



Finanssipolitiikan tarkastuskertomus

Veromuutosten ja verotukien vaikutusarvioinnit



Finanssipolitiikan tarkastuskertomus
Veromuutosten ja verotukien vaikutusarvioinnit

ISSN-L 1799-8093
ISSN 1799-8093 (NID.)
ISSN 1799-8107 (PDF)
ISBN 978-952-499-440-8 (NID.)
ISBN 978-952-499-441-5 (PDF)
URN:ISBN:978-952-499-441-5
[HTTP://URN.FI/URN:ISBN:978-952-499-441-5](http://urn.fi/urn:isbn:978-952-499-441-5)

GRANO OY
HELSINKI 2018

TARKASTUSKERTOMUKSEN VALOKUVAT
LUKU 1 VALOKUVAAJA PEKKA SAKKI, LEHTIKUVA
LUKU 2 IStock
LUKU 3 VALOKUVAAJA ELINA KECKMAN, VTV

Valtiontalouden tarkastusviraston finanssipolitiikan tarkastuskertomus

Dnro 333/51/2017

Valtiontalouden tarkastusvirasto on tehnyt tarkastussuunnitelmaansa sisältyneen veromuutosten ja verotukien vaikutusarviointia koskeneen tarkastuksen. Tarkastus on tehty tarkastusviraston finanssipolitiikan tarkastuksesta antaman ohjeen mukaisesti.

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

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

Tarkastuksen jälkiseurannassa tarkastusvirasto tulee selvittämään, mihin toimiin tarkastuskertomuksessa esitettyjen kannanottojen johdosta on ryhdytty. Jälkiseuranta tehdään vuonna 2021.

Helsingissä 9. marraskuuta 2018

Marko Männikkö
ylivohtaja

Päivi Polojärvi
ylitarkastaja

Verotuksella kerätään varoja julkisyhteisöille julkisten palvelujen ja tulonsiirtojen rahoittamiseksi. Verojen ja pakollisten sosiaaliturvamaksujen kertymä oli yhteensä 96,9 miljardia euroa vuonna 2017. Veropohjaa kaventavat ja nimellisiä veroasteita alentavat erilaiset verotuet, jotka ovat normiverojärjestelmään tehtyjä poikkeussäädöksiä. Verotukia on tällä hetkellä määriteltä yli 180 kappaletta¹. Tuista noin kolmasosalle ei pystytä esittämään euromääräistä arviota, ja osalle voidaan esittää vain suuruusluokka-arvio. Vuonna 2018 verotukien kokonaismääräksi arvioidaan noin 26,8 miljardia euroa, josta 17,5 miljardia euroa kohdistuu valtion verotuloihin. Fiskaalisten ja tuloerojen tasaamistavoitteiden lisäksi joidenkin verosäädösten tavoitteena on myös ohjata käyttäytymistä verokevennysten tai -sanktioiden keinoin. Veromuutoksia säädettäessä on tärkeää, että arviot muutosten vaikutuksista ovat mahdollisimman ajantasaisia, kattavia ja riittävän tarkkoja. Tarkastuksessa arvioitiin, onko veromuutoksista ja verotuista laaditut vaikutusarviot tehty mahdollisimman tarkasti ja kattavalla tietopohjalla.

Veromuutoksien vaikutusarviointien laadinta perustuu hyvään tietopohjaan

Tarkastuksen perusteella veromuutoksista laadittavat vaikutusarviot antavat hyvän tietoperustan päätöksenteolle. Niiden tekemiseen on käytettävissä laajasti tietoa sekä useampi laskentamalli. Vaikutusarviot tehdään verolajikohtaisesti, ja käytännöt vaihtelevat jonkin verran verolajien välillä. Huomiota pitäisi kiinnittää siihen, että valtionvarainministeriön verosastolla olisi yhtenäinen näkemys siitä, mitä vaikutuksia tuodaan esille hallituksen esityksessä. Koska vaikutusarviot tehdään muutoskohtaisesti, useamman muutoksen yhteisvaikutukset voivat jäädä huomioimatta. Tämän vuoksi vaikutusarviointeja tulisi tehdä myös useamman muutoksen yhteisvaikutuksista. Tällaisia vaikutusarviointeja voisivat olla esimerkiksi yhden vuoden veromuutosten yhteisvaikutukset kotitalouksien taloudelliseen asemaan, työllisyyteen tai johonkin tiettyyn verovelvollisryhmään.

