

Valtiontalouden tarkastusviraston  
tarkastuskertomus 4/2014

Finanssipolitiikan tarkastus  
**Veromuutosten taloudelliset  
vaikutukset**  
Välillinen verotus



ISSN-L 1799-8093  
ISSN 1799-8107 (PDF)  
ISBN 978-952-499-259-6 (PDF)

Edita Prima Oy  
Helsinki 2014

# Valtiontalouden tarkastusviraston finanssipolitiikan tarkastus

Dnro 319/51/2013

Valtiontalouden tarkastusvirasto on suorittanut tarkastussuunnitelmaansa sisältyneen välillisen verotuksen taloudellisten vaikutusten arviointia koskeneen tarkastuksen. Tarkastus on tehty tarkastusviraston finanssipolitiikan tarkastuksesta antaman ohjeen mukaisesti.

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

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

Helsingissä 28. päivänä toukokuuta 2014

Ylijohtaja Tytti Yli-Viikari

Johtava finanssipolitiikan tarkastaja Meri Virolainen

Tarkastuksen tekijät:

Johtava finanssipolitiikan tarkastaja Meri Virolainen  
Ylitarkastaja Annu Kotiranta

Tarkastuksen ohjaus ja laadunvarmistus:

Finanssipolitiikan tarkastuspäällikkö Heidi Silvennoinen

Tarkastetusta toiminnasta vastuulliset hallinnonalat:

valtiovarainministeriö

Asiasanat:

verotus, välillinen verotus



# Sisällys

<b>Tiivistelmä</b>	<b>1</b>
<b>1 Johdanto</b>	<b>3</b>
<b>2 Tarkastusasetelma</b>	<b>4</b>
2.1 Tarkastuskohteen kuvaus	4
2.2 Tarkastuskysymykset ja kriteerit	6
2.3 Tarkastuksen aineistot ja menetelmät	9
2.3.1 Aineistot	9
2.3.2 Menetelmät	10
<b>3 Tarkastushavainnot</b>	<b>14</b>
3.1 Arvonlisävero	14
3.1.1 Veromuutoksen tausta, valmisteluaiakataulu sekä yhteensopivuus veroteorian ja asiantuntijoiden suositusten kanssa	14
3.1.2 Vaikutukset kotitalouksiin	17
3.1.3 Yritysvaikutukset	18
3.1.4 Vaikutukset julkiseen talouteen – verotuloennuste	19
3.1.5 Vaikutukset kansantalouteen	25
3.2 Valmisteverot	26
3.2.1 Veromuutosten tausta, valmisteluaiakataulu sekä yhteensopivuus veroteorian ja asiantuntijoiden suositusten kanssa	26
3.2.2 Vaikutukset kotitalouksiin	32
3.2.3 Yritysvaikutukset	34
3.2.4 Vaikutukset julkiseen talouteen – verotuloennuste	39
3.2.5 Vaikutukset kansantalouteen	49
<b>4 Yhteenveto ja kannanotot</b>	<b>51</b>
4.1 Yhteenveto tarkastushavainnoista	51
4.2 Tarkastusviraston kannanotot	59
Lähteet	61





# Veromuutosten taloudelliset vaikutukset - välillinen verotus

Tarkastuksessa selvitettiin millaisia taloudellisten vaikutusten arviointeja on tehty välillisten verojen osalta. Tarkastuksessa käytiin läpi tällä hallituskaudella tehtyjä muutoksia ja niihin liittyviä virallisia asiakirjoja. Tarkastuksessa keskityttiin seuraaviin veromuutoksiin: arvonlisäverokannat, liikenteen polttonesteet, alkoholivero, tupakkavero ja makeis- jäätelö- ja virvoitusjuomaveron<sup>1</sup>.

Tarkastuksen tavoitteena oli i) selvittää antavatko hallituksen esitysten vaikutusarviot oikeat ja riittävät tiedot välillisten veromuutosten taloudellisista vaikutuksista, ii) varmentaa analyysejä taloudellisten vaikutusten arvioinneista, sekä iii) verrata tehtyjä veromuutoksia veroteorian suosituksiin.

Tarkastusviraston havaintojen perusteella hallituksen esitysten taloudellisten vaikutusten arviointien taustalaskelmat ovat teknisesti oikein laskettuja. Myös verotuloennusteet osuvat pääosin hyvin kohdalleen tarkasteltujen veromuutosten osalta. Lisäksi valtiovarainministeriön virkamiehet ovat perehtyneet huolellisesti tehtäväkenttäänsä.

Käsitellyissä hallituksen esityksissä kotitalouksia ja julkista taloutta koskevat arviot olivat pääosin riittäviä, joskin laskelmien ja oletusten dokumentointi oli heikkoa. Sen sijaan yritysvaikutusten arviointi oli hallituksen esityksissä lähes poikkeuksetta puutteellista.

Kaikissa tarkastelluissa hallituksen esityksissä oli esitetty arvioidut vaikutukset verotuloihin. Hallituksen esityksissä ei ollut kuitenkaan viitattu verotuloennusteiden taustamateriaaleihin. Myös valtiovarainministeriön sisäisesti käyttämät laskentapohjat arvioiden taustalla olivat osin epäselviä, vaikeasti luettavia ja niistä puuttuivat viittaukset lähdemateriaaleihin.

Tarkastuksen perusteella valtiovarainministeriön osastojen välinen kommunikointi ei ole riittävää. Niukan keskusteluyhteyden vuoksi hallituksen esitykseen tuli virhe arvonlisäverotuksen osalta. Ennusteessa huomioitiin veromuutoksen vaikutukset kuluttamiseen, jolloin verotuloennuste oli dynaaminen. Verotuloarvion raportointiin kuitenkin olevan staattinen.

---

<sup>1</sup> HE 89/2012 (arvonlisäverokannat), HE 53/2011 (liikenteen polttonesteet), HE 54/2011 (alkoholivero), HE 94/2011 (tupakkavero) ja HE 55/2011 (makeis- jäätelö- ja virvoitusjuomavero)

Tarkastuksen perusteella välillistä verotusta on kiristetty jokseenkin vero-teorian ja asiantuntijaryhmien suositusten mukaisesti. Veromuutoksista päätettäessä tulisi laajemmin hyödyntää valtiovarainministeriön osaamis-ta. Lopullisten poliittisten päätösten lykkäytyminen on lyhentänyt halli-tuksen esitysten valmisteluun käytettävissä olevaa aikaa ja siten vaikeut-tanut sujuvaa lainvalmistelua.

# 1 Johdanto

Jyrki Kataisen hallituksen hallituskaudella välilliseen verotukseen on suunniteltu tehtäväksi yhteensä noin 2,2 miljardin euron korotukset. Tuoreimmat muutokset välilliseen verotukseen tulivat voimaan vuoden 2014 alusta, mutta suurin osa välillisen verotuksen kiristämispäätöksistä tehtiin ennen hallituskauden puoliväliä. Välillisen verotuksen kiristämisen mitta- luokkaa voidaan pitää merkittävänä, jos sitä verrataan vaikka hallituksen säästötoimiin tällä hallituskaudella. Vuoden 2013 lopulla yhteenlasketut veronkorotukset ja menoleikkaukset olivat yhteensä noin viisi miljardia euroa. Maalikuussa 2014 tehdyt kehysriihen päätökset eivät ole mukana tarkastelussa.

Verotuksesta ja sen painopisteestä on keskusteltu runsaasti tällä vaali- kaudella. Sen sijaan välillisen verotuksen moninaisista tavoitteista, pää- töksenteon taustalla olevasta valmistelutyöstä ja vaikutusarvioinneista on keskusteltu suhteellisen vähän. Lisäksi veroteorian argumentteja on esitet- ty verrattain vähän julkisessa keskustelussa. Fiskaaliset perusteet ovat oh- janneet verokeskustelua välillisten verojen puolella, kun suhdannetaantu- ma ei ole ottanut helpottaakseen ja hallitus on tarvinnut lisätuloja budjet- tiin.

Tämän tarkastuksen tavoitteena oli osaltaan lisätä tietoa välilliseen vero- tukseen tehtyjen muutosten taustalla olevasta valmistelutyöstä. Tarkastuk- sessa arvioitiin, millaisia taloudellisten vaikutusten arviointeja välillisten verojen osalta on tehty. Lisäksi selvitettiin millaista valmistelutyötä välil- lisen verotuksen taustalla on. Taloudellisten vaikutusten arviointeja esitel- lään hallituksen esityksissä, joiden perusteella kansanedustajien, tai kenen tahansa, tulisi saada riittävä ja oikea kuva veromuutoksen tavoitteista ja taloudellisista vaikutuksista.

Tarkastusvirasto antaa vaalikausiraportin 2011–2014 eduskunnalle en- nen vuoden 2015 eduskuntavaaleja. Tämän vaalikausiraportin teema on Suomen verojärjestelmän toimivuus ja keskeiset rakenteet finanssipolitiin- kan tavoitteenasettelun näkökulmasta. Verojärjestelmää koskeva teema on jaettu kolmeen osioon: (1) välillisen verotuksen veromuutosten taloudel- lisen vaikutusten arviointi, (2) yritys- ja pääomaverotuksen veromuutos- ten taloudellisten vaikutusten arviointi ja (3) vaalikauden 2011–2014 ve- romuutosten taloudellisten vaikutusten arviointi verojärjestelmän koko- naisuuden näkökulmasta.

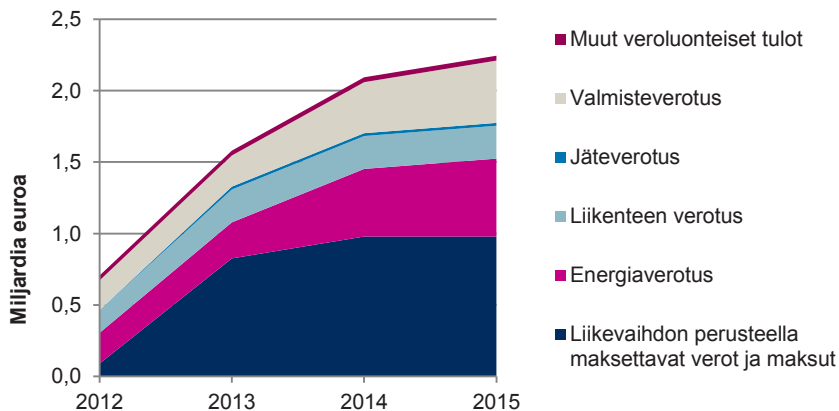
Tämä tarkastus on osa tätä vaalikausiraportin teemaa.

## 2 Tarkastusasetelma

### 2.1 Tarkastuskohteen kuvaus

Hallitus on tehnyt tällä vaalikaudella useita päätöksiä välillisen verotuksen kiristämiseksi hallitusohjelman linjausten mukaisesti. Joitakin veroja korotetaan hallituskaudella jopa useita kertoja. Merkittävimmät muutokset voidaan karkeasti jaotella kolmeen eri ryhmään. Suurin yksittäinen muutos on ollut hallitusohjelmaan kirjaamaton päätös korottaa kaikkia arvonlisäverokantoja yhdellä prosenttiyksiköllä. Toiseksi on muutettu energiaverotusta, jossa erityisesti liikenteen polttonesteiden verokertymä on kasvanut merkittävästi hallituskauden aikana<sup>2</sup>. Kolmanneksi muiden valmisteverojen korotukset, esimerkiksi alkoholi-, tupakka- ja makeisveron korotukset, ovat olleet merkittäviä.

Tällä hallituskaudella välillisen verotuksen kertymään vaikuttaneet muutokset ja niiden verotuloarviot on esitetty alla (Kuvio 1. . Verotuloarviot on poimittu viimeisimmästä saatavilla olleesta tietolähteestä<sup>3</sup>, joka oli yleensä joko hallituksen esitys tai talousarvioesitys.



KUVIO 1. Kooste välilliseen verotukseen päätetyistä ja suunnitelluista muutoksista ja niiden arvioiduista verotuloista. Lähteet: hallituksen esitykset ja TAE:t. Tilanne 13.3.2014.

<sup>2</sup> Vuoden 2012 alussa voimaantulleista liikenteen polttonesteiden korotuksista päätti osin aiempi hallitus nk. energiaverouudistuksen yhteydessä

<sup>3</sup> Tilanne 13.3.2014

Yllä (Kuvio 1. ) esitetyt välillisen verotuksen yhteenlasketut veromuutokset ovat tällä vaalikaudella noin 2,2 miljardilla euroa, kun huomioon otetaan sekä toimeenpannut että suunnitellut muutokset. Koska osa veromuutoksista kuitenkin vähentää kulutusta, ja sitä kautta myös verotuloja, on tämäntyyppiseen summa-arvioon syytä suhtautua varauksella erityisesti pidemmällä aikavälillä. Yhteenlaskettu summa kertoo, että kokonaisuutos on merkittävä. Toisaalta välillisen verotukseen on tehty myös lukuisia pieniä muutoksia, joiden tuotto-odotukset ovat suhteellisen pieniä.

Arvonlisäverokantojen korottamisen prosenttiyksiköllä arvioitiin kasvattavan verotuottoja yhteensä noin 830 miljoonalla eurolla. Energiaverotuksen osalta suurimmat veroasteen korotukset koskevat liikenteen polttonesteitä, joista muodostuu yhteensä 450 miljoonan euron veromuutos. Muiden valmisteverojen korotukset, esimerkiksi alkoholi-, tupakka- ja makeisveron korotukset, ovat yhteensä reilut 400 miljoonaa euroa.

Keskeinen peruste välillisen verotuksen muutoksille on hallituksen esitysten mukaan ollut fiskaalinen, eli verotulojen keruu valtiolle. Useiden veromuutosten tavoitteena on myös ohjata kulutusikäytymistä vähemmän haitalliseen suuntaan, joko ympäristö- tai terveysnäkökohdilla perusteltuna. Lisäksi perusteina on ollut yhdenmukaistaminen tai kilpailuneutraliteetin parantaminen.

Veropolitiikan valmistelun tärkein ohjaava asiakirja on hallitusohjelma ja veropolitiikan keskeisin valmistelija on valtiovarainministeriö. Veropoliittiset ratkaisut ovat merkittävä osa hallituksen talouspolitiikan päätöksiä. Valtiovarainministeriön vastuulla on muun muassa se, että hallituksen esitykset antavat oikeat ja riittävät tiedot veromuutoksista ja sisältävät vaikutusarvioinnin, josta selviävät veromuutosten suorat ja välilliset vaikutukset.

Veroteorian mukaan on tärkeää, että kullekin verolle asetetaan selvät tavoitteet. Näin ollen veromuutosten tavoitteiden tulisi käydä selkeästi ilmi virallisista asiakirjoista. Mikäli tavoitteet ovat fiskaaliset, tulisi esittää selkeät arviot verotulojen kehityksestä ja arviot muutosten muista taloudellisista vaikutuksista.

Tässä tarkastuksessa keskityttiin arvonlisäveroon ja neljään eri valmisteveroon. Hallituskaudella tehdyt muutokset ja niihin liittyvät hallituksen esitykset ovat HE 89/2012 (arvonlisäverokantojen korotus), HE 53/2011 (liikenteen polttonesteiden verotason korottaminen), HE 54/2011 (alkoholiveron korottaminen), HE 94/2011 (tupakkaveron korottaminen) sekä HE 55/2011 makeis- jäätelö- ja virvoitusjuomaveron korottaminen). Tässä tarkastuksessa keskityttiin siten tarkastelemaan niitä veromuutoksia, joista on annettu hallituksen esitys ennen syyskuun 2013 puoliväliä. Myös syyskuun 2013 puolivälin jälkeen on annettu välilliseen verotukseen liittyviä hallituksen esityksiä. Myös nämä liikenteen polttonesteiden, tupakka-, al-

koholi- ja makeisverotuksen muutokset huomioitiin tarkastuksessa. Niiden osalta ei kuitenkaan tehty taustalaskelmien ja -oletusten tarkastusta, toisin kuin hallituskauden alkupuolella toteutetuista muutoksista. Tämä johtui siitä, että nämä uusimmat hallituksen esitykset oli laadittu samoilla menetelmillä ja oletuksilla kuin aiemmat hallituksen esitykset.

Rajaus perustuu useisiin syihin. Ensiksikin tarkastukseen valitut muutokset on tehty fiskaalisin perustein, jolloin niiden taloudellisten vaikutusten arviointi on luontevaa. Toiseksi nämä verot edustavat lähes 90 % kaikista välillisten verojen verotuloista, joten tarkastelu kattaa edustavan joukon välillistä veroista. Kolmanneksi tässä otoksessa on mukana kansantaloudellisesti merkittävä vero (arvonlisävero) ja toisaalta pienempiä veroja, jolloin saadaan kiinnostava kontrasti valmistelun vertailun suhteen. Tarkastuksesta on rajattu pois edellisellä hallituskaudella päätetty energiaverouudistuksen yhteydessä tehty ja vuonna 2012 voimaan astunut dieselveeron korotus sekä ajoneuvoveron korotus. Ajoneuvoveron korottamisen perusteet ovat vain osin fiskaaliset, minkä lisäksi se on yksittäinen liikenteen verotukseen tehty muutos.

## 2.2 Tarkastuskysymykset ja kriteerit

Finanssipolitiikan tarkastuksen tavoitteena on osaltaan turvata eduskunnan finanssivallan tehokasta käyttöä. Tämän tarkastuksen tarkoituksena oli arvioida, antavatko tässä tarkastuksessa käsitellyt välillistä verotusta koskevat viralliset asiakirjat, kuten hallituksen esitykset, oikeat ja riittävät tiedot veromuutosten vaikutuksista. Tässä tarkastuksessa keskityttiin fiskaalisiin vaikutuksiin. Tämän vuoksi tarkastuksen keskiössä olivat hallituksen esityksiin kirjatut taloudellisten vaikutusten arvioinnit. Kiinnostuksen kohteena oli, millaisia taloudellisten vaikutusten arviointeja veropäätöksiin liittyy ja antoivatko päätöksiä valmistellessa tehdyt vaikutusarvioinnit oikeat ja riittävät tiedot veromuutosten taloudellisista vaikutuksista. Lisäksi kiinnitettiin huomiota raportoinnin avoimuuteen ja selkeyteen.

Tämän tarkastuksen päätarkastuskysymys on: Onko välilliseen verotukseen tehtyihin muutoksiin liittyvistä taloudellisista vaikutuksista annettu oikea ja riittävä kuva? Tarkastuksessa keskityttiin seuraaviin välillisiin veroihin: arvonlisä-, polttoaine-, tupakka-, alkoholi- ja makeisveroihin<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> Hallituskaudella ko. veroihin tehdyt muutokset ja niihin liittyvät hallituksen esitykset ovat HE 89/2012 (arvonlisäverokantojen korotus), HE 53/2011 (liikenteen polttonesteiden verotason nosto), HE 54/2011 (alkoholiveron nosto), HE 94/2011

Päätarkastuskysymystä syvennettiin seuraavilla tarkastuskysymyksillä:

- Millaisia taloudellisten vaikutusten arviointeja tehtiin?
- Miten taloudellisten vaikutusten arviointi on raportoitu?
- Miten välillisten verojen kokonaisuutta on koordinoitu?

Tarkastus kohdistui ensisijaisesti valtiovarainministeriön vero-osaston hallituksen esitysten valmistelutyöhön mutta myös veromuutoksiin liittyvään päätöksentekoon. Tarkastuksessa selvitettiin hallituksen esityksissä annettuja taloudellisten vaikutusten arviointeja sekä niihin liittyviä aineistoja, tutkimustuloksia ja oletuksia. Valtiovarainministeriön vero-osaston valmistelun lisäksi selvitettiin ministeriön kansantalousosaston laatiman kansantalouden kasvuennusteen merkitystä verotuloarvioihin. Tarkastuksessa varmennettiin tehtyjä analyysejä taloudellisten vaikutusten arvioinneista niin virallisten asiakirjojen kuin laskelmienkin osalta. Toiseksi tarkastuksessa selvitettiin, miten taloudellisten vaikutusten arvioinneista on raportoitu hallituksen esityksissä ja voiko raportoinnin perusteella saada riittävän ja oikean kuvan veromuutoksista. Kolmanneksi tarkastuksessa käytiin läpi välillisen verotuksen kokonaisuutta: miten tulokset noudattavat veroteorian suosituksia ja miten kokonaisuuden koordinointi näkyy valmistelutyössä.

Hyvään säädösvalmistelutapaan ja hyvään hallintoon liittyvät näkökohdat ovat tärkeitä tässä tarkastuksessa, kun arvioidaan veropäätösten valmistelua. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että yhteisesti sovittuja prosesseja noudatetaan ja valmistelu on läpinäkyvää ja avointa. Tässä tarkastuksessa käytettiin seuraavia tarkastuskriteerejä:

- oikea ja riittävä kuva (oikeat ja riittävät tiedot)
- päätöksenteon tietoperustan avoimuus ja läpinäkyvyys

Tässä tarkastuksessa oikean ja riittävän kuvan kriteerinä käytettiin oikeusministeriön ohjetta vaikutusarvioinnista vuodelta 2007. Seuraavassa on kuvattu lyhyesti oikeusministeriön ohjeen mukaiset taloudellisten vaikutusten arvioinnin pääteemat, joita hallituksen esityksissä tulisi arvioida.

Vaikutukset kotitalouksiin

- Vaikutukset eri väestöryhmien ja kotitalouksien taloudelliseen asemaan
- Vaikutukset kotitalouksien käyttäytymiseen

---

*(tupakkaveron nosto) sekä HE 55/2011 makeis- jäätelö- ja virvoitusjuomaveron nosto).*

## Yritysvaikutukset

- Kohdejoukon kuvaus ja koko
- Vaikutukset yritysten kustannuksiin ja tuottoihin (sis. mm. suorat kustannukset sekä hallinnolliset kustannukset)
- Vaikutukset yritysten väliseen kilpailuun ja markkinoiden toimivuuteen (estääkö, rajoittaako tai vääristääkö ehdotus kilpailua yritysten välillä)
- Vaikutukset erityisesti pieniin ja keskisuuriin yrityksiin, uuden yritystoiminnan aloittamiseen tai yritysten kasvumahdollisuuksiin
- Vaikutukset yritysten investointeihin tai tutkimus- ja kehittämis-toimintaan ja innovaatioihin
- Vaikutukset yritysten kansainväliseen kilpailukykyyn

## Vaikutukset julkiseen talouteen

- Vaikutukset yhteisöjen rahoitukseen ja voimavarojen jakoon
- Vaikutukset julkistalouden osatekijöihin (esim. tulot ja menot)

## Vaikutukset kansantalouteen

- Onko ehdotuksella vaikutuksia yleiseen talouskehitykseen ja erityisesti kansantalouteen?

Taloustieteellisen kirjallisuuden mukaan kullekin verolle tulee asettaa tavoite ja perustella, miksi vero asetetaan. Verojen pirstaloitumista tulee välttää ja verojärjestelmän tulee olla ennakoitava. Nämä seikat edesauttavat sitä, että verojärjestelmän kokonaisuus säilyy hallittavana ja yksinkertaisena. Hyvä verojärjestelmä on oikeudenmukainen ja kohtelee samaa taloudellista toimintaa samalla tavalla. Verojärjestelmän ei tule aiheuttaa talouteen tarpeetonta hallinnollista taakkaa tai hyvinvointitappioita.

