksen kourissa pyristelevät perinteiset teollisuudenalat, kuten puu- ja terästeollisuus. Energiaverotuet hidastavat teollisuuden rakenteiden uudistumista sekä teollisuuden energiatehokkuuden parantamista ja syrjivät pk-yrityksiä (mm. Zitting, 2012; työ- ja elinkeinoministeriö, 2012).

Kataisen hallitus on kasvattanut energiaverotukia alentamalla energiain-tensiivisten toimialojen energiaverotusta. Lisäksi hallituskauden aikana tehdyt korotukset kotitalouksien sähköveroon ovat kasvattaneet teollisuuden ja kotitalouksien sähköveron hintaeroa. Kotitalouksien ja teollisuuden sähköverojen hintaeron kasvaessa teollisuuden sähköverotuki kasvaa. Samaan tapaan dieselin ja bensiinin veroeron kaventuminen on taas puolestaan vähentänyt dieselille maksettavaa verotukea.

Tukien kohdentuminen on kuitenkin epäselvää eikä ole näyttöä tukien tehokkuudesta tai siitä, että ne ajaisivat niille asetettuja tavoitteita. Hallituksen esityksistä ei löydy kattavia perusteluja tai vaikutusarvioita hallituskaudella päätetyille energiaintensiivisten yritysten verotuille tai niiden korotuksille.³

Tarkastuksessa havaittiin, että Suomen verojärjestelmässä on monia kalliita, hallinnollisesti raskaita ja tehottomia verotukia, kuten alennetut arvonlisäverokannat ja energiaverotuet. Ne voivat myös vääristää tuotantopanosten käyttöä ja hidastaa teollisuuden rakennemuutosta. Jotkut verotuet, kuten alennetut arvonlisäverokannat, voitaisiin korvata paremmin vaikuttavilla suorilla tuilla. Vaalikaudella hallitus on myös puhkonut veropohjaa ottamalla käyttöön joitakin uusia, heikosti kohdentuvia verotukia. Edellä arvioitujen verotukien poistaminen tai korvaaminen tehokkaammilla tuilla ei kuitenkaan olisi ratkaissut budjetin alijäämää, sillä verotukien poiston tuotto ei vastaa niiden arvioitua arvoa. Tarkastuksessa havaittiin, että valtiovarainministeriön vero-osasto on kehysriihiin valmistelemassaan aineistossa tuonut esiin verotukiin liittyviä ongelmia tyypillisesti kunkin yksittäisen veron, mutta paikoin myös koko järjestelmän, näkökulmasta.

³ Poikkeuksena on vuoden 2014 alusta voimaan tullut teollisuuden sähköverohelpotuksen laajentaminen konesaliyrityksiin. Hallituksen esityksessä on kuvattu sekä uudistuksen tavoiteltuja vaikutuksia että verohelpotuksen yrityskohdejoukkoa.

3.3 Tuloverotus: Henkilöverotus sekä yhteisöjen verotus

Tuloverotuksen peruseriaatteen

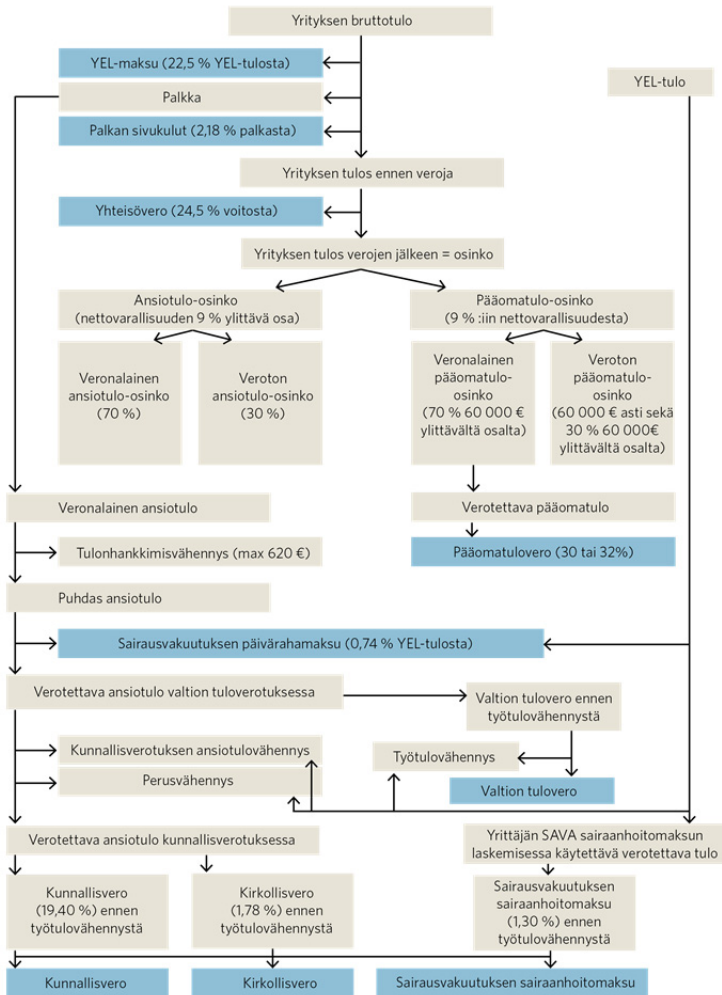
Suomessa on 1990-luvun alusta ollut käytössä eriytetty tuloverotus, jossa tulot jaetaan pääomatuloon ja ansiotuloon. Ansiotuloina verotetaan työpanokseen perustuvat tulot, kuten palkat, eläkkeet ja sosiaalietuudet. Pääomatuloja ovat julkisesti noteeratusta ja noteeraamattomasta yhtiöstä saadut osingot, vuokrat, luovutusvoitot ja eräät muut tulot. Osakeyhtiöt, osuuskunnat ja muut yhteisöt maksavat voitoistaan yhteisöveroa.

Ansiotuloa verotetaan progressiivisella veroasteikolla ja pääomatuloja ja yhteisöjen voittoja suhteellisella verokannalla. Karin (2001) mukaan eriytetyn tuloverotuksen peruspiirre on yritystulon laskennallinen jako ansio- ja pääomatulo-osuuksiin. Yritystulon kaavamaisella jaolla pyritään ylläpitämään palkansaajien ja yrittäjien yhtäläistä kohtelua ja estämään ansiotulon muunto pääomatuloksi. Se kuitenkin myös ohjaa yrittäjiä käyttämään aikaansa tuottamattomaan työhön eli verotuksen suunnitteluun. Seuraavassa keskitytään niihin yrittäjiin, joilla on yritysmuodon perusteella mahdollisuus jakaa tulonsa ansio- ja pääomatuloksi.⁴

Verotus vaikuttaa siihen, kuinka paljon yrittäjän kannattaa maksaa itselleen palkkaa ja kuinka paljon nostaa osinkoa. Yrittäjällä on myös mahdollisuus jättää osa kunkin vuoden bruttotulosta yritykseen ja kartuttaa nettovarallisuutta tai investoida. Bruttotulon ja palkan erotus on se summa, josta yritys maksaa yhteisöveron ja halutessaan jakaa osingon. Osinkotuloon oikeuttavasta osuudesta maksetaan siis ensin yhteisövero ja jäljelle jäävästä tulosta osinkovero. Näin ollen yrittäjän valintaan vaikuttavat yhteisövero, ansiotuloveroasteikko sekä ansiotuloista tehtävät vähennykset ja osinkoverotus. Hieman yksinkertaistaen voidaan sanoa, että ansiotuloista tehtävien erilaisten vähennysten johdosta pienillä bruttotuloilla yrittäjän kannattaa maksaa yrityksen koko tulos itselleen palkkana. Näin hän välttyy kokonaan yhteisöverolta. Kun yrityksen tulos ylittää sen tason, jolla ansiotuloista tehtävät vähennykset alkavat supistua, yrittäjän kannattaa alkaa maksaa lisätulosta osinkoa. Bruttotulon kasvaessa osinkotulon ja ansiotulon osuudet vaihtelevat ansiotulon progression myötä.

⁴ Esimerkiksi kommandiittiyhtiöiden ja avointen yhtiöiden voitot verotetaan yrittäjän verotuksessa.

KUVIO 2. Yrittäjän verotus vuonna 2013



Lähde. Ropponen (2012) ja VTV

Kuviossa 2 havainnollistetaan yllä kuvailtua yrittäjän verotuksen monimutkaisuutta vuonna 2013 voimassa olleen verotuksen mukaan. Tästä tilanteesta hallitus lähti uudistamaan listaamattomien yhtiöiden osinkoverotusta. Osinko jaetaan pääomatulo-osinkoon ja ansiotulo-osinkoon, minkä jälkeen pääomatulo-osinko jaetaan veronalaiseen ja verottomaan osaan. Tuolloin ansiotuloksi laskettiin se osinko, joka ylitti 9 prosenttia yrityksen nettovarallisuudesta. Pääomatulo-osinko puolestaan oli verovapaata pääomatuloa 60 000 euroon asti. Sen ylittävstä osasta 70 prosenttia oli veronalaista ansiotuloa.

Verottoman pääomatulo-osingon ylärajaa on kritisoitu keinotekoisena. Se ohjaa yrittäjää kasvattamaan yrityksen nettovarallisuutta, jotta hän voisi ottaa mahdollisimman suuren osingon. Lisäksi yrittäjällä on kannustin ottaa verottomat osingot täysimääräisenä siinäkin tapauksessa, että se edellyttää investoinneista tinkimistä (tarkemmin Määttänen ja Ropponen, 2014). Nämä argumentit olivat tiedossa jo silloin, kun osinkoverotusta lähdettiin uudistamaan.

Yhteisöverolla on tärkeä tehtävä henkilöverotuksen täydentäjänä. Jos yrittäjän pääomatuloa verotetaan kevyemmin kuin ansiotuloa, kannustaa tämä tulomuuntoon. Globaalissa taloudessa yhteisövero kuitenkin vaikuttaa yritysten ja yhteisöjen sijoittumispäätökseen. Maan, joka verottaa yhteisöjään muita maita korkeammin, täytyy olla muilta ominaisuuksiltaan muita maita houkuttelevampi. Käytännössä verokilpailu rajoittaa valtioiden mahdollisuutta asettaa yhteisöveronsa vapaasti. Toisen rajoitteen yhteisöveron tasolle asettaa yllä kuvattu tulomuunto, sillä sen avulla yrittäjän eri tulolajien verotus saadaan sovitettua yhteen. Tämä johtaa valintatilanteeseen: jos yhteisöjä verotetaan voimakkaasti, ne pakenevat Suomesta, jos verotus on keveää, kannustaa se tulomuuntoon (veron välttelyyn).

Yksi hyvän verojärjestelmän piirteistä on yksinkertaisuus ja läpinäkyvyys. Silloin verovelvolliset ymmärtävät veron kohtaannon ja osaavat toimia sen mukaisesti. Kotakorven (2013) mukaan monimutkaisuus voi olla kätkeytyvä vero, joka lisää yksilöiden kantamaa verotaakkaa varsinaisen nimellisen veroasteen ohella. Ei välttämättä osata laskea verotuksen ja sosiaaliturvajärjestelmän vaikutuksia omaan talouteen tai ottaa huomioon yksityiskohtia, kuten erilaisia vähennyksiä. Vero- ja tukijärjestelmien monimutkaisuudella on vaikutuksia veronmaksajien käyttäytymiseen, veron kohtaantoon ja jopa tulonjakoon.⁵

Poikkeuksena moniin muihin maihin Suomessa on käytössä sivullisen tiedonantovelvollisuus, jossa muu kuin verovelvollinen antaa tietoa verotajalle. Tätä menettelyä hyödyntäen Suomessa voitiin 1990-luvulla ottaa käyttöön esitäytetty veroilmoitus, jota voidaan pitää menestyksenä. Esitäytetty veroilmoitus on tehostanut verotusta ja vapauttanut Verohallinnon resursseja muuhun käyttöön. Toisaalta, kuten Kotakorven ja Laamasen (2013) tutkimus osoittaa, verovähennyksiä jätetään hakematta erityisesti pienituloisten joukossa. Verotuksen kohtaanto on järjestelmän käyttöön-oton seurauksena muuttunut.

⁵ Kotakorpi (2013) käy läpi monipuolisesti verotuksen monimutkaisuuden tutkimustuloksia.

Työn ja yrittäjyyden verotusta on kevennetty

Hallitus linjasi ohjelmassaan, että verotuksen painopistettä siirretään pois työn ja yrittäjyyden verotuksesta. Tässä luvussa arvioidaan ensiksi, miten painopisteen siirto on toteutunut. Sen jälkeen käydään tarkemmin läpi yrittäjyyden verotusta listaamattomiin yhtiöihin keskittyen.

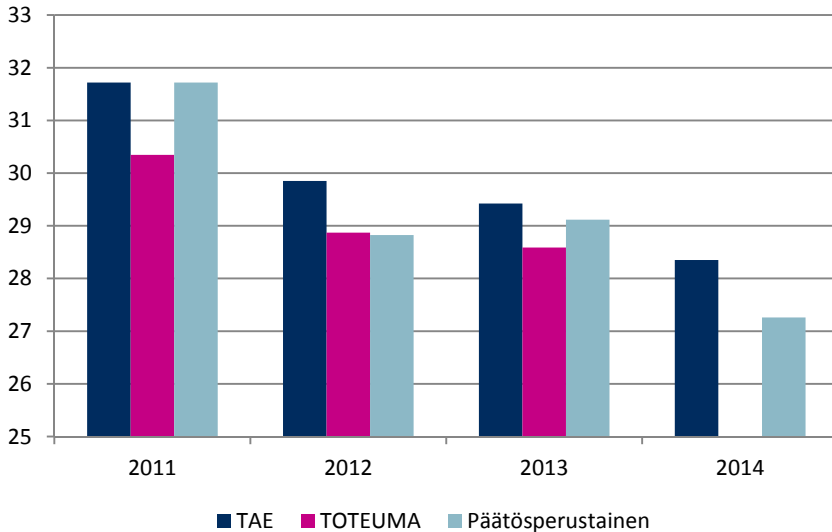
Verrataan Kataisen hallituksen vuosien 2012–2014 talousarvioesityksiä toisiinsa sekä Kiviniemen hallituksen esitykseen vuodelle 2011. Näin voidaan arvioida, miten hyvin painopisteen siirto on toteutunut (kuvio 3). Työn ja yrittäjyyden verotukseksi on tässä arviossa huomioitu ansio- ja pääomatuloverotus sekä yhteisöverotus. Vertailussa arvio hallituksen päätösten vaikutuksista verotuksen painopisteeseen on laskettu talousarvioesityksessä raportoiduista veroperustemuutosten vaikutuksista valtion verotuottoon.

Kiviniemen hallituksen viimeisessä talousarvioesityksessä työn ja yrittäjyyden verotuksen osuus kaikista valtion verotuloista oli 31,7 prosenttia toteuman ollessa 30,3 prosenttia. Kataisen hallitus on talousarvioesityksissään (TAE) tavoitellut tuota selvästi pienempää osuutta, sillä vuoden 2012 TAE:sta laskettu päätösperustainen työn ja yrittäjyyden verotuksen osuus kaikista verotuloista oli 28,8 prosenttia. Kun otetaan huomioon veropohjan laajentuminen, talousarvioesityksestä laskettu ansio- ja pääomaverotuksen osuus oli hivenen suurempi, 29,9 prosenttia toteuman ollessa 28,6 prosenttia.

Vertaamalla vuosien 2011 ja 2014 talousarvioesityksiä toisiinsa nähdään, että työn ja yrittäjyyden osuus kaikista verotuloista on supistunut yli kolme prosenttiyksikköä, päätösperustaisesti jopa yli neljä prosenttiyksikköä. Hallitus olisi täten onnistunut keventämään työn ja yrittäjyyden verotusta.