Vaikka laskelmat tehdään tällä hetkellä hyvällä tietopohjalla ja laskentamalleilla, on riski, että tilanne heikkenee tulevaisuudessa, ellei asiaan kiinnitetä riittävästi huomiota. Tällä hetkellä henkilöverotuksessa käytettävissä on kolme laskentamallia, joista eniten käytetty TUJA-malli on poistumassa käytöstä käytettävissä olevien henkilöresurssien pienenemisen vuoksi. Myös toinen keskeinen malli on rakennettava uudelleen Verohallinnon tietojärjestelmän uudistuksen vuoksi. Samalla henkilöresurssien niukkuus uhkaa heikentää laskelmien laatua. Varamiesjärjestelmän rakentaminen voisi pienentää tätä riskiä.

Verotukien vaikutuksista on vain vähän tietoa saatavilla

Verotueksi luetaan ne verosäädökset, jotka poikkeavat normiverojärjestelmästä. Suomessa normiverojärjestelmä ja verotuet on määritelty viimeksi vuonna 2009. Sen jälkeen sekä verolainsäädäntö että toimintaympäristö on muuttunut, joten tulisi selvittää, onko normin määritelmä ja siten verotukien luettelo edelleen ajantasainen.

Verotuet vähentävät verotuloja merkittävästi. Huolimatta niiden merkittävästä vaikutuksesta julkiseen talouteen, niiden kustannuksia ja vaikutuksia seurataan vain vähäisesti, ja niiden vaikutuksista saatava tieto on niukkaa. Verotuista lasketaan vuosittain ainoastaan niiden aiheuttamat tulojen menetykset. Tämän lisäksi yksittäisten verotukien vaikutuksista on tehty hieman laajempia vaikutusarvioita. Kolmasosalle verotuista ei kuitenkaan pystytä laskemaan edes niiden aiheuttamaa verotulon menetystä.

Jotta päätöksentekijät pystyisivät paremmin arvioimaan kunkin voimassa olevan verotuen tarvetta ja tarkoituksenmukaisuutta, tulisi niistä saada tietoa lisätä ja parantaa. Nykyiset laskelmakäytännöt perustuvat pitkälti vuoden 2009 selvitykseen. Saatavan tiedon määrä on voinut sen jälkeen laajentua, ja osalle verotuista voisi siten olla laskettavissa jokin suuruusluokka-arvio. Lisäksi verotukilistauksessa olisi hyvä erotella tulon tai kulun ajalliseen kohdistamiseen liittyvät tuet muista verotukimuodoista. Verotukilistauksessa olisi myös hyvä tuoda esille jokaisen verotuen tavoite.

Tarkastusvirasto on vuonna 2007 tekemässä tarkastuksessa suositellut, että verotuille tulisi asettaa tulostavoitteet ja niiden toteutumista tulisi seurata. Tällaisia tulostavoitteita ei ole edelleenkään asetettu, eikä tukien tosiasiallisia vaikutuksia seurata. Koska verotuet pienentävät merkittävästi verotuloja ja siten heikentävät valtion taloutta, tulisi myös niiden vaikutuksia ja kustannuksia seurata.

Uusia verotukia säädettäessä tulisi myös perustella, minkä vuoksi politiikkakeinoksi on valittu juuri verotuki suoran tuen tai muun keinon sijaan. Poliitiikkakeinon valinta verotuen ja suoran tuen välillä tulisi tehdä tehokkuuseron perusteella. Jos aitoa harkintaa ja perusteluja politiikkakeinon valinnasta ei tehdä, riskinä on, että verotukia käytetään valtiontalouden kehysten kiertämiseksi. Kehysmenettely ei rajoita uuden verotuen säätämistä samaan tapaan kuin suoran tuen myöntämistä. Siten valitsemalla verotuki politiikkakeinoksi on mahdollista pysyä menokehyksessä, vaikka menoja ja velanottotarvetta käytännössä lisättäisiin.

Tarkastusviraston suositukset

Verotuksen laajat taloudelliset vaikutukset huomioiden on tärkeää, että niihin liittyvä vaikutusten arviointi ja säädösvalmistelu on tehty huolellisesti ja saatavilla olevaa tietopohjaa hyödyntäen. Tarkastusvirasto suosittaa, että valtiovarainministeriö

1. tarkistaa ainakin merkittävimpien verotukien tavoitteet sekä lisää ja monipuolistaa verotukien vaikutusten arviointia.
2. varmistaa laskentamalleja uudistettaessa, että laskelmien taso ja toimitusnopeus säilyvät ennallaan. Tässä yhteydessä tulee lisäksi varmistaa mallin ylläpito ja käytettävyys myös henkilöiden vaihtuessa. Lisäksi tulee huolehtia dokumentoinnista.
3. arvioi yksittäisten veromuutosten vaikutusten lisäksi usean muutoksen yhteisvaikutuksia talouden eri osa-alueisiin ja toimijoihin.
4. organisoii nykyisen verojärjestelmän arvioimisen normiverojärjestelmän päivittämistä ja verotukien mahdollista uudelleen määrittelyä varten. Arvioinnissa tulisi varmistaa myös verovalmisteluun osallistuvista riippumaton näkemys.