Veroteoria suosittaa yhtenäistä arvonlisäverokantaa kaikille hyödykkeille, mistä poikkeamiseen tulisi olla erittäin vahvat perusteet. Yhtenäisestä verokannasta voidaan kuitenkin myös poiketa. Poikkeuksen tekemiseen esitetään kolme eri syytä:

- ulkoisvaikutuksia korjaava verotus, joka parantaa talouden tehokkuutta
- paternalismiin perustuvat argumentit, joissa ihmisten uskotaan tarvitsevan ”holhousta”
- joidenkin hyödykkeiden erivälillä verokohtelulla pyritään lisäämään työn tarjontaa nostamalla vapaa-ajan hintaa

Myös korkean tason koti- ja ulkomaiset asiantuntijaryhmät ovat antaneet suosituksiaan verotuksen kehittämiseksi. Suosituksissa korostuu, että arvonlisäverokantoja tulisi pitkällä aikavälillä yhtenäistää, jolloin yleistä ar-



vonlisäverokantaa voisi myös laskea. Toiseksi veromuutoksia tehtäessä tulisi aina huolellisesti perustella, mihin tavoitteita kullakin muutoksella pyritään. Kolmanneksi valmisteverojen osalta korotusten tulisi olla pääosin maltillisia ja niissä tulisi ottaa huomioon muun muassa olemassa olevat verorakenteet, järjestelmän hallinnointi ja tuonnin mahdollinen lisääntyminen.

Edellä esitetyn perusteella tarkastuskriteereinä käytettiin lisäksi talousteoriana johdettuja hyvän verojärjestelmän periaatteita ja korkean tason asiantuntijaryhmien suosituksia.<sup>5</sup> Kriteerit olivat seuraavat:

- verojärjestelmää tulee tarkastella ja kehittää kokonaisuutena
- verojärjestelmän tulee olla neutraali
- hyvä verojärjestelmä on yksinkertainen

Valtiovarainministeriön lausunnossa tuodaan esille, että tarkastuksen kriteerinä ollut toteutettujen veromuutosten vertaaminen veroteorian suosituksiin ei sovi tarkastustoiminnan kriteeriksi. Palautteen mukaan poliittisen tason päätökset eivät ole välttämättä vero-osaston ekonomistien suositusten mukaisia, jolloin virkamiehiä ei voida niistä vastuuttaa. Tarkastusvirasto pitää tätä valtiovarainministeriön havaintoa oikeana. Tässä tarkastuksessa tarkastuksen kohteena ei ole kuitenkaan vain valtiovarainministeriö, vaan myös veromuutoksiin liittyvä päätöksenteko. Veropolitiikan linjasta ovat vastuussa poliittiset päätöksentekijät, eivät virkamiehet. Toisaalta tarkastusvirasto katsoo, että valtiovarainministeriön vastuulla on tehdä näkyväksi politiikkapäätösten mahdolliset puutteet ja riskit. Virkamiestason verovalmistelua ja toisaalta poliittisen päätöksenteon välistä suhdetta tullaan käsittelemään tarkemmin tarkastusviraston verotuksen kokonaisuutta koskevassa tarkastuksessa.

## 2.3 Tarkastuksen aineistot ja menetelmät

### 2.3.1 Aineistot

Veromuutoksista päätetään tyypillisesti hallituskauden alussa hallitusohjelman tehtäessä sekä vuosittain kehysriihessä, jolloin päätetään seuraavan vuoden talouspolitiikan peruslinjoista. Hallituksen esitykset pohjautuvat näihin päätöksiin. Tämän tarkastuksen asiakirja-aineiston rungon muodostavat Jyrki Kataisen hallitusohjelma, kehysriihissä tehdyt päätökset, talo-

---

<sup>5</sup> Katso mm. VTV (2013), *Mirrless et al. (2011)* ja Valtiovarainministeriö (2010).

usarvioesitykset sekä käsiteltäviä veromuutoksia koskevat hallituksen esitykset.

Lisäksi aineistona käytettiin valtiovarainministeriön taustalaskelmia ja tutkimuksia, jotka liittyvät hallituksen esitysten vaikutusarviointien laskentaan ja oletuksiin. Julkisesti saatavilla olevia sidosryhmien lausuntoja hallitusten esitysten luonnoksista käytiin läpi tarkastuksen kannalta olennaisten kysymysten osalta. Lisäksi käytettiin julkisesti saatavia Valtion taloudellisen tutkimuskeskuksen ja Tilastokeskuksen aineistoja ja muuta tieteellistä tutkimusta, joiden perusteella tarkastettiin taloudellisten vaikutusten arviointeihin liittyviä oletuksia ja laskelmia.

Osana tarkastusta suoritettiin kahdeksan haastattelua, joissa oli yhteensä kuusi osallistujaa valtiovarainministeriöstä, yksi työ- ja elinkeinoministeriöstä, yksi Elinkeinoelämän keskusliitosta, kolme Elintarviketeollisuusliitosta ja yksi Tullista. Valtiovarainministeriön lisäksi haastatellut organisaatiot ja niiden edustajat valittiin sillä perusteella, että näillä tahoilla katsottiin olevan näkemyksiä ja osaamista yritysvaikutusten arviointiin liittyvissä kysymyksissä. Painotus yritysvaikutusten arviointeihin johtui siitä, että alustavien tarkastushavaintojen myötä tällä osa-alueella katsottiin tarvittavan lisäselvitystä.

### 2.3.2 Menetelmät

Edellä mainittua aineistoa analysoitiin yhdistäen asiakirjojen, tarkastusta varten pyydettyjen aineistojen ja haastattelujen tietoja. Tarkastuksessa käytettiin siten seuraavia menetelmiä:

- Dokumenttianalyyseissä arvioitiin eduskunnalle annettuja virallisia asiakirjoja tarkastuskriteerien ja etenkin oikeusministeriön säädösohjeen (Oikeusministeriö 2007) avulla
- Varmennettiin valtiovarainministeriön laskelmia taloudellisista vaikutuksista
- Puolistrukturoidut haastattelut täydensivät havaintoja

**Dokumenttianalyyseissä** arvioitiin hallituksen esityksissä annettuja veromuutosten taloudellisista vaikutuksista. Oikeusministeriön säädösehdotusten vaikutusten arvioinnista laaditun ohjeen mukaan hallituksen esitysten taloudellisten vaikutusten arvioinneissa tulisi arvioida vaikutuksia kotitalouksiin, yrityksiin, julkiseen talouteen ja kansantalouteen (Oikeusministeriö 2007). Nämä neljä vaikutusulottuvuutta täsmennyksineen muodostavat tässä tarkastuksessa hallituksen esitysten arviointikriteeristön. Kukin vaikutusulottuvuus on käyty erikseen läpi, minkä lisäksi on tarkasteltu ko-

konaisuutta – mitkä kyseisistä taloudellisten vaikutusten arvioinnin ulottuvuuksista on ylipäättään kirjattu hallituksen esitykseen ja millä tasolla.

Oikeusministeriön ohjeen mukaan vaikutusarvioinneissa tulisi pyrkiä numeeriseen arviointiin, esimerkiksi kohderyhmän koon, verotuloarvion ja yrityksille koituvien hallinnollisten kustannusten osalta. Ohjeen mukaan taloudellisia vaikutuksia arvioitaessa on ensin täsmennettävä säädösehdotuksen ensisijaiset kohderyhmät ja tämän jälkeen arvioitava vaikutuksia kyseisten kohderyhmien näkökulmasta. Vasta tämän jälkeen on syytä tehdä laajemmat arvoinnit vaikutuksista julkiseen talouteen ja kansantalouteen. Ohjeessa todetaan myös, että usein yksittäisellä säädösehdotuksella ei ole selkeitä tai merkittäviä koko kansantaloutta koskevia eli makrotaloudellisia vaikutuksia. Tällöin vaikutusarviointi voi keskittyä kohderyhmien mukaan jäseneltäviin vaikutuksiin.

Veroteorian suositusten noudattamista arvioitiin siten, että tarkasteltiin hallituksen esitysten sisältöä ja perusteita ja arvioitiin, miten ne noudattavat veroteorian suosituksia.

**Verotuloennusteiden arviointi ja varmentaminen** jaettiin kahteen osaan siten, että arvonlisäverojen ja valmisteverojen varmentaminen tehtiin erikseen. Tämä johtui siitä, että verojen erilainen mittaluokka ja kansantaloudellinen merkitys vaativat erilaista analysointia. Tarkoituksena oli varmentaa verovalmistelussa tehdyn analyysityön luotettavuus.

*Arvonlisäveron* osalta laskelmien luotettavuutta varmennettiin käymällä laskelmat taustaoletuksineen läpi sekä osin toistamalla laskelmat. Taustalaskelmien osalta käytiin läpi valtiovarainministeriöstä saatujen Exceltaulukoiden loogisuutta ja seurattavuutta, laskelmien teknistä oikeellisuutta ja otantaperusteisesti taustalähteiden tietojen oikeellisuutta. Arvonlisäveron korotuksen vaikutuksia kansantalouteen on arvioitu hallituksen esityksessä (89/2012) Valtion taloudellisen tutkimuskeskuksen VATT:n käyttämällä ns. VATTAGE-mallilla. Tässä tarkastuksessa ei arvioida VATTAGE-mallin tuottamia laskelmia, vaan otetaan tulokset annettuna. Arvonlisäverotuksen osalta verotuloennusteen teknisillä oletuksilla voi olla huomattava vaikutus laskelman tulokseen. Koska arvonlisävero muodostaa huomattavan osan verokertymästä, on laskennan taustaoletuksilla merkitystä kokonaisverokertymän kannalta. Verotuloennusteet ilmoitetaan tyypillisesti joko dynaamisina tai staattisina arvioina. Lisäksi voidaan arvioida muun talouden kehityksen vaikutus. Taloustieteellisessä kirjallisuudessa (kts. esim. Gruber 2005 ja Auerbach 2005) staattiset ja dynaamiset vaikutukset määritellään seuraavasti:

1) Staattinen vaikutus

Staattista vaikutusta arvioitaessa oletetaan, että vain resurssien jakauma muuttuu itse resurssien määrän pysyessä vakiona. Käytännössä tämä tar-

koittaa, että tarkasteltaessa kulutusveroja oletetaan sekä tulevan kulutuksen kokonaismäärän että ihmisten käyttäytymisen pysyvän ennallaan. Vain verokanta, eli veroaste, muuttuu.

- Veroasteen muutos: Korkeampi veroaste kasvattaa virvoitusjuomaverosta saatavia verotuloja.

## 2) Dynaaminen vaikutus

Dynaamista vaikutusta arvioitaessa pyritään arvioimaan tehdyn toimenpiteen, tässä tarkastuksessa veromuutoksen, vaikutuksia sekä resurssien jakaumaan että kokonaismäärään. Esimerkiksi kulutusverojen osalta arvioidaan tehtyjen veromuutosten vaikutusta kuluttamiseen. Dynaamisessa arviossa pyritäänkin antamaan mahdollisimman todenmukainen kuva siitä, millaisia vaikutuksia yksittäisellä toimenpiteellä on. Tällöin huomioidaan esimerkiksi veromuutoksen aiheuttamat hinnanmuutokset ja vaikutukset kuluttamiseen ja talouskasvuun.

- Käyttäytymisvaikutus: veron noustessa kuluttajat usein vähentävät (kallistuneen tuotteen) kulutusta. Kulutus saattaa myös siirtyä muihin, halvempiin tuotteisiin. Kun veromuutos vaikuttaa kokonaiskulutukseen, se voi vaikuttaa talouskasvuun.

## 3) Muun talouden kehitys

Kun tavoitteena on laatia mahdollisimman tarkasti tulevaa verokertymää kuvaava ennuste, laskelmissa huomioidaan staattisten ja dynaamisten vaikutusten ohella tyypillisesti myös muut taloudessa tapahtuvat muutokset. Tällaisia tekijöitä ovat esimerkiksi yleinen talouskehitys ja muut verotuksessa tapahtuvat muutokset. Muita talouden muutoksia mallinnetaan makrotaloudellisilla ennusteilla. Tästä saadaan kolmas verotuloennusteeseen vaikuttava tekijä:

- Veronkorotuksesta riippumattomat tekijät: Muut taloudessa tapahtuvat muutokset, kuten talouskasvu tai taantuma, vaikuttavat myös kulutukseen ja näin ollen verotulokertymään. Mikäli talouden ennustetaan kasvavan ja kulutuksen lisääntyvän, saattavat verotulot kasvaa, vaikka veroastetta ei korotettaisikaan.

Kun ennustetaan seuraavan periodin verotuloja mahdollisimman tarkasti, tulee arvioissa tarkastusviraston näkemyksen mukaan huomioida mahdollisuuksien mukaan kaikki kolme edellä esitettyä tekijää: staattinen vaikutus, dynaaminen vaikutus ja muun talouden kehityksen vaikutus. Tässä tarkastuksessa käytiin läpi mitkä yllä olevista tekijöistä oli huomioitu arvonlisäveron taloudellisten vaikutusten arvioinnissa. Lisäksi arvioitiin olisiko nämä kolme eri tekijää ja niiden vaikutukset verotuloennusteeseen eritelty. Kun yllä esitellyt vaikutukset on eritelty toisistaan, päätöksentekijäl-

lä on mahdollisuus arvioida mikä on tehdyn muutoksen ja mikä esimerkiksi talouskasvun osuus verotuloennusteessa.

*Valmisteverot* ovat kokoluokaltaan selkeästi pienempiä kuin arvonlisävero. Yksittäisillä valmisteveroilla ei siis ole samalla tavoin kansantaloudellista merkitystä kuin arvonlisäverolla. Näin ollen valmisteverojen osalta tarkastuksen painotus ei ollut kansantaloudellisessa analyysissä, vaan vaikutuksissa kotitalouksiin, yrityksiin ja julkiseen talouteen.

Valmisteverojen osalta arvioitiin ja varmennettiin analyysityön luotettavuutta selvittämällä laskennan teknistä oikeellisuutta ja laskelmien oletuksia. Laskelmien luotettavuutta varmennettiin käymällä laskelmat taustaoletuksineen läpi sekä toistamalla laskelmat. Taustalaskelmien osalta käytiin läpi valtiovarainministeriöstä saatujen Excel-taulukoiden loogisuutta ja seurattavuutta, laskelmien teknistä oikeellisuutta ja tarkistusluonteisesti laskelmissa käytettyjen taustalähteiden tietojen oikeellisuutta. Lisäksi tarkastettiin laskelmissa käytetyt oletukset ja selvitettiin oletusten lähteet. Oletusten osalta käytiin läpi mm. hintajoustoihin liittyviä oletuksia.

Varmentavilla laskelmilla ja lähteiden arvioinnilla tarkastusvirastossa varmennettiin, ettei valtiovarainministeriön laskelmissa ole olennaisia virheitä tai puutteita. Lisäksi arvioitiin, miten hyvin valtiovarainministeriön verotuloennusteet osuivat kohdalleen tarkastuksen kohteena olleiden veromuutosten osalta.

**Haastattelut** olivat tyypillisesti muodoltaan puolistrukturoituja siten, että kysymysluettelo oli laadittu ennalta ja että haastateltavien vastaukset olivat vapaamuotoisia. Kysymysluettelosta kuitenkin poikettiin haastattelutilanteessa tarpeen mukaan, joten haastattelussa oli myös teemahaastattelun piirteitä. Haastattelujen tarkoituksena oli tarkentaa dokumenttianaalyyseistä ja laskelmien varmentamisesta saatuja tietoja. Lisäksi haastateluissa selvitettiin välillisen verotuksen valmistelun kokonaisuutta, johon esimerkiksi hallitusohjelmasta ei löytynyt kattavaa vastausta.

## 3 Tarkastushavainnot

Tässä luvussa käydään läpi tarkastushavainnot ensin arvonlisäveron ja sen jälkeen valmisteverojen osalta. Sekä arvonlisäveron että valmisteverojen osalta veromuutoksia on tarkasteltu vaikutusarviointien näkökulmasta siten, että tarkastelun runkona on käytetty oikeusministeriön vaikutusarviointiohjeen (2007) mukaista rakennetta. Käytännössä on siis selvitetty, miten hallituksen esityksissä on arvioitu vaikutuksia kotitalouksiin, yrityksiin, julkiseen talouteen ja kansantalouteen. Toiseksi tässä luvussa kuvataan veromuutoksen valmisteluprosessia, minkä avulla voidaan selvittää esimerkiksi verovalmisteluun käytettyä aikaa. Kolmanneksi arvioidaan taloudellisten vaikutusten arviointien taustalla olevia laskelmia. Laskelmien osalta käydään läpi niihin liittyviä oletuksia, laskelmien teknistä oikeellisuutta sekä laskemien logiikkaa, seurattavuutta ja raportointia. Keskeiset havainnot on tiivistetty kunkin alaluvun loppuun.

### 3.1 Arvonlisävero

Tässä luvussa arvioidaan arvonlisäverotuksen muutoksen taloudellisten vaikutusten arviointia ja etenkin siihen liittyvää hallituksen esitystä (HE 89/2012). Tämän veromuutoksen yhteydessä sekä yleistä arvonlisäverokantaa että alennettuja arvonlisäverokantoja korotettiin yhdellä prosenttiyksiköllä vuoden 2013 alusta lähtien. Uudet arvonlisäveroasteet ovat 10 %, 14 % ja 24 %.

#### 3.1.1 Veromuutoksen tausta, valmisteluaikataulu sekä yhteensopivuus veroteorian ja asiantuntijoiden suositusten kanssa

Hallituksen esityksen valmistelu aloitettiin 4.4.2012 jälkeen, jolloin annettiin valtioneuvoston kehykset vuosille 2013–2016. Virallinen valmistelu käynnistyi 1.6. ja valtiovarainministeriön virkamiesten mukaan valmiin hallituksen esityksen tuli olla valmis 1.9.2012 valtioneuvoston yleisistuntoa varten. Luonnos hallituksen esityksestä laitettiin tiedoksi ja kommentoitavaksi Tulliin ja Verohallintoon 28.6.2012; määräaika kommenteille oli 3.8.2012. Lisäksi hallituksen esitystä käsiteltiin valtiovarainvaliokunnan verojaostossa syyskuussa 2012.

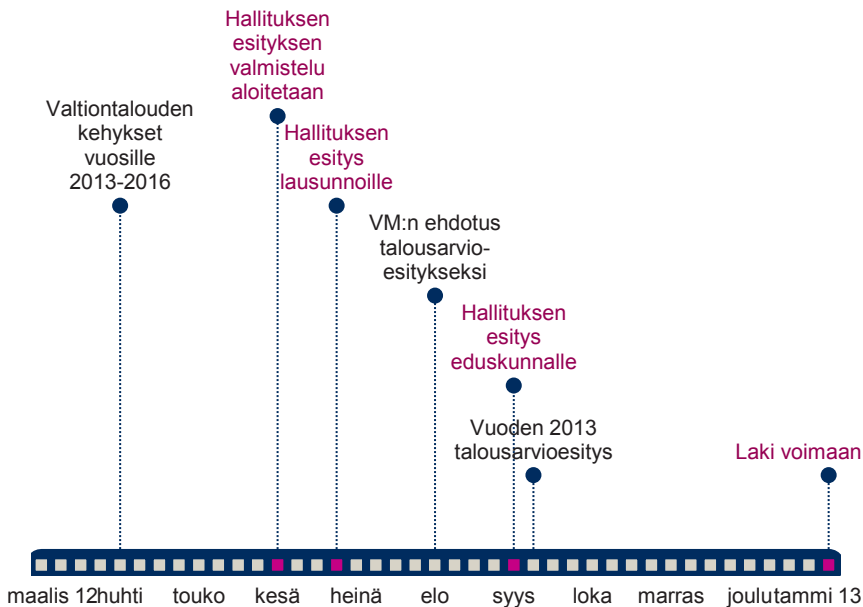
Valmistelun ja päätöksenteon etenemistä on kuvattu alla aikajanalla (Kuvio 2. ). Kuvioista 2. nähdään, että hallituksen esitykselle jäi valmistelu-aikaa noin kaksi kuukautta.

Tarkastusvirasto katsoo, että perinpohjaisten taloudellisten vaikutusten arviointi on vaikeaa annetussa kahden kuukauden aikataulussa. Toisaalta muutos oli tiedossa valtiovarainministeriön virkamiehillä jo aiemmin, heti kehysriihipäätöksen jälkeen. Lisäksi vero-osasto toimitti kehysriihtä varten aineistoa ja taustalaskelmia arvonlisäverotukseen liittyen. Tässä helmimaaliskuulle 2012 päivytyssä tausta-aineistossa<sup>6</sup> valtiovarainministeriö esittää vaikutusarviointeja, joissa arvioidaan erilaisten arvonlisäverokantojen korotusten taloudellisia vaikutuksia. Eri vaihtoehtoja esitetään yhteensä kuusi ja niistä kaikista on arvioitu vaikutukset verotuottoihin, sosiaalietuuksien indeksikorotusten kustannukset sekä vaikutukset ostovoimaan ja Gini-kertoimeen. Lisäksi muistioissa tuodaan esiin arvonlisäverokantaan liittyviä veroteorian suosituksia sekä aiemmin toteutettujen korotusten vaikutuksia esimerkiksi tulonjakoon. Erityisesti tasaverokantaa käsittelevässä muistiossa tuodaan selvästi esiin talousteorian suositus yhtenäisestä arvonlisäverokannasta.

Valtiovarainministeriön virkamiesten mukaan taloudellisten vaikutusten arviointien tekeminen kestää kuusi kuukautta, mikäli mitään pohjatöitä ei ole tehty. Lopullinen päätös arvonlisäverokantojen korotusten yksityiskohdista tehtiin vasta kehyspäätöksen yhteydessä (4.4.2012).

---

<sup>6</sup> Muistio 1: Vero-osasto 16.2.2012. Arvonlisäverokantojen yhtenäistäminen. Muistio 2: Vero-osasto/IV. 6.3.2012. Arvonlisäveroreformivaihtoehtojen tarkastelu. Muistio 3: Vero-osasto/IV. 19.3.2012. Arvonlisäveroreformivaihtoehtojen päivitetty verotuottoarviot.



KUVIO 2. Arvonlisäveromuutoksen (HE 89/2012) valmisteluajataulu aikajanalla.

Talousteoreettisen kirjallisuuden sekä kotimaisten ja ulkomaisten asiantuntijoiden mukaan arvonlisäverotus on sekä teoriassa että käytännössä varsin tehokas tapa kerätä verotuloja (ks. esim. Diamond, & Mirrlees; 1971 ja Boadway; 2012). Veroteorian mukaan arvonlisäverotuksella ei tulisi kuitenkaan pyrkiä vaikuttamaan kulutukseen, eikä se ole tehokas tapa ohjata kuluttajien käyttäytymistä. Veroteorian mukaan arvonlisäverokantoja tulisi olla vain yksi. Arvonlisäverokantojen yhtenäistämistä on tarkasteltu ja ehdotettu suomalaisessa verokeskustelussa useasti (ks. esim. Valtiovarainministeriö 2010, Valtiovarainministeriö 2013a ja VATT 2013). Käytännössä kuitenkin usein todetaan, että verokantojen yhtenäistäminen yhdellä kertaa ei ole poliittisesti mahdollista eikä välttämättä käytännönsäkään järkevää, vaan yhtenäistäminen olisi hyvä toteuttaa hiljalleen.

Vuoden 2013 alusta voimaan tullut veronkorotus ei yhtenäistä arvonlisäverokantoja. Käytännössä korotus ylläpitää olemassa olevaa rakennetta, eikä näin ollen muuta tilannetta veroteorian näkökulmasta tehokkaampaan tai tehostomampaan suuntaan. Vero-osaston laatimissa muistioissa veroteorian suositus yhdestä arvonlisäverokannasta on tuotu selkeästi ja perustellen esiin. Lisäksi kehysriihessä poliittisilla päätöksentekijöillä on



ollut käytettävissään laskelmia, joissa on arvioitu arvonlisäverokantojen yhtenäistämisen taloudellisia vaikutuksia.

Tarkastusvirasto katsoo, että käytännössä tehty korotus ei noudata veroteorian tai kotimaisten asiantuntijoiden suosituksia.

Arvonlisäverolain virkamiesvalmistelulle vaikutusarvioineen oli varattu aikaa noin kaksi kuukautta. Tarkastusvirasto katsoo, että tätä voidaan pitää verrattain lyhyenä aikana veromuutoksen kansantaloudellinen merkittävyys huomioon ottaen.

Tehty korotus ei yhtenäistä arvonlisäverotusta. Tarkastusvirasto katsoo, että tehty korotus ei ole linjassa veroteorian, kansainvälisten tai kotimaisten suositusten kanssa.