Työn ja yrittäjyyden verotuksen keventäminen on toteutettu niin, että erityisesti listaamattoman yhtiön omistajayrittäjän verotusta on kevennetty. Jos yhteisöveron muutokset jätetään huomioimatta ja keskitytään pelkästään työn verotukseen, on hallitus itse asiassa kiristänyt työn verotusta. Vuodesta 2011 vuoteen 2014 ansio- ja pääomaverotus on päätösperustaisesti kiristynyt valtionverotuksessa noin prosenttiyksikön verran. Samaan aikaan kuntien keskimääräinen nimellinen tuloveroprosentti on noussut 19,2 prosentista 19,8 prosenttiin. Koska hallitus on useilla päätöksillään kasvattanut ansiotulosta tehtäviä vähennyksiä, kuntien keskimääräinen efektiivinen veroaste ei ole muuttunut vuosien 2011 ja 2013 välillä. Efektiivisen veroasteen perusteella kunnallisverotus on pysynyt kutakuinkin ennallaan.

KUVIO 3. Yrittäjyden ja työn verotuksen osuus valtion verotuloista



Lähde. Valtion talousarvioesitykset (TAE) 2011–2014 ja tilinpäätökset vuosille 2011–2013

Taloudellisilta vaikutuksiltaan merkittävin tuloverotuksen muutos on kevään 2013 kehysriihessä sovittu yhteisö- ja osinkoverouudistus, josta hallitus antoi esityksen syksyllä 2013 (HE 185/2013 vp). Yksi osinkoverouudistuksen tavoitteista oli selkeyttää yrittäjän verotusta. Uudistuksella pyrittiin uudistamaan verojärjestelmää siten, että tulomuunnon kannustimet heikkenisivät (ei verovapaata osinkotuloa). Lisäksi uudistuksella vastattiin kansainväliseen verokilpailuun. Koska tuloverojärjestelmä on kovin monimutkainen, yhteisö- ja osinkoverouudistuksen vaikutuksia tulisi arvioida monipuolisesti. Muutosten (yhteisö)vaikutusten arvioinnissa tulisi arvioida vaikutusta verotuottoon, listaamattoman yrityksen osinkoverotukseen huojujennetun ja ei-huojennetun osingon osalta, yrityksen kokonaisveroasteeseen, omistajayrittäjän tulomuunnon kannusteisiin, investointeihin sekä rahoitus- ja yritysmuodon valintaan. Koska valtiontalouden tarkastusviraston yhteisö- ja pääomaverotuksen tarkastuksessa (VTV, 2014b) on arvioitu osinkoverotuksen neutraalisuutta ja verotuottovaikutusten arviointia, niihin ei palata tässä tarkastuksessa. Niiden sijaan tässä tarkastuksessa keskitytään kolmeen asiaan: yhteisö- sekä osinkoveromuutoksen yhteisövaikutukseen yrityksen kokonaisveroasteeseen, osinkoverouudistuksen vaikutuksiin tulomuunnon kannusteisiin sekä huojennetun sekä ei-huojennetun osingon verotukseen.

Omistajayrittäjän tulomuunnon kannusteet sekä listaamattoman yrityksen kokonaisveroaste riippuvat oleellisesti yrityksen nettovarallisuudesta ja bruttotulosta.⁶ Osinkoveromuutoksen vaikutuksia pitäisi siksi tarkastella joko koko yritysjakautuksen tai kahden tai useamman edustavan yrityksen avulla niiden varallisuusasema ja vuotuiset bruttotulot huomioiden.

Listaamattomien yhtiöiden osinkoverouudistuksen tavoitteena oli poistaa keinotekoisena pidetty huojennetun osingon euromääräinen kynnyksen ja tuoda sen tilalle normaalituottoa (3–4 % vuodessa) vastaava tuotto prosentti. Huojennetun osingon määrä lasketaan tuotto prosenttien ja yrityksen nettovarallisuuden tulona, joten oletus tuotto prosentista vaikuttaa huojennetun osingon määrään merkittävästi. Kun tuotto prosentti on riittävän alhainen ja nettovarallisuudeltaan ”suuria” yrityksiä on vähän, rajoittaa euromääräinen yläraja vain harvojen yrittäjien huojennetun osingon määrää. Näin ollen tuotto prosenttien ollessa riittävän alhainen ei euromääräistä ylärajaa tarvita lainkaan. Jos tuotto prosentti on korkea, euromääräinen yläraja tarvitaan, jotta suurten listaamattomien yritysten osinkojen verotus ei huojennu liikaa.⁷

Keväällä 2013 kehysriihen valmistelussa esillä oli malleja, joissa listaamattomasta yhtiöstä saatua osinkoa ei enää jaettaisi ansio- ja pääomatulo-osuuteen, vaan osinko olisi aina pääomatuloa. Mallit erosivat toisistaan siinä, kuinka suuri osuus huojennetusta osingosta olisi ollut veronalaista tuloa (35–40 prosenttia). Lisäksi ehdotetuissa malleissa tuotto prosentti vaihteli 3,5 prosenttien ja 9 prosenttien välillä. Lopulta 27.3. tehtyyn kehyspäättökseen (VNS 3/2013 vp) valittiin malli, jossa tuotto prosentti oli 8 prosenttia ja huojennetusta osingosta 25 prosenttia oli pääomaveron alaisista tuloina. Vastauksena huojennetun osingon euromääräistä ylärajaa kohtaan esitettyyn kritiikkiin yläraja olisi poistettu. Yrittäjän verotus olisi myös

⁶ Sen sijaan, jos yritys jakaa pelkän huojennetun osingon, yrityksen kokonaisveroaste on vakio ja lasketaan seuraavasti:

$$t_k = \frac{t_y \cdot \text{bruttotulo} + (1 - t_y) \cdot (os_t \cdot t_{p0}) \cdot \text{bruttotulo}}{\text{bruttotulo}} = t_y + (1 - t_y) \cdot (os_t \cdot t_{p0}), \quad \text{missä}$$

t_y on yhteisöveroaste, t_{p0} on pääomaveroaste ja os_t on osingon veronalainen osuus. Kun yhteisövero on 20 %, osingosta veronalaista pääomatuloa on 25 % ja pääomavero on 30 %, on yrityksen bruttotuloon kohdistuva kokonaisveroaste 26 %. Huojennettuun osinkoon kohdistuu 6 %:n vero. Jos yritys jakaa osinkoa enemmän kuin huojennetun osingon verran, ei yllä esitetty kaava enää päde.

⁷ Vaikka tuotto prosentti aiemmin oli 9 %, silloin yritys, jonka nettovarallisuus oli miljoona euroa, pystyi jakamaan huojennettua osinkoa enimmillään vain kynnyksen verran eli 60 000 euroa. Jos tuotto prosentti olisi ollut 3,5 %, olisi huojennettu osinko ollut ilman kynnystäkin 35 000 euroa. Riittävän maltillisilla tuotto-odotuksilla euromääräinen kynnyksen tulee vastaan vain hyvin suurissa listaamattomissa yrityksissä.

yksinkertaistunut huomattavasti aiempaan verrattuna, kun osinkoa olisi verotettu pääomatulona.

Täydennetyssä kehyspääatöksessä (8.4.) huojennetun osingon yläraja päätettiin palauttaa (150 000 euroa). Ei-huojennetun osingon verotusta muutettiin siten, että osingosta 85 prosenttia olisi ollut pääomatuloa. Syksyllä annetussa hallituksen esityksessä palautettiin muitakin vanhan mallin elementtejä: ei-huojennettu osinko jaettiin pääoma- ja ansiotuloon riippuen siitä, ylittikö se euromääräisen kynnyksen vai tuottoprosentin. Tuottoprosentin ylittävän osingon ansiotulo-osuutta vielä muutettiin. Hallituksen esityksessä mukana ovat kaikki ne elementit, jotka uudistuksessa haluttiin poistaa: euromääräinen kynnys jäi ja yrittäjän verotus säilyi vähintään yhtä monimutkaisena. Uudistuksen monista hyvistä tavoitteista luovuttiin.

Tarkastuksessa havaittiin, että kehysriihen valmisteluaineistossa ei ole kuvattu alhaisen tuottoprosentin ja euromääräisen ylärajan välistä suhdetta. Valmisteluaineistossa olisi pitänyt selvästi kertoa, että euromääräinen kynnys on mielekästä poistaa vain silloin, kun tuottoprosentti vastaa normaalituottoa. Kun euromääräinen kynnys päätettiin poistaa, mutta tuottoprosenttia laskettiin vain prosenttiyksikkö, saivat nettovarallisuudeltaan suuret yritykset merkittävän verohuojennuksen. Kehyspääatöseen (27.3.) valittiin malli, jossa tuottoprosentti oli (liian) korkea, minkä johdosta kehyspääatöstä jouduttiin myöhemmin täydentämään. Tässä yhteydessä valmisteluaineistossa tosin suositellaan korjaavaksi toimenpiteeksi matalampaa nettovarallisuuden tuottoprosenttia ja korkeampaa osingon veronalaisuutta.

Tarkastuksessa havaittiin, että kehysriihen valmisteluaineistossa vaihtoehtoisten mallien vertailussa huojennettu osinko ja verotuottoarvio saivat suuren merkityksen. Valmisteluaineistossa on arvioitu pelkästään sellaisia tapauksia, joissa yritys jakaa osinkoa vain huojennetun osingon enimmäismäärän verran. Kuitenkin yritys voi jakaa osinkoa enemmän kuin huojennetun osingon verran. Silloin kokonaisveroaste vaihtelee voimakkaasti yrityksen nettovarallisuuden mukaan. Tällöin nettovarallisuudeltaan ”pieni” yritys maksaa annetusta bruttotulosta veroa merkittävästi enemmän kuin ”suuri yritys”. Näitä näkökulmia ei valmisteluaineistossa ole tuotu esiin.

Näin ollen kehysriihen valmisteluaineistoissa esitetyt vertailut eivät kuvaa veromuutoksen vaikutuksia listaamattoman yhtiön kokonaisveroasteeseen tai jaetun osingon kokonaisverotukseen. Valmisteluaineisto ei myöskään sisällä arviota uudistusmallien vaikutuksista tulomuunnon kannustuksiin. Edelleen, kehysriihen valmisteluaineistossa ei esitetä arviota veromuutoksen vaikutuksista erikokoisten yritysten verotukseen. Kehysriihen valmisteluaineistossa ei ole myöskään arvioitu listaamattomien yritysten

kokojakaumaa, tyypillistä jaettua (huojennettua) osinkoa eikä varsinkaan päätöksen vaikutuksia erilaisiin yrityksiin.

Kehysriihen valmisteluaineistoissa esitetty arvio yritysvaikutuksista on liian suppea. Kattavampi yritysvaikutusten arvio on esitetty vasta syksyllä annetussa hallituksen esityksessä, jossa 27.3. tehtyä päätöstä muutetaan jo toisen kerran. Siinä käydään läpi veromuutoksen vaikutukset veroasteeseen ja kokonaisveroasteeseen. Myös veromuutoksen kohdentumista erikokoisiin yrityksiin on haarukoitu.

Seuraavassa esitetään yksi tapa vertailla tehdyn päätöksen vaikutuksia.⁸ Siinä verrataan tuolloin voimassa ollutta verotusta 27.3. ja 8.4. annettuihin kehyspäätöksiin. Vertailun tavoitteena on yhtäältä tuoda esiin, miten monitahoinen yrittäjän verotuksen optimointiongelma on ja miten eri tavoin verotus kohtelee erikokoisia yrityksiä. Toisaalta tarkoituksena on verrata tehtyjä päätöksiä tuolloin voimassa olleeseen järjestelmään.

Yrittäjän oletetaan valitsevan palkan ja osingon yhdistelmän siten, että verojen ja maksujen jälkeen käytettävissä oleva tulo on mahdollisimman suuri: yrittäjä minimoi veronsa. Koska arvion taustalla oleva optimointiongelma on hyvin monimutkainen, vaikutusarvio on tehty staattisena kahdelle esimerkkiyritykselle. Yrittäjän ei anneta kerryttää yritykseen nettovarallisuutta ja siten kasvattaa yrityksen kokoa. ”Pienen” yrityksen nettovarallisuus on 300 000 euroa ja ”suuren” 3 000 000 euroa. Kuvioissa 4a ja 4b veroaste kuvaa kaikkien verojen ja maksujen osuutta bruttotulosta vuonna 2013 voimassa olleen verotuksen sekä riihen 1 (27.3.) ja riihen 2 (8.4.) tilanteissa. Kuvioissa 4c ja 4d verrataan tulomuunnon kannusteita vastaavalla tavalla. Hallituksen esitykseen valittiin malli, joka on vaikutuksiltaan alkuperäisen verotuksen ja toisen kehyspäätöksen väliltä.⁹

Pienelle yritykselle pienillä bruttotuloilla (kokonais)veroasteissa ei ole eroa eri järjestelmien välillä (kuvio 4a). Syy siihen on, että erilaisista ansiotuloerotuksissa tehtävistä vähennyksistä johtuen noin 20 000 euron bruttotulokseen asti yrittäjän kannattaa maksaa itselleen pelkkää palkkaa (kuvio 4c). Kun yrityksen bruttotulos asettuu 20 000 ja 40 000 euron väliin, yrittäjän kannattaa maksaa itselleen palkkaa aina työtulovähennyksen enimmäismäärään saakka (15 788 euroa vuoden 2013 veroasteikolla) ja ottaa loppu huojennettuna osinkona. Vasta kun bruttotulot nousevat

⁸ Grönberg ym. (2013) arvioivat osinkoverouudistuksen vaikutusta yrittäjän ja hänen yrityksensä verotukseen sekä investointikannusteisiin.

⁹ Kuviot on tuotettu VTV:lle Valtion taloudellisessa tutkimuskeskuksessa osana VATT:n ja ETLA:n yhteistä, VTT:n rahoittamaa tutkimushanketta. Vastaavia kuvia ovat aiemmin julkaisseet Ropponen (2012) ja Grönberg ym. (2013). Katso myös Määttänen ja Ropponen (2014).

yli 40 000 euron, järjestelmien erot alkavat vaikuttaa yrittäjän päätökseen ja veroasteeseen.

Kuviosta 4c nähdään, että vuonna 2013 voimassa olleen lain mukaan ”pienessä” yrityksessä palkkaa kannatti enimmillään maksaa 70 300 euroa. Kun palkkatulot ylittivät 70 300 euroa, marginaalivero alarajan ylittävästä osasta oli 29,75 % ja verotus pääomaverotusta kireämpää. Kun bruttotulot ylittivät 110 000 euroa, palkan määrää kannatti alkaa pienentää bruttotulojen kasvaessa. Lopulta, kun yrityksen bruttotulo ylitti 170 000 euroa, yrittäjän ei kannattanut maksaa itselleen juuri lainkaan palkkaa (620 euroa). Tähän tilaan sekä ensimmäinen että toinen kehyspäätös toivat muutoksen. Alkuperäisessä kehyspäätöksessä (riihi 1) suurin palkka, jota yrittäjän kannatti maksaa itselleen, oli 70 300 euroa. Jälkimmäisen päätöksen mukaisessa tilanteessa (riihi 2) palkkaa kannatti enimmillään maksaa 39 720 euroa.¹⁰ Toisin kuin aiemmin, palkan määrää ei kannata alkaa supistaa. Koska hallituksen esityksessä tuottoprosentin ylittävää osinkoa verotetaan ansiotulona, palattiin lähemmäs lähtötilannetta ja kannuste maksaa palkkaa pieneni.

Verrattuna vuonna 2013 voimassa olleeseen tilanteeseen pienessä yrityksessä yrittäjän veroaste nousi matalilla bruttotuloilla ja laski suurilla bruttotuloilla. Suurilla bruttotuloilla myös yrittäjän veroaste on riihen 2 ratkaisussa matalampi kuin alkuperäisessä ehdotuksessa.