Sisällys

Tarkastusviraston kannanotot	4
1 Mitä tarkastettiin	11
2 Antavatko veromuutosten vaikutusarvioinnit riittävän tietoperustan päätöksenteolle?	15
2.1 Veromuutoksista laadittavat vaikutusarvioinnit tuottavat olennaista tietoa päätöksentekoon	15
2.2 Kirjaamiskäytännöt vaikutuksista vaihtelevat hieman verolajeittain	18
2.3 Vaikutusarviot tehdään muutoskohtaisesti	20
2.4 Laskentamallien vaihtuminen ja niukat henkilöresurssit uhkaavat heikentää vaikutusarviointien laatua	21
3 Antavatko verotuista raportoidut tiedot riittävän tietoperustan päätöksenteolle?	25
3.1 Verotuista saatava tieto on niukkaa ja osin vaikeasti tulkittavaa	25
3.2 Verotuen määritelmä ja verotukilistaus on laadittu vuonna 2009	27
3.3 Verotukien tavoitteet ovat osittain epäselviä eikä niiden saavuttamista seurata	27
3.4 Vuosittainen verotukilistaus antaa suppeasti tietoa verotuista	29
Liite: Miten tarkastettiin	32
Viitteet	36

VERRO SIKATIT



1 Mitä tarkastettiin

Finanssipolitiikan tarkastuksen tavoitteena on osaltaan turvata eduskunnan finanssivallan tehokasta käyttöä. Tarkastuksessa arvioitiin, antavatko verotusta koskevat viralliset asiakirjat, kuten hallituksen esitykset, mahdollisimman ajantasaista, kattavaa ja riittävän tarkkaa tietoa veromuutosten ja verotukien vaikutuksista. Lisäksi tarkastuksessa kartoitettiin, miten verotuet on Suomessa määritelty.

Verotuksella kerätään varoja julkisyhteisöille julkisten palvelujen ja tulonsiirtojen rahoittamiseksi. Verotuksen tehtävänä on myös tuloerojen tasoittaminen. Fiskaalisten ja tuloerojen tasaamistavoitteiden lisäksi joidenkin verosäädösten tavoitteena on ohjata käyttäytymistä verokevennysten tai -sanktioiden keinoin. Veromuutoksia säädettäessä on tärkeää, että arviot muutosten vaikutuksista ovat mahdollisimman ajantasaisia, kattavia ja riittävän tarkkoja.

Verojen ja pakollisten sosiaaliturvamaksujen kertymä oli yhteensä 96,9 miljardia euroa vuonna 2017² Verotuet ovat saamatta jääneitä verotuloja, ja ne kaventavat veropohjaa. Verotukia on tällä hetkellä määritelty yli 180 kappaletta. Niistä noin kolmasosalle ei pystytä esittämään euro-määräistä arviota, ja osalle voidaan esittää vain suuruusluokka-arvio. Vuonna 2018 verotukien kokonaismääräksi arvioidaan noin 26,8 miljardia euroa, josta 17,5 miljardia euroa kohdistuu valtion verotuloihin. Tarkastusvaliokunta on lausunnossaan (1/2010)³ kiinnittänyt huomiota verotukia koskevaan taloudelliseen raportointiin ja sen etäännyttämiseen budjettivalmistelusta. Lisäksi tarkastusvaliokunta on toisessa lausunnossaan (6/2010)⁴ esittänyt, että on verotukiraportoinnin tietosisältöä tulisi parantaa jatkuvasti. Verotukien vaikutusarviointit parantavat verotukien tarkoituksenmukaisuuden arvioinnin edellytyksiä.

Tarkastuksen aikana käytiin läpi, millaisia taloudellisten vaikutusten arviointeja veropäätöksiin liittyy sekä miten ja millaisella tietopohjalla ne on laadittu. Tarkastelu kohdistui valtiovarainministeriön vero-osaston tekemään hallituksen esitysten valmistelutyöhön ja verotukien kustannusten laskentaan. Tarkastuksella pyrittiin varmentamaan hallituksen esityksissä esitettyjen vaikutusarviointien ja verotukilaskelmien riittävyttä ja oikeellisuutta. Veropäätösten valmistelua arvioitiin myös hyvään säädösvalmistelutapaan ja hyvään hallintoon liittyvien näkökohtien kautta. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että yhteisesti sovittuja prosesseja ja säädösvalmisteluohjeita noudatetaan ja että valmistelu on läpinäkyvää sekä avointa.