### 3.1.2 Vaikutukset kotitalouksiin

Hallituksen esityksessä (HE 89/2012) kuvataan arvonlisäverokorotuksen vaikutuksia kotitalouksiin. Vaikutuksia kotitalouksiin on arvioitu laske-malla veronkorotuksesta seuraava lopputuotteiden ja palveluiden hintojen nousu sekä siitä seuraava kuluttajahintaindeksin nousu. VATT on lisäksi arvioinut veromuutoksen vaikutuksia tuotteiden ja tavaroiden kysyntään VATTAGE-mallin avulla.

Lisäksi esityksessä on arvioitu tulonjakovaikutuksia arvioimalla vaikutuksia ostovoimaan ja Gini-kertoimeen.<sup>7</sup> Hallituksen esityksessä ei ole mainintaa siitä, mikä taho laskelmat on laatinut, mutta valtiovarainministeriön virkamiesten haastattelujen perusteella myös ne ovat VATT:n laatimia. Tarkastusviraston näkemyksen mukaan hallituksen esityksessä olisi pitänyt olla maininta laskelman tekijöistä.

Tarkastusvirasto katsoo, että veronkorotusten vaikutuksia kuluttajahintaindeksiin, ostovoimaan ja tulonjakoon voidaan pitää keskeisinä ja tärkeinä indikaattoreina, ja ne mainitaan myös oikeusministeriön ohjeessa (2007). Toisaalta tarkastusvirasto katsoo, että tulonjakovaikutukset ovat marginaalisen pieniä, kun laskelmissa huomioidaan myös indeksisidonnaisten sosiaaliturvien korotukset. Hallituksen esityksessä olisi hyvä tuoda selkeämmin esiin, että muutoksilla ei ole käytännössä tulonjakovaikutuksia. Tarkastusvirasto ei ota kantaa tulonjakovaikutusten laskentaan liittyvään aineistoon tai menetelmään.

---

<sup>7</sup> *Gini-kerrointa käytetään kuvaamaan tuloerojen suuruutta. Gini-kerroin saa arvoja välillä nolasta yhteen. Täydellisen tasaisessa tulonjaossa arvo on 0, kun taas maksimaalisesti epätasaisen tulonjaon toteutuessa arvo on 1.*

Valtiovarainministeriön mukaan poliittinen ja julkinen kiinnostus päätösten tulonjakovaikutuksiin on ollut kuitenkin niin voimakasta, että tulonjakovaikutuksia on haluttu raportoitavan silloinkin, kun vaikutukset mahtuvat virhemarginaaleihin.

Vaikutukset kotitalouksiin on arvioitu yleisten hintatason muutosten, tulonjakovaikutusten sekä sosiaalietuuksien indeksikorotusten avulla. Kaikista arvioista ei käy kuitenkaan ilmi mikä taho laskelmat on laatinut. Hallituksen esityksessä olevien laskelmien mukaan aronlisäveron muutoksilla ei ole käytännössä tulonjakovaikutuksia. Tämä tulisi tuoda selkeämmin sanallisesti esiin hallituksen esityksessä.

### 3.1.3 Yritysvaikutukset

Hallituksen esityksessä ei ole mainintaa yritysvaikutusten arvioinnista. Tarkastusvirasto pitää tätä selvänä puutteena, sillä tämä veromuutos nostaa käytännössä lähes kaikkien myytävien palveluiden ja tuotteiden kulutajahintoja sekä vaikuttaa kokonaiskysyntään.

Yritysvaikutusten arvionniksi voidaan tulkita hallituksen esitykseen sisältyvät arviot työllisyyden heikkenemisestä erityisesti kaupan ja majoituksen piirissä. Laskelmat on tehnyt Valtion taloudellinen tutkimuskeskus (VATT). Hallituksen esityksessä ei ole mainintaa siitä, miksi ja mitä kautta arvonlisäveroasteen korotus vaikuttaa erityisesti kyseisten toimialojen työllisyystilanteeseen.

Valtiovarainministeriön virkamiesten mukaan esityksessä ei ole perusteellista yritysvaikutusten arviointia, sillä esityksen laadinta-aikataulu oli lyhyt eikä yritysvaikutusten katsottu lukeutuvan keskeisiin vaikutuksiin. Lisäksi yritysvaikutusten katsottiin olevan siinä määrin epävarmoja, että niitä ei haluttu raportoida.

Arvonlisäveron korotus aiheuttaa käytännöllisesti katsoen kaikille talouden toimijoille jonkinlaista hallinnollista taakkaa. Muutokset arvonlisäverokannoissa vaativat esimerkiksi kaikkien yritysten hinta- ja kassajärjestelmien ja hintatietojen päivityksen sekä muutoksia kirjanpitoon. Muutoksen vaikutuksia yritysten hallinnolliseen taakkaan ei arvioitu hallituksen esityksessä.

Tarkastusvirasto yhtyy valtiovarainministeriön kantaan siltä osin, että tarkkojen ja kattavien yritysvaikutusten arviointien laatiminen on varsin haastavaa. Tarkastusvirasto katsoo kuitenkin, että yritysvaikutukset ovat keskeisiä arvonlisäveron korotuksen yhteydessä. Näin ollen yritysvaiku-

tusten osalta olisi voinut antaa vähintään suuntaa-antavia numeerisia arvioita kohdejoukosta ja esimerkiksi hallinnollisista kustannuksista.

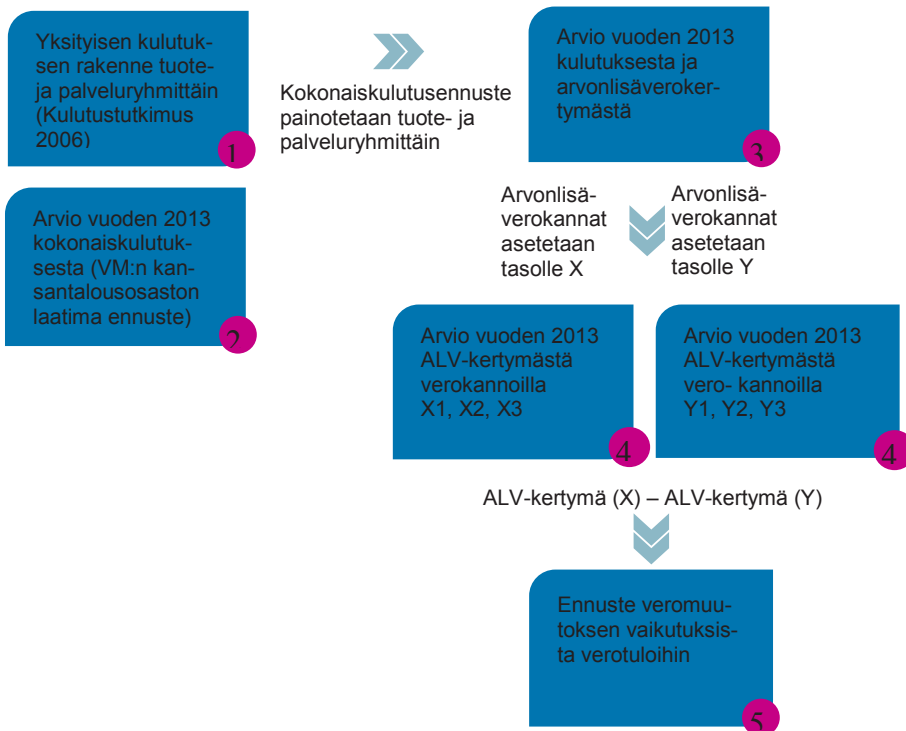
Yritysvaikutusten arviointi on tehty puutteellisesti. Esimerkiksi veronkorotuksen yrityskohdejoukkoa tai muutoksesta yrityksille seuraavaa hallinnollista taakkaa ei ole esitetty. Tarkastusvirasto pitää tätä selvänä puutteena.

### 3.1.4 Vaikutukset julkiseen talouteen – verotuloennuste

Vero-osasto päivittää arvonlisäverokertymän ennusteen vähintään neljä kertaa vuodessa. Käytännössä päivitykset on kytketty niin kutsutun makroennusteen, eli valtiovarainministeriön kansantalousosaston laatiman kokonaistaloudellisen ennusteen, sekä toteutuneiden arvonlisäverokertymätietojen päivityksiin. Lisäksi verokertymäennusteessa huomioidaan myös valmisteilla olevat veroperustemuutokset. Tarkka tuote- ja palvelukohtainen ennuste laaditaan kuluvalle vuodelle ja kahdelle seuraavalle vuodelle kerrallaan.

Hallituksen esityksessä arvonlisäveroasteen korotuksen ilmoitetaan kasvattavan valtion verotuloja staattisesti arvioiden 830 miljoonaa euroa vuositasolla. Verotuloennusteen laativat valtiovarainministeriön veroyksikön ekonomistit. Seuraavassa on kuvattu hallituksen esityksessä annettujen lukujen taustaa ja laskentaa.

Valtiovarainministeriön toimittaman tausta-aineiston ja haastatteluiden perusteella hallituksen esityksessä verotulo lasketaan yksinkertaistettuna seuraavasti: vuodelle 2013 laaditaan kaksi arvonlisäverotulolaskelmaa, joilla pyritään ennustamaan vuoden 2013 arvonlisäverokertymää. Ensimmäisessä laskelmassa verokantojen oletetaan pysyvän ennallaan ja toisessa laskelmassa verokantoja korotetaan esityksen mukaisesti. Edellinen vähennetään jälkimmäisestä, jolloin saadaan muutos verotuloarvioon. Molemmat laskelmat perustuvat samaan valtiovarainministeriön kansantalousosaston laatimaan ennusteeseen vuoden 2013 kulutuksesta. Laadittujen verotulolaskelmien erotuksena syntyy hallituksen esitykseen kirjattu staattinen arvio siitä, mikä on veronkorotuksen vaikutus verotuloihin. Verotuloennusteen pohjana käytetyn laskentapohjan toiminta on kuvattu alla olevassa kuviossa käyttämällä esimerkkinä yksityistä kulutusta. Verotulokertymän ennusteessa hyödynnetään myös aiempien vuosien toteutunutta kertymää. Toteumatietoja käytetään laskettaessa kuvion mukaisia lukuja 4a ja 4b. (Kuvio 3. ).



KUVIO 3. Verotuloennusteen laskemiseen käytetyn laskentapohjan havainnollistus. Esi-merkkinä yksityinen kulutus. X on voimassa oleva arvonlisäverokanta ja Y on ehdotettu uusi arvonlisäverokanta.

Arvonlisäverokantojen korottamisesta yhdellä prosenttiyksiköllä päätettiin kevään 2012 kehysriihessä (kehyspäätös annettiin 4.4.2012), jolloin annettiin valtiontalouden kehukset vuosille 2013–2016. Seuraavan kerran arvonlisäverokantojen korotuksen vaikutuksia arvioitiin kesän 2012 aikana laaditussa hallituksen esityksessä (HE 89/2012 vp) sekä 16.9.2012 annetussa talousarvioesityksessä. Kevään 2012 kehysriiheen laaditun ennusteen mukaan odotettavissa oli staattisesti arvioiden 900 miljoonan lisäys verotuloihin. Valtiovarainministeriön mukaan arvio poikkesi hallituksen esityksessä olleesta arviosta, sillä kehyspäätöksessä esitetyt verotuottovai-ikutukset raportoitiin vuoden 2015 tasolla (käyvin hinnoin). Vuoden 2013 hinnoissa arvioituna verotuottovaikutus vuositasolla oli ennen kehysriihtä maaliskuussa 2012 838 miljoonaa euroa. Arvio pieneni yhdellä prosentilla 830 miljoonaan euroon 16.9.2012 päivättyyn hallituksen esitykseen valtiovarainministeriön suhdanne-ennusteen päivityttyä.

Yksinkertaistettuna valtiovarainministeriön hallituksen esityksessä esittämä verotuloennuste riippuu pääosin kahdesta seikasta:

1. Ennustevuoden kulutus. Kun ennustevuoden kulutuksen arvellaan kasvavan, myös verotulot kasvavat, vaikka veroasteeseen ei tehtäisikään muutoksia, ja päinvastoin.
2. Veroaste. Veroasteen korotus kasvattaa aina verotuloja, sillä verotuloennusteessa ei huomioida käyttäytymisvaikutuksia.

Taloukasvulla on suuri rooli arvonlisäveroennusteen laskennassa. Tarkastusvirasto laski valtiovarainministeriön laskentapohjien avulla vertailuluvun, jonka avulla on mahdollista havainnollistaa taloukasvun merkitystä verotuloarviossa. Vertailuluvun laskennassa kulutus jäädytettiin vuoden 2012 tasolle, jolloin voitiin arvioida pelkästään veroasteen korotuksen vaikutuksia verotuloihin. Näin laskettuna arvonlisäveroasteiden korotus kasvatti verotuloja 806 miljoonaa euroa. Tämä puhtaasti staattinen ennuste poikkeaa alkuperäisestä, vuoden 2012 alussa laaditusta ennusteesta yli 90 miljoonalla eurolla. Ennustevuoden kulutuksen ja veroasteen korotuksen vaikutuksia verotulokertymään ei eritellä hallituksen esityksessä. Tarkastusvirasto pitää tätä puutteena.

Hallituksen esityksen verotuloarvioon vaikuttavat merkittävästi veroasteen muutos ja kulutusennuste. Hallituksen esityksestä tai muista asiakirjoista ei ole mahdollista päätellä, mikä on veromuutoksen ja mikä yleisen talouskehityksen rooli verotulojen muutoksessa. Tarkastusvirasto katsoo, että erittely tulisi esittää. Taloukasvun huomioiminen voi muuttaa verotuloennustetta joitakin prosenttiyksikköjä.

### *Verotuloennusteen tekninen laskenta*

Verotuloennusteen teknisen laskennan varmentamiseksi tarkastusvirasto pyysi valtiovarainministeriöltä taloudellisten vaikutusten arviointien laskentaan käytettyä Excel -laskentapohjaa. Valtiovarainministeriön virkamiehet esittelivät sisäiseen käyttöön tarkoitettua laskentapohjaa tarkastusvirastolle, minkä jälkeen tarkastusvirasto perehtyi itsenäisesti laskentapohjaan.

Arvonlisäverokertymä muodostuu pääosin yksityisestä kulutuksesta (noin 70 % koko arvonlisäverokertymästä), verovapaiden sektoreiden välituotekäytöstä (noin 10 %) ja julkisyhteisöjen välituotekäytöstä (noin 7 %). Lisäksi arvonlisäverotuloja kertyy luontoismuotoisista sosiaalisista tulonsiirroista, kotitalouksia palvelevien voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen (KPVTY) välituotekäytöstä, rakennusyrittysten omasta käytöstä, jul-

kiyhteisöjen toiminnan investoinneista, KPVTY -toiminnan investoinneista, muun verovapaan toiminnan investoinneista ja yritysautojen vähennys-oikeuden investoinneista.

Arvonlisäverotuloennusteen laskennassa käytetään taulukkopohjaa, jossa arvonlisäverotuloja kerryttävä kulutus on kuvattu osin erittäin yksityiskohtaisella tasolla. Muuttamalla taulukossa olevia arvonlisäverokantoja voidaan tuottaa arvioita erilaisten arvonlisäverokantojen vaikutuksista verokertymään. Taulukon yksityiskohtaisuuden vuoksi sillä voidaan tuottaa ennusteita myös yksittäisten palvelu- tai tuoteryhmien arvonlisäverokantojen muutosten vaikutuksista kokonaiskertymään.

Arvonlisäverotulokertymän laskennassa yksityisen sektorin kulutuksen jakautumista eri tuotteisiin ja palveluihin mallinnetaan Tilastokeskuksen tuottaman kulutustutkimusaineiston<sup>8</sup> avulla. Käytössä on viimeisin, vuoden 2006 aineistolla toteutettu, kulutustutkimusaineisto.

Muiden arvonlisäverotuottoja tuovien luokkien osalta kulutuksen jakautumisesta kertovat painokertoimet johdetaan tyypillisesti kansantalouden tilinpidosta.

Kulutustutkimusaineistosta, kansantalouden tilinpidosta tai muusta aineistosta laskettujen kulutuksen painokertoimien ja kansantalousosaston laatiman kulutusennusteen avulla laaditaan arviot tulevien vuosien kulutuksesta tuote- ja palveluryhmittäin. Tämän perusteella lasketaan arvio tulevan vuoden arvonlisäverokertymästä arvonlisäveroluokittain. Laskentapohjan mallin avulla laskettuja tuloksia painotetaan lopuksi viimeisimpien toteutuneiden arvonlisäverokertymätietojen avulla.

Kun laskentapohjassa käytetyt ennusteet tulevien vuosien kulutuksesta suljetaan tarkastelun ulkopuolelle, on laskentapohja staattinen. Käytännössä tämä tarkoittaa, että taulukkopohjassa arvonlisäverokantoja voi korottaa äärettömästi ilman, että se vaikuttaa kuluttajien käyttäytymiseen.

Tarkastusvirasto ei löytänyt verotuloarvion laskennassa käytettävästä laskentapohjasta teknisiä virheitä tai epätasällisyyksiä. Laskentapohja sisältää kuitenkin yhteensä yli 40 välilehteä, joista useat viittaavat toiseen yli 40 välilehteä sisältävään tiedostoon. Lisäksi dokumenttien sisällä välilehdet sisältävät runsaasti viittauksia toisille välilehdille. Tarkastusvirasto katsoo, että laskentakehikon monipolvisuus ja pitkät viittausketjut tekevät taulukosta vaikeaselkoisen ja laskennan logiikasta vaikeasti seurattavan.

---

<sup>8</sup> Tilastokeskuksen tekemä kulutustutkimus on otostutkimus, jonka tutkimusaineisto muodostui vuonna 2006 noin 4 000 kotitaloudesta. Kulutustutkimuksen aineisto päivitettiin vuoden 2012 aikana, ja päivitetty tiedot julkaistiin vuoden 2013 lopussa. Myös vuoden 2013 lopussa julkaistu tilaston aineisto muodostuu noin 4000 kotitaloudesta.

Monimutkainen laskentapohja avautuu heikosti muille kuin kehikon käyttäjille. Mikäli laskelmista normaalitilanteessa vastaava virkamies on estynyt hoitamasta työtään, hankaloittaa monimutkainen laskentapohja työn sujuvaa ja riskitöntä siirtämistä toiselle virkamiehelle.

Verotuloennusteen laadinnassa käytettävä laskentapohja on kiitettävän yksityiskohtainen ja sisältää paljon yksityiskohtaista tietoa kulutuksen rakenteesta. Tarkastusvirasto katsoo, että sisäiseen käyttöön laaditun laskentapohjan rakenne on monimutkainen ja se sisältää tarpeettoman pitkiä viitauksketjuja. Tämä heikentää laskelmien logiikan läpinäkyvyyttä, jolloin myös työn siirtäminen virkamieheltä toiselle on vaikeaa ja saattaa sisältää riskejä. Tarkastusvirasto ei löytänyt laskentapohjasta teknisiä virheitä tai epätäsmällisyyksiä.

#### *Verotuloennusteessa käytetyt aineistot*

Tarkastusvirasto kävi läpi arvonlisäverotuksen laskentapohjassa käytettyjä aineistoja. Tarkastuksessa arvioitiin aineiston laatua sekä käytettyjen aineistojen teknistä oikeellisuutta. Tarkastusvirasto katsoo, että laskelmissa käytetyt aineistot ovat tarkoitukseensa hyvin soveltuvia ja luotettavia sekä muutamaa poikkeusta lukuun ottamatta viimeisimpiä saatavilla olevia.

Verotuloennusteiden laatimisajankohtana viimeisin julkaistu ja verotuloennusteissa käytetty kulutustutkimusaineisto oli vuodelta 2006. Päivitetty kulutustutkimusaineisto on julkaistu vuoden 2014 alussa. Valtiovarainministeriön mukaan päivitettyä kulutustutkimusaineistoa tullaan sen julkistamisen jälkeen käyttämään myös arvonlisäverotuloennusteen laskennassa. Koska vaikutusarviointien laadintahetkellä ei ole ollut tuoreempaa aineistoa saatavilla, on vuoden 2006 aineiston käyttäminen ollut perusteltua.

Luontoismuotoisten sosiaalisten tulonsiirtojen osalta valtiovarainministeriö on laskelmissaan käyttänyt aineistoa, jossa viimeinen toteutunut tieto on vuodelta 2006. Tulevien vuosien kulutusmenot on laskettu vuoden 2006 tietojen ja kulutusennusteiden perusteella. Vuoden 2013 lopussa Tilastokeskuksesta oli kuitenkin saatavilla aikasarja, johon oli päivitetty toteutumalukuja vuoteen 2011 saakka. Tarkastuksessa laaditussa vertailussa<sup>9</sup> luontoismuotoisten sosiaalisten tulonsiirtojen aineiston päivitys tuoreimmilla luvuilla kasvattaa hallituksen esityksessä annettua arviota vero-

---

<sup>9</sup> Valtiontalouden tarkastusvirasto laatima tarkastuslaskelma, jossa valtiovarainministeriön laskelmapohjaan täydennettiin Tilastokeskuksesta saadut tuoreimmat toteumaluvut.

tulokertymän muutoksesta noin 0,03 %. Syntynyt ero ei valtiontalouden tarkastusviraston näkemyksen mukaan ole merkittävä.

Verotuloennusteen laadinnassa käytetään laajasti erilaisia tilastoaineistoja. Käytetyt aineistot ovat tarkastusviraston näkemyksen mukaan pääsääntöisesti viimeisimpiä saatavilla olevia ja käyttötarkoitukseen sopivia. Luontoismuotoisten sosiaalisten tulonsiirtojen osalta laskelmissa on käytetty vanhentunutta aineistoa. Tämä ei käytännössä kuitenkaan vaikuta verotuloennusteeseen.

### *Kokonaistaloudelliset ennusteet vaikuttavat verotuloennusteeseen*

Tarkastusvirasto selvitti valtiovarainministeriössä tehdyn kokonaistaloudellisen ennusteen i) merkitystä vero-osaston veroennusteen laadintaprosessissa ja ii) sen vaikutusta verotuloennusteeseen. Tätä varten haastateltiin sekä kansantalouselosaston että vero-osaston viranhaltijoita.

Arvonlisäverokertymän verotuloennusteen pohjana on valtiovarainministeriön kansantalouselosaston laatima kokonaistaloudellinen ennuste. Neljä kertaa vuodessa julkistettavan ennusteen keskeisenä tehtävänä on valtiovarainministeriön mukaan tuottaa aineistoa talouspolitiikan valmistelua varten. Ennusteen keskeisiä tunnuslukuja ovat mm. Suomen bruttokansantuotteen, kuluttajahintojen, inflaation, työttömyysasteen ja julkisen velan kehitys.

Vero-osaston virkamiesten käsityksen mukaan veronkorotukset sisällytetään kokonaistaloudelliseen ennusteeseen vasta kun ne ovat virallisia. Ennusteen laativan kansantalouselosaston mukaan veromuutokset sisällytetään ennustemalliin kuitenkin mahdollisimman nopeasti, usein jo ennen virallista päätöstä. Menettelyn tavoitteena on tuottaa mahdollisimman tarkka ja keskeiset muutokset huomioiva ennuste tulevasta talouskehityksestä. Arvonlisäveroasteen korotus lisättiin malliin jo vuoden 2012 alkupuolella.

Verotuloja ennustettaessa vero-osasto hyödyntää viimeisintä kansantalouselosaston laatimaa ennustetta. Arvonlisäveron korotusta käsittelevää hallituksen esitystä laadittaessa vero-osastolla oli näin ollen käytössään ennuste, joka sisälsi suunnitellun arvonlisäveron korotuksen vaikutukset kulutukseen.