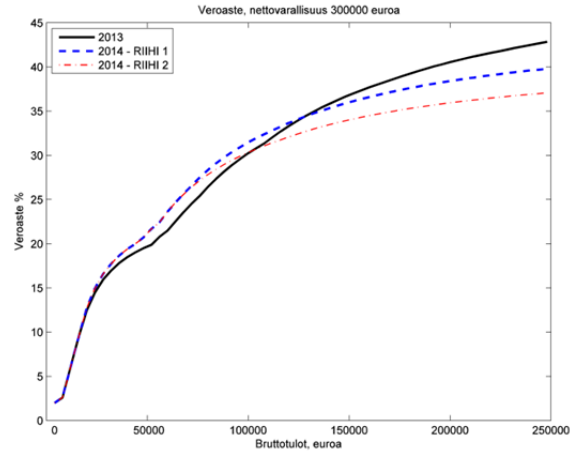
Kuvioissa 4b ja 4d esitetään yrittäjän veroasteet ja tulolajin valinta, kun yrityksen nettovarallisuus on 3 000 000 euroa (suuri yritys). Siinä toistuvat samat piirteet kuin edellä pienessä yrityksessä: tulomuunnon kannusteet lievenivät ja suurilla bruttotuloilla kokonaisveroaste olisi keventynyt merkittävästi. Kuviosta 4b havaitaan, että 150 000 euron osinkoverokatolla on vaikutusta nimenomaan keskisuurilla bruttotuloilla. Ero ensimmäiseen kehyspäätökseen katoaa yrityksen vuotuisten bruttotulojen kasvun myötä. Vastaavaa vaikutusta ei havaita pienissä yrityksissä.

Eri mallien kokonaisvaikutus riippuu siitä, millainen yritysten koon ja tulon yhteisjakauma on muodoltaan. Jos on paljon ”suuria” tai ”pieniä” yrityksiä, joiden vuotuiset bruttotulot ovat ”suuret”, yritysverotus huojeni merkittävästi. Osa vaikutuksesta aiheutuu kuitenkin yhteisöveron laskusta, joten vaikutus ei pelkästään johdu osinkoverouudistuksesta.

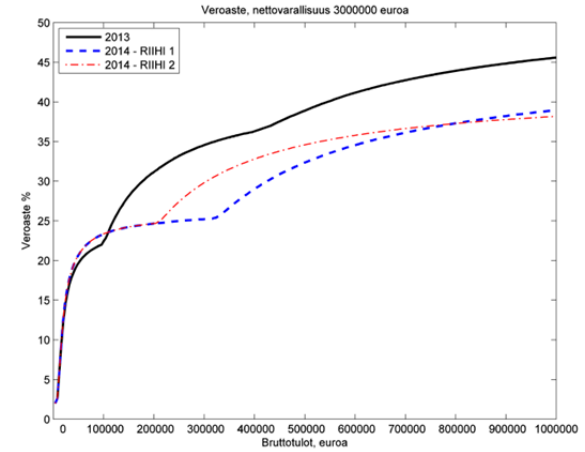
¹⁰ Tulonhankkimisvähennyksen jälkeen verotettava palkkatulo olisi tuolloin 39 100 euroa. Koska vero tämän tuloluokan alarajan kohdalla oli 3 175 euroa, maksoi yrittäjä ansiotuloveroa tuolloin tasan 8 %. Kun yrittäjän tulot ylittävät 39 720 euroa, kasvaa tuloveron osuus 8 %:n yli.

KUVIO 4. Yrittäjän veroaste (4a ja 4b) sekä valinta palkan ja osingon välillä (4c ja 4d) annetulla bruttotulolla pienessä ja suuressa yrityksessä

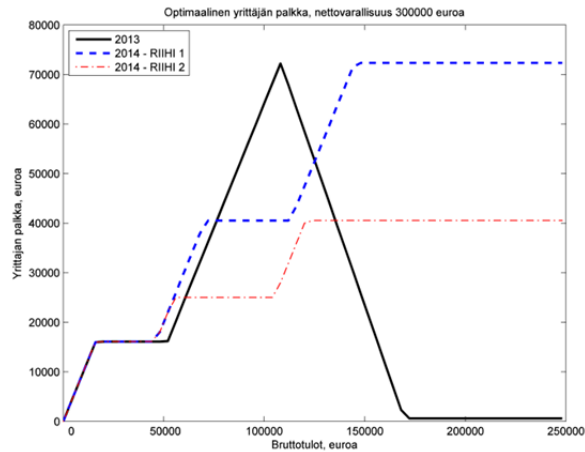
a. Yrittäjän veroaste ”pienessä” yrityksessä



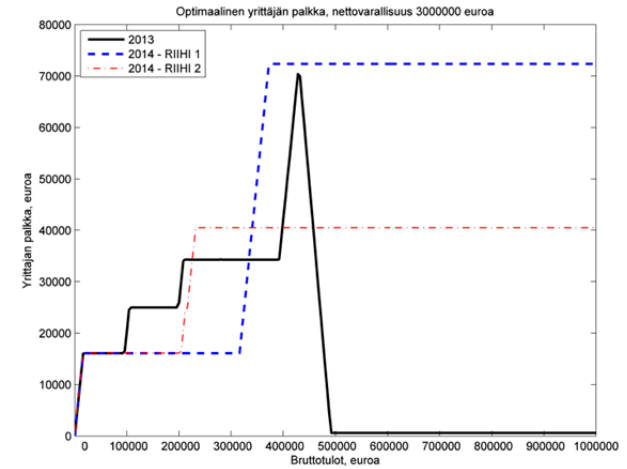
b. Veroaste ”suuressa” yrityksessä



c. Yrittäjän valinta tulomuotojen välillä ”pienessä” yrityksessä



d. Valinta tulomuotojen välillä ”suuressa” yrityksessä



Monipuolinen vaikutusten arvioiminen edellyttää haasteellisen optimointiongelman johtamista ja ratkaisemista. Lisäksi tarvitaan tietoa yritysten nettovarallisuudesta ja jaetuista osingoista. Valmistelevilla virkamiehillä ei ole ollut kaikkea tätä tietoa käytössään eikä mahdollisuutta tuottaa sitä itse kehysriihen tiivistähtisessä valmistelussa.

Tarkastuksen perusteella voidaan todeta, että hallituksen tavoite työn ja yrittäjyyden verotuksen kevenemisestä on toteutunut erityisesti omistajayrittäjien osalta. Lisäksi verotuksen painopisteen siirto yhteisön verotuksesta osakkaiden verotukseen on toteutunut. Kevään 2013 yhteisöveron laskulla osallistuttiin kansainväliseen verokilpailuun. Yhteisöveron laskun myötä monikansallisten yritysten on kannattavampaa investoida Suomeen tai näyttää voittoa Suomessa.

Tarkastuksen perusteella voidaan todeta, että kehysriihen alla esillä oli useita vaihtoehtoisia tapoja uudistaa yhteisö- ja osinkoverotusta. Tarkastuksessa havaittiin, että esillä olleista malleista kahdeksalle on tehty hyvin niukat perustelumuiot ja loput esiintyvät vaihtoehtoina vero-osaston laatimissa laskelmissa. Esimerkiksi 27.3. tehtyyn kehyspäättökseen on valittu vaihtoehto, jota ei perustella yhdessäkään muistiossa ja josta on ilmeisesti laskettu vain vaikutus verokertymään. Toimintatapaa ei voida pitää hyvänä vaikutuksiltaan monimutkaisessa ja monitahoisessa uudistuksessa.

Osinkoverouudistuksen tavoitteena oli selkeyttää yrittäjän verotusta. Tarkastuksen perusteella voidaan todeta, että kaikissa kehysriihessä valmistelussa olleissa malleissa verotus olisi selkiytynyt. Lisäksi uudistuksen tavoitteena oli poistaa keinotekoinen euromääräinen huojennetun osingon yläraja ja korvata se matalalla tuotto prosentilla. Tarkastuksessa havaittiin, että valmistelussa oli sellaisia malleja, joissa oli tämä toivottu ominaisuus. Valmisteluaineistossa ei kuitenkaan tuoda esiin sitä, mikä on tuotto prosentin ja euromääräisen rajan suhde, eikä sitä, että normaalituottona tyypillisesti pidetään 8 prosentin sijaan 3–4 prosenttia.

Hallituksen esityksessä palautettiin ei-huojennetun osingon jako ansio- ja pääomatuloon. Vaikka lopullinen uudistus lievensi tulomuunnon kannusteita, yrittäjän verotus on edelleen tarpeettoman monimutkaista. Ylipäätään hallituksen esityksessä mukana olivat kaikki aiemman verotuksen ongelmalliset elementit.

Lisäksi tarkastuksessa havaittiin, että kevään 2013 kehysriihen valmisteluaineistossa keskityttiin listaamattoman yhtiön osinkoverotuksen uudistusvaihtoehtojen vaikutusten arvioinnissa vain vaikutusten osajoukkoon. Monia tärkeitä vaikutuksia ja vaikutusmekanismeja ei ole kuvailtu lainkaan. Hallituksella on ollut käytössään tarpeettoman suppea arvio.

Syksyllä annetussa hallituksen esityksessä (HE 185/2013 vp) on esitetty kattavampi vaikutusarvio. Eduskunnassa on ollut keskusteltavana esitys, jossa on riittävän monipuolinen vaikutusarviointi.

Tarkastuksen perusteella voidaan todeta, että kattavampi vaikutusarviointi olisi pitänyt olla jo kevään kehysriihessä. Myös mallien hyvät ja huonot puolet ja uudistuksen tavoitteet olisi pitänyt kuvata ja arvioida paremmin.

Verojärjestelmän kokonaisuuden näkökulmasta voidaan todeta, että yrittäjän tulojen verotus on edelleen tarpeettoman monimutkaista, huojennetun osingon tuottoprosentti ei vastaa suositusten mukaista normaalitulootta ja järjestelmä kannustaa tulomuuntoon. Veropäätösten toistuvien muutosten takia järjestelmän ennakoitavuus on kärsinyt.

Ansiotuloverotus

Tässä luvussa perehdytään Kataisen hallituksen harjoittamaan ansiotuloverotukseen. Tarkastuksessa keskitytään veropäätösten perusteiden arviointiin. Lisäksi arvioidaan, miten päätösten linja on pitänyt. Kolmantena näkökulmana tuodaan esiin ansiotuloverotuksen käyttö työmarkkinasopimuksen synnyn edistämiseksi. Lopuksi arvioidaan päätösten muutosten vaikutuksia kuntiin ja muihin veropohjaa jakaviin toimijoihin.

Taulukossa 1 on kuvattu ansiotuloverotuksen keskeiset toimenpiteet ja päätösten muuttuminen joskus lyhyenkin ajan sisällä. Taulukossa esitetään hallituksen ohjelmassa esitetyt linjaukset ansiotuloverotuksesta, joita verataan kehyspäätöksiin ja varsinaisiin toimenpiteisiin (hallituksen esitykset). Esimerkiksi ansiotulojen veroasteikosta hallitus linjaa ohjelmassaan, että vuosittain tehdään inflaatio- ja ansiotasotarkistukset. Tällöin verotus ei efektiivisesti muutu, mistä syystä hallitusohjelman sarakkeeseen on merkitty harmaa nuoli (”ei vaikutusta”). Syksyllä 2011 ylintä marginaaliveroprosenttia päätettiin alentaa. Vuonna 2012 päätettiin lisätä yksi uusi tuloluokka 100 000 euroa ylittävälle tuloille (HE 87/2012 vp). Lisäksi päätettiin luopua vuosina 2013 ja 2014 inflaatio- ja ansiotasotarkistuksista, jotka efektiivisesti kiristivät ansiotuloverotusta (HE 105/2013 vp ja kehyspäätökset). Vuoden 2014 verotuksessa ansiotuloverojen asteikkojen alarajoja päätettiin korottaa 1,5 % lukuun ottamatta ylintä tulo rajaa (HE 181/2013 vp). Joistakin ve-roinstrumenteista hallituksen linja vaihtui monta kertaa.

Syksyllä 2011 ja 2013 hallitus edisti työmarkkinasopimuksen syntymistä veropolitiikan avulla. Esimerkiksi syksyllä 2011 hallitus lupasi joitakin verokannusteita sekä työntekijöille (esimerkiksi ylimmän marginaaliveroprosentin alentaminen) että työnantajille (yhteisöveron aiemmin sovittua

suurempi alennus).¹¹ Molempina vuosina hallitus on antanut täydentävän esityksen eduskunnalle työmarkkinasopimuksen saavuttamisen jälkeen eli muuttanut aiempaa esitystään.

Työmarkkinaratkaisun tukemista perustellaan sillä, että näin tuetaan Suomen kilpailukykyä, työllisyyttä ja ostovoimaa (HE 130/2011 vp ja HE 181/2013 vp). Hallituksen täydentävissä esityksissä ei ole minkäänlaista arviota siitä, miten esitetyt muutokset vaikuttavat Suomen kilpailukykyyn, työllisyyteen tai ostovoimaan.

TAULUKKO 1. Hallituksen linjaukset ja toimenpiteet ansiotuloverotuksessa

Ansiotuloverotuksen muutokset vaalikaudella 2011–2014	2011				2012			2013		
	Hallitusohjelma 2011	Valtiontalouden kehykset 2012–2015	HE 50/2011	HE 130/2011	Valtiontalouden kehykset 2013–2016	HE 87/2012	HE 88/2012	Valtiontalouden kehykset 2014–2017	HE 105/2013	HE 181/2013
1.1 Ansiotulojen veroaasteikko	↕	↕	↕	↓	↑	↑		↕ ↑	↑	↓
1.2 Työtulovähennys	↓	↓	↓	↓	↓	↓		↓	↓	↓
1.3 Perusvähennys	↓		↓			↓		↓	↓	↓
2. Asuntolainan korkovähennys	↑		↑					↑	↑	
3. Kotitalousvähennys	↑		↑						↓	
4. Kilometrikorvaus					↑		↑			↓

Lähde. Hallitusohjelma, valtiontalouden kehykset ja hallituksen esitykset.

- ↑ verotusta kiristävä vaikutus
- ↓ verotusta keventävä vaikutus
- ↕ ei vaikutusta

¹¹ Vertaa HE 50/2011 vp ja HE 130/2011 vp.

Kokonaistaloudellisia arvioita ei ole tehty. Vuoden 2013 esityksessä vuoden 2014 tuloveroasteikkolaiksi (HE 105/2013 vp), jota myöhemmin täydennettiin uudella esityksellä, arvioidaan joidenkin muutosten tulonjakovaikutukset gini-kertoimen avulla. Täydentävässä esityksessä tulonjakovaikutuksia ei enää arvioida.

Työmarkkinaratkaisujen yhteydessä on peruttu joitakin aiempia päätöksiä. Kevään 2012 kehyspäätöksissä päätettiin tehdä kilometrikorvausten laskentatapaan rakenteellisia muutoksia. Korvausten porrastamista ja rajaamista perusteltiin sillä, että kustannuksia ylikompensoidaan (HE 88/2012 vp). Syksyllä 2013 hallitus päätti luopua aiemmin sovitusta kilometrikorvauksen porrastamisesta. Samalla taas jo kertaalleen alennettua kotitalousvähennystä (HE 50/2011 vp) esitettiin korotettavaksi (HE 105/2013 vp). Kilometrikorvausten porrastaminen ja kotitalousvähennyksen alentaminen olivat molemmat huolella valmisteltuja ja verotuksellisesti hyvin perusteltuja muutoksia.