Selvitykseen valittiin eri verolajeista laadittuja verotukien ja veromuutosten vaikutusarviointeja vuosilta 2016–2017. Mikrosimulointimallien osalta ei tehty varmennusta niiden laskennasta, vaan perehdyttiin niiden mahdollisuuksiin, rajoituksiin, mallien välisiin eroihin ja niihin liittyviin riskeihin.

Tämän tarkastuksen kysymyksiä ovat:

- Antavatko veromuutosten ja verotukien vaikutusarvioinnit riittävän tietoperustan päätöksenteolle?
- Millaisia taloudellisten vaikutusten arviointeja tehdään?
- Miten taloudellisten vaikutusten arviointeja tehdään?
- Miten taloudellisten vaikutusten arviointi raportoidaan?
- Millaiseen tietopohjaan vaikutusarvioinnit perustuvat?
- Ovatko hallitusten esitysten vaikutusarvioinnit oikeusministeriön laatiman ohjeen mukaisia?
- Miten verojen ja verotukien vaikutusarviointien kokonaisuutta on koordinoitu?

Oikean ja riittävän kuvan kriteerinä selvityksessä käytetään oikeusministeriön ohjetta vaikutusarvioinnista vuodelta 2007⁵.



2 Antavatko veromuutosten vaikutusarviointit riittävän tietoperustan päätöksenteolle?

Veromuutoksista tehdyt laskelmat ja vaikutusarviointit antavat hyvän tietoperustan päätöksenteolle ja ne on tehty oikeusministeriön ohjeen mukaisesti. Valtiovarainministeriön vero-osaston henkilöstöllä on käytössä kattava tietopohja sekä tarvittavat välineet laskelmien ja vaikutusarviointien tekemiseen. Koska laskelmien luvut viedään budjettiin, vaikutusarviointit keskittyvät erityisesti muutosta seuraavaan vuoteen ja ovat pääosin staattisia. Dynaamisia vaikutuksia otetaan huomioon eri tavoin verolajista riippuen. Dynaamisten vaikutusten sekä useamman muutoksen yhteisvaikutusten arviointia tulee kuitenkin vielä kehittää. Lisäksi olisi tarpeen, että vero-osasto yhdenmukaistaa käytäntöjä, jotka ohjaavat valintaa vaikutusarviointien kohteista ja laajuudesta. Laskentamallien muutokset voivat tulevaisuudessa vaikuttaa laskelmien laatuun ja niiden laadintanopeuteen.

2.1 Veromuutoksista laadittavat vaikutusarviointit tuottavat olennaista tietoa päätöksentekoon

Oikeusministeriön laatiman Säädösehdotusten vaikutusten arviointi -ohjeen mukaan vaikutusarvioinnin tehtävä on mahdollistaa se, että päätöksentekijöillä on käytettävissä riittävästi luotettavaa tietoa erilaisista ratkaisuvaihtoehdoista ja niiden seurauksista. Lakien ja muiden säädösten vaikutusarviointi on tärkeä pohja poliittiselle päätöksenteolle, ja se edesauttaa sääntelyn tavoitteiden toteutumista. Hyvin laadittu vaikutusarviointi parantaa lainsäädännön laatua. Vaikutusarviointi ja sen tulosten esittäminen avoimesti lisäävät valmistelun ja päätöksenteon avoimuutta ja siten myös luottamusta päätöksentekoon.

Säädösehdotusten vaikutusten arviointi-ohje, Oikeusministeriön julkaisu 2007:6

Ohjeen mukaan vaikutusarviointi kattaa neljä eri vaikutusalueita: taloudelliset vaikutukset, vaikutukset viranomaisten toimintaan, ympäristövaikutukset ja muut yhteiskunnalliset vaikutukset. Nämä eri vaikutusalueet puolestaan sisältävät erilaisia vaikutuksia. Näitä ovat esimerkiksi vaikutukset yrityksiin, kotitalouksien asemaan, julkiseen talouteen, kansantalouteen, julkishallintoon, ympäristön tilaan ja kehitykseen, kansalaisten perusoikeuksiin ja toimintamahdollisuuksiin, ihmisten terveyteen, tasa-arvoon sekä rikollisuuden torjuntaan. Arvioinnissa keskitytään valmisteltavan lakimuutoksen olennaisiin vaikutuksiin. Vaikutusarvioinnin laajuus, yksityiskohtaisuus ja arvioinnissa käytettävät menetelmät on ohjeen mukaan aina suhteutettava ehdotuksen sisältöön ja odotettavissa olevien vaikutusten merkittävyyteen. Vaikutuksia arvioitaessa selvitetään niin lakimuutoksen tavoiteltuja vaikutuksia ja hyötyjä kuin sen kustannuksia ja mahdollisia kielteisiä vaikutuksia. Lisäksi arvioinnissa olisi hyvä myös pyrkiä tunnistamaan riskejä ja odottamattomia vaikutuksia. Oikeusministeriön ohjeen mukaan päätöksenteossa tulee myös perustella, miksi tietty vaihtoehto tai toimintatapa on valittu.