Vero-osasto ottaa kansantalouselosaston laatiman ennusteen annettuna. Valtiovarainministeriön virkamiesten haastattelujen perusteella osastojen välisessä vuorovaikutuksessa on puutteita. Vero-osaston virkamiesten haastatteluissa kävi ilmi, ettei heillä ollut tarkkaa käsitystä esimerkiksi siitä, oliko arvonlisäverokantojen korotus huomioitu makroennustetta laadit-



taessa. Kansantaloulosaston virkamiesten haastatteluista kävi ilmi, että arvonlisäveromuutokset oli huomioitu makroennusteissa. Tällöin verotulomuutoksia arvioitaessa on käytetty ennustetta, jossa arvonlisäverokantojen korotuksen vaikutukset hintatasoon ja kulutukseen on huomioitu.

Käytännössä tämä tarkoittaa, että arvonlisäveroasteen korotusten käyttäytymisvaikutukset, eli niin kutsutut dynaamiset vaikutukset, on huomioitu myös hallituksen esitykseen sisältyvissä verotuloennusteissa. Koska arvonlisäverokantojen korotukset oli huomioitu verotuloennusteen osana hyödynnettävässä kulutusennusteessa, ei hallituksen esityksessä staattisena esitettyä verotuloarviota voida pitää staattisena. Valtiontalouden tarkastusviraston näkemyksen mukaan staattisessa verotuloennusteessa tulisi käyttää kulutusennustetta, joka ei huomioi arvonlisäveron korotuksen vaikutuksia kulutuskysyntään.

Käytännössä hallituksen esityksessä esitetty dynaaminen ennuste arvioi verotulomuutosta tarkemmin kuin staattinen ennuste. Hallituksen esityksessä on huomioitu hintojen noususta seuraava kysynnän lasku, jolloin esitetty ennuste on maltillisempi, kuin mitä staattinen ennuste olisi.

Hallituksen esityksessä staattisena esitetty verotuloennuste ei ole tarkastusviraston näkemyksen mukaan staattinen. Verotuloarvion laskennassa käytettävä ennuste sisältää veronkorotuksen vaikutukset tulevan vuoden hintoihin ja kulutukseen. Lisäksi ennusteessa arvioidaan veronkorotusten vaikutuksia poikkeamana perusuralta. Tarkastusvirasto katsoo, että staattisessa arviossa tarkasteltaisiin ainoastaan veronkorotuksen vaikutuksia verotuloihin. Tällöin esimerkiksi talouskasvua, hintojen nousua tai muita verotuloon vaikuttavia tekijöitä ei tulisi huomioida laskelmassa. Hallituksen esityksessä käytetty sanamuoto ”staattinen ennuste” on siten tarkastusviraston mukaan harhaanjohtava. Tarkastusvirasto arvioi kuitenkin, että hallituksen esityksessä esitetty verotuloennuste arvioi verotulomuutosta tarkemmin kuin staattinen ennuste.

### 3.1.5 Vaikutukset kansantalouteen

Arvonlisäverotuksen korotuksen vaikutuksia kansantalouteen on arvioitu hallituksen esityksessä arvioimalla veronkorotuksen vaikutuksia mm. työllisyyteen ja talouskasvuun. Arvioinnin on tehnyt Valtion taloudellinen tutkimuskeskus VATT. Arviointi on tehty VATTAGE-mallilla, jota käytetään mm. makrotaloudellisten ennusteiden laadintaan. Mallin tarkempi kuvaus on luettavissa VATT:n keskustelualoitteesta (Honkatukia 2009). Tämän tarkastuksen yhteydessä ei toteutettu VATTAGE-mallin tarkastusta. Tästä syystä tarkastusvirasto ei tässä tarkastuksessa ota kantaa siihen,

antavatko hallituksen esityksessä annetut numeeriset arviot oikean ja riittävän kuvan veromuutoksen kokonaistaloudellisista vaikutuksista. Hallituksen esityksessä on esitetty keskeisiä veromuutoksen kokonaistaloudellisten vaikutuksia kuvaavia tunnuslukuja. Tarkastusvirasto katsoo, että tällaisten tunnuslukujen esittäminen on tärkeää, jotta päätöksentekijällä on mahdollisuus arvioida veromuutoksen vaikutuksia kansantalouteen.

Tarkastusvirasto tulee seuraavissa finanssipolitiikan tarkastuksissaan selvittämään, miten ja millä perustein valtiovarainministeriö antaa makrotaloudellisten analyysien tekemiseen toimeksiantoja Valtion taloudelliselle tutkimuskeskukselle. Samalla arvioidaan VATTAGE-mallia tarkemmin.

## 3.2 Valmisteverot

Tässä luvussa arvioidaan makeis-, alkoholi-, tupakka- ja polttoaineveron muutosten taloudellisten vaikutusten arviointia ja niihin liittyviä hallituksen esityksiä<sup>10</sup>. Tarkastelun pääpaino on hallituskauden alussa, vuonna 2011, annetuissa hallituksen esityksissä. Virallisten asiakirjojen lisäksi (tarkempi kuvaus luvussa 2.3.1) tarkastusvirasto tarkasti valtiovarainministeriön sisäiseen käyttöön tarkoitettuja Excel-laskentapohjia. Tarkastusvirasto toisti laskelmia itsenäisesti ja arvioi, ovatko laskelmat teknisesti oikeita, loogisia, oletuksiltaan mielekkäitä ja riittävästi dokumentoituja.

### 3.2.1 Veromuutosten tausta, valmisteluaikataulu sekä yhteensopivuus veroteorian ja asiantuntijoiden suositusten kanssa

Tässä luvussa tarkastellaan veromuutosten taustaa ja perusteita: milloin ja miksi veromuutos toteutettiin, millaisella aikataululla valmistelu toteutettiin ja miten tehty korotus suhtautuu veroteorian ja kotimaisten ja kansainvälisten asiantuntijoiden suosituksiin.

Makeis-, jäätelö ja virvoitusjuomaveron, alkoholiveron, tupakkaveron sekä liikenteen polttonesteiden verojen korotukset on linjattu Kataisen hallituksen hallitusohjelmassa, joka julkaistiin 22.6.2011.

---

<sup>10</sup> *Makeis-, jäätelö ja virvoitusjuomaveron korotus (HE 55/2011), alkoholiveron korotus (HE 54/2011), tupakkaveron korotus (HE 94/2011) ja liikenteen polttonesteiden verojen korotus (HE 53/2011).*

Hallitusohjelmassa alkoholi- ja tupakkaverosta on kirjattu seuraavaa: ”Alkoholin ja tupakan aiheuttamien haittojen ehkäisemiseksi niiden verotusta kiristetään mahdollisuuksien mukaan matkustajatuonti ja laittomien markkinoiden kehitys huomioiden. Tupakan verotuksessa siirrytään kohti yksikköpainotteista verotusta terveydellisten ja fiskaalisten verotavoitteiden saavuttamiseksi.”

Makeisveron osalta hallitusohjelmassa todetaan, että sen pohjaa laajennetaan ja veroa korotetaan.

Liikenteen polttonesteiden osalta hallitusohjelmaan on kirjattu, että verotaso korotetaan kahdessa vaiheessa yhteensä 10 %:lla painottaen hiilidioksidikomponenttia. Lisäksi hallitusohjelmassa todetaan, että ympäristö- ja energiaverojen inflaatiokorotusten tarpeellisuutta arvioidaan vaalikauden puolivälissä.

Vero-osaston mukaan poliittisille päätöksentekijöille tuotetaan pyydettyä analyysijä välillisistä veroista sekä tarjotaan verotuottolaskelmia päätöksenteon tueksi. Vuoden 2011 hallitusneuvotteluiden aikaan käytävissä oli lisäksi Hetemäen työryhmän raportti, joka sisälsi kotimaisten asiantuntijoiden näkemyksiä siitä, miten verojärjestelmää tulisi kehittää. Vero-osasto ei valmistellut hallitusneuvotteluihin kattavia vaikutusarviointeja hallitusohjelmassa linjattujen välillisten verojen muutosten osalta, eikä näitä myöskään pyydetty. Käytännössä tämä tarkoittaa, että päätökset tarkastuksessa läpikäydyistä veromuutoksista on tehty hallitusneuvotteluissa ilman, että vero-osasto olisi arvioinut muutosten vaikutuksia tai tehnyt kattavia vaihtoehtotarkasteluja.

#### *Valmisteveromuutosten aikataulukus*

Kaikki tarkastuksessa käsitellyt valmisteverojen korotukset valmisteltiin ja pantiin täytäntöön lähes identtisesti. Valtiovarainministeriön virkamiehet totesivat haastatteluisissa, että hallitusohjelmaan oli kirjattu euromääräinen verotuottotavoite<sup>11</sup>. Tämän jälkeen valmistelijat alkoivat valmistella esityksiä tähän euromääräiseen tavoitteeseen perustuen. Virkamiehet totesivat, että koska kyseessä oli kaikkien ko. valmisteverojen osalta tasokorotus eikä reformi, oli valmistelutyö varsinaista verouudistushanketta kevyempää.

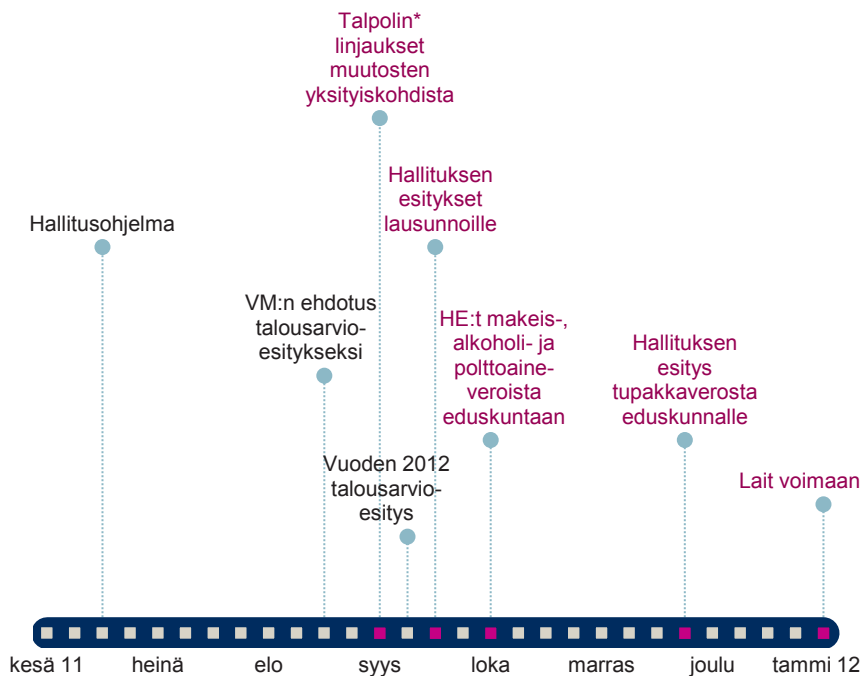
---

<sup>11</sup> - *Liikenteen polttonesteiden portaittainen veronkorotus: + 250 milj. euroa*

- *Alkoholin ja tupakan verotus + 150 milj. euroa*

- *Makeis- ja virvoitusjuomaverot, veropohjan laajennus ja tason korotus: + 100 milj. euroa*

Veromuutosten valmistelun eräänä vaikeutena oli se, että hallituksen esitysluonnosten yksityiskohdat päätettiin vasta syyskuun alussa. Tämä venytti esitysten viimeistelyä ja lähettämistä lausuntokierrokselle. Tupakkaveron käsittely poikkesi muista tarkastuksessa läpikäydyistä valmisteveroista, sillä lausuntokierroksen jälkeen hallituksen esitys vedettiin pois ja sitä muutettiin savukkeiksi käärittävän hienoksi leikatun tupakan veronkorotuksen osalta. Tästä syystä esitys annettiin eduskunnalle myöhemmin, kuin muut tarkastuksessa läpikäytyt hallituksen esitykset. Valmisteveromuutosten eteneminen on kuvattu alla aikajanalla.



KUVIO 4. Makeisveromuutoksen eteneminen aikajanalla. \*) Talouspoliittinen ministerivaliokunta

Tarkastusvirasto katsoo, että kaikkien tarkastuksessa läpikäytyjen verojen valmistelua vaikeutti lopullisen poliittisen päätöksenteon viivästyminen. Koska päätökset muutosten yksityiskohdista venyivät syksyille, jäi valmistelulle ja lausuntokierrokselle aikaa varsin niukasti. Tätä ei voida pitää hyvänä käytäntönä. Toisaalta virkamiehillä oli mahdollisuus tehdä pohjustavia töitä hallituksen esityksiä varten heti hallitusohjelman julkistamisen jälkeen.

Valmisteveromuutosten valmistelua vaikeutti lopullisten poliittisten päätösten lykkäytyminen liittyen veromuutosten yksityiskohtiin. Näin ollen sekä hallituksen esitysten viimeistelyaika että esitysten lausuntokierros jäivät verrattain lyhyeksi.

### *Veroteorian ja asiantuntijoiden suositukset*

Hallituksen esitysten mukaan kaikki tässä tarkastuksessa läpikäytyt valmisteverot ovat pääasiallisesti fiskaalisia veroja, eli niiden pääasiallinen tavoite on kerätä verotuloja. Tämän lisäksi alkoholiverolle, tupakkaverolle ja liikenteen polttonesteiden veroille on asetettu myös muita, pääasiassa terveyteen ja ympäristöön liittyviä tavoitteita. Makeisveroa perustellaan hallituksen esityksessä vain fiskaalisin perustein, mutta siinä viitataan myös mahdollisiin myönteisiin terveysvaikutuksiin.

Veroteorian mukaan (ks. esim. Mirrlees Review 2011) kansantalouden näkökulmasta tehokkain kulutusverojen keräämisen tapa on yleinen kulutusverokanta, eli käytännössä yksi yleinen arvonlisävero. Sen sijaan eriytetty hyödykeverotus, jota valmisteverotus edustaa, aiheuttaa teoriassa taloudelle hyvinvointitappioita vääristämällä kulutus- tai tuotantopäätöksiä. Vaikka veroteoreettisessa kirjallisuudessa suositetaankin yhtenäistä verokantaa, todetaan kirjallisuudessa usein, että selvästi terveydelle haitallisten tuotteiden kohdalla säännöstä voidaan poiketa. (Mirrlees, ym. 2011)

**Makeisveron** osalta muutokset tuotantopäätöksissä on havaittu myös käytännössä. Makeisverotus perustuu tullitariffinimikkeisiin. Tullitariffeja käytetään tavaroiden luokitteluun, eivätkä ne perustu sisällön terveellisyyteen. Käytännössä yritykset ovat alkaneet muokata tuotteitaan siten, että ne siirtyvät verottomiin tullitariffiluokkiin (Rauhanen 2013). Lisäksi makeisveron kaltaisten<sup>12</sup> verojen toimivuudesta kulutuksen ohjaamisessa on olemassa niukasti näyttöä (Rauhanen 2013).

Tarkastusvirasto katsoo, että tullitariffiluokkiin perustuva makeisverotus ei ole talousteorian näkökulmasta tehokas tapa kerätä veroja. Eriytetty hyödykeverotus aiheuttaa talouteen tehottomuutta vääristämällä kulutus- ja tuotantopäätöksiä. Tarkastusvirasto katsoo, että korotus ei ole linjassa veroteorian suositusten kanssa.

**Alkoholi** on tyypillinen veroteorian mukainen esimerkki hyödykkeestä, jonka verotusta perustellaan paternalistisin perustein, eli nk. ”holhousperustein”. Alkoholi on tyypiesimerkki hyödykkeestä, jonka kohdalla yhte-

---

<sup>12</sup> Käytännössä tyypillisimmmin makeisvero, sokerivero ja rasvavero

näisestä verokannasta voidaan poiketa myös veroteorian nojalla, sillä alkoholin väärinkäyttö aiheuttaa sekä yksilöille että yhteiskunnalle merkittäviä kustannuksia.

Kotimaiset asiantuntijatyöryhmät katsoivat, että alkoholiveron korotusten tulisi olla maltillisia ja keskeistä olisi löytää tasapaino verotuotto- ja terveysvaikutusten välillä.

Pellervon taloustutkimuksen tutkijoiden mukaan (Holm ja Laiho 2012) oluen verotusta tulisi keventää ja viinien ja viinosten verotusta kiristää. Tutkijoiden mukaan alkoholiverotuksen rakenteen muuttamisella pystyttäisiin nykyistä tehokkaammin ehkäisemään alkoholin kulutuksen aiheuttamia haittoja alkoholiveroista saatavia tuloja vaarantamatta. Nykyisenkaltaisen alkoholiverotuksen rakenteen yhtenä perusteluna on valtiovarainministeriön mukaan se, että erityisesti vahvojen alkoholijuomien matkustajatuontia pyritään hillitsemään suhteellisesti alhaisemmalla veroasteella. Kun euroalueella keskimäärin etyylialkoholin veroaste on yli kolminkertainen oluen veroasteeseen verrattuna, on Suomessa vastaava suhdeluku vain noin 1,5.

Tarkastusvirasto katsoo, että alkoholiveron korotuksissa on noudatettu sekä veroteorian että kotimaisten asiantuntijaryhmien suosituksia. Lisäksi tarkastusvirasto toteaa, että toimintaympäristössä tapahtuneet muutokset (käytännössä uudet joustavat matkustajatuontin tavat) pakottavat tarkastelamaan alkoholiverotuksen korotuksen vaikutuksia matkustajatuontiin ja verotuottoihin jatkossa yhä huolellisemmin.

**Tupakkaveron** korotuksen perusteet ovat hallituksen esityksen mukaan sekä terveystaloudelliset että valtiontaloudelliset. Tupakkalainsäädännön tavoitteena on ihmisille myrkyllisiä aineita sisältävien ja riippuvuutta aiheuttavien tupakkatuotteiden käytön loppuminen. Tupakkaverolain tavoitteena taas on muun ohella edistää niitä tavoitteita, joista säädetään tupakkalaissa. Näin ollen hallituksen esityksen, hallitusohjelman fiskaalisten tavoitteiden ja tupakkalain tavoitteiden välillä on hienoinen ristiriita. Tupakkaveron terveysperustaisuus on kansainvälisesti tarkasteltuna poikkeus: muualla maailmassa tupakkaveron on ensisijaisesti fiskaalinen vero.

Myös tupakka on veroteorian mukainen esimerkki selvästi terveydelle haitallisesta hyödykkeestä, jonka muusta kulutuksesta poikkeavaa verotusta perustellaan paternalistisin perustein. Valtiovarainministeriön asettama verotuksen kehittämistyöryhmä (2010) suositti, että tupakkaveroa ei tulisi juuri korottaa. Työryhmän mukaan merkittävää korotusvaraa ole, sillä verotuottolisäyksiä ei todennäköisesti tulisi lainkaan tai ne olisivat pieniä. Samaan aikaan on kuitenkin syytä huomioda tupakkalainsäädännön tavoite, jonka mukaan tupakkalainsäädännön keskeisimpänä tavoitteena on tupakoinnin loppuminen Suomessa.

Tarkastusvirasto katsoo, että tupakkaveron korotuksissa on noudatettu sekä veroteorian että osin myös kotimaisten asiantuntijaryhmien suosituksia.

**Polttoaineerotus** luetaan veroteoriassa ympäristö- ja energiaveroihin, joilla pyritään erityisesti muuttamaan yritysten ja kotitalouksien käyttäytymistä. Veroteorian mukaan muuta kulutusverotusta kireämmällä polttoaineerotuksella tulisi erityisesti pyrkiä ennaltaehkäisemään liikenteestä syntyviä negatiivisia ulkoisvaikutuksia, kuten saastumista. (Ks. esim. Mirrlees 2011)

Verotuksen kehittämistyöryhmän (2010) mukaan liikenteen polttoaineiden osalta tavoitteena tulisi olla bensiinin ja dieselöljyn veroeron pitäminen entisellään tai sen kaventaminen, eli molempia tulisi korottaa tai dieselöljyn veroa tulisi korottaa bensiiniä enemmän.

Hallituksen esitykseen ei ole kirjattu tavoitetta liittyen siihen, miten polttoaineeron korotuksen odotetaan vaikuttavan polttoaineen kulutukseen. Tarkastuksessa kävi ilmi, että dieselin osalta hinnanmuutosten ei vaikutusarviointilaskelmissa oleteta vaikuttavan kysyntään lainkaan. Myös bensiinin osalta käytetty kysynnän hintajousto on huomattavan pieni. Veroteorian mukaan toimivan verojärjestelmän näkökulmasta on keskeistä valita kysynnän ohjaamiseen ja verotulojen keräämiseen niihin parhaiten soveltuvat veroinstrumentit.

Tarkastusvirasto katsoo, että polttoaineerotukseen tehdyt muutokset ovat linjassa sekä yleisten veroteorian suositusten, että kotimaisten asiantuntijoiden näkemysten kanssa. Sen sijaan laskelmissa käytettyjen hintajousto-oletusten valossa polttoaineeron ympäristöperusteita voidaan pitää ontuvina.

Tarkastusvirasto katsoo, että makeisveron korotus ei ole linjassa veroteorian suositusten kanssa. Makeisvero aiheuttaa hyvinvointitappioita vääristämällä tuotantopäätöksiä, eikä sen positiivisista terveysvaikutuksista ole saatavilla luotettavaa näyttöä. Sen sijaan alkoholi- ja tupakkaverojen korotusten osalta on noudatettu sekä veroteorian että kotimaisten asiantuntijaryhmien suosituksia. Polttoaineerotukseen tehdyt muutokset ovat pääosin linjassa sekä yleisten veroteorian suositusten, että kotimaisten asiantuntijoiden näkemysten kanssa. Vaikutusarvioissa polttoaineiden hinnalla oletetaan olevan vain vähäisiä vaikutuksia polttoaineiden kysyntään. Tämän oletuksen valossa polttoainevero ei sovellu ohjaavaksi veroksi.

### 3.2.2 Vaikutukset kotitalouksiin

Oikeusministeriön (2007) ohjeen mukaan vaikutuksia kotitalouksiin tulisi tarkastella esittämällä muutoksen vaikutukset hintoihin, kotitalouksien taloudelliseen asemaan sekä käyttäytymiseen.

Hallituksen esityksessä (HE 55/2011) **makeisveron** korotuksen vaikutuksia kotitalouksiin on arvioitu laskemalla veronkorotuksen vaikutuksia keskimääräisin hintoihin. Koska veroa maksetaan x euroa tuotteen kiloa tai litraa kohden, nostaa se suhteellisesti eniten huokeiden tuotteiden hintoja. Esimerkiksi verottomana 2 euroa maksavan jäätelökilon hinta nousee veronkorotuksen ja arvonlisäveron huomioimisen jälkeen 7,3 %. Sen sijaan 10 euroa verottomana maksavan jäätelön kilohinta nousee vastaavassa tilanteessa vain 1,9 %.

Valtiovarainministeriön virkamiesten haastatteluiden mukaan kysyntäarvioiden tekeminen on makeisveron osalta erityisen haastavaa. Verotettavien tuotteiden joukko on heterogeeninen ja vero määräytyy tuotteen painon mukaan. Lisäksi eri tuotteiden välillä on vahvoja ristijoustoja. Käytännössä tämä tarkoittaa, että yhden tuotteen hinnan nousu saattaa kasvattaa toisen tuotteen kysyntää odottamattoman paljon. Lisäksi vero on verrattain uusi, joten sen vaikutuksista kulutusikäyttyymiseen oli vaikutusarviointien laadinta-ajankohtana olemassa niukasti kotimaista aineistoa eli kulutus- tai veronkantoaineistoa.

Tarkastusvirasto varmensi ministeriön laskelmat veronkorotuksen vaikutuksista hintoihin ja kulutukseen ministeriön laskentapohjan avulla. Laskentapohja on erittäin pelkistetty, eikä siinä ole viittauksia käytettyihin aineistoihin tai tutkimuksiin, joista taulukossa olevat luvut on saatu. Lisäksi osa tiedoista on nimetty erittäin puutteellisesti. Laskentapohjan perusteella ei ole mahdollista päätellä, miten tai millä oletuksilla veronkorotuksen vaikutukset hintoihin on laskettu. Laskentapohjat on laadittu valtiovarainministeriön sisäiseen käyttöön, mikä selittää pitkälti puutteellista dokumentaatiota. Käytännössä laskentapohja avautuu heikosti muille kuin pohjan käyttäjille. Tähän sisältyy myös riskejä, mikäli vaikutusarvioinneista tällä hetkellä vastaava virkamies on estynyt tekemästä työtään.