Valtiovarainvaliokunta on ottanut kantaa verotuksen ja muiden talouspoliittisten tavoitteiden yhdistämiseen. Valtiovarainvaliokunta on moittinut sekä kilometrikorvauksen rajoittamisen perumista että koulutusvähennystä omissa lausunnoissaan (VaVM 22/2013 vp ja VaVM 30/2013 vp). Kouluspäivien vähennysoikeus on työläs, hallinnollisesti raskas, heikosti kohdentuva ja kallis suhteessa saavutettuihin hyötyihin (VaVM 30/2013 vp). Vähennys on oivallinen esimerkki hyvän verojärjestelmän vastaisesta päätöksestä.¹²

Hallitus on useaan otteeseen muuttanut työtulovähennystä ja perusvähennystä. Vähennysten perustelut ovat ristiriidassa keskenään: työtulovähennykseen tehtyjen muutosten väitetään kannustavan työntekoon (HE 50/2011 vp). Perusvähennykseen tehty muutos heikentää työnteon kannusteita, mikä jätetään esityksessä mainitsematta.

Valtion tuloverotuksen lisäksi ansiotulosta tehtävät vähennykset kohdistuvat kunnallisveron pohjaan. Nimellinen, keskimääräinen kunnallisvero on noussut vaalikauden aikana 0,6 prosenttiyksikköä. Efektiivinen veroaste, jossa otetaan huomioon ansiotulosta tehtävät vähennykset, on vähennysten takia pysynyt samana.¹³

Sikäli kuin kunnat ja valtio pyrkivät koordinoimaan verotusta, on hallituksen tapa muuttaa päätöksiään viime tipassa ongelmallinen. Verotusme-

¹² *Kouluspäivien vähennysoikeudesta annetussa hallituksen esityksessä (HE 95/2013 vp) taloudelliset ja hallinnolliset vaikutukset on kirjattu hyvin ylimalkaisesti.*

¹³ *Tiedot perustuvat Kuntaliiton ylläpitämään ”Kuntien tuloveroprosentit ja efektiiviset veroasteet” -aineistoon ja ovat vielä ennakkollisia.*

nettelylain mukaan kuntien on ilmoitettava veroprosenttinsa Verohallinnolle 17.11. mennessä. Esimerkiksi syksyllä 2011 hallituksen esitys tulo-veroasteikkolaiksi (HE 50/2011 vp) valmistui 5.10. Raamisopimus saavutettiin 13.11., jonka jälkeen hallitus antoi täydentävän esityksen (HE 130/2011 vp). Kun kunnissa tehtiin päätöksiä kunnallisverosta, siellä ei voitu tietää, mitä muutoksia hallitus esittää tuloverotukseen marraskuussa.

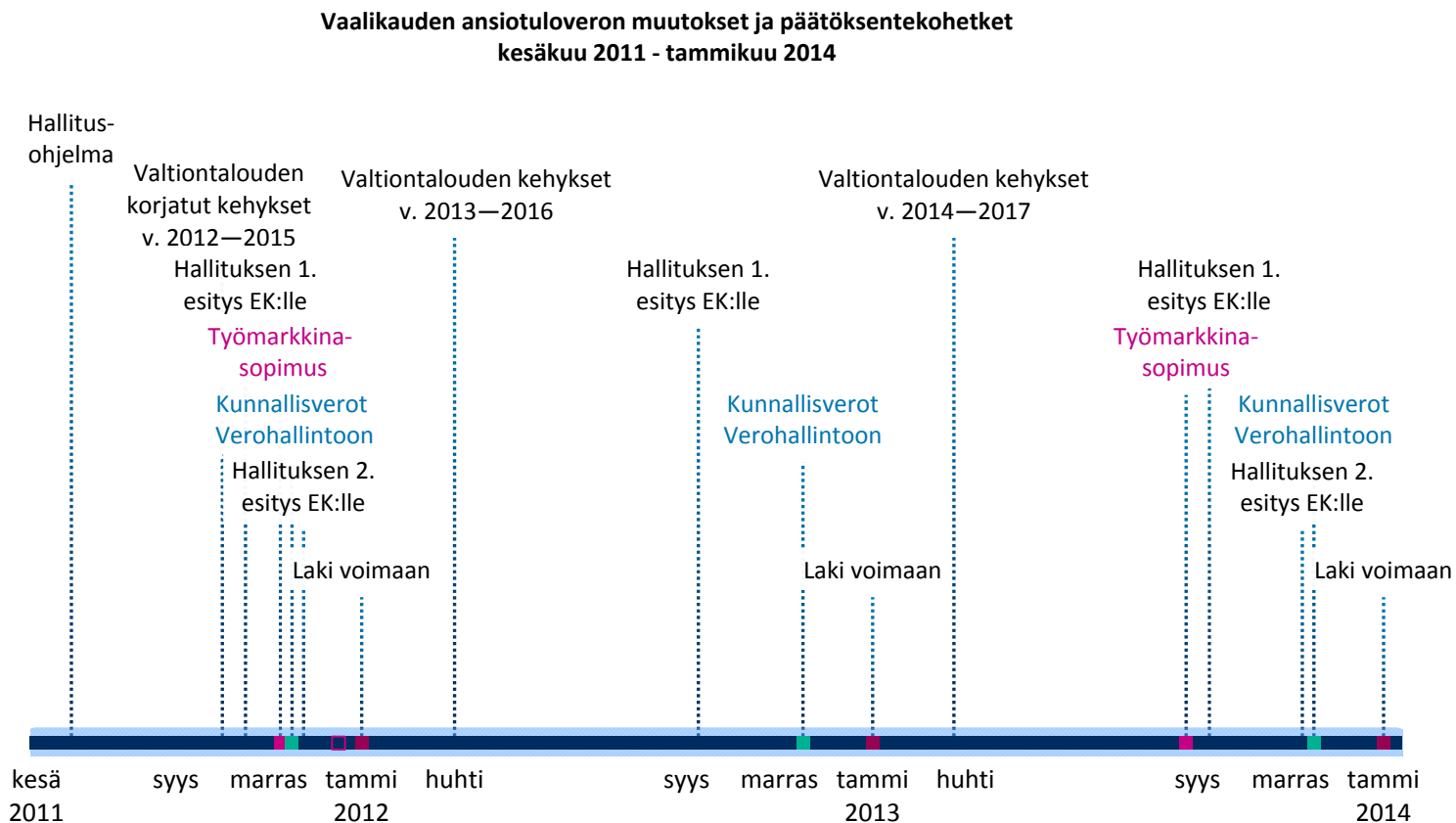
Päätösten koordinoimattomuudesta tulee ongelma silloin, kun päätösten muuttaminen on toistuvaa eivätkä kunnat ole osanneet varautua muutoksiin (kuvio 5). Hallituksen esittämät verotuottojen menetysten kompensatiot eivät korvaa veropohjan äkillisen supistumisen aiheuttamia muutoksia verotuloon. Tarkastuksen perusteella voidaan todeta, että hallituksen tulisi huolehtia siitä, että sen tapa muuttaa päätöksiä ei luo haitallisia ulkoisvaikutuksia kuntiin.

Vastoin hallitusohjelmassa annettua lupaus- ja inflaatiotarkistukset on jätetty tekemättä. Ansiotulotaso- ja inflaatiotarkistusten poisjättäminen on tapa kerätä veroja siten, että verovelvollinen ei huomaa verotuksen efektiivisesti kiristyvän.¹⁴ Kataisen hallitus on käyttänyt tätä hyväkseen useaan otteeseen. Toimenpiteen vaikutuksia on arvioitu jo kevään 2012 kehysriihen valmisteluaineistossa. Valmisteluaineistossa tuodaan esiin se, että ansiotulotaso- ja inflaatiotarkistusten poisjättäminen on todennäköisesti työllisyysvaikutuksiltaan vähäisempi toimenpide kuin tulo-veroasteikon veroprosenttien korottaminen. Päätöstä perustellaan heikentyneellä taloustilanteella.

Tuloverolaissa luetellaan 10 erilaista vähennystä, joita verovelvollinen voi tehdä pääomatulosta. Ansiotuloista verovelvollinen voi tehdä 14 erilaista vähennystä. Viimeisimmän, vuonna 2012 valmistuneen verotuksen mukaan tuloverotuksessa tehtyjen vähennysten yhteenlaskettu arvo oli 39,9 miljardia euroa (Verohallinto, 2014). Vähennyksiä tehtiin yhteensä 24 miljardia kappaletta. Keskimääräinen vähennys oli 1 660 euroa. Vaikka vähennyksiä tehdään paljon, merkittävä osa vähennyksistä tehdään viran puolesta eli ilman verovelvollisen erillistä pyyntöä. Tavallisen veronmaksajan on käytännössä mahdotonta hallita kaikki erillistä pyyntöä vaativien vähennysten säännökset ja optimoida omaa verotustaan.

¹⁴ Jos esimerkiksi inflaatiotarkistukset jätetään tekemättä, verovelvollinen voi lievänsä ansiotason nousun myötä siirtyä tulo-veroasteikossa korkeampaan luokkaan, jolloin ansiotuloverotus efektiivisesti kiristyy. Verovelvollisen on vaikeampi tunnistaa tällaista piilotettua ansiotuloveron kiristymistä kuin päätösperäistä veronkorotusta.

KUVIO 5. Vaalikauden ansiotuloveron muutokset ja päätöksentekohetket hallitusohjelman valmistumisesta tammikuuhun 2014 saakka.



Henkilöverotuksessa on paljon arvoltaan vähäisiä mutta hallinnollisesti työläitä vähennyksiä, joista olisi syytä luopua. Esimerkiksi veronmaksukyvyyn alennusvähennys (tuloverolaki, TVL, 98 § [26.10.2001/896]) vaatii tapauskohtaista harkintaa ja on hallinnollisesti raskas vähennys. Useat niistä voidaan korvata tehokkaammilla toimenpiteillä. Vähennyksistä voidaan tehdä kaavamaisia, jolloin niiden laskenta helpottuisi. Tämä vähentäisi hallinnollista taakkaa ja voisi muuttaa verovelvollisten käyttäytymistä ja tasata verotaakkaa verovelvollisryhmien välillä. Tarkastuksessa havaittiin, että ansiotuloverotuksessa päätösten perusteet ovat paikoin ristiriidassa keskenään. Hallitus on pyrkinyt edistämään työmarkkinasopimuksen syntymistä veropolitiikan avulla, mutta päätösten vaikutuksia tavoitteisiin ei ole arvioitu. Päätöksiä on alistettu muiden tavoitteiden saavuttamiselle ja päättäväisyyttä on siirretty parlamentin ulkopuolelle. Joitakin huolellisesti perusteltuja ja valmisteltuja päätöksiä on peruttu. Muutosten seurauksena muiden veropohjaa jakavien toimijoiden on ollut vaikea ennakoida hallituksen päätöksiä.

Erilaiset vähennykset tekevät järjestelmästä monimutkaisen ja vaikean ymmärtää. Tarkastuksen perusteella voidaan suositella, että järjestelmän läpinäkyvyyden ja ymmärrettävyyden lisäämiseksi vähennyksiä tulisi karsia. Hallinnollista taakkaa voidaan vähentää automatisoimalla vähennyksiä. Verojärjestelmän kokonaisuuden näkökulmasta edellä luetellut puutteet ovat yksinään vähäpätöisiä, mutta yhdessä ne johtavat tarpeettomaan tehostomuuteen. Verojärjestelmän kokonaisuuden näkökulmasta tehtyjen päätösten muuttaminen ja ehdollistaminen esimerkiksi työmarkkinaratkaisuille ei ole perusteltua. Se voi olla perusteltua muista syistä, mutta silloinkin tulee huolehtia verojärjestelmän kokonaisuudesta. Kun päätökset muuttuvat valmistelun loppuvaiheessa, ei veromuutosten vaikutuksia aina ehditä arvioida. Myös verojärjestelmän ennakoitavuus kärsii.

3.4 Välillinen verotus

Välillinen verotus koostuu pääasiassa arvonlisäverosta, sitä täydentävistä veroista ja valmisteveroista. Vuonna 2013 välilliset verot muodostivat valtion tilinpäätöksen mukaan noin 62 % kaikista valtion verotuloista. Välillistä verotusta on tarkemmin arvioitu valtionalouden tarkastusviraston finanssipolitiikan tarkastuksessa (VTV, 2014a).

Suomessa on käytössä useita eri arvonlisäverokantoja sekä lukuisia eri hyödykeryhmiin kohdentuvia valmisteveroja. Käytännössä verojen eriyttäminen johtuu välilliselle verotukselle asetetuista moninaisista tavoitteis-

ta: välillisellä verotuksella pyritään keräämään verotuloja, vaikuttamaan kuluttajien käyttäytymiseen ja tasaamaan tuloeroja. Tuloerojen tasaamiseen välillistä verotusta tosin ei pitäisi käyttää, sillä tuloeroja voidaan tasata paremmin muilla instrumenteilla.

Välillisistä veroista hallitusohjelmaan on kirjattu lukuisia yksityiskohtaisia toimenpiteitä, joille on asetettu myös verotuottotavoitteet. Käytännössä nämä hallitusohjelmassa linjatut toimenpiteet on lähes kaikki toteutettu (liite 2). Teollisuuden energiaverohuojennuksia lukuun ottamatta kaikki välilliseen verotukseen hallituskaudella tehdyt verokantamuutokset kiristivät verotusta. Välillisen verotuksen osalta hallitusohjelmaa on noudatettu siten, että verojärjestelmä on ollut ennakoitava. Kulutusverotuksen kehitys on kuitenkin ollut ristiriitaista: valmisteveroja on korotettu, mutta arvonlisäverotuksen rakennetta ei ole korjattu.

Hallitusohjelmassa linjatut yksityiskohtaiset toimenpiteet herättävät kuitenkin kysymyksen siitä, mikä on hallituksen esityksissä raportoitavan vaikutusarvioinnin merkitys päätöksenteossa. Oikeusministeriön laatiman lainvalmistelun prosessioppaan mukaan vaikutusarviointi tulisi laatia varsin aikaisessa vaiheessa lainvalmisteluprosessia (OM, 2014). Samalla tulisi vertailla eri ratkaisuvaihtoehtoja ja niiden vaikutuksia. Tällä hallituskaudella näin ei ole kuitenkaan toimittu. Useita välillisen verotuksen korotuksia suuruusluokkineen on esitetty jo hallitusohjelmassa. Tämän jälkeen on tehty päätökset muutosten yksityiskohdista, minkä jälkeen on tarkasteltu käytännössä jo päätetyn muutoksen vaikutuksia.

Hallitusohjelman mukaan ”ympäristölle ja terveydelle haitallisten tuotteiden verotusta kiristetään”. Mikäli ympäristölle haitallisiksi tuotteiksi luetaan energiaverotuksen, ajoneuvo- ja autoverotuksen sekä jäteverotuksen piirissä olevat tuotteet, on näiden tuotteiden verotusta kiristetty päätösperustaisesti vuosina 2011–2014 yli 670 miljoonaa euroa. Lisäksi Julkisen talouden suunnitelmassa vuosille 2015–2018 linjattiin energiaverojen korotuksista, jotka ovat vuonna 2018 noin 274 miljoonaa euroa (kuvio 6). Terveydelle haitallisten tuotteiden verotukseksi voidaan lukea alkoholi- ja tupakkaverotus sekä viimeisin virvoitusjuomaveron korotus. Näitä veroja on korotettu päätösperustaisesti vuosina 2011–2014 reilut 350 miljoonaa euroa.