Veromuutosten vaikutusarvioinnit laatii verolajiin erikoistunut veroekonomisti

Veropoliittiset ratkaisut ovat merkittävä osa hallituksen talouspolitiikan päätöksiä. Veropolitiikan valmistelun tärkein ohjaava asiakirja on hallitusohjelma, ja veromuutosten keskeisin valmistelija on valtiovarainministeriö. Valtiovarainministeriön vastuulla on se, että hallituksen esitykset antavat oikeat ja riittävät tiedot veromuutoksista ja sisältävät vaikutusarvioinnin, josta selviävät veromuutosten olennaiset suorat ja välilliset vaikutukset. Hallituksen esitys laaditaan tiimissä, johon kuuluu useimmiten juristi ja ekonomisti. Töiden jako juristien ja ekonomistien kesken toimii joustavasti.

Veromuutoksiin liittyvät vaikutusarvioinnit laatii valtiovarainministeriössä pääsääntöisesti vero-osaston veroekonomistit. Heitä on kahdeksan ja he sijoittuvat vero-osastolla eri verolajien yksiköihin. Kukin tekee pääasiallisesti omaan verolajiin tai -lajeihin liittyviä vaikutusarviointeja. Töiden jako verolajien, erityisesti välillisten ja välittömien, välillä on melko tarkkaa, eikä säännöllistä yhteistyötä näiden välillä tehdä. Virallista sijaistusjärjestelmää ei ole, vaikkakin tilapäisesti vastuuta voidaan siirtää henkilöltä toiselle. Henkilöresurssien vähäisyyden vuoksi myös yksiköiden juristit saattavat satunnaisesti osallistua vaikutusarviointien laadintaan. Alla olevassa taulukossa on esitetty, kuinka monta veroekonomistia on erikoistunut kuhunkin verolajiin.

Veropolitiikkaa ohjaa
hallitusohjelma

Taulukko 1: Verolajit verotuoton mukaisessa järjestyksessä ja niiden vaikutusarviointia laativien ekonomistien lukumäärä

Verolaji	Verolajiin erikoistuneiden ekonomistien lukumäärä
Henkilöverotus	4
Arvonlisäverotus	1
Valmisteverotus, auto- ja ajoneuvoverotus	2
Yhteisöverotus	1
Maa- ja metsätalousverotus	1
Kiinteistöverotus	1
Varainsiirtovero	1
Perintö- ja lahjavero	1
Lähdeverotus	1

Vaikutusarviointeja tehdään sekä sellaisista ehdotuksista, joista on jo päätetty tehdä hallituksen esitys, että sellaisista asioista, jotka ovat jostain muusta syystä ajankohtaisia. Uuden säädöksen valmistelun lähtökohdat vaihtelevat. Joissakin tapauksissa esitetään summa, joka veromuutoksella on tavoitteena kerätä. Joskus tavoitteena on muitakin kuin fiskaalisia vaikutuksia, ja silloin arvioinnissa selvitetään, miten ne olisi saavutettavissa. Välillä muutos tehdään jonkun muun syyn vuoksi, kuten verokilpailun tai aggressiivisen verosuunnittelun torjumiseksi. Hallituksen esityksiin laaditaan arvioita seuraavanlaisista vaikutuksista:

- vaikutus verotuloihin,
- vaikutus veroihin,
- vaikutus tuloeroihin,
- työllisyysvaikutukset,
- sukupuolivaikutukset,
- vaikutukset kotitalouksien asemaan,
- vaikutus käytettävissä oleviin tuloihin ja ostovoimaan eri ansio-tasoilla,
- vaikutukset yrityksiin,
- yhteiskunnalliset vaikutukset.

Arvion näistä kaikista vaikutuksista tekee se henkilö, jolle kyseisen muutoksen arviointi on annettu. Ekonomistit ovat erikoistuneet verolajeihin, eivät eri vaikutustyyppeihin.

Vaikutusarviointien laadinnassa tehdään yhteistyötä eri tahojen kanssa. Saatavilla olevan datan käyttö on rajoitettu tietyille veroekonomisteille, minkä vuoksi eri verolajien välillä tehdään tarvittaessa yhteistyötä datan osalta. Yhteistyötä tehdään myös valtiovarainministeriön muiden osastojen kanssa. Yhteistyö muiden ministeriöiden kanssa on yhä tärkeämmässä asemassa, kun elinkeinorakenne ja työn tekemisen muodot muuttuvat sekä digitaaliset palvelut ja markkinakanavat yleistyvät. Valtion taloudellinen tutkimuskeskus VATT on osallistunut TUJA-mallin ylläpidon välityksellä erityisesti henkilöverotuksen valmisteluun.