Lisäselvennysten jälkeen tarkastusvirasto pystyi varmentamaan laskelmat loogisiksi, teknisesti oikeiksi ja oletuksiltaan mielekkäiksi.

Hallituksen esityksen (HE 54/2011) mukaan veronkorotus nostaa **alkoholin** kuluttajahintoja noin 3-5 % tuoteryhmästä riippuen. Hinnankorotusten suuruudet on arvioitu taulukkopohjassa, jossa kunkin tuoteryhmän hintojen muutos on laskettu olettamalla, että veronkorotukset siirtyvät kokonaisuudessaan tuotteiden hintoihin. Hintojen nousussa on huomioitu myös arvonlisävero, joka lisätään tuotteen hintaan valmisteveron jälkeen. Lisäksi hallituksen esityksessä on arvioitu hinnankorotusten vaikutuksia



kuluttajahintaindeksiin. Hallituksen esityksestä ei käy ilmi, miten kuluttajahintaindeksin muutos on laskettu tai mikä taho sen on laskenut. Esityksessä ei ole arvioitu, millaisia euro- tai prosenttimääräisiä vaikutuksia alkoholiveron korotuksella on anniskeluhintoihin.

Lisäksi hallituksen esityksessä veron todetaan olevan regressiivinen, sillä pienituloiset käyttävät tuloistaan suhteellisesti suuremman osan alkoholiin kuin suurituloiset. Hallituksen esityksessä ei ole viitettä tutkimukseen tai aineistoon, johon tieto perustuu. Riihelä ja Viitamäki (2013) arvioivat veromuutosten vaikutuksia tulonjakoon hallituksen esityksen antamisen jälkeen. Aiheesta laaditussa muistiossa todetaan, että alkoholiveron korotus lisää tulonjakovaikutuksia, mutta vähäisessä määrin. Näin ollen hallituksen esityksen vaikutusarvioita voidaan pitää oikeansuuntaisina.

Hallituksen esityksessä tuodaan esille, että alkoholin tilastoitu kulutus vähenee käytettyjen hintajoustojen mukaan. Joustoja tarkastellaan lähemmin luvussa 3.2.4, jossa arvioidaan alkoholiverotuksen korotuksen vaikutuksia julkiseen talouteen.

Hallituksen esityksessä (HE 94/2011) todetaan, että **tupakkatuotteiden** verokantaa nostetaan keskimäärin 9,8 prosenttia. Hinnankorotus painottuu vähimmäisveron alaisiin halpoihin savukkeisiin. Hallituksen esityksessä taloudellisten arvioiden taustalla käytetään hintajoustoja. Tupakan hintajoustona on hallituksen esityksessä käytetty suomalaisista tutkimuksista saatua arvoa -0,41. Hallituksen esityksessä ei ole kuitenkaan tarkempaa viittausta kyseiseen tutkimukseen. Valtiovarainministeriön virkamiesten haastatteluissa kävi ilmi, että jousto on laskettu melko uudella aineistolla, josta saadaan hintajoustojen lisäksi irtotupakan ja savukkeiden substituutiovaikutus.<sup>13</sup>

Hallituksen esityksessä tupakkatuotteiden tilastoidun kulutuksen arvioidaan veronkorotuksen myötä vähenevän 3 prosenttia. Verottoman kulutuksen kasvun vuoksi kokonaiskulutuksen arvioidaan vähenevän vain 2 prosenttia. Tupakkatuotteiden hinnankorotuksen korotusten arvioidaan kohdistuvan erityisesti alempien tuloiluokkien kuluttajiin, sillä pienituloiset käyttävät suuremman osan tuloista tupakkatuotteisiin.

Hallituksen esityksessä (HE 53/2011) **liikennepolttoaineiden** veronkorotuksen vaikutuksia kotitalouksiin arvioidaan esittämällä veronkorotuksesta aiheutuvat euromääräiset hintavaikutukset. Tarkastusviraston suorittamien tarkastuslaskelmien mukaan hintavaikutukset on lasketettu teknisesti oikein. Hallituksen esityksessä ei mainita, mikä on veronkorotusten suhteellinen vaikutus kuluttajahintoihin.

---

<sup>13</sup> *National Institute of Health and Welfare: Demand for Tobacco in Europe An Econometric Analysis of 11 Countries for the PPACTE Project (6/2012).*

Hintamuutosten lisäksi hallituksen esityksessä on arvio keskimääräisen bensiini-, diesel- ja kuorma-autojen vuosikustannusten noususta veromuutosten johdosta. Tarkastusviraston näkemyksen mukaan tällaisten kustannusarvioiden esittäminen on periaatteessa hyvä käytäntö, sillä ne tarjoavat arvion kustannusnousun suuruusluokasta kuluttajan näkökulmasta.

Valtiovarainministeriön tilaaman selvityksen (Mäenpää ja Koivula, 2012) mukaan energiaverot ovat regressiivisiä. Tulosten mukaan energiaverojen korotus supistaa alimman tulodesiilin kotitalouksien ostovoimaa 74 % enemmän kuin ylimmän tulodesiilin ostovoimaa. Esimerkiksi arvonlisäveron korotuksessa vastaava suhdeluku on 45 %. On tosin otettava huomioon, että liikenteen polttonesteet muodostavat vain osan energiaveroista. Oikeusministeriön ohjeen (2007) mukaan hallituksen esityksissä tulisi esittää arviot vaikutuksista kotitalouksien asemaan. Tarkastusvirasto katsoo, että energiaverojen muutosten yhteydessä olisikin tästä syystä jatkossa tarkoituksenmukaista tarkastella myös tulonjakovaikutuksia.

Tarkastusvirasto katsoo, että välillisen verotuksen korotusten vaikutuksia kotitalouksiin on arvioitu pääsääntöisesti riittävällä tasolla, kun kriteerinä käytetään oikeusministeriön ohjetta (2007). Laskelmista ei tarkastuksessa löytynyt teknisiä virheitä, laskelmat olivat loogisia ja laskelmien taustaoletukset olivat pääosin perusteltuja.

Tarkastusvirasto katsoo, että kaikkien valmisteverojen osalta sisäiseen käyttöön tarkoitettujen taustalaskelmat ja laskentataulukot ovat puutteellisia ja sen johdosta vaikeaselkoisia. Esimerkiksi makeisveron hinta- ja verotulomuutosten taustaoletuksia ei ole esitetty sillä tarkkuudella, että muiden kuin laskentapohjan käyttäjien olisi mahdollista tarkistaa tai tulkita laskelmia.

Tarkastusvirasto suosittaa, että liikenteen polttonesteiden osalta hallituksen esityksissä tulee jatkossa raportoida myös veromuutosten tulonjakovaikutuksia, koska verot ovat hyvin regressiivisiä.

### 3.2.3 Yritysvaikutukset

Hallituksen esityksessä (HE 55/2011) **makeisveromuutoksen** todetaan aiheuttavan alan teollisuudelle kustannuksia ja hallinnollista taakkaa. Verovelvollisten lukumäärää, kustannuksia, hallinnollista taakkaa tai sitä mistä ne muodostuvat, ei ole kirjattu esitykseen. Oikeusministeriön taloudellisen vaikutusarvioinnin ohjeen mukaan mm. näitä asioita tulisi käsitellä yritysvaikutusten arvioinnin osalta. Hallituksen esityksen mukaan verolla on kuitenkin merkittäviä vaikutuksia veroa kantaviin yrityksiin.

Kuluttaja- ja kilpailuviraston kannanotossa (Kilpailuvirasto 2011) makeisveron todetaan olevan ongelmallinen kilpailuneutraliteetin näkökulmasta. Kilpailuviraston mukaan vero kohtelee eri tavoin tuotteita, jotka ovat kuluttajien preferensseissä lähellä toisiaan. Lisäksi vero kohtelee eri toimialoja eriarvoisesti, sillä vero kohdentuu vain osaan elintarviketeollisuutta. Ääritapauksissa korkea verorasite voi johtaa siihen, että tietyn toimialan houkuttelevuus investointikohteena heikkenee.

Lisäksi valmisteverojen kiristäminen nopeaan tahtiin tekee verojärjestelmästä vaikeasti ennakoitavan ja hankaloittaa yritystoiminnan suunnittelua.

Tutkimuksissa (esim. Rauhanen 2013) ei ole saatu näyttöä siitä, että kulutus siirtyisi makeisveron myötä terveellisempiin tuotteisiin. Makeisverotus perustuu tullitariffinimikkeisiin. Tullitariffeja käytetään tavaroiden luokitteluun, eivätkä ne perustu sisällön terveellisyteen. Tästä johtuen veron piirissä olevat tullitariffiluokat sisältävät myös terveysvaikutuksiltaan neutraaleiksi miellettyjä tuotteita, kuten kivennäisvesiä. Tullitariffiluokituksiin tehdään myös muutoksia, joilla voi olla vaikutusta tuotteiden verokohteluun. Tullitariffiluokitus saattaa muuttua, kun olemassa olevien luokkien kriteereitä muutetaan tai täsmennetään. Tätä tapahtuu esimerkiksi silloin, kun markkinoille tulee uusia tuotteita, jotka sopivat huonosti olemassa olevaan luokitteluun. Tällaisessa tilanteessa myös ”vanhojen” tuotteiden luokitus saattaa muuttua. Tyypillisesti tuotteiden ”siirtyminen” luokasta toiseen liittyy kuitenkin siihen, että tuote on muuttunut sisällöltään siten, että sen ei voida enää katsoa kuuluvan alkuperäiseen luokkaan. Vastaavasti muutokset voivat johtua siitä, että tuote on epähuomiossa jäänyt ”väärään” luokkaan ja kun tämä huomataan, luokittelua muutetaan.

Valtionvarainministeriön virkamiesten haastattelujen mukaan tässä tarkastuksessa läpikäydyssä hallituksen esityksessä ei ole tehty yritysvaikutusten arviointia tiukan aikataulun vuoksi. Lisäksi tehtyä korotusta pidettiin pienenä, jonka vuoksi laajamittaista yritysvaikutusten arviointia ei nähty keskeisenä osana taloudellisten vaikutusten arviointia.

**Alkoholiveron** osalta hallituksen esityksestä (HE 54/2011) puuttuvat numeromääräiset tai suuruusluokasta kertovat arviot vaikutuksista yrityksiin. Hallituksen esityksessä ei ole määritelty tarkemmin kohdeyritysryhmän kokoa, arvioitu euromääräisesti vaikutuksia yritysten kustannuksiin tai tuottoihin tai avattu veromuutosten mahdollisia koti- tai ulkomaisia kilpailuvaikutuksia. Näin ollen oikeusministeriön ohjetta (2007) ei ole noudatettu yritysvaikutusten arvioinnin osalta. Esityksessä todetaan kuitenkin, että erityisesti panimotuotteiden osalta veronkorotuksella arvioidaan olevan elinkeinopoliittisia vaikutuksia. Anniskeluelinkeinon liittyvien vaikutusten todetaan jäävän vähittäismyyntiä vähäisemmiksi.

Vuodesta 2007 lähtien alkoholiveroa on päätetty korottaa jo viidesti.<sup>14</sup> Vuosien 2008–2014 aikana toimeenpantavien korotusten seurauksena alkoholijuomaverot ovat nousseet 40–340 % juomasta riippuen.<sup>15</sup> Vuosien 2008–2012 aikana alkoholiverosta saatavat tuotot ovat kasvaneet noin 290 miljoonaa euroa, eli reilun neljänneksen. Yhdessäkään vuoden 2007 jälkeen kirjoitetussa hallituksen esityksessä ei ole laadittu yritysvaikutusten arviointia, jossa olisi perusteellisesti arvioitu esitetyn alkoholiveron korotuksen, tai veronkorotusten sarjan, yritysvaikutuksia.

Valtiovarainministeriöllä on käytössään tullin veronkantotilastot, joista on mahdollista seurata verokertymää kuukausitasolla veroluokittain. Lisäksi Valvira pitää kuukausittain päivittyvää tilastoa kulutuksesta ja sen jakautumisesta eri toimijoiden (esimerkiksi Alko, päivittäistavara kauppa, anniskelu) välillä. Valtiovarainministeriön virkamiesten mukaan myös tämä aineisto on käytettävissä valmistelun tukena. Valtiovarainministeriöllä on siis käytössään tietoa alkoholiveron kertymästä ja kulutuksen jakautumisesta kuukausitasolla.

Kysyttäessä keskeisiä syitä yritysvaikutusten niukkuuteen, myös alkoholiveron osalta virkamiehet nimesivät keskeisiksi syiksi kireän valmistelu-aikataulun sekä korotuksen pienuuden. Alkoholiveron osalta tarkastusvirasto kiinnitti huomiota useisiin peräkkäisiin veromuutoksiin, joiden kaikkien osalta yritysvaikutusten arviointi oli jätetty toteuttamatta. Tätä ei voida pitää hyvien käytäntöjen mukaisena menettelynä. **Tupakkaveron** yritysvaikutuksia on käsitelty hallituksen esityksessä (HE 94/2011 vp) summittaisesti. Kilpailutilanteesta todetaan, että veromuutos saattaa keskittää tupakkamarkkinoita entisestään. Lisäksi todetaan, että korotuksilla on vaikutuksia eri toimijoiden toimintaedellytyksiin. Valtiovarainministeriön virkamiesten haastattelussa kävi kuitenkin ilmi, että ministeriössä on tietoa sektori- ja yritysvaikutuksista. Näitä asioita ei ollut kuitenkaan kirjattu hallituksen esitykseen.

Haastattelussa kävi ilmi, että Suomessa lainsäädännöllä pyritään tupakkalakiin tehdyn kirjauksen mukaisesti savuttomaan Suomeen. Näin ollen voidaankin epäsuorasti päätellä, että tupakkalainsäädännön tavoitteena on, että Suomessa ei ole lainkaan alan työpaikkoja.

Virkamiehet totesivat, että tupakkateollisuuden yrityksiä on Suomessa hyvin vähän. Näin ollen tarkkojen yritysvaikutusten kirjaamista pidettiin yritysten markkina-aseman paljastumisen kannalta ongelmallisena, ellei mahdottomana. Lisäksi virkamiehet totesivat, että verorasituksesta mark-

---

<sup>14</sup> Viimeisin päätetty korotus astui voimaan vuoden 2014 alusta.

<sup>15</sup> Lähde: Valtiontalouden tarkastusviraston laskelmat. Perustuvat hallituksen esityksiin HE 60/2007 ja HE 151/2013.

kinajohtaja kantaa yli 60 %. Lisäksi virkamiesten haastatteluissa kävi ilmi, että myös tupakkaveron osalta huolellisten yritysvaikutusten laatimiseen ei ollut riittävästi aikaa.

**Liikennepolttoaineiden** veromuutosta käsittelevässä hallituksen esityksessä (HE 53/2011) ei ole käytännöllisesti katsoen toteutettu yritysvaikutusten arviointia. Yritysvaikutuksia on sivuttu ainoastaan toteamalla, että kuorma-autoliikenteen verorasitteen arvellaan kasvavan noin 30 miljoonalla eurolla vuositasolla veronkorotusten myötä. Tarkastusvirasto pyysi selvennystä tähän laskelmaan, koska hallituksen esityksestä tai muista tarkastusvirastolle annetuista tausta-aineistoista laskelmaa ei voitu todentaa. Valtiovarainministeriöstä saatiin vahvistus laskelmista, ja ne voitiin todeta teknisesti oikeiksi.<sup>16</sup>

Valtiontalouden tarkastusvirasto katsoo, että laajasti lähes kaikkea yritystoimintaa koskevalla veromuutoksella on väistämättä myös yritysvaikutuksia. Hallituksen esityksessä niitä ei ole kuitenkaan esitetty. Erityisesti vaikutuksia voidaan olettaa olevan kuljetustoimialalla, jonka kustannuksia veronkorotus kasvattaa välittömästi. Välillisesti polttoaineiden hinnan nousu saattaa heikentää useiden toimialojen kannattavuutta ja heikentää kotimaista kilpailukykyä.

Myös polttoaineveron osalta virkamiehet totesivat, että yritysvaikutusten arviointia ei ole toteutettu aikapulan vuoksi. Lisäksi haastateltavat totesivat, että polttoaineveromuutosten taloudellisia vaikutuksia kuvattiin kattavammin edeltävän veronkorotuksen yhteydessä (HE 147/2010 vp). Vuonna 2010 laaditussa, nk. energiaverouudistuksessa hallituksen esitys sisälsi yritysvaikutusten arvioinnin osalta laskelman veronkorotusten jakautumisesta elinkeinoelämän ja kotitalouksien välillä. Tämän lisäksi arviointiin tavarankuljetuksiin kohdistuvan verorasituksen kasvua. Tähän edelliseen hallituksen esitykseen ei ole viitattu tässä tarkastuksessa käsiteltävässä hallituksen esityksessä. Kummassakaan esityksessä ei ole esitetty arviota verouudistuksen ensisijaisten kohdeyritysten määrästä, veronkorotuksen vaikutuksista markkinoihin tai yritysten kustannuksiin.

Tarkastusvirasto yhtyy valtiovarainministeriön virkamiesten näkemykseen valmisteverojen verrattain tiukasta valmisteluaikataulusta. Lisäksi on huomioitava, että kaikki tässä tarkastuksessa käsitellyt veromuutokset toteutettiin yhtäaikaaisesti, joka lisäsi valmistelun aikataulupainetta entisestään. Toisaalta tarkastusvirasto katsoo, että yritysvaikutusten arvioinnin laiminlyönti toistuvasti hallituksen esityksissä ei ole hyvien käytäntöjen

---

<sup>16</sup> EK:n ja SKAL:n arvio kuorma-autosektorin osuudeksi dieselöljyn verollisesta kulutuksesta on 40 %. Dieselöljyn osuudeksi verotulojen lisäyksestä arvioitiin 75 M€. Eli laskelman mukaan  $40\% \times 75 \text{ M€} = 30 \text{ M€}$

mukaista. Yritysvaikutuksia olisi mahdollista parantaa, sillä tilastotietoa yritys kentästä on saatavilla. Lisäksi haastatteluissa kävi ilmi virkamiesten hyvä yleistietämys valmisteveroista ja niihin liittyvästä yritys kentästä. Ministeriön virkamiehillä on esimerkiksi laajasti tietoa oman aihepiirinsä verotuksesta ja yritys kentästä ja he ovat tiiviissä yhteistyössä alan muiden toimijoiden kanssa. Tarkastusvirasto katsookin, että pelkästään jo olemassa olevan tiedon kirjaaminen hallituksen esityksiin lisäisi läpinäkyvyyttä välillisen verotuksen muutosten yritys vaikutuksista.

Valtiovarainministeriön lausunnossa tuodaan esille, että yritys vaikutusten arviointia vaikeuttaa mm. se, että verorasituksen kohtaanto on epäselvä. Lisäksi aineistoa ei ole saatavilla kattavasti.

Sidosryhmät pitivät tärkeänä mahdollisuutta vaikuttaa lainsäädäntöön jo valmisteluvaiheessa, eikä vasta kuulemisen yhteydessä, jolloin esitykset muuttuvat enää hyvin vähän. Sidosryhmien haastatteluissa kävi myös ilmi, että valtiovarainministeriössä painotetaan makrotason analyysejä. Sidosryhmät kokivat, että yritystason vaikutukset nähdään usein toissijaisina, eikä niitä arvioida tai raportoida hallituksen esityksissä. Toisaalta sidosryhmät toivat esille, että elintarvikkeiden osalta yritys vaikutusten ja kotitalouden vaikutusten arviointia ei ole mahdollista tehdä kattavasti tietolähteiden puutteiden vuoksi. Lisäksi sidosryhmät katsoivat, että hallitusten esitysten jälkikäteisarviointi on puutteellista.

Tarkastusvirasto katsoo, että yritys vaikutusten näkökulmasta keskeisiä taustatietoja voisi mahdollisuuksien mukaan kerätä jo hyvissä ajoin ennen kuin verojen yksityiskohdista tehdään päätöksiä. Tällaisia tietoja olisivat esimerkiksi kohdesektoreiden yritys määrä- ja työllisyystiedot. Tämä helpottaisi poliittisesta päätöksenteosta johtuvaa kiirettä ja mahdollistaisi yritys vaikutusten näkökulmasta keskeisten taustatietojen raportoinnin hallituksen esityksissä. Tarkastusvirasto katsoo, että kattavien vaikutus arviointien tekeminen on toisinaan mahdotonta tietolähteiden puutteiden vuoksi. Oleellista olisi kuitenkin raportoida ainakin perustiedot ja tuoda esiin myös arvioiden mahdollinen epävarmuus.

Lisäksi tarkastusvirasto katsoo, että oikeusministeriön ohjeen (2007) mukaisesti myös arviot muutoksen vaikutuksista kilpailutilanteeseen tulisi kirjata hallituksen esitykseen.

Tarkastusvirasto kiinnitti huomiota, että viimeisimmissä valmisteveron nostoa koskevissa hallituksen esityksissä<sup>17</sup> yritys vaikutusten arviointi oli

---

<sup>17</sup> *Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi alkoholi- ja alkoholijuomaverosta annetun lain liitteen muuttamisesta (HE 151/2013), Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi makeisten, jäätelön ja virvoitusjuomien valmisteverosta annetun lain muuttamisesta (HE 109/2013), Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tupakkaverosta*

raportoitu tarkastuksessa käsiteltyihin verrattuna hiukan paremmin. Esi-merkiksi sektorin kilpailutilannetta ja tuotannollisia muutoksia oli kuvattu kattavammin. Numeeriset arviot puuttuivat edelleen. Tarkastusvirasto pitää arvioiden parantumista myönteisenä, mutta katsoo, että yritysvaikutusten arviointia tulee edelleen parantaa mm. numeeristen arvioiden osalta.

Välillisen verotuksen muutosten yritysvaikutusten arviointi hallituksen esityksissä on riittämätöntä ja osin sitä ei ole käytännössä toteutettu lainkaan. Hallituksen esityksissä on kuitenkin todettu, että muutoksilla on osin merkittäviäkin vaikutuksia myös yrityksiin. Tarkastusvirasto katsoo, että yritysvaikutusten arviointi tulisi toteuttaa erityisesti silloin, kun muutoksella on merkittäviä vaikutuksia tiettyyn sektoriin, peräkkäisiä muutoksia tehdään useasti tai muutokset ovat laajoja ja koskevat koko yrityskenttää.

Tarkastusvirasto katsoo, että valtiovarainministeriöllä on jo nyt käytössään aineistoja, osaamista ja verkostoja, joiden avulla yritysvaikutusten arviointi olisi mahdollista toteuttaa nykyistä huolellisemmin oikeusministeriön (2007) ohjeistus huomioiden. Tarkastusvirasto katsoo, että hallituksen esityksissä tulisi kaikkien valmisteverojen osalta vähintäänkin tunnistaa ja kuvata ne yritysryhmät ja yritysten määrät, joihin vero keskeisimmin kohdistuu.

Tarkastusvirasto kiinnitti huomiota, että vuonna 2013 annetuissa valmisteveroja koskevissa hallituksen esityksissä yritysvaikutusten arvioinnit olivat kattavampia vuonna 2011 annettuihin verrattuna. Tarkastusvirasto pitää tätä myönteisenä. Tarkastusvirasto katsoo, että yritysvaikutusten arviointeja tulee edelleen parantaa.

### 3.2.4 Vaikutukset julkiseen talouteen – verotuloennuste

Hallituksen esityksissä veronkorotusten vaikutuksia kysyntään ja sitä kautta verotuottoihin on arvioitu hintajoustopojen avulla. Hintajoustopot ovat käytännössä aina negatiivisia. Tämä tarkoittaa sitä, että hintojen nousu vähentää tuotteiden kysyntää. Kun hintajoustopo on esimerkiksi -0,5 on tulokinta se, että prosentin hinnankorotus laskee tuotteen kysyntää 0,5 %.