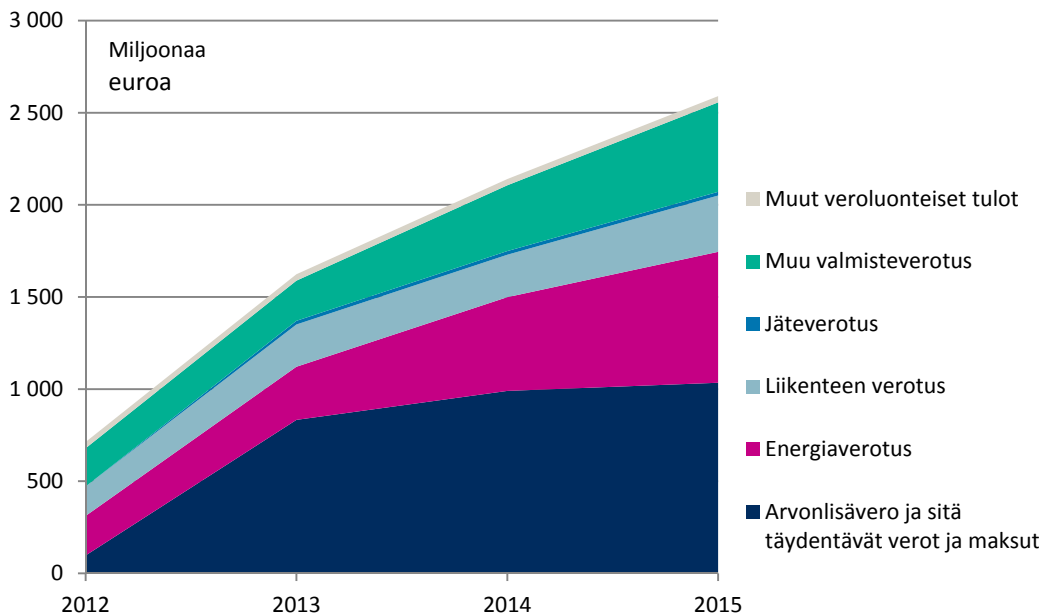
Hallitusohjelmaan on kirjattu, että veromuutokset toteutetaan suomalaisyritysten kilpailukykytekijät huomioiden. Energiaverohelpotuksia lukuun ottamatta käytännössä kaikki välillisen verotuksen kertymää muuttaneet veromuutokset ovat kiristäneet verotusta. Yritysvaikutuksia on raportoitu niukasti. Sen sijaan tulonjakovaikutuksia on raportoitu runsaasti esimerkiksi alkoholiveron korotuksen yhteydessä. Koska alkoholiveron korotuksen tavoitteet ovat paternalistiset, on tulovaikutusten arvioiminen tässä yhteydessä epäoleellista. Lisäksi, koska alkoholiveron korotuksella

tavoitellaan alkoholin kulutuksen vähentymistä, antaa tämän paternalistisen politiikan tulojakovaikutusten arvioiminen ristiriitaisen signaalin veron korotuksen tavoitteista. Toisin sanoen, veronkorotuksella halutaan hillitä alkoholin kulutusta mutta samaan aikaan huolehditaan kyseisen veronkorotuksen vaikutuksista tuloeroihin.

Hallituskaudella välilliseen verotukseen tehtyjä muutoksia on usein perusteltu fiskaalisin perustein. Esimerkiksi makeis- ja sähkövero perustellaan valtiontaloudellisin perustein. Valtiontaloudellisia perusteita käytetään myös alkoholi-, tupakka-, liikenne- ja polttoaineverojen perusteina (tarkemmin VTV, 2014a).

Paternalistisia perusteita eli holhousperusteita käytettiin alkoholi- ja tupakkaverojen korotusten yhteydessä. Tuoreimmassa virvoitusjuomaverotusta kiristäneessä hallituksen esityksessä terveysperusteet oli mainittu yhtenä veronkorotuksen syynä (HE 109/2013 vp). Makeisille ja jäätelölle asetettua veroa tai veronkorotuksia ei perustella terveysperustein vaan fiskaalisin perustein. Lisäksi hallituksen esitysten perusteella välillisellä verotuksella ja siihen kohdistuvilla tuilla pyritään tasaamaan tuloeroja, parantamaan kansanterveyttä, edistämään ympäristötavoitteita ja tukemaan kotimaista teollisuutta.

KUVIO 6. Välillisten verojen muutosten arvioidut kumulatiiviset vaikutukset 2012–2015



Lähde. Hallituksen esitykset, talousarvioesitykset ajalta 6/2011–5/2014 ja Julkisen talouden suunnitelma vuosille 2015–2018.

Välilliselle verotukselle asetetut monet tavoitteet eivät aina ole linjassa veroteorian kanssa. Joitakin elintarvikkeisiin kuuluvia tuotteita, kuten makeisia, verotetaan valmisteverolla samalla, kun kyseisten tuotteiden kuluttamista tuetaan alennetulla arvonlisäverokannalla. Myös makeisveron ohjausvaikutuksesta kuluttajan käyttäytymiseen on niukasti näyttöä (tarkemmin VTV, 2014a). Toisaalta veroille asetetaan tulonjaollisia tavoitteita tai ainakin tulonjakovaikutuksia on arvioitu (esim. alkoholiveron korotus, HE 151/2013 vp). Välillistä verotusta ei kuitenkaan pitäisi käyttää tulonjaon tasaamiseen. Hallitusohjelmassa mainitut terveysperusteet puolestaan usein puuttuvat perusteluista. Terveysvaikutusten toteen näyttäminen ja arvioiminen on vaikeaa. Toisaalta jos mitään vaikutusarvioita ei esitetä, on lain onnistumista jälkikäteen vaikea arvioida.

Tarkastuksessa havaittiin, että välillisessä verotuksessa hallitus on pannut ahkerasti täytäntöön hallitusohjelmassa linjattuja toimenpiteitä. Lisäksi havaittiin, että hallitus on asettanut välillisille veroille monia tavoitteita, jotka eivät aina ole linjassa veroteorian tai verotuksen vaikutusten saati raportoitujen vaikutusarviointien kanssa.

Välillisessä verotuksessa tulonjako ja tulonjakovaikutusten arviointi ovat saaneet liian suuren merkityksen. Nyt tulonjakovaikutuksia raportoidaan silloinkin, kun veromuutoksen keskeiset vaikutukset ja tavoitteet ovat muualla. Esimerkiksi veromuutoksen merkittävimmät vaikutukset voivat näkyä työmarkkinoilla, yrityksissä tai hallinnollisen taakan lisääntymisenä.

Tarkastuksen perusteella voidaan todeta, että ympäristölle ja terveydelle haitallisten tuotteiden verotusta on kiristetty hallitusohjelman mukaisesti. Verojen korotusten vaikutuksista ei ole esitetty riittävän kattavia arvioita. Lisäksi työtä ja yrittäjyyttä ei ole juuri huomioitu välillistä verotusta kiristettäessä – yritysvaikutuksista on esitetty vain vähän arvioita. Välillisessä verotuksessa tehdyillä useilla peräkkäisillä veronkorotuksilla on varmasti vaikutuksia yritysten toimintaan ja kilpailuun.

3.5 Valmistelutyö valtiovarainministeriössä

Osin muista ministeriöistä poiketen valtiovarainministeriön vero-osaston valmistelutyö keskittyy keväälle kehysriihtä edeltäville viikoille. Tässä luvussa käydään läpi valtiovarainministeriön valmistelutyötä erityisesti kehysriiheen keskittyen. Lisäksi keskustellaan Euroopan unionin verotuksen harmonisoinnin vaikutuksista Suomen verotukseen.

Keväällä 2012 valtiovarainministeriö laati kehysriiheen muistion, jossa esitellään keinoja verotuksen rakenteen tehostamiseen. Arvioidut verotuk-

sen rakennetta uudistavat toimenpiteet ovat arvonlisäkantojen yhtenäistäminen ja yritysverotuksen painopisteen siirtäminen yhtiön verotuksesta osakkaan verotukseen. Toimenpiteitä on arvioitu monipuolisesti sekä taloudellisin että yhteiskuntapoliittisin perustein. Toimenpiteiden odotetut vaikutukset verotuottoon ja tulonjakoon on arvioitu. Arvioidut uudistus-toimet ovat linjassa viimeisimmän tutkimustiedon kanssa.

Toteutuessaan verotuksen rakenneuudistus olisi toteuttanut kolme tärkeätä asiaa: verotuksen painopiste olisi siirtynyt kulutuksen verotukseen pois työn ja yrittäjyyden verotuksesta, yhteisö- ja osinkoverotus olisi muuttunut neutraalimpaan suuntaan sekä kannusteet tulomuuntoon olisivat heikentyneet. Nykytiedon valossa molemmat esitetyt muutokset, arvonlisäkantojen yhtenäistäminen ja yritysverotuksen painopisteen siirtäminen yhtiön verotuksessa osakkaan verotukseen, tukevat talouskasvua.

Viimeisenä verorakenteen uudistamisen vaihtoehtona muistiossa on käyty läpi kolme yksittäistä toimenpidettä: T&K-verokannustin, yksityisten sijoittajien verokannustin sekä tuotannollisten investointien korotettu poisto. Näiden toimenpiteiden heikkoudet on esitelty yhtä kattavasti kuin kahden muun muistiossa esitellyn toimenpiteen vahvuudet. Verotuksen rakenteellisten uudistusten sijaan kevään kehysriihessä päätettiin ottaa käyttöön verovähennykset, joiden hallitus katsoi tukevan investointeja ja talouskasvua.

Kevään 2012 kehysriihen taustamateriaali sisältää arviot kahdesta keskeisestä uudistusehdotuksesta, joihin myöhemminä vuosina on toistamiseen palattu. Myöhemminä vuosina ei ole tehty yhtä laajaa katsausta näiden eikä muidenkaan toimenpiteiden vaikutuksiin. Valtiontalouden tarkastusviraston käsityksen mukaan keväällä 2012 laadittua muistiota voidaan pitää esimerkkinä hyvästä valmistelutyöstä. Tällaiseen on syytä pyrkiä jatkossakin. Varsinkin suurista uudistuksista tulee laatia mahdollisimman monipuoliset vaikutusarviot ja varata niiden tekemiseen riittävästi aikaa.

Vuosien 2013 ja 2014 valmisteluaineistoista voidaan todeta, että tuolloinkin vero-osasto on arvioinut kattavan joukon esillä olleita veroehdotuksia ja esittänyt niille verotuottoarviot. Yhteisö- ja pääomaverotuksen uudistusta lukuun ottamatta monista yksittäisistä toimenpiteistä on esitetty myös arvio toimenpiteen mahdollisista hyvistä ja huonoista puolista. Lisäksi keväällä 2014 valtiovarainministeriö tuotti myös oman ehdotuksensa uudistuksista, jotka olisivat tehostaneet verojärjestelmän kokonaisuutta.

Useissa hallituksen esityksissä on arvioitu veromuutoksen tulonjakovaiikutuksia gini-kertoimen avulla. Gini-kertoimeen tulonjaon tasaisuuden ja ”oikeudenmukaisuuden” mittana liittyy joitakin yleisesti tunnettuja puutteita (esim. Riihelä ym, 2012). Valtiontalouden tarkastusviraston arvion mukaan henkilöverotuksen muutosten tulonjakovaiikutukset voidaan arvioida riittävällä tarkkuudella Tuja-mallilla (tarkemmin liitteessä 1). Lisäk-

si, koska tuloverotuksen yksi keskeinen tehtävä on tasata tuloeroja, on näiden vaikutusten arvioiminen luontevaa ja jopa suositeltavaa. Sen sijaan näyttää siltä, että kuluttajatutkimusaineistosta ei saada riittävästi informaatiota valmisteverotuksen tulonjakovaikutusten luotettavaan arviointiin.

Tarkastuksen perusteella on muodostunut käsitys, että yritysvaikutusten arvioinnin traditio on valtiovarainministeriön vero-osastolla ohut. Muita syitä vaikutusarvioiden niukkuuteen ovat kiire, heikko tietoperusta ja toimialatuntemuksen puute. Yritysvaikutukset ovat hyvin moninaiset: niihin vaikuttavat toimiala, alan kilpailutilanne, toimialan kansainvälisyys, investointirakenne ja pääomavaltaisuus. Näin ollen verotuksen vaikutusten tunnistaminen on vaativaa, eivätkä vaikutukset selviä pintapuolisesti tilastoja tarkastelemalla.

Vero-osasto näyttää nojaavan omassa työssään viimeisimpien tutkimusten tuloksiin. Tutkijat ovat myös usein kuultavana vero-osastolla ja eduskunnassa. Kotimainen tutkimusosaaminen on kuitenkin keskittynyt muutamiiin teemoihin, eikä muissa maissa tehty tutkimus aina sovellu sellaiseen Suomeen.

Yritysvaikutusten arvioinnissa on vielä paljon tehtävää. Valtiovarainministeriössä voitaisiinkin selvittää, olisiko mahdollista tehdä enemmän tai parempaa yhteistyötä esimerkiksi Valtion taloudellisen tutkimuslaitoksen tai Verohallinnon kanssa. Verohallinnosta löytyy tarkastusten myötä ja muutoinkin syntyneitä toimialan tuntemusta, jonka avulla yritysvaikutuksia voidaan arvioida täsmällisemmin ja laajemmin. Verohallinto ylläpitää rekisteriaineistoja, joita veromuutosten taloudellisten vaikutusten analyysissä voidaan käyttää. Myös laadukkaan tutkimuksen avulla tietoperustaa voitaisiin parantaa. Yhteistyö mahdollistaa monipuolisemman analyysin.

Muusta hallinnosta poiketen valtiovarainministeriön vero-osasto osallistuu lainvalmistelutyön ohella paljon muuhunkin valmisteluun, esimerkiksi finanssipolitiikan valmisteluun. Esimerkiksi keväällä 2012 raporttinsa antanut, kansallista pääomamarkkinastrategiaa valmistellut Stadighin työryhmä suositti useita erilaisia veropoliittisia toimenpiteitä, joiden se arvioi tukevan investointeja ja talouskasvua (valtiovarainministeriö 2012a). Vero-osasto on keväällä 2012 käynyt läpi työryhmän suosittamia toimenpiteitä ja arvioinut niiden vaikutuksia. Useiden ehdotusten suotuisista vaikutuksista ei juuri löydy näyttöä. Jotkut työryhmän toimenpide-ehdotuksista itse asiassa olisivat heikentäneet verotuksen tehokkuutta ja lisänneet hallinnollista taakkaa.

Verotuksen harmonisointi Euroopan unionissa tuo oman haasteensa veropolitiikkaan. Esimerkiksi arvonnäisäverotus on kytköksissä EU-lainsäädäntöön, joten aloitteet valmisteluun tulevat usein komissiosta direktiiviehdotusten myötä. Tämän lisäksi EU:n tuomioistuimen päätökset voivat muuttaa kotimaan lainsäädäntöä tai sen tulkintaa. Esimerkiksi au-

toverotusta ja siihen liittyvää arvonlisäverotusta on muutettu Euroopan unionin tuomioistuimen päätöksen seurauksena. Tällä hetkellä Euroopan komissio käsittelee Suomen makeisverosta tehtyjä valituksia.¹⁵ Valtiovarainministeriössä seurataan EU:n tuomioistuinten päätöksiä, sillä jokaisella tuomioistuimen päätöksellä voi olla huomattavaakin vaikutusta kotimaan lainsäädäntöön. Näitä vaikutuksia on joskus vaikea ennakoida.

Verotuksen asiantuntijat ovat suosittaneet, että verotuksen painopistettä siirretään kulutukseen (Mirrlees ym., 2011 ja VM, 2010b). Tässä näkemyksessä ei kuitenkaan oteta huomioon digitaalista taloutta.¹⁶ Verotus voidaan kiertää lähes kokonaan perustamalla verkkokaupan tytäryhtiö sopivasti valittuun veroparatiisiin. Uudet teknologiat ja talouden rakenteiden muuttuminen tulevat vaikuttamaan myös veropolitiikkaan (tarkemmin EC, 2014). Valtiontalouden tarkastusviraston näkemys on, että valmistelutyössä olisi huomioitava verotuksen tulevat kehityssuunnat. Esimerkiksi vuonna 2010 valmistunutta verotuksen kehittämistyöryhmän työtä vastaava suunnittelu- ja arviointityö, tällä kertaa painottuen enemmän verotuksen tulevaisuuteen, edustaa suositeltavaa toimintatapaa. Tarkastuksessa on saatu käsitys, että digitaalisen talouden tuomiin verotuksen haasteisiin on reagoitu modernisoimalla sähköisten palvelujen verotusta (HE 125/2002 ja HE 56/2014). Digitaalisen talouden kehitys antaa kuitenkin syyn uudelleen arvioida veroteorian suosituksia siitä, miten verotuksen painopiste kannattaa asettaa. Uudistuvassa talouden toimintaympäristössä vanhat tulokset eivät enää välttämättä päde.