Vaikutusarviointien laadintaan on saatavilla hyvin monipuolisesti dataa. Laadinnassa hyödynnetään eri tietokantojen tietoja tulonmuodostuksesta, taloudellisten toimijoiden toiminnasta ja ominaisuuksista sekä laskentamalleja ja -menetelmiä, kuten mikrosimulointia. Vero-osaston käytettä-

Vaikutusarviointien lähtökohdat vaihtelevat

Vaikutusarviointien laadinnassa käytetään monipuolisia tietoaineistoja

vissä on muun muassa Verohallinnon, Tullin, Trafan ja Tilastokeskuksen aineistoja. Valmisteverotusta varten saadaan tietoa paljonko verolliseen kulutukseen on luovutettu tuotteita. Kansainvälisen verotuksen vaikutuksia arvioitaessa hyödynnetään yritysverotuksen tietoja ja lisäksi maksullisia kansainvälisiä tiedontuottajia. Valtiovarainministeriölle tuotetaan vuosittain tietoaineistoja verotustiedoista lainsäädännön valmistelua ja vaikutusarviointeja varten. Lisäksi valtiovarainministeriö saa pyytämällä erilaisia pöytäkirjoja ja laskelmia Verohallinnon tietokannoista. Näistä tietokannoista on saatavilla laajasti verovelvollisilta kerättyä tietoa. Myös yhteistyö valtiovarainministeriön ja Verohallinnon välillä toimii hyvin. Vaikutusarviointien laadintaan saadaan myös jonkin verran tietoja muilta ministeriöiltä, kuten työ- ja elinkeinoministeriöltä energiaverotukseen liittyviä energiatasetietoja.

Vaikutusarviointien laatuun vaikuttavat käytettävissä olevat tiedot ja laskentamallit

Vaikutusarviointien laatuun vaikuttavat useat tekijät. Käytettävissä olevien tietojen riittävyys, oikeellisuus ja laatu vaikuttavat merkittävästi laskelmien luotettavuuteen. Sovellettavilla analyysimenetelmillä on myös erityisen tärkeä rooli, koska menetelmät sekä tilastoanalyysiohjelmit kehittyvät koko ajan. Käytettävissä olevat mikrosimulointimallit ovat keskeisessä osassa välittömien verojen vaikutusarviointien laadinnassa. Sen sijaan välillisten verojen analyysiin mikrosimulointimalleja voi tällä hetkellä soveltaa vain hyvin rajoitetusti, koska malleihin ei ole juurikaan viety välillisten verojen säädöksiä. Myös käytettävissä oleva aika ja resurssit vaikuttavat laskelmien laatuun.

2.2 Kirjaamiskäytännöt vaikutuksista vaihtelevat hieman verolajeittain

Vaikka hallituksen esityksiin sisältyvät verotuksen taloudellisten vaikutusten arvioinnit on hyvin laadittuja, voisi niiden laatua vielä parantaa, jos käytäntöjä sekä olennaisuuden ja luotettavuuden kriteereitä yhtenäistettäisiin verolajien kesken. Yhtenäiset kriteerit siitä, mitä hallituksen esityksiin kirjataan, voisi poistaa veromuutosten hallituksen esityksissä esiintyneen vaihtelun. Hallituksen esityksissä on verolajista riippuen hieman vaihtelua siinä, mitä vaikutuksia niihin on kirjattu. Osittain vaihtelu johtuu verolajien erilaisuudesta ja osittain siitä, että eri henkilöille on muodostunut erilaisia tapoja raportoida vaikutusarvioinneista. Tarkastuksessa kävi ilmi, ettei valmistelijoilla ole käytössään mitään kriteerejä sille, mitkä vaikutukset ovat veromuutoksissa olennaisia. Tällaisia kriteerejä ei edellytä myöskään oikeusministeriön vaikutusarviointia koskeva ohje vaan sen mukaan muutoksen kannalta olennaiset vaikutukset tulee huomioida ja vaikutusarvioinnin laajuus, yksityiskohtaisuus ja arvioinnissa käytettävät menetelmät on aina suhteutettava ehdotuksen sisältöön ja odotettavissa olevien vaikutusten merkittävyyteen. Näin ollen vero-osastolla toimitaan ohjeen mukaisesti.