**Makeisten ja jäätelön** osalta kysynnän hintajoustopona laskelmissa on -0,8 ja virvoitusjuomien osalta -0,9. Hallituksen esityksessä tai laskentapohjassa ei ole viittauksia tutkimuksiin, joista kyseiset joustopot on poimittu.

---

*annetun lain liitteen muuttamisesta (HE 111/2013) ja Hallituksen esitys eduskunnalle energiaverotusta koskevan lainsäädännön muuttamiseksi (HE 110/2013).*

Haastattelujen mukaan hallituksen esityksessä ei ole käytetty tiettyä tutkimusta, vaan joustot on valittu useiden kansainvälisten tutkimusten perusteella. Lisäksi vertailukohtana on hyödynnetty Tanskassa sokeriveron yhteydessä käytettäviä joustoja. Sokeriverotyöryhmän (2013) siteeraamien tutkimusten mukaan sokeripitoisten tuotteiden hintajoustot liikkuvat -0,8 ja -0,9 välillä. Valtion taloudellisen tutkimuskeskuksen laatimassa tutkimuksessa (Kosonen ja Ropponen, 2012) makeisverojen korotusten katsottiin siirtyneen lähes kokonaisuudessaan tuotteiden hintoihin. Tulosten mukaan hintojen nousulla ei kuitenkaan näyttäisi olevan selvää vaikutusta kysyntään, sillä makeisten tuotannon volyyymi ei ole merkittävästi muuttunut veronkorotusten jälkeen.

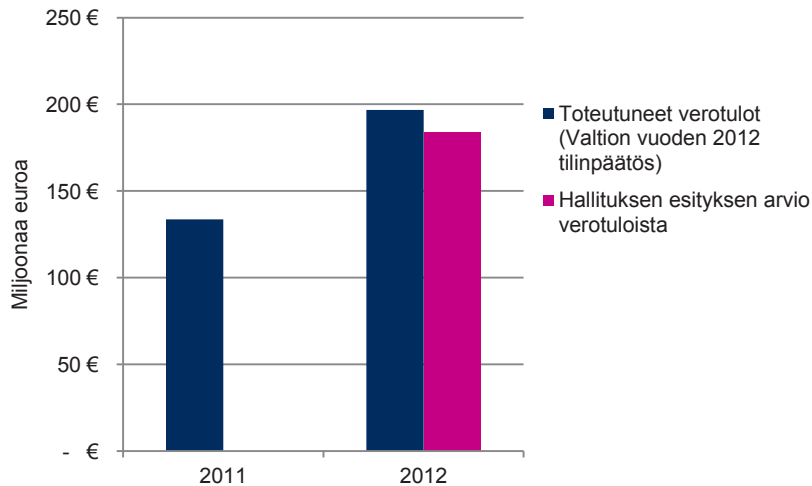
Makeisten kysynnästä ja sitä kautta veropohjasta ei ollut hallituksen esityksen laatimisajankohtana tietoa, jonka perusteella olisi ollut mahdollista laatia alkoholi- tai tupakkaveron kaltaiset yksityiskohtaiset ennusteet veroasteen muutosten vaikutuksista verotuottoihin. Valtiovarainministeriön virkamiesten mukaan vaikutusarvioiden pohjana on käytetty teollisuuden tilastoja, joista käy ilmi valmistusvolyyymi sekä kaupalle toimitettavat tuotteet tuoteryhmittäin. Varsinaista kulutusaineistoa ei ministeriön yrityksistä huolimatta saatu käyttöön.

Tarkastusvirasto perehtyi hallituksen esityksessä oleviin kuvauksiin sekä valtionvarainministeriöstä pyydettyyn laskentapohjaan. Laskentapohjassa olevia tietoja ja laskelmia on nimetty varsin niukasti, eikä laskentapohjassa ole viittauksia mahdollisiin lähteisiin. Pelkän laskentapohjan avulla laskentapohjaa tuntemattoman henkilön olisi käytännössä mahdotonta toistaa hallituksen esityksessä esitetyn kaltaiset vaikutusarviointilaskelmat. Kun tarkastusvirasto pyysi lisätietoja, pystyttiin laskelma varmentamaan ja toistamaan teknisesti oikeaksi ja loogiseksi.

Tarkastusvirasto ymmärtää, että laskelmat on laadittu sisäiseen käyttöön, mutta laskentapohjan heikkoa dokumentointia voidaan pitää kuitenkin riskinä. Virkamiesten haastatteluissa kävi ilmi, että vaikutustenarvioijien resurssit ovat vähäiset. Näin ollen laskelmien toistettavuus ja tarkastettavuus on kyseenalaista ilman lisätietoja. Tarkastusvirasto suosittelee, että laskentataulukot dokumentoitaisiin paremmin. Niihin tulisi esimerkiksi lisätä viittaukset aineistolähteisiin. Tarkastuksessa lähdeviittaukset ja muut keskeiset yksityiskohdat saatiin selville vain virkamiesten haastatteluiden avulla.

Hallituksen esityksessä esitetty verotuloarvio osui hyvin kohdalleen, vaikka uudesta verosta oli käytettävissä niukasti tilastotietoja. Makeisveron tuotto oli 13 miljoonaa euroa suurempi kuin hallituksen esityksen arvio. Veron tuotto olisi siis 7 % ennakoitua suurempi. Verotuottoon vaikuttaa veronkorotuksen lisäksi myös muu talouden tilanne, joka vaikuttaa yleiseen kuluttamiseen.





KUVIO 5. Makeisveron arvioidut ja toteutuneet tuotot veronkorotuksen jälkeen. Lähteet: Hallituksen esitys (HE 55/2011), valtion vuoden 2012 tilinpäätös.

**Alkoholiveron** osalta hallituksen esityksessä käytetyt hintajoustopot on valtiovarainministeriön virkamiesten mukaan poimittu Vihmon (2006) tutkimuksesta. Hallituksen esityksessä ei ole viittausta tutkimukseen. Vihmon tutkimuksessa alkoholin hintajoustopot on estimoitu aineistolla, joka kattaa vuodet 1964–2004. Valtiovarainministeriön virkamiesten mukaan tällä hetkellä ei ole saatavilla suomalaista tutkimusta, jossa hintajoustopot olisi estimoitu tuoreemmalla aineistolla. Myöskään valtionalouden tarkastusvirastolla ei ole tietoa, että tuoreemmalla aineistolla estimoituja tutkimuksia olisi saatavilla.

Valtiovarainministeriön virkamiesten mukaan matkustajatuonti on huomioitu analyyseissä ainoastaan hintajoustopot kautta. Matkustajatuonti Virossa vapautui vuonna 2004, kun Viro liittyi Euroopan Unionin jäseneksi 1.5.2004 alkaen. Käytännössä hyödynnetyt joustot on siis estimoitu aineistolla, jolloin matkustajatuonti oli vapaata vain 8 kuukauden aikana.

Matkustajatuonnin vapautuminen ja 1.3.2004 voimaantullut alkoholiverotuksen huomattava keventäminen on huomioitu Vihmon tutkimuksessa lisäämällä vuodelle 2004 niin kutsuttu osoitinmuuttuja. Osoitinmuuttuja kerää tutkimuksen mukaan kuitenkin vain maltillisesti tilastollisesti merkitseviä arvoja, joten Vihmon tulokinnan mukaan tuontirajoitusten löyhentymisellä ja hintojen muutoksella ei juuri ole ollut vaikutusta alkoholin

hintajoustoihin. Eli kysyntä on joustamatonta tuonnin suhteen. Toisin sanoen tutkimuksen mukaan tuonnin vapautumisella ei ollut vaikutusta siihen, miten kotimainen kysyntä muuttuu hintojen muuttuessa.

Tarkastusviraston näkemyksen mukaan on kyseenalaista, kuvaavatko Vihmon tutkimuksen joustot nykykuluttajan käyttäytymistä todenmukaisesti. Koska valtiovarainministeriöllä ei ole ollut valmisteluajankohtana käytettävissään tuoreempaa tutkimusta, voidaan Vihmon estimoimien joustojen käyttöä pitää kuitenkin perusteltuna.

Tarkastusvirasto katsoo, että valtiovarainministeriön laskentapohjien laskelmat ovat teknisesti oikeita, mutta ne ovat puutteellisesti dokumentoituja. Myös alkoholiveron valmistelun osalta laskelmien dokumentointia tulisi parantaa henkilörisikin välttämiseksi.

Alkoholiveron tuoton laskelmapohjassa on esitetty kunkin juomaryhmän kysyntä vuonna 2011 ja arvio vuoden 2012 kysynnästä ilman veronkorotusta. Vuoden 2012 kysyntä perustuu valtiovarainministeriön virkamiesten ja alkoholipolitiikan yhteistyöryhmän yleiseen käsitykseen kulutuksesta. Lisäksi taulukkoon on laskettu veronkorotusten vaikutukset eri tuoteryhmien hintoihin. Hinnankorotusten, vuoden 2012 ennustetun kysynnän ja joustojen avulla on arvioitu veronkorotusten vaikutuksia tilastolliseen kysyntään vuonna 2012. Verotulojen muutos on laskettu taulukkopohjassa tuoteryhmittäin seuraavasti:

$$\Delta T = C_1[1 + E * \Delta P(\tau_1)] - (C_1 * \tau_0), \text{ jossa}$$

$\Delta T$  = verokertymän muutos

$C_1$  = kulutusennuste vuodelle 2012

$E$  = kysynnän hintajousto, vaihtelee tuoteryhmittäin

$\tau_0$  = veroaste ennen veronkorotusta,  $\tau_1$  = veroaste korotuksen jälkeen

$\Delta P(\tau_1)$  = keskihintojen nousu, sis. veronkorotuksen ja arvonlisäveron

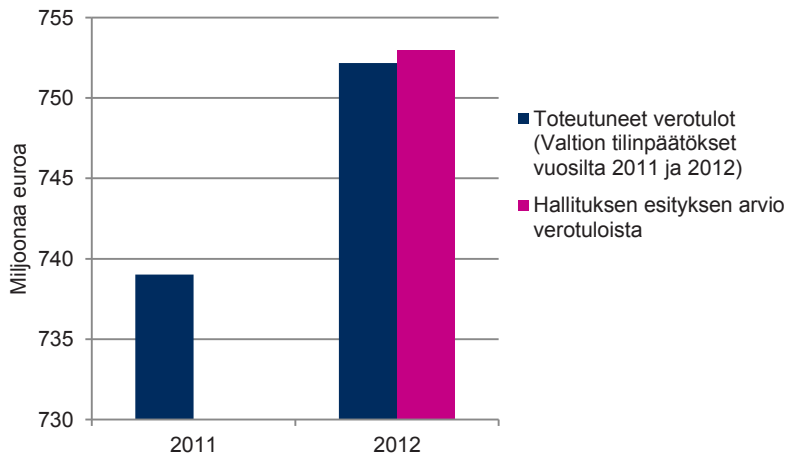
Veronkorotuksesta johtuvan alkoholijuomien hinnan nousun oletetaan myös kasvattavan matkustajatuontia. Laskentapohjassa matkustajatuonnin oletetaan korvaavan aina 40 % tilastoidun kulutuksen vähentymisestä. Käytännössä oletus tarkoittaa, että kun esimerkiksi verotuloja kerryttävän oluen myynti vähenee alkoholiveron korotuksen myötä 1 000 litraa, kasvaa oluen matkustajatuonti arvion mukaan vastaavasti 400 litralla. Lisäksi tilastoimattomaan kulutukseen luetaan alkoholin salakuljetus, josta käytetään tullin arviota.

Valtiovarainministeriön virkamiesten haastatteluista kävi ilmi, että matkustajatuonnin lisääntyminen 40 % tilastoidun kulutuksen vähentymisestä on asiantuntija-arvioon perustuva peukalosääntö. Arvio on peräisin alkoholipolitiikan yhteistyöryhmästä, jossa seurataan alkoholipolitiikan tren-

dejä. Näin ollen arvio matkustajatuonnin kasvusta ei perustu mihinkään yksittäiseen tutkimukseen.

Matkustajatuontia seurataan Alkon, Valviran, THL:n ja valtiovarainministeriön yhteistyönä rahoittamalla kyselytutkimuksella. Esimerkiksi vuoden 2012 matkustajatuonnin seurantatutkimuksessa haastateltiin puhelimitse viikoittain 500 ihmistä, jolloin haastatteluja kertyi vuositasolla noin 26 000. Vielä vuonna 2011 kyselytutkimus tehtiin viranomaistahojen ja panimo- ja ravintola-alan yhteistyönä. Vuoden 2012 alusta panimo- ja ravintola-ala irtisanoutui yhteistyöstä ja kyselytutkimuksen tekoa jatkettiin viranomaisyhteistyönä. Panimo- ja ravintola-ala ovat pitäneet kyselytutkimuksen tuloksia epäluotettavina. Alan edustajien mukaan ihmisillä on kyselytutkimuksissa tapana kaunistella alkoholinkäyttöään, jolloin arvio matkustajatuonnista jää todellisuutta pienemmäksi.

Valtiovarainministeriön hallituksen esitykseen laatima verotuloennuste piti hyvin paikkansa. Vuodelle 2012 hallituksen esityksessä tehty verotuloennuste poikkesi toteutuneesta alle 0,5 %.



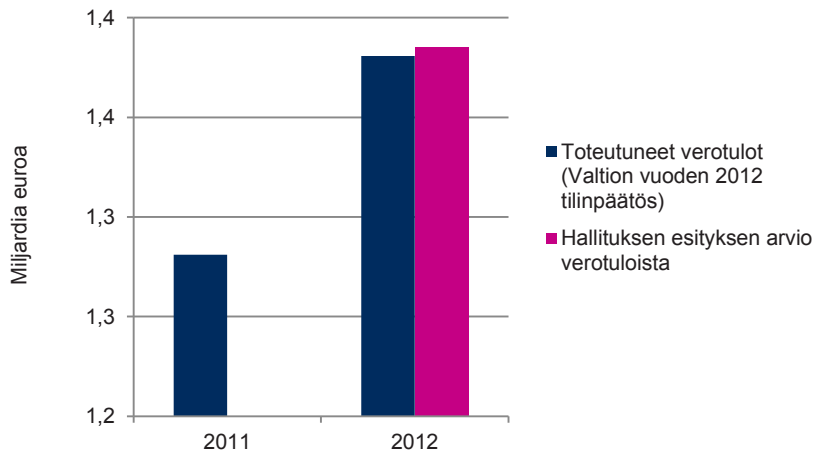
KUVIO 6. Alkoholiveron arvioidut ja toteutuneet tuotot veronkorotuksen jälkeen. Lähteet: hallituksen esitys (HE 54/2011), valtion vuoden 2012 tilinpäätös.

**Tupakkaveron** osalta valtiovarainministeriön tarkastusvirastolle toimittamissa laskentapohjissa veronkorotuksen hintajoustoksi arvioidaan -0,41. Lisäksi puolet tilastoidun kulutuksen vähenemisestä korvautuu matkustajatuonnilla. Tätä matkustajatuonnin lisääntymistä (suhteessa kulutuksen vähenemään) 50 prosentilla ei mainita eikä perustella hallituksen esityk-

sessä. Myöskään valtiovarainministeriön tarkastusvirastolle toimittamissa laskentapohjissa ei ole viittausta siihen, mihin tämä tieto perustuu. Virkamiesten haastatteluissa kävi ilmi, että matkustajatuonnin 50 prosentin lisääntyminen suhteessa kulutuksen vähenemään on ns. peukalosääntö. Näin ollen arvio matkustajatuonnin kasvusta ei perustu mihinkään tutkimukseen.

Myös tupakkaveron osalta valtiovarainministeriön laskentapohjien laskelmat olivat teknisesti oikein laskettuja ja seurattavia, mutta dokumentointi oli heikkoa. Taulukoista puuttuivat useissa tapauksissa yläotsikot sekä viittaukset lähteisiin. Näin ollen taulukoiden lukeminen vaatii huolellista perehtymistä. Myös tupakkaveron osalta laskelmien dokumentointia tulisi parantaa henkilöriskin välttämiseksi.

Kun verrataan verotuloennusteita toteutuneisiin verokertymiin havaitaan, että valtiovarainministeriön ennusteet ovat osuneet kohdalleen varsin hyvin. Poikkeama toteumasta on vain -0,11 %. Valtiovarainministeriön virkamiesten haastatteluissa kävi ilmi, että virkamiehet ovat perehtyneet huolellisesti tehtäväkenttäänsä.



KUVIO 7. Tupakkaveron arvioidut ja toteutuneet tuotot veronkorotuksen jälkeen. Lähteet: Lähteet: Hallituksen esitys (HE 94/2011), valtion vuoden 2012 tilinpäätös.

Hallituksen esityksessä **polttoaineverojen** korotusten vaikutuksia julkiseen talouteen arvioidaan vaikutuksina verokertymään. Veronkorotuksen vaikutuksia verotuloihin on laskettu valtiovarainministeriön laskentapohjan avulla. Laskentapohjassa on arvioitu veronkorotuksen vaikutuksia nel-

jän eri polttoaineluokan (lyijytön moottoribensiini, etanoli, dieselöljy ja biodiesel) kautta. Laskentapohjassa on esitetty arvio vuoden 2012 kulutuksesta. Se koostuu veromuutoksen vaikutuksista kulutukseen sekä oletukseen kulutuksen muutoksesta vuodelle 2012. Bensiinin osalta oletetaan, että kulutus vähenee 1,3 % vuonna 2012. Valtiotalouden tarkastusvirastolle toimitetusta laskentapohjasta tai hallituksen esityksestä ei käy ilmi, miten tai minkä lähteen avulla polttoaineen kysynnän muutos on arvioitu.

Virkamiesten haastatteluissa kävi ilmi, että polttoaineiden kysyntää enustetaan työ- ja elinkeinoministeriön energiaosastolla, jossa laaditaan nk. energiatase. Tätä työ- ja elinkeinoministeriön laatimaa ennustetta käytetään verotuloennusteiden laskennassa. Lisäksi valtiovarainministeriön virkamiehet arvioivat veromuutoksen aiheuttamaa kysynnän muutosta hintajoustojen avulla. Kysyntäennustetta, joustoja tai muita hinnankorotusten kysyntävaikutuksia ei ole käsitelty hallituksen esityksessä.

Virkamiesten mukaan **moottoribensiinin ja etanolin** osalta laskelmassa on käytetty hintajoustoja -0,22. Jouston tulkinta on, että prosentin hinnannousu hinnassa vähentää kysyntää 0,22 %. Jousto on poimittu Malkan vuonna 1992 julkaistusta tutkimuksesta, ja se on estimoitu aineistolla, joka kattaa vuodet 1960–1989.

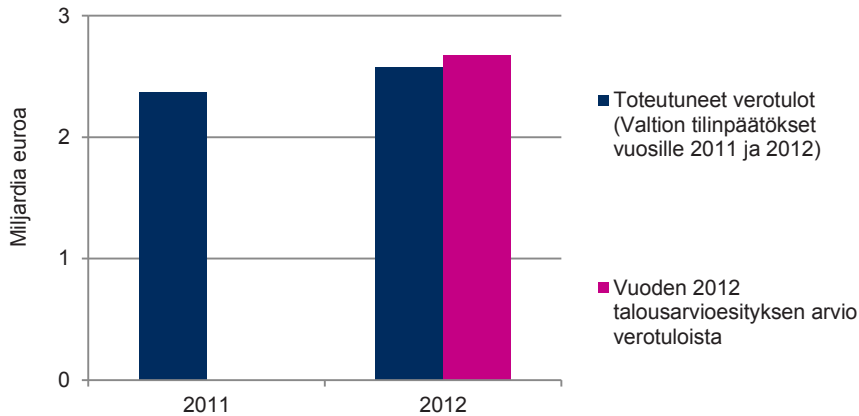
**Dieselin ja biodieselin** osalta on oletettu, että hintojen korotukset eivät vaikuta kysyntään, eli kysynnän hintajousto on 0. Tarkastuksessa kävi ilmi, että valtiovarainministeriö hyödyntää laskelmissaan Elinkeinoelämän keskusliiton (EK) ja Suomen kuorma-autoliiton (SKAL) arviota, jonka mukaan hyötyliikenteen osuus dieselin verollisesta kulutuksesta on noin 70 %.

Hallituksen esityksessä liikennepolttonesteiden veronkorotusten arvioidaan lisäävän valtion verotuloja vuositasolla noin 125 miljoonaa euroa, joka vastaa noin 4,8 % nousua liikenteen polttonesteistä saataviin verotuloihin. Ennusteessa on oletettu, että biopolttoaineiden osuus on kuusi prosenttia liikenteen polttonesteiden energiasisällöstä. Lisäksi vuoden 2012 alusta astui voimaan myös jo vuonna 2010 päätetty dieselpolttoaineen hintaa nostanut veronkorotus. Näiden kahden korotuksen arvellaan hallituksen esityksissä lisäävän valtion verotuloja yhteensä noin 325 miljoonalla eurolla<sup>18</sup>. Vuoden 2012 talousarvioesityksessä polttoaineverokertymän

---

<sup>18</sup> Vuonna 2010 valmistellun energiaverouudistuksen yhteydessä toteutetun dieselpolttoaineiden veronkorotuksen arveltiin lisäävän verotuloja noin 200 miljoonalla eurolla (HE 147/2010 vp). Vuonna 2011 valmistellussa polttoaineverojen korotuksessa verotulojen arveltiin kasvavan noin 125 miljoonaa euroa (HE 53/2011 vp).

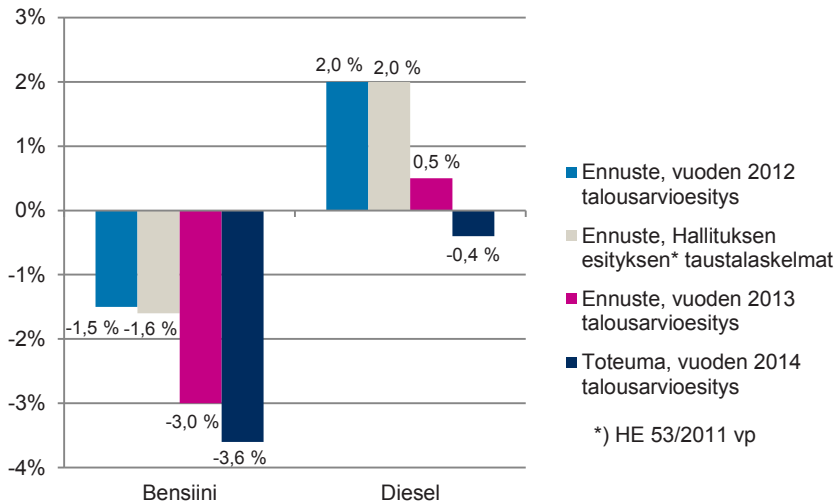
ennustettiin kasvavan noin 300 miljoonalla. Käytännössä verotulojen kasvu jäi kuitenkin 200 miljoonaan euroon. (Kuvio 8.)



KUVIO 8. Liikennepolttoaineiden verojen arvioidut ja toteutuneet tuotot veronkorotuksen jälkeen. Lähteet: Valtion tilinpäätökset vuosille 2011–2012 ja valtion talousarvioesitys vuodelle 2012.

Tarkastusvirasto kävi läpi valtiovarainministeriön ennusteissa käyttämät Excel-laskentapohjat sekä haastatteli ennusteet laatineita viranhaltijoita. Syitä ennustepoikkeamaan oli useita.

Yksi keskeinen syy poikkeamaan on se, että ennuste vuoden 2012 polttoainekulutuksesta oli liian suuri. Laskettaessa vuoden 2012 alusta voimaantulleiden liikenteen polttonesteiden veronkorotusten vaikutuksia verokertymään, bensiinin kysynnän arvioitiin heikkenevän 1,6 % ja dieselin kulutuksen kasvavan 2 %. Todellisuudessa vuonna 2012 bensiiniä kulutettiin 3,6 % vähemmän kuin vuonna 2011 ja dieselinkin kysynnän kasvu taittui negatiiviseksi -0,4 prosenttiin. Ennusteen laatii työ- ja elinkeinoministeriön energiaosasto. Toteutuneen kulutuksen poikkeamat ennusteesta selittävät 79 miljoonaa euroa verotulopoikkeamasta.