On ilmeistä, että kokonaisuuden suunnittelua tarvitaan ja suunnittelutyön pitäisi olla riittävän pitkäjänteistä, perustua hyvään osaamiseen ja olla riittävästi resursoitua. Myös vero-osaston työntekijöille tulee varata aikaa ja resursseja ennakkolliseen suunnittelu- ja valmistelutyöhön. Vaikka verotuksen linjakysymykset kuuluvat poliittisille päätöksentekijöille, lain-

¹⁵ *Elintarviketeollisuusliitto (ETL) kanteli Euroopan komissiolle 17.6.2013 makeisverosta kilpailuvaikutusten pohjalta. Kantelun keskeinen väite oli, että makeisverolaki ei ole neutraali vaan kohtelee keskenään samankaltaisia tuotteita eri tavoin. Myös ENSA (Euroopan soijapohjaisten luonnontuotevalmistajien liitto) teki tänä keväänä kantelun komissiolle makeisverosta, mutta tällä kertaa laittomasta valtiontuesta lehmänmaidosta tehdyille maitojuomille (joista soijan tapan ei kerätä veroa). Toukokuussa 2014 vihreiden Johanna Karimäki teki asiasta kirjallisen kysymyksen eduskunnalle (KK 406/2014 vp). Asia on annettu tiedoksi valtiovarainministeriölle 26.5.2014, joten tätä kirjoittaessa asian käsittely on vielä kesken.*

¹⁶ *Euroopan komission asiantuntijaryhmä on raportissaan määritellyt digitaalisen talouden muodostuvan a) sähköisten palvelujen, b) internet ja muiden elektronisten palvelujen tai c) internetin kautta tilattujen tavaroiden kaupasta (EC, 2014 s.31).*

valmistelun prosessioppaan (OM, 2014) mukaan ei ole mitään muodollista syytä sille, etteikö vero-osastolla voitaisi valmistella veropolitiikkaa ennakkollisesti. Lisäksi valtiovarainministeriön työjärjestyksessä (25.11.2005/966) pykälässä 5 sanotaan, että vero-osasto valmistelee asiat, jotka koskevat ”veropolitiikan suunnittelua ja veropoliittisten toimenpiteiden vaikutusten selvittämistä” ja ”verojärjestelmän kehittämistä”. Verojärjestelmän kokonaisuuden suunnittelu ja arviointi voidaan lukea tällaisen kehittämistyön piiriin.

Tarkastuksen perusteella on muodostunut näkemys, että valtiovarainministeriön ja veropolitiikan valmistelua koskevan työnjaon mukaisesti vero-osaston tulisi laatia monipuoliset vaikutusarviot kevään kehysriiheen. Muistioissa tulee kuvata verotuksen keskeiset vaikutuskanavat ja pyrkiä laatimaan veromuutoksille monipuoliset vaikutusarviot. Veromuutosten hyvät ja huonot puolet tulee kuvailla.

Lisäksi tarkastuksessa on havaittu, että verojärjestelmän kokonaisuuden arviointia olisi syytä tehdä monialaisesti eli yhdistämällä valmistelevien virkamiesten, Verohallinnon virkamiesten ja verotuksen tutkijoiden osin toisiaan täydentävä osaaminen. Kun mukana on osaamista sekä tutkimuksen että käytännön työn puolelta, saadaan käyttöön viimeisin tutkimustieto ja menetelmäosaaminen sekä Suomen järjestelmän ja käytäntöjen tuntemus. Myös tulevaisuuden verotusta olisi suunniteltava ja ennakoitava. Hyvän verojärjestelmän suunnittelu ei kuitenkaan riitä, vaan tarvitaan poliittisten päättäjien halu ryhtyä toimeen.

4 Yhteenveto ja kannanotot

4.1 Yhteenveto tarkastushavainnoista

Toimivan verorakenteen edellytys on, että verotusta tarkastellaan ja arvioidaan kokonaisuutena. Kokonaisuus tulee ottaa huomioon sekä päätöksenteossa että valmistelussa. Tarkastuksessa perehdyttiin kolmeen kysymykseen: mitkä ovat pääministeri Kataisen hallituksen ohjelman veropolitiittiset linjaukset; ovatko hallituskauden aikana toteutetut toimenpiteet olleet johdonmukaisia suhteessa hallituksen linjauksiin ja suhteessa toisiinsa; sekä miten toimenpiteet valmisteltiin ja perusteltiin.

Tarkastuksen perusteella voidaan todeta, että hallituksen tavoite työn ja yrittäjyyden verotuksen keventämisestä on toteutunut yrittäjien osalta. Työn verotus on kiristynyt. Verotuksen painopisteen siirto yhteisön verotuksesta osakkaiden verotukseen on toteutunut. Kansainväliseen verokilpailuun osallistuttiin yhteisöveron laskulla.

Tarkastuksessa havaittiin, että kevään 2013 kehysriihen valmistelussa esillä oli lukuisia vaihtoehtoisia tapoja uudistaa yhteisö- ja osinkoverotusta. Lisäksi tarkastuksessa havaittiin, että kehysriihen valmisteluaineistossa keskityttiin listaamattoman yhtiön osinkoverotuksen uudistusvaihtoehtojen vaikutusten arvioinnissa vain vaikutusten osajoukkoon. Monia tärkeitä vaikutuksia ja vaikutusmekanismeja ei ole kuvailtu lainkaan. Hallituksella on ollut käytössään suppea arvio veromuutoksen vaikutuksista.

Tarkastuksen perusteella todetaan, että kattava vaikutusarviointi olisi pitänyt olla esillä jo kevään kehysriihessä. Myös mallien hyvät ja huonot puolet ja uudistuksen tavoitteet olisi pitänyt kuvata ja arvioida monipuolisemmin.

Verojärjestelmän kokonaisuuden näkökulmasta voidaan todeta, että yrittäjän tulojen verotus on edelleen tarpeettoman monimutkaista, huojennetun osingon tuotto prosentti ei vastaa verotuksen asiantuntijoiden suositusten mukaista normaalituottoa (3–4 % vuodessa) ja järjestelmä kannustaa tulomuuntoon. Veropäätösten muutosten takia järjestelmän ennakoitavuus on kärsinyt.

Tarkastuksessa havaittiin, että ansiotuloverotuksessa päätösten perusteet ovat paikoin ristiriidassa keskenään. Hallitus on pyrkinyt edistämään työmarkkinasopimuksen syntymistä veropolitiikan avulla, mutta päätösten vaikutuksia tavoitteisiin ei ole arvioitu. Joitakin huolellisesti perusteltuja ja valmisteltuja päätöksiä on siksi peruttu. Verojärjestelmän kokonaisuuden näkökulmasta tehtyjen päätösten ehdollistaminen esimerkiksi työ-

markkinaratkaisuille ei ole perusteltua. Se voi olla perusteltua muista syistä, mutta silloinkin verojärjestelmän kokonaisuudesta tulisi huolehtia. Kun päätökset muuttuvat valmistelun loppuvaiheessa, ei veromuutosten vaikutuksia aina ehditä arvioida. Myös verojärjestelmän ennakoitavuus kärsii.

Tarkastuksen perusteella havaittiin, että Suomen verojärjestelmässä on monia hallinnollisesti raskaita ja tehottomia verotukia. Aineellisen lainsäädännön lisäksi on syytä huolehtia verotusmenettelyn tehokkuudesta: kapeasti määriteltyjen tehokkuustappioiden näkökulmasta houkutteleva veroinstrumentti voi tuottaa yllättävän suuria hallinnollisia kustannuksia. Valtiovarainministeriön vero-osasto onkin tuonut esiin verotukiin liittyviä ongelmia tyypillisesti kunkin yksittäisen veron mutta paikoin myös koko järjestelmän näkökulmasta. Tarkastuksen perusteella voidaan suositella, että järjestelmän läpinäkyvyyden ja ymmärrettävyyden lisäämiseksi vähennyksiä tulisi karsia. Verojärjestelmän kehittäminen – nimenomaan tiedonkeruun ja tietojärjestelmien tehostamisen näkökulmasta – on perusteltua. Verovelvoitteiden hoito täytyy tehdä mahdollisimman helpoksi.

Lisäksi tarkastuksessa on havaittu, että verojärjestelmän kokonaisuuden arviointia olisi syytä tehdä säännönmukaisesti ja mieluiten monialaisesti. Myös tulevaisuuden verotusta olisi suunniteltava ja ennakoitava. Hyvän verojärjestelmän suunnittelu ei kuitenkaan riitä, vaan tarvitaan poliittisten päättäjien halu ryhtyä toimeen.

Seuraavassa käydään läpi keskeiset havainnot tarkastuskysymyksittäin.

Mitä tavoitteita hallitus on asettanut veropolitiikan kokonaisuudelle?

Hallitusohjelmassa on sekä suuria linjoja että hyvin yksityiskohtaisia toimenpidelistoja. Ohjelma on yhtäältä liian ylimalkainen, jotta sen noudattamista voitaisiin arvioida, ja toisaalta siinä on kiinnitetty toimenpiteet eumääräisine vaikutusarvioineen, jolloin päätösten vaikutusten huolellinen arviointi on selvästi toissijaista.

Hallitusohjelmassa esitetyt veropolitiikan suuret linjat ovat asiantuntijasuositusten mukaisia. Niiden lisäksi ohjelmaan on kuitenkin kirjattu muita tavoitteita, jotka rajoittavat harjoitettua veropolitiikkaa. Muiden tavoitteiden asettaminen voi heikentää verojärjestelmän kokonaisuutta. Lisäksi hallitusohjelman kaavamaisuus on ollut omiaan jäykistämään päätöksentekoa. Hitaan talouskasvun myötä hallitusohjelman pohja petti, mutta ohjelman linjauksista on siitä huolimatta pyritty pitämään kiinni.

Yhteisöverotusta on kevennetty, mutta työn verotusta on vastaavasti kiristetty. Painopisteen siirto pois työn ja yrityksen verotuksesta on toteutunut vain joidenkin yritysten kohdalla ja työn kohdalla ei lainkaan. Välillis-

tä verotusta on kiristetty, mutta alennetuista arvonlisäverokannoista ei asi-
antuntijoiden suosituksista huolimatta ole luovuttu.

Painopisteen siirto kohti ympäristö- ja terveysperustaista verotusta on
toteutunut vaihtelevasti: välillistä verotusta on alkoholin, tupakan, makeisten
ja muiden vastaavien tuotteiden kohdalla kiristetty. Veronkorotuksia ei
useinkaan ole perusteltu terveydellisin vaan taloudellisin syin. Energiave-
rotuksessa taas tunnutaan suosivan energian käyttöä panoksena. Turpeen
verotusta ja autoverotusta voitaneen pitää ympäristöveroina, joten tältä
osin ympäristöverotus on kiristynyt.

Hallitus on käyttänyt hyväkseen verojärjestelmän monimutkaisuutta,
kun se on jättänyt hallitusohjelmassa luvatut ansiotasoa- ja inflaatiotarkis-
tukset tekemättä. Ansiotuloverotusta on kiristetty huomaamatta.

Miten tehdyt päätökset perustellaan ja valmistellaan? Ovatko valitut toimenpiteet linjassa tavoitteiden kanssa?

Osa hallituksen ohjelmassa mainituista tavoitteista on esitetty niin yleisel-
lä tasolla, että niiden saavuttamiseen soveltuvia toimenpiteitä ei voida
varmasti tunnistaa. Esimerkiksi eri yritysmuotoja verotetaan eri tavoin, joi-
ten yrittäjyyttä tukevaa verotusta on vaikea määritellä.

Tarkastuksessa on käynyt ilmi, että taloudellisten vaikutusten arviointi-
työn laadusta riippumatta päätöksiä tehdään ennen kuin niiden vaikutuk-
sista on esitetty luotettavia arvioita. Osa toimenpiteistä on lyöty lukkoon
hallitusneuvotteluissa ja niistä on pidetty kiinni. Vaikka hallitusohjelmassa
luvattujen toimenpiteiden toteuttaminen lisää verotuksen ennakoitava-
vuutta, verojärjestelmän kokonaisuus edellyttää, että verovaikutuksia voi-
daan arvioida monipuolisesti taloustilanne huomioiden. Siksi yksityiskoh-
taisen toimenpidelistan laatiminen on yleisluontoisia linjauksia huonompi
vaihtoehto.

Tarkastuksessa havaittiin, että päätösten perustelut ovat paikoin sisäises-
ti ristiriitaisia: esimerkiksi hallitusohjelmasta voidaan lukea, että eräiden
verojen korotusten taustalla ovat sosiaali- ja terveystaloudelliset syyt. Halli-
tuksen esityksestä saadaan kuitenkin lukea lähes pelkästään fiskaalisia pe-
rusteluja.

Päätösten perusteluissa ja niiden vaikutusten arvioinnissa voidaan myös
havaita ristiriitaisuutta. Esimerkiksi työmarkkinaratkaisun tukemista pe-
rustellaan sillä, että näin tuetaan Suomen kilpailukykyä sekä työllisyyttä ja
ostovoimaa. Hallituksen esityksessä ei ole minkäänlaista arviota siitä, mi-
ten esitetyt muutokset vaikuttavat Suomen kilpailukykyyn, työllisyyteen
tai ostovoimaan. Arvonlisäverotuksessa havaitaan, että verolle asetetaan
tavoitteita, joiden hoitamiseen se ei ole sopivin instrumentti.

Kaikki päätösten perustelussa käytetyt taloudelliset argumentit eivät ole täysin uskottavia (esimerkiksi se, että yhteisö- ja osinkoverotuksessa tehtävät vähennykset vauhdittaisivat talouskasvua). Paikoin perusteluja näytetään valikoitavan: suotuisia vaikutuksia raportoidaan ja epäsuotuisia jätetään raportoimatta. Tästä esimerkiksi käyvät työtulovähennyksen ja perusvähennyksen perustelujen ja vaikutusarvioiden ristiriitaisuus ja tulonjakovaikutusten raportointi (alkoholiverotus) tai raportoimatta jättäminen (perusvähennys).

Hallituksen esitysten ja kehysriihen valmisteluaineiston pohjalta voidaan sanoa, että pääsääntöisesti valmistelutyö on huolellista. Eri vuosina kehysriihen taustalle on tuotettu joskus laajempia, joskus suppeampia muistioita verotuksen uudistumahdollisuuksista. Niissä on tyypillisesti käyty läpi toimenpiteiden edut ja haitat, eli kustannukset ja hyödyt, ja esitetty arvio toimenpiteiden taloudellisista vaikutuksista. Päätäjille on tarjottu tietoa monipuolisesti. Esimerkiksi vero-osasto on arvioissaan tuonut esiin eräiden ehdotettujen verotukien heikkouksia ja suosittanut arvonlisäverokantojen yhtenäistämistä.