Sen, mitä vaikutuksia esityksissä arvioidaan, päättää valmisteluryhmä pääasiassa esityskohtaisesti. Tarvittaessa päätöksen tekee yksikön päällikkö. Veroekonomistit arvioivat oman kokemuksensa ja osaamisensa kautta, mitkä ovat veromuutoksen olennaisimmat vaikutukset. Myös muutosta valmistelevat juristit osaavat arvioida, mitä kaikkea muutoksessa on hyvä huo-

Vaikutusarvion laadinnan laajuus suhteutetaan ehdotuksen sisältöön

mioida ja mihin se voi vaikuttaa. Muutokset voivat olla hyvin samankaltaisia kuin jo aiemmin tehdyt. Tällöin noudatetaan pitkälti samoja toimintatapoja ja vaikutusarviointeja kuin aikaisemmassa vastaavissa muutoksissa. Tällä tavoin joka verolajille on muodostunut omat käytäntönsä vaikutusarviointien tekemisessä. Verolajien omat käytännöt voivat osaltaan vaikuttaa hallituksen esityksissä esiintyvään vaihteluun sen suhteen, mitä vaikutusarviointeja hallituksen esityksiin oli tuotu näkyviin. Vaihtelua vaikutusarvioinnissa ei niinkään ole verolajin sisällä vaan verolajien välillä.

Verolajien erilaiset kirjaamiskäytännöt tulevat esille muun muassa siten, että hallituksen esityksissä huomioidaan vaihtelevasti muutoksen vaikutukset muiden verolajien verokertymään. Valmisteverotuksen hallituksen esityksessä mainitaan, miten muutos mahdollisesti vaikuttaa arvonlisäverokertymään. Tuloverotusta koskevassa hallituksen esityksessä ei ollut mainintaa vaikutuksista kulutusverokertymään tai muihinkaan verojen kertymään.

Tuloverotuksen hallituksen esityksessä oli käytetty työllisyysvaikutusten arvioinnin pohjana Valtion taloudellisen tutkimuskeskuksen julkaisua ”Verotuksen ja sosiaaliturvan työllisyysvaikutukset – Vuoden 2012 muutosten arviointia⁶⁷”. Samassa VATTin julkaisussa esitetään myös arvio tuloverotuksen keventämisen mahdollisista vaikutuksista kulutusverokertymään, mutta sitä ei mainita hallituksen esityksessä. Kysyttäessä syytä, miksi vaikutuksia muihin veroihin ei ole tuotu esille hallituksen esitykseen, annettiin perusteluksi vaikutuksen poisjättämiseen se, että koska kyseessä on budjettilakiesitys, ei siinä voi tuoda esille liian epävarmoja arvioita, koska sellaisia ei voi viedä budjettiin. Tuloverotuksen muutokset tulevat kuitenkin huomioiduksi laskettaessa kulutusverojen ennustetta, koska tuloveromuutokset viedään valtiovarainministeriön kansantalousosaston makroennusteen laskentaan. Tätä ennustetta käytetään edelleen laskettaessa kulutusverojen ennustetta. Koska on kuitenkin hyvin todennäköistä, että tuloverotuksen muutokset vaikuttavat kulutusverokertymään, ja koska tämä muutos tulee huomioiduksi myös ennusteita laskettaessa, voisi myös hallituksen esityksissä mainita vähintään sanallisesti, miten muutos mahdollisesti vaikuttaa kulutusverokertymään, vaikkei vaikutukselle pystyisi laskemaan riittävän luotettavaa numeerista arviota. Se, että vaikutuksesta ei ole lainkaan mainintaa hallituksen esityksessä, voi antaa kuvan, ettei muutos vaikuta lainkaan muiden verojen kertymään.

Vaikutusarviointeja laadittaessa arvioidaan paljon laskelmien luotettavuutta

Vaikutusarviointeja laadittaessa joudutaan paljon arvioimaan sitä, kuinka luotettavaa tietoa laskelmat antavat. Koska laskelmat kohdistuvat tulevaisuuteen, niihin liittyy paljon epävarmuustekijöitä. Hallituksen esityksiin pyritään tuomaan vain luvut, joiden laskelmien oletukset sekä epävarmuudet voidaan esittää ja joita voidaan pitää riittävän luotettavina. Toisinaan hallituksen esityksiin pyydetään tuomaan esille arviointeja vaikutuksista, joita ei tietojen puutteen tai liian monen muuttujan epävarmuuden vuoksi voida laskea luotettavasti. Tarkastuksessa tehtyjen haastattelujen ja tarkastelun alla olleiden hallitusten esitysten perusteella voi kuitenkin todeta, että hallituksen esityksiin tuodaan vaikutusarviointien tuloksia valmisteluryhmän tarkan harkinnan perusteella.