KUVIO 9. Liikennepolttoaineiden arvioidut ja toteutuneet kulutusennusteet. Lähteet: Valtion talousarvioesitykset vuosille 2012–2014.

Lisäksi virkamiesten haastatteluissa kävi ilmi, että erityisesti biopolttoaineiden osalta hinnanmuutoksilla on vaikutuksia eri polttoainetuotteiden kysyntään. Näiden muutosten vaikutukset arvioon korotusten vaikutuksista verokertymään olivat valtiovarainministeriön mukaan noin 13 miljoonaa. Lisäksi valtiovarainministeriön mukaan veronkorotusten yhteydessä ilmeni poikkeuksellista ja odottamatonta verosuunnittelua, joka vaikeutti arviointia.

Valtiovarainministeriön mukaan edellä esitetyt syyt selittävätkin lähes kokonaan 100 miljoonan euron poikkeaman verotulototeuman ja arvion välillä.

Dieselpolttoaineenveron korotus muodosti valtaosan polttoaineverotulojen kasvusta. Dieselpolttoaineen litrahinta nousi pelkästään valmisteverojen korotusten myötä vuoden 2012 alussa yhteensä 10,55 sentillä litraa kohden.<sup>19</sup> Kun lisäksi otetaan huomioon tuottajahintojen nousu sekä arvonlisävero, voidaan hinnannousua pitää huomattavana. Dieselin kysyntä on verotuloennustelaskelmissa oletettu joustamattomaksi. Käytännössä tämä tarkoittaa, että dieselin hinnankorotuksilla ei ole verotuloennusteita

<sup>19</sup> Dieselautoilijoiden verorasitus on jäänyt kuitenkin lähes ennalleen, koska käyttövoimaveroa kevennettiin

laskettaessa vaikutusta dieselin kysyntään. Käytännössä jo pienikin muutos dieselin kysynnän hintajoustossa vaikuttaisi merkittävästi verotuloarvioon. Mikäli dieselin kysynnän oletettaisiin olevan edes hieman joustavaa, laskisi verotuloarvio lähemmäs toteumaa. Virkamiesten mukaan dieselin kysyntä on oletettu joustamattomaksi siksi, että nk. hyötyliikenne kattaa dieselin kokonaiskysynnästä merkittävän osan. Virkamiesten käyttämän arvion mukaan hyötyliikenteen osuus dieselin kulutuksesta on noin 70 %.

Polttoaineveroja perustellaan fiskaalisten syiden ohella myös ympäristösyin. Mikäli dieselin kysyntä on hinnasta riippumatonta, ei dieselverolla ole lainkaan ohjausvaikutuksia eikä veron korottamista voida perustella ympäristösyin. Sen sijaan fiskaalisena verona dieselvero toimii erinomaisesti.

Tarkastusvirasto katsoo, että on epätodennäköistä, ettei dieselpolttoaineen veronkorotuksilla olisi minkäänlaisia kulutusta ohjaavia vaikutuksia. Tarkastusvirasto katsoo, että valtiovarainministeriön tulee selvittää dieselin kysynnän hintajoustopäivittämistä tuoreiden kansainvälisten sekä kansallisten tutkimusten avulla. Lisäksi tarkastusvirasto suosittaa, että samassa yhteydessä tarkistetaan myös bensiinin kysynnän hintajoustopäivittäminen. Tällä hetkellä käytetty hintajoustopäivittäminen on estimoitu vuosien 1960–1989 aineistolla.

Vuoden 2011 alusta alkaen voimaan tullut energiaverouudistus muutti merkittävästi polttoaineverotuksen rakennetta. Käytännössä hallituksen esitystä laadittaessa virkamiehillä oli käytettävissään vain niukasti tietoja siitä, miten veromuutokset vaikuttaisivat kuluttajien käyttäytymiseen uudistuksen jälkeen. Virkamiesten mukaan vuonna 2011 laaditussa hallituksen esityksessä tukeuduttiin pitkälti samoihin aineistoihin, kirjallisuuteen ja nyrkkisääntöihin kuin vuonna 2010 toteutetussa energiaverouudistuksessa.

Tarkastusvirasto on yhtä mieltä virkamiesten kanssa siitä, että laajan veroreformin jälkeen muutosten arvioiminen on erityisen haastavaa. Käytännössä virkamiehillä ei ole ennusteita tehdessä ollut käytettävissään kokemuspohjaista tietoa järjestelmän dynamiikasta. Tarkastusvirasto katsoo, että arviointeihin liittyvät epävarmuudet ja oletukset tulisi erityisesti tällöin raportoida hallituksen esityksessä.

Valtiovarainministeriön verotuloennusteet liittyen välillisen verotuksen muutoksiin ovat kokonaisuutena arvioiden onnistuneet melko hyvin. Lisäksi verotuloennusteet on tarkastusviraston tekemien tarkastuslaskelmien perusteella laskettu teknisesti oikein.

Tarkastusvirasto katsoo, että laskelmien dokumentoinnissa on selviä puutteita. Hallituksen esityksessä tai laskentapohjissa ei ole viittauksia



lähdemateriaaliin. Myös hallituksen esitysten taustalla olevissa valtiovarainministeriön laskelmissa käytetyt, sisäiseen käyttöön kehitetyt laskentapohjat ovat osin erittäinkin puutteellisia, ja ne aukeavat huonosti muille kuin laskentapohjan käyttäjille. Kaikkien laskelmien ymmärtäminen ja oikeellisuuden tarkastaminen ei ole mahdollista pelkkien laskentataulukoiden avulla, sillä niistä puuttuu runsaasti olennaisia tietoja. Tarkastusvirasto katsoo, että taustalaskelmien heikko dokumentointi aiheuttaa riskin, jos asiaan perehtynyt virkamies on estynyt hoitamasta työtään.

Sekä alkoholi- että polttoaineveron osalta laskelmissa on käytetty joustoja, jotka on estimoitu vanhentuneella aineistolla.

Tarkastusvirasto katsoo, että polttoaineiden laskennassa käytettyjä joustoja tulee päivittää. Esimerkiksi dieselin kysynnän oletetaan laskelmissa olevan hinnasta riippumatonta. Tällöin myös oletetaan, että dieselperolla ei ole lainkaan ohjausvaikutuksia. Ohjausvaikutusten puuttuessa veron korottamista ei voida perustella ympäristösyin. Näitä laskennan taustaoletuksia ei ole tuotu esiin hallituksen esityksessä. Tarkastusvirasto katsoo, että veromuutoksen käyttäytymisvaikutukset tulisi tuoda selkeästi esiin, perustella ja arvioida hallituksen esityksessä.

Alkoholiveron osalta tuoretta kotimaista tutkimustietoa ei ole saatavilla, joten vanhentuneiden joustojen käyttöä voidaan pitää perusteltuna. Uuden tutkimustiedon valmistuessa tulee joustot kuitenkin päivittää.

### 3.2.5 Vaikutukset kansantalouteen

**Makeisveron** yhteydessä ei ole laadittu arvioita vaikutuksista kansantalouteen.

Hallituksen esityksen mukaan veronkorotukseen ei ole liitetty terveydellisiä tavoitteita. Sairaanhoidokustannusten arvellaan kuitenkin laskevan makeisten, jäätelön ja virvoitusjuomien kulutuksen vähentyessä.

Veronkorotusten vuoksi makeisten, jäätelön ja virvoitusjuomien kulutuksen arvellaan laskevan, millä taas on hallituksen esityksen mukaan todistettu positiivinen yhteys terveyteen ja tätä kautta sairaanhoidon kustannuksiin. Hallituksen esityksessä näitä mahdollisia kustannussäästöjä ei ole ennustettu, vaan niiden arvioinnin todetaan olevan hyvin vaikeaa.

Tarkastusvirasto katsoo, että kansantaloudellisten vaikutusten arvioinnin puute ei ole ongelma, koska kyseessä on suuruusluokaltaan kohtalaisen pieni muutos, jolle on asetettu ainoastaan fiskaalisia tavoitteita. Mikäli verolla olisi myös muita, esimerkiksi sairaanhoidokustannuksiin liittyviä tavoitteita, tulisi arvio kansantaloudellista vaikutuksista kuitenkin tehdä.

**Alkoholiveron** osalta vaikutuksia kansantalouteen on arvioitu karkeasti olettamalla, että ehdotettujen veronkorotusten johdosta alkoholin aiheut-

tamat haitat vähenevät samassa suhteessa kuin alkoholin kokonaiskulutus. Arvioon ei ole liitetty numeerisia arvioita haittojen suuruudesta.

Tarkastusvirasto katsoo, että arvio on summittainen, mutta kuitenkin suuntaa-antava. Hallituksen esityksessä tuodaan esille kansanterveydelliset syyt yhtenä veronkorotuksen motiivina. Näin ollen arvion tulisi olla nykyistä tarkempi.

**Tupakkaveron** korotusta perustellaan hallituksen esityksessä verotuottojen lisäämisen ohella myös kansanterveydellisin syin. Hallituksen esityksessä (HE 94/2011) on arvioitu, että tupakkatuotteiden kulutuksen vähenemisen myötä terveyshaitat vähenevät pitkällä aikavälillä. Tarkastusvirasto katsoo, että veronkorotuksen vaikutuksista terveydenhoidon menoihin olisi suotavaa esittää numeerinen arvio.

Hallituksen esityksessä **liikenteen polttonesteiden** veronkorotusten arvioidaan siirtävän energiaverotuksen painopistettä päästökaupan ulkopuolisiin sektoreihin, kuten liikenteeseen ja yksityisiin kuluttajiin.

Hallituksen esityksessä ei ole arvioitu, miten polttoaineverojen korotukset edistävät veronkorotukselle asetettuja ei-fiskaalisia tavoitteita. Hallituksen esityksen mukaan esityksellä tavoitellaan myös energiaverotuksen painopisteen siirtämistä ympäristöperusteiseen verotukseen sekä pyritään ohjaamaan tuotantoa ja kulutusta ympäristön kannalta kestävään suuntaan.

Valmisteveroja koskevilla hallituksen esityksillä ei ole tyypillisesti arvioitu sitä, miten veromuutokset palvelevat niille asetettuja kansantaloudellisia tavoitteita. Näitä ovat esimerkiksi tupakan ja alkoholinkäytön vähenemisestä kansantaloudelle syntyvät kokonaistaloudelliset säästöt. Liikenteen polttonesteiden osalta ei ole arvioitu veronkorotusten suhdetta asetettuun ympäristötavoitteeseen. Tarkastusvirasto katsoo, että numeerinen arvio kansantaloudellisista hyödyistä tulisi esittää, kun muutoksella on myös muita kuin verotulojen keräämiseen liittyviä tavoitteita.

## 4 Yhteenveto ja kannanotot

Tässä tarkastuksessa selvitettiin, millaisia taloudellisten vaikutusten arviointeja on tehty muutettaessa välillisiä veroja. Tarkastuksessa käytiin läpi Jyrki Kataisen hallituskaudella tehtyjä muutoksia, niihin liittyviä hallituksen esityksiä ja muita virallisia hallituksen asiakirjoja. Tarkastuksessa keskityttiin arvonlisäveroon ja neljään eri valmisteveroon. Tarkastuksen tavoitteena oli i) selvittää antavatko hallituksen esityksiin kirjatut vaikutusarviot oikeat ja riittävät tiedot välillisten verojen muutosten taloudellisista vaikutuksista, ii) varmentaa tehtyjä analyysejä taloudellisten vaikutusten arvioinneista, ja iii) verrata tehtyjä veromuutoksia veroteorian suositukseen.

### 4.1 Yhteenveto tarkastushavainnoista

#### **Valtiovarainministeriö ennustaa hyvin välillisiin veroihin liittyvät verotuottoarviot ja taustalaskelmat on laadittu teknisesti oikein**

Tarkastusviraston havaintojen perusteella valtiovarainministeriön välillisiin veroihin liittyvät verotuloennusteet vastaavat pääosin varsin hyvin toteutunutta. Tätä edistää se, että vero-osaston virkamiehet ovat tarkastuksen perusteella asiaansa perehtyneitä ja tekevät huolellista työtä annettujen resurssien puitteissa. Virkamiehet käyttävät tarkastusviraston näkemyksen mukaan parhaita saatavilla olevia ja ajantasaisia aineistoja ja asianmukaisia menetelmiä sekä hyödyntävät kokemuspohjaista tietoa verotuloennusteiden laadinnassa. Laskelmien taustaoletukset olivat pääosin loogisia ja perusteltuja. Varsinaisia teknisiä laskuvirheitä tarkastuksessa ei löydetty, pois lukien arvonlisäveron verotuottoarviossa ollut raportointivirhe.

Tarkastusviraston havaintojen perusteella hallituksen esitysten taustalaskelmat olivat pääsääntöisesti teknisesti oikein laskettuja ja niissä käytetyt oletukset olivat pääosin perusteltuja. Myös verotuloennusteet osuivat pääosin hyvin kohdalleen. Valtiovarainministeriön virkamiehet ovat perehtyneet huolellisesti tehtäväkenttäänsä.

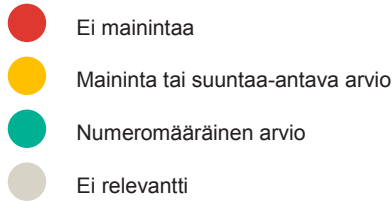
## Taloudellisten vaikutusten arviointien raportoinnissa puutteita

Taloudellisten vaikutusten osalta tarkastusviraston havaitsemat puutteet liittyvät lähinnä asioiden niukkaan raportointiin.

Taloudellisten vaikutusten raportointi oli vaihtelevaa. Käytännössä vaikutukset kotitalouksiin (vaikutukset hintoihin, käyttäytymiseen ja tulonjakoon) sekä julkiseen talouteen (verotuloennuste) oli esitetty yleensä melko laadukkaasti. Vaikutusarvioissa käytetyt sisäiset laskentapohjat ja niiden taustaoletukset olivat kuitenkin usein heikosti dokumentoituja. Vaikutusarviot noudattivat muutoin pitkälti oikeusministeriön (2007) ohjeen suosituksia. Sen sijaan vaikutuksia yrityksiin oli arvioitu pääosin erittäin niukasti tai ei lainkaan. Myös vaikutuksia kansantalouteen oli arvioitu niukasti.

Seuraavalla sivulla olevassa taulukossa (Taulukko 1) on kuvattu värikoodeilla, onko taloudellisten vaikutusten arviot tehty oikeusministeriön ohjeen (2007) mukaisesti. Arvion tekemisessä on käytetty kolmiportaista asteikkoa (ei mainintaa, maininta tai suuntaa-antava arvio, numeerinen arvio), jonka lisäksi käytössä on vaihtoehto ”Ei relevantti”. Sitä käytetään, mikäli kyseisen vaikutusarvioinnin voidaan katsoa olevan tarpeeton kyseisen lain osalta. Esimerkkinä tästä voidaan pitää kansantaloudellisia vaikutuksia tehtäessä suhteellisen pieniä muutoksia verotukseen.

**Taulukko 1. Taloudellisten vaikutusten arvioinnit hallituksen esityksissä oikeusministeriön ohjeen (2007) jaottelun mukaisesti**



	ALV	Tupakka	Alkoholi	Makeiset	Polttoaine
<b>Vaikutukset kotitalouksiin</b>					
Vaikutukset hintoihin					
Vaikutukset taloudelliseen asemaan					
Vaikutukset käyttäytymiseen					
<b>Vaikutukset yrityksiin</b>					
Kohderyhmä					
Vaikutukset kustannuksiin ja tuottoihin					
Kilpailuvaikutukset					
Vaikutukset investointeihin					
Vaikutukset kansainväliseen kilpailukykyyn					
<b>Vaikutukset julkiseen talouteen</b>					
Vaikutukset verotuloihin					
<b>Vaikutukset kansantalouteen</b>					
Vaikutukset yleiseen talouskehitykseen ja erityisesti kansantalouteen					

Tarkastusvirasto katsoo, että kansantaloudellisten vaikutusten arvioinnit voivat valmisteverojen osalta olla useimmissa tapauksissa suppeita, sillä yksittäisten veromuutosten mittaluokka on suhteellisen pieni. Kansantaloudellisesti merkittävän arvonlisäveron osalta arviointi oli laadittu. Tarkastusvirasto katsoo, että kansantaloudellisten vaikutusten osalta on rapor-

toitu tunnuslukuja, jotka ovat keskeisiä arvioitaessa veromuutoksen kansantaloudellisia vaikutuksia. Tarkastusvirasto ei tässä tarkastuksessa tehnyt käytetyn tasapainomallin (VATTAGE) arviointia. Tästä syystä tarkastusvirasto ei ota kantaa siihen, antavatko hallituksen esitykseen sisältyvät arviot oikean ja riittävän kuvan veromuutoksen kansantaloudellisista vaikutuksista.

Verotuloennusteiden taustamateriaalin kuvaus hallituksen esityksissä on kautta linjan erittäin niukkaa. Laskelmien taustaoletuksia tai menetelmiä ei ole kuvattu eikä lähdemateriaaliin, tutkimuksiin tai muuhun aineistoon ole viittauksia. Hallituksen esityksistä on mahdotonta päätellä, miten tai millä oletuksilla verotuloennusteet on laskettu.

Käsitellyissä hallituksen esityksissä taloudellisten vaikutusten arviot oli laadittu vaihtelevasti. Kotitalouksia ja julkista taloutta koskevat arviot olivat pääosin riittäviä, joskin laskelmien ja oletusten dokumentointi oli heikkoa. Esimerkiksi vaikutukset verotuloihin oli arvioitu ja raportoitu euromääräisinä kaikissa hallituksen esityksissä. Yritysvaikutusten arviointi hallituksen esityksissä oli lähes poikkeuksetta erittäin puutteellista. Valmisteveroihin liittyvät kansantaloudellisten vaikutusten arvioinnit olivat suppeita, mikä on ymmärrettävää, kun otetaan huomioon veromuutosten mittaluokka.

Taloudellisten vaikutusten arvioinnin taustamateriaaliin, kuten käytettyihin tutkimuksiin, joustoihin tai muihin aineistoihin, ei ole viitattu hallituksen esityksissä. Hallitusten esitysten perustella onkin käytännössä mahdoton päätellä taloudellisten vaikutusten arvioinnin laskennan taustalla olevia oletuksia. Tarkastusvirasto katsoo, että vaikutusarvioiden niukka ja osin puutteellinen raportointi hallituksen esityksissä heikentää veromuutosten taloudellisten vaikutusten läpinäkyvyyttä.

### **Yritysvaikutusten arvioinneissa merkittäviä puutteita**

Tarkastusvirasto kiinnitti huomiota yritysvaikutusten arviointien ohuuteen tai peräti niiden puuttumiseen kokonaan. Haastattelujen ja dokumenttianalyysin perusteella tarkastusvirasto arvioi, että yritysvaikutusten arviointien vähäisyyteen vaikuttavat erityisesti seuraavat seikat: i) päätöksentekijät eivät vaadi tällaista tietoa päätöksenteon tueksi, ii) virkamiesvalmistelussa on pulaa ajasta ja resursseista, iii) priorisoidaan muita kuin yritysvaikutuksia, iv) epävarmoja tuloksia ei haluta raportoida, ja v) useita valmisteveroja oli jo aiemmin korotettu, jolloin perinpohjaiseen analyysiin ei katsottu olevan tarvetta.

Virkamiesten mukaan vaikutusarvioinnin puutteet on tiedostettu ja pyrkimyksenä on, että arviot olisivat täydellisempiä. Valtiovarainministeriön

virkamiehet mainitsivat haastatteluissa, että yritysvaikutusten arviointien puuttumiseen vaikutti eniten liian kireä aikataulu. Hallituksen esityksen tekemiseen yksityiskohtaisten tietojen perusteella jäi yleensä aikaa muutama viikko. Lisäksi useita esityksiä valmisteltiin yhtä aikaa. Veromuutoksista päätettäessä tulisi laajemmin hyödyntää valtiovarainministeriön osaamista.

Lisäksi hallituksen esitysten valmistelua vaikeutti poliittisen päätöksenteon lykkääntyminen. Virkamiehet katsoivat, että veronkorotusten yksityiskohdista päätetään liian usein loppukesän budjettiriihessä, talousarvion antamisen yhteydessä syksyllä tai jopa sen jälkeen. Tämä on heidän mukaansa liian myöhään, jos laki aiotaan saada voimaan seuraavan vuoden alusta. Jotta taloudellisten vaikutusten arviointi voitaisiin tehdä huolellisesti, tulisi päätös lain sisällöstä tehdä keväällä. Näin ollen keväällä tehtäisiin taloudellisten vaikutusten arviointi, lausuntokierros olisi ennen kesää ja lakiehdotus vietäisiin eduskuntaan kesällä tai alkusyksystä.

Tarkastusvirasto katsoo, että kiire ei täysin selitä vaikutusarviointien puutteita. Veronkorotukset tulevat harvoin yllätyksenä, joten taustatöitä pystytään tekemään etukäteen. Lisäksi yritysvaikutusten arviointien puutteeseen vaikuttaa valtiovarainministeriön haluttomuus raportoida epävarmoja tuloksia. Tarkastusvirasto katsoo, että epävarmuuden ei tulisi estää yritysvaikutusten arviointia. Mahdolliset epävarmuudet voidaan tarpeen vaatiessa tuoda esille hallituksen esityksissä.

Toiseksi tarkastusvirasto katsoo, että haastattelujen perusteella virkamiehet ovat varsin hyvin perillä oman sektorinsa yritysvaikutuksista. Pelkästään jo tiedossa olevien yritysvaikutusten raportoinnilla hallitusten esitysten vaikutusarviointien kattavuutta voitaisiin parantaa huomattavasti nykyisestä. Esimerkiksi kohdeyritysjoukon ja suorien vaikutusten kuvaamiseen on saatavilla tilastoaineistoa. Oikeusministeriön (2007) ohjeen mukaan nämä perusasiat tulisi raportoida aina.

Virkamiesten mukaan yritysvaikutusten arviointien ohuuteen vaikuttivat hiljattain tehdyt korotukset valmisteveroihin. Virkamiehet katsoivat, että tehtäessä peräkkäisiä korotuksia, perinpohjaisia arviointeja ei aina tarvitsisi laatia. Tarkastusvirasto kiinnittää huomiota siihen, että lyhyessä ajassa valmisteveroihin on tehty useita korotuksia ilman yritysvaikutusten arviointia. Korotusten peräkkäisyys ei saa olla peruste puutteelliselle vaikutusarviointille.

Tarkastusvirasto kiinnitti huomiota siihen, että vuonna 2013 annetuissa valmisteveroista koskevissa hallituksen esityksissä yritysvaikutusten arviointit olivat hieman parantuneet vuonna 2011 annettuihin esityksiin verrattuna. Tarkastusvirasto pitää tätä myönteisenä. Tarkastusvirasto katsoo, että yritysvaikutusten arviointeja tulee edelleen parantaa.

Tarkastusvirasto katsoo, että veromuutoksista päätettäessä tulisi laajemmin hyödyntää valtiovarainministeriön osaamista.

Käsitellyissä hallituksen esityksissä yritysten taloudellisten vaikutusten arviot olivat suppeita tai ne puuttuivat kokonaan. Tarkastusvirasto katsoo, että lopullisten poliittisten päätösten lykkääntyminen on aiheuttanut kiirettä hallitusten esitysten valmistelussa. Kiire ei kuitenkaan täysin selitä puutteita yritysvaikutusten arvioinneissa, sillä veromuutosten päälinjat ovat valmistelijoiden tiedossa jo aiemmin. Tarkastusviraston käsityksen mukaan valtiovarainministeriön tulisi avoimemmin arvioida ja raportoida yritysvaikutuksia. Tarkastuksessa havaittiin, että valmisteverotuksen yritysvaikutusten arvioinnit olivat hieman parantuneet hallituskauden aikana. Tarkastusvirasto katsoo, että kehitys on oikeansuuntaista, mutta ei riittävä.