Poikkeuksen edellä esitettyyn muodostaa kevään 2013 yhteisö- ja osinkoverotuksen uudistuksen tausta-aineisto. Siinä näkökulma on ollut suppea. Myös itse uudistusprosessi näyttää hahmottomalta. Valmistelussa on ollut useita vaihtoehtoisia malleja, joille on laskettu vaikutusarviot verotuottoon. Kevään 2013 kehysriihen laadittu yhteisö- ja osinkoverotuksen uudistuksen valmisteluaineisto on ollut valtiontalouden tarkastusviraston käsityksen mukaan niukkaa. Aineistossa ei kuvailla riittävän kattavasti veromuutoksen vaikutuksia erikokoisten listaamattomien yritysten kokonaisveroasteeseen, tulomuuntoon tai muihin vaikutuksiin. Myöskään huojennetun osingon euromääräisen ylärajan ja normaalituoton välistä suhdetta ei kuvailla. Sen sijaan eduskunnassa syksyllä 2013 käsitellyssä hallituksen esityksessä on tarjottu kattavampi arvio verouudistuksen vaikutuksista.

Tulonjakovaikutusten arviointi on saanut liian suuren merkityksen. Nyt tulonjakovaikutuksia raportoidaan silloinkin, kun veromuutoksen keskeiset vaikutukset ja tavoitteet ovat muualla. Esimerkiksi veromuutoksen merkittävimmät vaikutukset voivat näkyä työmarkkinoilla, yrityksissä tai hallinnollisen taakan lisääntymisenä. Lisäksi yritysvaikutusten arviointitraditio on valtiovarainministeriön vero-osastolla ohutta. Tarkastuksessa on havaittu, että yritysvaikutusten arvioiminen on monimutkaista: toimialat poikkeavat toisistaan ja yhdenkin toimialan yritysjoukko voi olla hyvin heterogeeninen. Lisäksi tietoa on rajallisesti eikä kaikkia verojen välitysmekanismia tunneta kovin hyvin. Siitä huolimatta vaikutuksista täytyy esittää näkemys.

Tarkastusvirasto korostaa, että kunkin veromuutoksen yhteydessä tulisi arvioida ainakin sen merkittävimmät ja tavoitellut vaikutukset. Toisin sanoen jonkun vaikutuksen arvioiminen tai arvioimatta jättäminen de facto ilmentää arvioitsijan käsitystä siitä, mitkä vaikutukset ovat kyseisen veron muutoksen yhteydessä oleelliset. Esimerkiksi silloin, kun tulonjako-vaikutukset on arvioitu, ilmentää arvio päätöksentekijän tai valmistelevan organisaation käsitystä siitä, että kyseiset vaikutukset ovat oleelliset valmisteltavan veromuutoksen yhteydessä.

Tarkastuksen perusteella valtiontalouden tarkastusvirasto suosittaa, että epävarmojen tulonjakovaikutusarviointien sijaan tai ohella kannattaisi panostaa yritysvaikutusten arvioinnin kehittämiseen. Lisäksi tarkastuksen perusteella valtiontalouden tarkastusvirasto suosittaa, että valtiovarainministeriössä selvitetäisiin, mitä yhteistyömahdollisuuksia on vielä hyödynnettävää niin Verohallinnon kuin Valtion taloudellisen tutkimuskeskuksen sekä muiden tutkimuslaitosten ja yliopistojen kanssa. Näillä eri toimijoilla on toisiaan täydentävää asiantuntemusta, joka ei tule tehokkaimmalla mahdollisella tavalla hyödynnetyksi. Lisäksi päätöksentekijät voisivat kuulla laajasti ministeriön ja tutkimuslaitosten asiantuntijoita kehysriihen alla.

Ovatko valitut toimenpiteet linjassa keskenään?

Ansiotuloverotuksessa päätöksenteko on ollut poukkoilevaa. Inflaatio- ja ansiotasotarkistuksia on joinakin vuosina peruttu. Kotitalousvähennystä ensin rajattiin ja sitten taas kasvatettiin. Työmatkavähennyksiä päätettiin karsia, mutta myöhemmin päätös osin peruttiin. Myös yhteisö- ja pääomaverotuksessa veropohjaa on puhkottu erilaisin vähennyksin. Ylipääntään verotuksessa tehtäviä vähennyksiä on ensin otettu käyttöön ja kohta peruttu.

Sen sijaan välillisessä verotuksessa linja on pitänyt paria poikkeusta lukuun ottamatta. Tupakan, alkoholin ja makeisten valmisteveroja on korotettu useamman kerran. Viimeisin alkoholiveron korotusta toteutettiin pienempänä kuin kehysriihessä suunniteltiin, koska alkoholin verottoman maahantuonnin tiedostettiin kasvavan toimenpiteen seurauksena.

Valtiontalouden tarkastusvirasto suosittaa, että verojärjestelmän kokonaisuutta on syytä arvioida aika ajoin kriittisesti. Tällaisia suuria linjoja hahmottelevia esityksiä on tehtykin valtiovarainministeriön vero-osastolla, mutta niiden parannusehdotuksiin ei vielä ole tartuttu.

Valtiovarainministeriön vero-osastolla tehtävän työn lisäksi verojärjestelmän kokonaisuuden arviointia olisi syytä tehdä säännönmukaisesti. Sopiva ajankohta verojärjestelmän kokonaisuuden asiantuntija-arviointiin on

vaalikauden päättyessä siten, että asiantuntija-arvio saadaan vaaleja edeltävään julkiseen keskusteluun. Näin verojärjestelmän kokonaisuutta koskeva selvitystyö palvelee myös veropolitiikkaa koskevan demokraattisen päätöksenteon tietoperustaa. Esimerkiksi vuonna 2010 valmistunut valtiovarainministeriön asettaman verotuksen kehittämistyöryhmän työ edustaa sekä kysymyksenasettelultaan että ajoitukseltaan suositeltavaa toimintatapaa.

Missä määrin olemassa olevaa tutkimusta on käytetty hyväksi veroinstrumentin valinnassa?

Tutkimuksen hyödyntämiseen liittyvä kysymys osoittautui monitahoiseksi. Tutkimuksen hyödynnettävyyteen liittyy oleellisesti kolme tekijää: saatavuus (tarjonta), kysyntä ja tulosten sovellettavuus Suomeen. Kotimainen tutkimusosaaminen on keskittynyt muutamiin teemoihin, joten veropolitiikan tutkimuksessa on väkisininkin katvealueita. Jos kotimaista tutkimusta ei ole, voidaan toki selvittää, millaista tietoa on tuotettu esimerkiksi muissa Pohjoismaissa. Ulkomainen tutkimus ei kuitenkaan välttämättä sovellu sellaisenaan Suomeen talouden rakenne-eroista johtuen.

Vero-osaston laatimat asiakirjat olivat hyvin linjassa verotuksen tutkimustiedon kanssa. Valmistelussa on nojattu tutkimukseen. Valmistelevat virkamiehet kuitenkin hyötyisivät, jos veromuutosten taloudellisten vaikutusten arvioinnissa voisi nojata vielä nykyistä laajemmin tutkittuun tietoon. Tutkijat ovatkin usein kuultavana ministeriössä ja eduskunnassa, joten kotimaisten tutkijoiden osaamista osataan selvästi hyödyntää.

Joka tapauksessa tutkimusrintamalla on vielä paljon tehtävissä. Kotimaiselle tutkimustiedolle on käyttöä valtiovarainministeriössä. Tarvitaan eri tahojen pitkäjänteistä yhteistyötä, jotta laadukasta tutkimusta saadaan valmistelun ja päätöksenteon tueksi.

Onko päätöksenteko ollut sisäisesti ristiriidatonta, stabiilia ja ennakoitavaa?

Päätösten ennakoitavuudessa on parantamisen varaa: Kataisen hallitus on esitysvaiheessa useaan otteeseen perunut tai muuttanut kehyspäätöksiä. Osa muutoksista on ollut tarpeellisia ja perustunut uuteen tietoon. Tarpeellisillakin muutoksilla on kuitenkin (haitta)vaikutuksia, koska kotitaloudet ja yritykset reagoivat ennakkollisesti. Jos hallitus päättää kehysriihessä muutoksesta, osa päätöksen vaikutuksista syntyy jo ennen lain voimaantuloa. Toimintaympäristön epävarmuus aiheuttaa reaalisia kustannuksia.

Keväällä 2013 kehysriihessä tehtyä päätöstä yhteisö- ja osinkoverotuksen uudistuksesta muutettiin kaksi viikkoa sen julkistamisen jälkeen ja

vielä kerran esitysvaiheessa. Päätöksen muuttaminen oli toki perusteltua, sillä alkuperäinen päätös olisi tarjonnut merkittävän verohuojennuksen listaamattomien yritysten huojennetun osingon verotukseen. Samalla kuitenkin osinkoveromalliin palautettiin käytännössä kaikki ne ongelmalliset piirteet, joista uudistuksessa pyrittiin eroon.

Kuten aiemmin todettiin, päätöksiä on myös muutettu työmarkkinasopimuksen tekemisen jälkeen. Muille veropohjaa jakaville toimijoille on aiheutettu haitallisia ulkoisvaikutuksia pilkkomalla niiden veropohjaa.

Miten kannustevaikutukset on huomioitu päätöksenteossa?

Valmisteluaineiston perusteella päättäjät näyttävät olleen tietoisia päätöksensä keskeisistä kannustevaikutuksista. Verojärjestelmä on edelleen monimutkainen ja pirstaloitunut, jollaiseksi se tosin on muodostunut historian saatossa. Kataisen hallitus uudisti yhteisö- ja osinkoverotusta ja osallistui siten kansainväliseen verokilpailuun. Myös kannusteita investoida Suomeen haluttiin kasvattaa. Samalla yritettiin rajoittaa kannusteita tulomuuntoon siinä täysin onnistumatta. Fiskaalisilta vaikutuksiltaan suurimpiin verotuksiin ei tällä hallituskaudella puututtu, vaan kehitettiin lisää huonosti kohdentuvia tukia (T&K-tuki ja ”bisnesenkelivähennys”).

Verotusmenettelyn tehokkuuteen ja menettelyjen yhtenäistämiseen ei juuri ole kiinnitetty huomiota. On suosittu työläitä vähennyksiä, joiden tarkastaminen Verohallinnossa vaatii perehtymistä verovelvollisen tuotamaan aineistoon. Tulevaisuudessa pitäisi suosia kaavamaisia vähennyksiä, joiden laskeminen voidaan automatisoida.

Suosituksista verotuksen (kohtaannon) läpinäkyvyyden edistämisestä ei ole tällä hallituskaudella juuri edistetty. Esimerkiksi alv-kantoja ei ole pyrittykään yhtenäistämään. Lisäksi ansiotuloverotuksessa ansiotulotaso- ja inflaatiotarkistukset on useina vuosina jätetty tekemättä. Tässä päättäjät on käyttänyt hyväkseen sitä, että verovelvollinen ei huomaa verotuksen efektiivisesti kiristyvän.

Missä määrin ulkoiset rajoitteet on huomioitu päätöksenteossa?

Tarkastusaineistosta on käynyt ilmi, että valmistelevat virkamiehet tunnistavat verotukselle asetetut rajoitteet. Yhteisöveron alennuksia perusteltiin tarpeella ottaa huomioon yritysverotuksen kilpailukyky kansainvälisellä tasolla. Ainakin liikkuvan veropohjan osalta kilpailu-ulottuvuus on päätöksenteossa huomioitu.

Muiden valtion kanssa veropohjaa jakavien toimijoiden on ollut vaikea ennakoita kantamansa veron tuottoa, koska hallitus on päätöksillään puh-

konut veropohjaa. Valtiontalouden tarkastusviraston näkemys on, että valtion toimien ulkoisvaikutus erityisesti kuntiin tulee jatkossa huomioida paremmin.

Toinen veropolitiikkaan vaikuttava ulkoinen tekijä on Euroopan unioni: Euroopan komissio ja Euroopan unionin tuomioistuin käyttävät merkittävää valtaa veropolitiikassa. Valtiontalouden tarkastusviraston käsityksen mukaan erityisesti niitä veropolitiikan alueita, joissa on vähän yhteisiä sääntöjä (direktiivejä), on vaikeampaa ennakoita.

Uudeksi perinteistä veropolitiikkaa haastavaksi tekijäksi tunnistettiin digitaalinen talous: perinteinen tavarakauppa voi välttää veroja sijoittumalla matalan verotuksen maihin. Olisi hyvä hetki miettiä, kuinka nämä haasteet otetaan verojärjestelmän kehittämisessä huomioon. Valtiontalouden tarkastusviraston käsityksen mukaan on aika arvioida, onko verojärjestelmän kokonaisuus sellainen, että se tukee veropolitiikkaa tulevaisuudessa.

4.2 Tarkastusviraston suositukset

1. Verojärjestelmän kokonaisuutta on syytä tarkastella säännönmukaisesti. Valtionvarainministeriön on tehtävä laaja-alaisia asiantuntijaselvityksiä vaalikausittain hyvissä ajoin ennen eduskuntavaaleja. Tässä yhteydessä on arvioitava veropolitiikan tulevaisuutta ja tulevaisuuden verojärjestelmää kokonaisuutena. Suppeampia selvityksiä on hyvä tehdä valtiovarainministeriössä kevään kehysriiheen.
2. Hallitusohjelmassa olisi hyvä asettaa veropolitiikan yleiset linjaukset ja keskeiset tavoitteet. Hallitusohjelman kirjausten ei tule olla liian yksityiskohtaisia.
3. Veromuutosten vaikutusmekanismien kuvailua ja vaikutusten arviointia tulee kehittää. Valmistelussa ja päätöksenteossa veromuutosten vaikutukset tulee arvioida myös verojärjestelmän kokonaisuuden näkökulmasta. Lisäksi valtion toimien ulkoisvaikutus erityisesti kuntiin tulee jatkossa huomioida paremmin.
4. Veroille asetettujen tavoitteiden ja vaikutusarvioiden tulee olla linjassa. Vaikutusarvioissa tulee raportoida myös epäsuotuisat vaikutukset. Veromuutosten kaikista tavoitteista tulee laatia vaikutusarviot ja ne tulee kirjata hallituksen esityksiin.
5. Verotusta tulee käyttää sille sopivien tavoitteiden saavuttamiseen. Esimerkiksi alennetuille alv-kannoille on asetettu tulonjakotavoitteita, vaikka suorat tuet ovat tehokkaampia.

6. Verojärjestelmää on syytä yksinkertaistaa. Poikkeamia ja päällekkäisiä vähennyksiä on karsittava ja kaavamaisia vähennyksiä on hyvä suosia. Veronmaksamisesta on tehtävä mahdollisimman helppoa, jotta velvoitteet tulevat hoidetuksi. Verotukien vaikuttavuutta on arvioitava ja tarvittaessa verotukia on karsittava.

Liitteet

Liite 1. Tulonjakovaikutusten arviointi

Joissakin hallituksen esityksissä on arvioitu veromuutoksen tulonjakovai-
kutuksia. Henkilöverotuksen ja välillisen verotuksen muutoksilla on vai-
kutuksia käytettävissä oleviin tuloihin ja siten tulonjakoon. Henkilövero-
tuksen muutokset arvioidaan VATT:n ja VM:n yhdessä kehittämällä Tuja-
mikrosimulointimallilla (Niinivaara ja Viitamäki, 2005). Välillisen vero-
tuksen muutokset arvioidaan VATT:ssa Tuja-mallin kaltaisella, rakenteel-
taan huomattavasti yksinkertaisemmalla laskentakehikolla, josta ei ole
laadittu kuvausta. Esimerkiksi kevään 2013 kehysriihessä tehtyjä veropää-
tösten tulonjakovaikutuksia arvioitiin näiden menetelmien avulla (Riihelä
ja Viitamäki 2013).

Tuja-malli on kehitetty nimenomaan henkilöverotuksen sosiaalietuuksi-
en muutosten vaikutusten arviointiin. Se on luonteeltaan staattinen, eli
henkilöiden ja kotitalouksien ei anneta sopeuttaa käyttäytymistään vero-
muutoksiin. Tuja-mallin heikkous on, että sen avulla ei voida tarkastella
yli ajan tapahtuvaa optimointia, mutta yksinkertaistaminen helpottaa vai-
kutuskonkreettisten ymmärtämistä ja tulkintaa. Tuja-mallin aineistolähde
on 9 000–11 000 kotitaloutta käsittävä Tilastokeskuksen tulonjakotilaston
palveluaineisto, joka on tilastollisesti edustava otos Suomen kaikista koti-
talouksista (Tilastokeskus, 2014).