Tarkastusvirasto arvioi, että yritysvaikutusten arviointeja voitaisiin parantaa merkittävästi nykyisestä. Esimerkiksi tilastotietoa yrityskentästä on saatavilla. Lisäksi työ- ja elinkeinoministeriö tarjoaa konsultaatiota ja tukea yritysvaikutusten arvioinnin parantamiseksi. Käytännössä konsultaatio voisi tarkoittaa esimerkiksi panostusta yrityskohdejoukon tunnistamiseen ja siihen liittyvän tilastotiedon hankintaan. Työ- ja elinkeinoministeriöstä on mahdollista saada tukea kattavampiinkin vaikutusarviointeihin mm. seuraavien asioiden osalta<sup>20</sup>:

- yritysjoukon kuvaaminen (lukumäärä ja suhteuttaminen yrityskantaan)
- aiheutuvat kustannukset (verot, maksut, ilmoitus- ja lupamenettelyt ym., hallinnollinen taakka, sen euromääräinen laskelma ja suhteuttaminen)
- liiketoimintavaikutukset (kilpailuasetelman tai kilpailukeinojen muutos)
- ratkaisuvaihtoehdot ja EU-lainsäädäntö (mitkä muutokset johtuvat EU-säädöksistä ja mitkä kansallisista, laajapohjainen valmistelu)
- erityisvaikutukset (vaikutukset teollisuudelle)

Tarkastusvirasto katsoo, että valtiovarainministeriön tulisi hyödyntää tätä säädösvalmistelun laadun parantamiseen tähtävää palvelua, jotta perusasiat saadaan kuvattua asianmukaisesti yritysvaikutusten arvioinneissa. Aineistot ovat toisinaan puutteellisia, jolloin kattavia yritysvaikutusten arviointeja ei voida tehdä. Oleellista olisi kuitenkin raportoida ainakin perustiedot ja tuoda esiin myös arvioiden mahdollinen epävarmuus.

---

<sup>20</sup> Työ- ja elinkeinoministeriön viranhaltijan haastattelu.



Myös sidosryhmät kokivat, että yritystason vaikutukset nähdään usein toissijaisina eikä niitä arvioida tai raportoida hallituksen esityksissä. Lisäksi sidosryhmät haluaisivat vaikuttaa lainsäädäntöön jo valmisteluvaiheessa, eikä vasta kuulemisen yhteydessä, jolloin esitykset muuttuvat enää hyvin vähän.

Tarkastusviraston havaintojen mukaan sidosryhmiä pidetään pääsääntöisesti valmistelussa mukana, mutta sillä ei ole välttämättä vaikutusta valmisteluun. Tämä on tarkastusviraston mielestä myönteinen asia, jotta virkamiesvalmistelun objektiivisuus säilyy. Esimerkiksi alkoholiverotuksen suunnittelussa yhteistyö vaikuttaa toimivalta ja riittävältä. Suoraan varsin rajattuun toimialaan kohdistuvien veromuutosten osalta tarkastusvirasto katsoo, että ko. toimialan yrityksiä voisi hyödyntää mahdollisuuksien mukaan yritysvaikutusten arvioinnissa.

Tarkastusviraston käsityksen mukaan valtiovarainministeriö ei priorisoi yritysvaikutusten arviointeja. Valtiovarainministeriön tulee hyödyntää työ- ja elinkeinoministeriön osaamista yritysvaikutusten arvioinneissa.

### **Valtiovarainministeriön osastojen välistä yhteistyötä on lisättävä**

Tarkastusvirasto katsoo, että haastattelujen perusteella valtiovarainministeriön osastojen virkamiesten välinen kommunikointi on niukkaa. Valtiovarainministeriön eri osastojen edustajista kootussa tulotyöryhmässä keskustellaan mm. kansantalousosaston laatimasta makroennusteesta. Haastattelujen perusteella kävi kuitenkin ilmi, että vuorovaikutuksessa on puutteita ja että lukujen tulkinnoissa oli epäselvyyksiä osastojen välillä.

Tarkastusviraston käsityksen mukaan valtiovarainministeriön osastojen välinen kommunikointi ei ole riittävä.

### **Hallituksen välilliseen verotukseen liittyvä politiikka on ollut pääosin veroteorian suositusten mukaista – poikkeuksiakin on**

Välilliseen verotukseen on tehty useita korotuksia kuluvalle hallituskaudella. Tehtyjen muutosten yhteenlaskettu vaikutus verotulojen lisäykseen on suhteellisen merkittävä. Tehdyt muutokset vastaavat pääosin viimeaikaisia suosituksia, joissa työn verotuksen keventämisen vastapainoksi on suositeltu välillisen verotuksen kiristämistä.

Tehdyt veromuutokset eivät kuitenkaan ole yksinkertaistaneet välillistä verotusta. Erityisesti valmisteverotuksen osalta on pyritty ennemminkin tehokkaaseen verotulojen keräämiseen kuin yksinkertaisuuteen. Tämä tarkoittaa käytännössä esimerkiksi matkustajatuonnin huomioimista verotuk-

sen rakenteessa. Makeisveron osalta veroratkaisuja ei voida pitää neutraaleina. Vero on asettanut samantyyppiset tuotteet eriarvoiseen asemaan, mikä taas on vaikuttanut yritysten käyttäytymiseen.

Valmisteveroille on hallituksen esityksissä asetettu fiskaaliset tavoitteet. Nämä tavoitteet on pääosin saavutettu. Arvonlisäverolle asetettiin selkeä talouden tasapainottamiseen liittyvä fiskaalinen tavoite.

Hallitusohjelmaan tai kehysriihien päätöksiin ei ole kirjattu selkeitä perusteluita välillisen verotuksen kiristämiseksi. Hallitusohjelmassa korostetaan työn verotuksen keventämistä ja terveyst- ja ympäristöperustaisten verojen kiristystä. Lisäksi hallitusohjelmassa on hyvin yksityiskohtaisia lisätauksia valmisteverojen verotuottotavoitteista. Välillisen verotuksen kiristämistä ei ole kuitenkaan linkitetty esimerkiksi tavoitteeseen julkisen talouden vakauttamisesta. Tarkastusvirasto katsoo, että veromuutoksille tulisi esittää perustelut, sillä eri veroilla tavoitellaan tyypillisesti eri asioita.

Sidosryhmien edustajat kiinnittivät huomiota siihen, että hallitusohjelma on sisäisesti ristiriitainen. Yhtäältä todetaan, että halutaan edistää elinkeinoelämää ja yritysten toimintaedellytyksiä. Toisaalta erilaisten valmisteverojen myötä sekä taloudellista että hallinnollista taakkaa lisätään ja tiettyjen toimialojen kannattavuutta heikennetään.

Valtiovarainministeriön virkamiesten haastatteluissa kävi ilmi, että virkamiehet pohtivat verotuksen kokonaisuutta. Virkamiesten suosituksissa veropohja pyritään pitämään mahdollisimman yhtenäisenä ja verojärjestelmä neutraalina. Virkamiehiltä pyydetään niukasti materiaalia poliittisen päätöksenteon tueksi. Esimerkiksi ennen kehysriihtä vero-osasto tuottaa materiaalia tiettyjen veromuutosten verotuottovaikutuksista. Toisaalta kuluvalle hallituskaudella jo hallitusohjelmassa linjataan tiettyjen verojen korottamisesta ja verotuottotavoitteista. Käytännössä virkamiehille esitetyt kysymykset ja tietopyynnöt ovatkin yleensä hyvin rajattuja. Kokonaisuuden kehittämiseen liittyvää laajempaa veroanalyysiä kysytään vähän. Virkamiesten mukaan poliittiset päätöksentekijät eivät juuri pyydä tai hyödynnä vero-osaston osaamista tehdessään poliittisia päätöksiä valmisteverotuksen kehittämisestä.

Tarkastusvirasto katsoo, että välillistä verotusta on kiristetty pääosin suositusten mukaisesti. Hallituksen linjauksissa ei kuitenkaan perustella välillisen verotuksen kiristämistä valtiontaloudellisilla syillä. Verotusta ei ole myöskään yksinkertaistettu tai neutraalisuutta parannettu, vaan on tavoiteltu maksimaalista verotuottoa.

## 4.2 Tarkastusviraston kannanotot

Seuraavat kannanotot koskevat tässä tarkastuskertomuksessa käsitellyjä arvonlisäverotukseen ja valmisteverotukseen tehtyjä muutoksia sekä niihin liittyvää päätöksentekoa ja valmistelua. Tarkastuksessa on käsitelty seuraavia hallituksen esityksiä: HE 89/2012 (arvonlisäverokantojen korottaminen), HE 53/2011 (liikenteen polttonesteiden verojen korottaminen), HE 54/2011 (alkoholiveron korottaminen), HE 94/2011 (tupakkaveron korottaminen) ja HE 55/2011 (makeis- jäätelö- ja virvoitusjuomaveron korottaminen).

1. Tarkastusvirasto katsoo, että poliittisen päätöksenteon lykkääntyminen lyhentää aikaa, joka virkamiehillä on käytettävissään hallitusten esitysten valmisteluun. Tarkastusvirasto katsoo, että poliittisen päätöksenteon tulee tukea laadukasta ja kattavaa säädösvalmistelua antamalla virkamiesvalmistelulle aikaa. Päätöksenteon ja päätösten valmistelun tulee olla läpinäkyvää ja tuotettua tausta-aineistoa tulee hyödyntää kattavasti päätöksenteon tukena.
2. Tarkastusviraston arvion mukaan valtiovarainministeriö ei priorisoi yritysvaikutusten arviointeja hallituksen esityksissä. Käytännössä yritysvaikutukset on lähes poikkeuksetta jätetty arvioimatta. Tarkastusvirasto pitää tätä merkittävänä puutteena. Tarkastusvirasto katsoo, että hallituksen esityksissä tulee olla vähintään karkea, mielellään numeerinen arvio esimerkiksi veromuutoskohteen yritysjoukosta ja työntekijämäärästä. Tarkastusvirasto suosittelee, että valtiovarainministeriö hyödyntää työ- ja elinkeinoministeriön osaamista yritysvaikutusten arvioinneissa.
3. Verotuloennusteiden taustojen raportointi on erittäin niukkaa hallituksen esityksissä. Tarkastusvirasto suosittelee, että aineistoja ja menetelmiä kuvataan nykyistä tarkemmin hallituksen esityksissä. Lisäksi hallituksen esitysten tulisi sisältää viitteet relevanttiin lähdemateriaaliin, kuten käytettyihin tutkimuksiin. Myös laskelmien taustalla olevia sisäisessä käytössä olevia laskentapohjia tulee selkeyttää huomattavasti. Taloudellisten vaikutusten arviointeihin tarvittavat ekonomistiresurssit ovat ohuet, ja toteutus on äärimmillään vain yhden virkamiehen varassa. Tämä yhdessä epäselvien laskentapohjien kanssa aiheuttaa poikkeustilanteessa riskin laadukkaalle vaikutusarvioinnille.
4. Valtiovarainministeriön arvonlisäveromuutosta koskevasta hallituksen esityksestä ei käy ilmi, mikä on veromuutoksen, siitä seuraavien käyttäytymisvaikutusten ja talouskasvun vaikutus verokertymään.

Tarkastusvirasto suosittaa, että läpinäkyvyyden lisäämiseksi veromuutoksen vaikutus tulisi erottaa muun talouden kehityksen vaikutuksista verokertymään.

5. Tarkastusvirasto katsoo, että valtiovarainministeriön virkamiehillä on relevanttia ja kattavaa asiantuntemusta välillisestä verotuksesta. Virkamiehet käyttävät pääsääntöisesti asianmukaisia aineistoja ja menetelmiä sekä hyödyntävät kokemuspohjaista tietoa verotuloennusteiden laadinnassa.
6. Valtiovarainministeriön eri osastojen välistä tiedonkulkua ja yhteistyötä tulee tiivistää. Tämä on ensisijaisesti valtiovarainministeriön virkamiesjohdon vastuulla.

# Lähteet

---

- Auerbach, A. J. (2005): Dynamic Scoring: An Introduction to the Issues, *The American Economic Review*, Vol. 95, No. 2, Papers and Proceedings of the One Hundred Seventeenth Annual Meeting of the American Economic Association, Philadelphia, PA, January 7-9, May 2005
- Broadway, R. (2012): From optimal tax theory to tax policy. Massachusetts Institute of Technology.
- Diamond, P. & Mirrlees, J. (1971): Optimal taxation and public production: Production efficiency, *American Economic Review*, 61(1), s. 8-27.
- Gruber, J. (2011): *Public finance and public policy*, New-York: Worth Publishers.
- Holm ja Laiho (2012): Alkoholinjuomien optimiverotus Suomessa. PTT työpapereita 135.
- Honkatukia, J. (2009): VATTAGE – A dynamic, applied general equilibrium model of the Finnish Economy. VATT Research Reports July 2009.
- Kilpailuvirasto (2011): Makeisten, jäätelön ja virvoitusjuomien valmisteveron vaikutukset. Muistio, 31.8.2011.
- Kosonen ja Ropponen (2012): Makeisvero – tehokasta kulutusverotusta vai kulutuskäyttäytymisen ohjausta? VATT Muistiot 21, elokuu 2012.
- Malka (1992): Tieliikenteen energian kysynnän hinta- ja tulojousto. VATT-keskustelualoitteita 21/1992.
- Mirrlees, J., Adam, S., Besley, T., Blundell, R., Bond, S., Chote, R., Gammie, M., Johnson, P., Myles, G., & Poterba, J. (eds.) (2011): *Tax by Design: the Mirrlees Review*. Oxford: Oxford University Press.
- Mäenpää ja Koivula (2012): Energiaverojen korotusten tulonjakovaikutukset. Oulun yliopiston Thule-instituutti ja Suomen ympäristökeskus. 11.6.2012
- Oikeusministeriö (2004): Hallituksen esitysten laatimisohteet. Julkaisu 2004:4.
- Oikeusministeriö (2007): Säädösehdotusten vaikutusten arviointi. Ohjeet. Julkaisu 2007:6.
- Oikeusministeriö (2010): Kuuleminen säädösvalmistelussa. Selvityksiä ja ohjeita 18/2010.
- Riihelä ja Viitamäki (2013): Kehysriihen 2013 veromuutosten tulonjakovaikutukset. Muistio, VATT/05.04.2013 (päivitetty 09.04.2013).
- Rauhanen (2013): Terveellisten elämäntapojen taloudelliset ohjauskeinot. VATT muistiot 30, helmikuu 2013.

Valtiontalouden tarkastusvirasto (2013): Valtiontalouden tarkastusviraston erilliskertomus eduskunnalle: Veromuutosten taloudellisten vaikutusten arviointi.

Valtiovarainministeriö (2010): Verotuksen kehittämistyöryhmän loppuraportti. Verotus, 51/2010.

Valtiovarainministeriö (2013a): Julkisen talouden kestävyys ja rakenneuudistukset. Talouspolitiikan Strategia 2013. 5/2013.

Valtiovarainministeriö (2013b): Sokeriverotyöryhmän loppuraportti. Verotus, 3/2013.

Valtiovarainministeriö (2010): Verotuksen kehittämistyöryhmän loppuraportti, 51/2010.

VATT (2013): Hyvän veropolitiikan periaatteet. VATT analyysi. Julkaisut 63, kesäkuu 2013.

Vihmo (2006): Alkoholijuomien hintajoustopot Suomessa vuosina 1995–2004, Yhteiskuntapolitiikka 71 (2006):1.

Warpenius, Holmila ja Tigerstedt (toim.) (2013): Alkoholi- ja päihdehaitat läheisille, muille ihmisille ja yhteiskunnalle. Terveiden ja hyvinvoinnin laitos 2013.

Haastattelut:

Osana tarkastusta suoritettiin kahdeksan kappaletta haastatteluja, joissa oli yhteensä kuusi osallistujaa valtiovarainministeriöstä, yksi työ- ja elinkeinoministeriöstä, yksi Elinkeinoelämän keskusliitosta, kolme Elintarviketeollisuusliitosta ja yksi Tullista.

## Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomukset vuodesta 2010 lähtien

### Tuloksellisuustarkastukset

- 202/2010 Työturvallisuus valtion työpaikoilla
- 203/2010 Täydentävyys kehitysyhteistyössä
- 204/2010 Valtion määräysvallassa olevien yhtiöiden ja valtion liikelaitosten antama vaali- ja puoluerahoitus 2006–2009 ja omistaja-ohjaus
- 205/2010 Valtion lainananto asuntotuotantoon
- 206/2010 Yliopistojen inhimillisten voimavarojen hallinta
- 207/2010 Tuottavuusohjelman valmistelu ja johtaminen
- 208/2010 Valtio tonttitarjonnan lisääjänä ja yhdyskuntarakenteen eheyttäjänä
- 209/2010 Teollisen yhteistyön rahasto Oy:n (Finnfund) toiminta
- 210/2010 Säätiöiden valtiontuki ja valvonta
- 211/2010 Väylähankkeiden toteuttamisen perustelut
- 212/2010 Poliittikaohjelmat ohjausvälineenä – esimerkkinä Terveyden edistämisen ohjelma
- 213/2010 Uusiutuvien energiamuotojen edistäminen
- 214/2010 Vanhuspalvelut – Säännöllinen kotihoito
- 215/2011 Vuoden 2004 selonteko – Varuskuntarakenne sekä johtamis- ja hallintojärjestelmä
- 216/2011 Säädöshankkeiden valtiontaloudellisten vaikutusten arviointi
- 217/2011 Sosiaali- ja terveydenhuollon valtakunnallisten IT-hankkeiden toteuttaminen
- 218/2011 Ruokahuollon ja terveydenhuollon rakennemuutokset Puolustusvoimissa
- 219/2011 Valtion taloudelliset vastuut – esittäminen ja huomiointi suunnittelun ja seurannan asiakirjoissa
- 220/2011 Ympäristöministeriön hallinnonalan ohjausjärjestelmä
- 221/2011 Vammaispalvelut muuttuvassa kunta- ja palvelurakenteessa – valtion ohjaus kehitysvammaisten asumisen palveluiden järjestämisessä
- 222/2011 Koulutus- ja työvoimatarpeiden ennakointi, mitoitus ja kohdentaminen
- 223/2011 Puolustusministeriön hallinnonalan ohjausjärjestelmä
- 224/2011 Kaupunki- ja metropolipolitiikka
- 225/2011 Valtionhallinnon toimitilat ja konserniohjaus

- 226/2011 Poliisin ja syyttäjän yhteistyö
- 227/2011 Energia- ja ilmastoteknologian tukeminen
- 228/2011 Sairaanhoidtovakuutus – erityisesti korvaukset yksityislääkäreiden ja yksityishammaslääkäreiden palkkioista
- 229/2011 Pitkäaikaistyöttömien työllistyminen ja syrjäytymisen ehkäisy
- 230/2011 Työsuojeluvalvonta
- 231/2011 Tuottavuusohjelman toteuttaminen ja vaikutukset
- 232/2011 Tuottavuusohjelman toimeenpano ja vaikutukset oikeusministeriön hallinnonalalla
- 233/2011 VR-konserni: Valtion omistajaohjaus ja henkilöjunalienneostot
- 234/2011 Työ- ja elinkeinoministeriön hallinnonalan ohjausjärjestelmä
- 235/2011 Ilmastonmuutoksen hillintä - Ilmasto- ja energiastrategian valmistelu ja toimeenpano

### Laillisuustarkastukset vuonna 2011

- 1/2011 Maakunnan liitot EU-varojen hallinnoijina
- 2/2011 Avustukset yhteisöille ja säätiöille terveyden ja sosiaalisen hyvinvoinnin edistämiseen
- 3/2011 Yhteishankintavelvoitteen noudattaminen (laki valtion talousarviosta 22 a §)

### Tarkastuskertomukset vuodesta 2012 lähtien

- 1/2012 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Valtionavustukset sosiaali- ja terveydenhuollon IT-hankkeissa
- 2/2012 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Äkillisten rakennemuutosalueiden tukeminen
- 3/2012 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Tilahallinta puolustushallinnossa
- 4/2012 Finanssipolitiikan tarkastuskertomus: Euroalueen rahoitusvakausjärjestelyjen sitoumukset - Vastuuerien sitovuuden ja riskisyyden ilmentäminen valtion tilinpäätöskertomuksessa
- 5/2012 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Sairauspoissaolot ja niiden seuranta valtionhallinnossa
- 6/2012 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Lastensuojelu
- 7/2012 Laillisuustarkastuskertomus: Palvelukeskuksen hoitamien henkilöstö- ja taloushallinnon prosessien sisäinen valvonta
- 8/2012 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Humanitaarinen apu



- 9/2012 Laillisuustarkastuskertomus: Valtion vastinrahan maksaminen yliopistoille
- 10/2012 Laillisuustarkastuskertomus: Väylähankkeiden valtuuksien budjetointi ja valtuusseuranta
- 11/2012 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Toisen asteen koulutuksen rakennejärjestelyt
- 12/2012 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Sosiaali- ja terveysministeriön säädösvalmistelu
- 13/2012 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Työperäinen maahanmuutto
- 14/2012 Avustukset veikkauksen ja raha-arpajaisten voittovaroista urheilun ja liikuntakasvatuksen, tieteen, taiteen ja nuorisotyön edistämiseen
- 15/2012 Tilintarkastuskertomukset – Tilikausi 2011
- 16/2012 Finanssipolitiikan tarkastuskertomus: Eduskunnan tiedonsaanti Euroopan rahoitusvakausjärjestelyistä
- 17/2012 Finanssipolitiikan tarkastuskertomus: Hallitusohjelman ja kehysmenettelyn välinen suhde
- 18/2012 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Hallituksen lainsäädäntösuunnitelma
- 19/2012 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Sisäasiainministeriön hallinnonalan ohjausjärjestelmä

#### Tarkastuskertomukset vuodesta 2013 lähtien

- 1/2013 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Tulli harmaan talouden torjuna
- 2/2013 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Kuntoutus työurien pidentäjänä
- 3/2013 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Valtion IT-palvelukeskukset
- 4/2013 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Maatalouden tukihallinto
- 5/2013 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Verotarkastustoiminnan tuloksellisuus
- 6/2013 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Liikenneturvallisuus
- 7/2013 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Hyvä hallintomalli valtion erityistehtävää hoitavissa yhtiöissä ja niiden omistajaohjauksessa
- 8/2013 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Erityisopetus perusopetuksessa
- 9/2013 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Sotilaallinen kriisinhallinta

- 10/2013 Laillisuustarkastuskertomus: Valtuuksien budjetointi, seuranta ja raportointi
- 11/2013 Laillisuustarkastuskertomus: Sotainvalidien laitoshuollon kustannusten korvaaminen
- 12/2013 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Ulkoasiainministeriön hallinnonalan ohjausjärjestelmä
- 13/2013 Finanssipolitiikan tarkastuskertomus: Rakenteellisen jäämän laskenta
- 14/2013 Tilintarkastuskertomukset – Tilikausi 2012
- 15/2013 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Finavia Oyj:n johdannaisso-  
pimukset vuosina 2009–2011

#### Tarkastuskertomukset vuodesta 2014 lähtien

- 1/2014 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Eduskunnan lausumien toi-  
meenpano
- 2/2014 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Suomenlahden alusöljyva-  
hinkojen hallinta ja vastuut
- 3/2014 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Kotouttaminen sosiaali- ja  
terveydenhuollossa
- 4/2014 Finanssipolitiikan tarkastuskertomus: Veromuutosten taloudel-  
liset vaikutukset – välillinen verotus

Valtiontalouden tarkastusviraston julkaisemat tarkastuskertomukset, myös tilintarkastuskertomukset, vuodesta 2002 lähtien ovat saatavissa verkkosivuilla osoitteessa [www.vtv.fi](http://www.vtv.fi).