Tulonjaon muuttumista arvioidaan tulokymmenyksittäin. Tilastokeskuk-
sen (2014) kuvailun mukaan tulokymmenykset muodostetaan jakamalla
ensin kotitalouden tulot talouden kulutusyksiköillä (ns. ekvivalentit tulot).
Jokaiselle kotitalouden jäsenelle tulee sama ekvivalentti tulo. Henkilöt jär-
jestetään tämän jälkeen tulojensa mukaiseen järjestykseen ja jaetaan
kymmeneen yhtä suureen ryhmään. Jokaisessa tulokymmenyksessä on si-
ten 10 prosenttia väestöstä. Ensimmäiseen tulokymmenykseen kuuluu
pienituloisin kymmenes ja viimeiseen suurituloisin. Tulokymmenysten tu-
lo-osuudet osoittavat, kuinka suuren osan kyseessä olevien tulojen koko-
naissummasta kukin kymmenes saa.

Välillisen verotuksen vaikutusten arvioinnissa on käytetty vuoden 2006
kulutustutkimuksen tietoja. Tilastokeskuksen (2009) aineistokuvailun mu-
kaan aineisto käsittää 4 007 kotitaloutta. Kotitaloudet pitävät kirjaa kulu-
tuksestaan kahden viikon ajan ja tilastoitu kulutus luokitellaan 900 kulu-
tusmuuttujalle. Kulutustilasto kuvaa hyvin päivittäistavaroiden kulutusta
ja niiden jakaumia, mutta se ei kuvaa kovinkaan tarkasti harvemmin ostet-

tavien hyödykkeiden, esimerkiksi sokerin tai suolan, kulutusta ja kulutuksen jakaumaa.¹⁷ Joidenkin hyödykkeiden osalta kotitalouksien on havaittu aliraportoivan kulutustaan. Esimerkiksi alkoholin ja tupakan kulutusta vähätellään suhteessa kansantalouden tilinpidosta havaittuun kulutukseen. Lisäksi esimerkiksi asunto-osakeyhtiöissä lämmitys maksetaan yhtiövastikkeesta, joten kaikkien kotitalouksien lämmityskustannuksia ei havaita aineistosta suoraan. Tiedon puute heikentää vaikutusarvioiden luotettavuutta erityisesti valmisteverotuksessa.

¹⁷ *Tapahtuman harvinaisuuden vuoksi jakaumassa on runsaasti 0-havaintoja ja jonkin verran ykkösiä. Ei tiedetä, miten hyvin ostotapahtumat jakautuvat erilaisten kotitalouksien kesken.*

Liite 2. Välillisen verotuksen muutokset Kataisen hallituskaudella

Taulukko L1. Välillisen verotuksen muutokset

Hallitusohjelmassa linjatut välillisen verotuksen veromuutokset	Hallituksen esitys
Arvonlisäveropohjan laajennus (sanoma- ja aikakauslehdet)	HE 52/2011
Arvonlisäverokantojen korotus	HE 89/2012
Vakuutusmaksuveron korotus	HE 89/2012
Energiaintensiivisten toimialojen energiaverotuksen alentaminen	HE 129/2011
Energiaveron korotus	HE 110/2013
Windfall-veron käyttöönotto	HE 140/2013
Turpeen verotason nosto	HE 53/2011
Maatalouden energiaveronpalautuksen muuttaminen	HE 53/2011
Liikenteen polttonesteiden verotason nosto	HE 53/2011
Ajoneuvoveron korotus	HE 56/2011
Autoveron tarkistaminen	HE 57/2011
Matkailuautojen tuominen autoveron piiriin	-
Jäteveron nosto *	HE 159/2010
Alkoholiveron nosto	HE 54/2011 ja HE 151/2013
Tupakkaveron nosto	HE 94/2011 ja HE 111/2013
Makeisten ja jäätelön valmisteveron nosto	HE 55/2011 ja HE 109/2013
Virvoitusjuomaveron nosto	HE 55/2011 ja HE 109/2013
Arpajaisveron korotus	HE 51/2011

*) Edellisen hallituksen hyväksymässä jätelaissa (1126/2010) linjataan jäteveron nostosta 1.1.2013 alkaen.

Lähteet

Creedy, J. (2011) Reflections on Tax by Design. *Fiscal Studies*, 32 (3): 361–373.

European Commission (2014) Report of the Commission expert group on taxation of digital economy. 28/05/2014.

Elintarviketeollisuusliitto, ETL. 17.6.2013 Kantelu Euroopan komissiolle kilpailua vääristävästä valmisteverosta.

Finlex (2014) Lainvalmistelun prosessiopas. <http://lainvalmistelu.finlex.fi/>, haettu 1.7.2014.

Grönberg, S., Kari, S. ja Ropponen, O. (2013) Kehysriihessä ehdotettujen osinkoveromuutosten arviointia. VATT Valmisteluraportit 18, 2013.

Harju, J. ja Kosonen, T. (2012) The impact of tax incentives on the economic activity of entrepreneurs. VATT, Working Papers 42.

Harju, J. ja Kosonen, T. (2013) Restaurant VAT cut: Cheaper meal and more service? VATT, Working Papers 52.

HE 125/2002 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain sekä Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain muuttamisesta.

HE 56/2014 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain ja Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain muuttamisesta.

HE 114/2008 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain 85 §:n muuttamisesta.

HE 148/2010 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi makeisten, jäätelön ja virvoitusjuomien valmisteverosta sekä eräiden valmisteverotusta koskevien lakien muuttamisesta.

HE 159/2010 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle jäteverolaiksi.

HE 50/2011 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle vuoden 2012 tuloveroasteikkolaiksi sekä laeiksi eräiden verotusta koskevien lakien muuttamisesta.

HE 51/2011 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arpajaisverolain 4 §:n muuttamisesta.

HE 52/2011 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi arvonlisäverolain muuttamisesta.

HE 53/2011 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle energiaverotusta koskevan lainsäädännön muuttamiseksi.

HE 54/2011 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi alkoholi- ja alkoholijuomaverosta annetun lain liitteen muuttamisesta.

HE 55/2011 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi makeisten, jäätelön ja virvoitusjuomien valmisteverosta annetun lain 3 §:n ja liitteen muuttamisesta.

HE 57/2011 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi autoverolain muuttamisesta.

HE 94/2011 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tupakkaverosta annetun lain 1 §:n ja liitteen muuttamisesta.

HE 129/2011 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta annetun lain 8 a §:n muuttamisesta.

HE 130/2011 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle vuoden 2012 tuloveroasteikkolaiksi sekä laeiksi eräiden verotusta koskevien lakien muuttamisesta annetun hallituksen esityksen (HE 50/2011 vp) täydentämisestä.

HE 87/2012 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle vuoden 2013 tuloveroasteikkolaiksi sekä laiksi tuloverolain muuttamisesta.

HE 88/2012 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle kilometrikorvausta koskeviksi muutoksiksi verolainsäädäntöön.

HE 89/2012 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi arvonlisäverolain, Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain 18 b §:n ja eräistä vakuutusmaksuista suoritettavasta verosta annetun lain 3 §:n muuttamisesta.

HE 175/2012 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä vuosina 2013–2015.

HE 177/2012 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi sijoitustoiminnan veronhuojennuksesta verovuosina 2013–2015 ja laiksi verotusmenettelystä annetun lain 16 §:n muuttamisesta.

HE 22/2013 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi sijoitustoiminnan veronhuojennuksesta verovuosina 2013–2015 annetun lain 8 §:n muuttamisesta.

HE 105/2013 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle vuoden 2014 tuloveroasteikkolaiksi sekä eräiksi muiksi laeiksi.

HE 109/2013 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi makeisten, jäätelön ja virvoitusjuomien valmisteverosta annetun lain muuttamisesta.

HE 110/2013 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle energiaverotusta koskevan lainsäädännön muuttamiseksi.

HE 111/2013 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tupakkaverosta annetun lain liitteen muuttamisesta.

HE 140/2013 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle voimalaitosverolaiksi sekä laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 16 §:n muuttamisesta ja verotilistä annetun lain 1 §:n muuttamisesta.

HE 151/2013 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi alkoholi- ja alkoholijuomaverosta annetun lain liitteen muuttamisesta.

HE 181/2013 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle vuoden 2014 tuloveroasteikkolaiksi sekä eräiksi muiksi laeiksi annetun hallituksen esityksen (HE 105/2013 vp) täydentämisestä.

HE 185/2013 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi tuloverolain, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain sekä eräiden muiden verolakien muuttamisesta.

Hertzen, N. von, Kauppinen I. ja Niinikoski, M. (2007) Pilottiselvitys arvonlisäverolainsäädännön yrityksille aiheuttamista hallinnollisista kustannuksista. Mittaamismenetelmät ja hallinnollisia kustannuksia koskevat arviot. KTM julkaisu 14/2007.

KK 406/2014 vp: Kasvispohjaisten maitovalmisteiden verotus.

Kaplow, L. (2012) An Optimal Tax System. *Fiscal Studies*, vol. 32(3): 415–435.

Kari, S (2001) Eriytetty tuloverotus, taloudellinen tehokkuus ja eräitä uusia veromalleja. Teoksessa ”Verokilpailu ja verotuksen kehittämistarpeita”, eds. Hjerpe, R., S. Kari ja H. Lönnqvist. VATT-keskustelualoitteita 261.

Kosonen, T. (2013) More haircut after VAT cut? On the efficiency of service sector consumption taxes. VATT, Working Papers 49.

Kotakorpi, K. (2013) Verotuksen monimutkaisuudesta. *Kansantaloudellinen aikakauskirja* 109. vsk. 3/2013.

Kotakorpi, K. ja Laamanen, J.-P. (2013) Complexity, salience and income tax filing behaviour: Evidence from a natural experiment.

Matikka, T. (2014) Taxable income elasticity and the anatomy of behavioral response: Evidence from Finland. VATT, Working Papers 55.

Mirrlees review (2011) Tax by design: The Mirrlees review. Eds. J. Mirrlees, S. Adam, T. Besley, R. Blundell, S. Bond, R. Chote, M. Gammie, P. Johnson, G. Myles ja J. Poterba. Oxford University Press: Syyskuu 2011.

Mirrlees, J., Adam, S., Besley, T., Blundell, R., Bond, S., Chote, R. Gammie, M., Johnson, P., Myles, G., Poterba, J. (2012) The Mirrlees review: A proposal for systematic tax reform. *National Tax Journal*, 65 (3): 655–684.

Määttänen, N. ja Ropponen, O. (2014) Listaamattomien yhtiöiden verotus, voitonjako ja investoinnit. Mimeo.

Niinivaara R. ja Viitamäki H. (2005) TUJA-käsikirja. Verotuksen ja etuuksien mikrosimulointimalli. VATT-muistioita 72.

Oikeusministeriö (2004) Hallituksen esitysten laatimishjeet. Oikeusministeriön julkaisu 2004:4.

Oikeusministeriö (2007) Säädösehdotusten vaikutusten arviointi. Ohjeet. Oikeusministeriön julkaisu 2007:6.

Oikeusministeriö (2014) Lainvalmistelun prosessiopas. <http://lainvalmistelu.finlex.fi/>, haettu 2.7.2014.

Riihelä, M., Sullström, R. ja Tuomala M. (2012) Antavatko vuosittaiset tulot harhaanjohtavan kuvan tuloerojen ja köyhyyden kasvusta? *Talous & Yhteiskunta* 4/2012.

Riihelä, M. ja Viitamäki, H. (2013) Kehysriihen 2013 veromuutosten tulonjakovaikutukset. 5.4.2013 päivätty muistio.

Ropponen, O (2012): Yrittäjän verotuksen arviointi – mallikehikko ja simulointituloksia. VATT muistiot 20, 2012.

Tilastokeskus (2009) Kulutustutkimus 2009. Käyttäjän käsikirja. Tilastokeskus käsikirjoja 46.

Tilastokeskus (2014) Tulonjakotilasto. Käsitteet ja määritelmät. <http://tilastokeskus.fi/til/tjt/kas.html>, haettu 13.3.2014.

Työ- ja elinkeinoministeriö (2012) Yritystukiselvitys, TEM julkaisu 7/2012.

Valtioneuvosto (2013a) Valtioneuvoston selonteko valtiontalouden kehyksistä vuosille 2014–2017. VNS 3/2013 vp.

Valtioneuvosto (2013b) Valtioneuvoston selonteko eduskunnalle valtiontalouden kehyksistä vuosille 2014–2017 27.3.2013 annetun valtioneuvoston selonteon (VNS 3/2013 vp) täydentämisestä. VNS 4/2013 vp.

Valtioneuvosto (2014) Valtioneuvoston selonteko julkisen talouden suunnitelmasta vuosille 2015–2018.

Valtioneuvoston kanslia (2011) Neuvottelutulos hallitusohjelmasta.

Valtiovarainministeriö (2010a) Valtion talousarvioesitys vuodelle 2011, päiväys 10.9.2010.

Valtiovarainministeriö (2010b) Verotuksen kehittämistyöryhmän loppuraportti. Valtiovarainministeriön julkaisu 5/2010.

Valtiovarainministeriö (2011a) Valtion talousarvioesitys vuodelle 2012, päiväys 5.10.2011

Valtiovarainministeriö (2011b) Valtiontalouden kehykset vuosille 2012–2015. (VM/1867/02.02.00.00/2010).

Valtiovarainministeriö (2011c) Valtiontalouden tarkastetut kehykset vuosille 2012–2015. (VM/737/02.02.01.00/2011).

Valtiovarainministeriö (2012a) Pääomamarkkinat ja kasvu. Rahoitusmarkkinat, Valtiovarainministeriön julkaisu 10/2012.

Valtiovarainministeriö (2012b) Valtion talousarvioesitys vuodelle 2013, päiväys 17.9.2012.

Valtiovarainministeriö (2013a) Valtion talousarvioesitys vuodelle 2014, päiväys 16.9.2013.

Valtiovarainministeriö (2013b) Sokeriverotyöryhmän loppuraportti. Valtiovarainministeriön julkaisuja 3/2013.

Valtiovarainministeriö (2014) Sopeutustoimet verotuksen osalta kehyskaudelle. Mimeo. Päiväty 31.1.2014.

Valtiontalouden tarkastusvirasto (2014a): Veromuutosten taloudelliset vaikutukset – Välillinen verotus. Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomukset 4/2014.

Valtiontalouden tarkastusvirasto (2014b): Veromuutosten taloudelliset vaikutukset – Yhteisö- ja pääomaverotus. Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomukset 5/2014.

VaVM 22/2013 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle vuoden 2014 tu-loveroasteikkolaiksi sekä eräiksi muiksi laeiksi annetun hallituksen esityksen (HE 105/2013 vp) täydentämisestä.

VaVM 30/2013 vp: Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja maatilatalouden tuloverolain muuttamisesta.

Verohallinto (2014) Verotuksen taskutilastot 2008–2014, [http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tilastoja_ja_tutkimuksia/Taskutilastot\(13062\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Tietoa_Verohallinnosta/Tilastoja_ja_tutkimuksia/Taskutilastot(13062)), haettu 20.6.2014.

Zitting, Antti (2012) Energiaveroleikkurin alaraja on poistettava, <http://teknologiateollisuus.fi/fi/uutishuone/blog/2012-1/energiaveroleikkurin-alaraja-on-poistettava>, haettu 22.5.2014.



VALTIONTALOUDEN TARKASTUSVIRASTO

Antinkatu 1, PL 1119, 00101 Helsinki

Puh. 09 4321, faksi 09 432 5820, www.vtv.fi

ISBN 978-952-499-279-4 (PDF)