Koska verolakeja koskevat esitykset ovat budjettilakiesityksiä, on muutoksista aina laskettava vaikutus kyseisen veron verotuloihin, ja tulos viedään sellaisenaan budjettiin. Usein arvio seuraavalle vuodelle pystytään laskemaan melko tarkkaan, mutta joskus muutoksen käyttäytymisvaikutukset ovat sen verran epävarmat, että niistä joudutaan laskelmissa tekemään aika karkeita arvioita. Tällaisia muutoksia olivat esimerkiksi HE 178/2017, jossa muun muassa poistettiin taksien verotuki ja HE 139/2016, joka koski maksuperusteista arvonlisäveroa.

Taksien verotukea muutettaessa muuttui samaan aikaan muu lainsäädäntö taksialalla. Tämän vuoksi vaikutusarvioinnissa oli vaikea arvioida tarkasti, miten taksien lukumäärä muuttuu lakimuutoksien myötä. Taksien lukumäärän muutosta ei myöskään oltu arvioitu muissa taksialaa koskevissa säädösmuutoksissa. Asia ratkaistiin vero-osastolla hakemalla tietoa siitä, miten taksien lukumäärä on muuttunut muissa maissa vastaavissa muutoksissa ja tekemällä arvion niiden perusteella.

Maksuperusteisen arvonlisäveron vaikutusarvioinnissa ongelmana oli se, että ei ollut käytettävissä tietoa siitä, kuinka moni yritys muutoksen jälkeen siirtyy maksuperusteiseen arvonlisäveron tilittämiseen. Siirtyjien lukumäärä arvioitiin siksi karkeasti. Arviota tehdessä pyrittiin huomioimaan yritykset, jotka mahdollisesti hyötyisivät muutoksesta, ja jätettiin pois sellaiset esimerkiksi käteiskauppaa harjoittavat yritykset, joiden ei katsottu juurikaan hyötyvän muutoksesta.

Esimerkkien mukaisissa tapauksissa, kun muutoksen käytösvaikutukset ovat hyvin epävarmat, voisi hallituksen esitykseen kirjata vaihteluvälin muutoksen vaikutuksista verotuloihin. Vaihteluvälin esittäminen toisi nykyistä paremmin näkyviin sen, miten eri suuruiset käyttäytymisen muutokset voivat vaikuttaa verotulojen kertymään. Vaihteluväliltä voisi sitten valita varovaisuuden periaatetta noudattaen luvun, joka viedään budjettiin.

2.3 Vaikutusarviot tehdään muutoskohtaisesti

Vuosina 2016–2017 verotuksen muutokset olivat pääasiassa verotuksen kokonaisuuden kannalta melko pieniä eivätkä sisältäneet suuria verojärjestelmän muutoksia. Vaikutusarvioinnit on tehty aina muutoskohtaisesti. Vaikka yksittäiset muutokset ovat pieniä, voivat niiden yhteisvaikutukset kuitenkin olla merkittäviä tai ne voivat kohdistua erityisesti johonkin tiettyyn verovelvollisjoukkoon. Valtiovarainministeriössä ei tarkastella usean muutoksen kokonaisvaikutuksia systemaattisesti, mutta jossain määrin niin on tehty. Joskus siellä on muun muassa laskettu, mitä vaikutuksia useammalla tehdyllä verotuksen muutoksella on esimerkiksi kotitalouksien tuloihin ja menoihin.

Vaikutusarviointia voisi kehittää siten, että hallituksen esityksiin tehtävien vaikutusarviointien lisäksi arvioitaisiin myös usean verotukseen tehdyn muutoksen taloudellisia yhteisvaikutuksia. Arvioida voisi esimerkiksi vuoden tai hallituskauden aikana tehtyjen veromuutosten vaikutukset muun muassa eri talouden toimijoille, työllisyyteen tai tuloeroihin.

2.4 Laskentamallien vaihtuminen ja niukat henkilöresurssit uhkaavat heikentää vaikutusarviointien laatua

Tuloverotuksen vaikutusarviointien laadinnassa on käytettävissä HVS-, TUJA- ja SISU-mallit. HVS käytetään henkilöverotuksen vaikutuksien laskentaan sekä veronsaajien jako-osuuksien määrittelyyn ansio- ja pääomatuloverojen tilityksiä varten. TUJA on mikrosimulointimalli, jolla arvioidaan, kuinka verotukseen ja sosiaalietuuksiin tehtävät muutokset vaikuttavat kotitalouksien käytettävissä oleviin tuloihin sekä valtion tuloihin ja menoihin. SISU-mikrosimulointimalli on, Tilastokeskukseen keskitetty malli, joka on noin 20 eri organisaation ja 60 käyttäjän käytössä. Se on henkilöverotuksen ja sosiaaliturvalainsäädännön suunnitteluun, seurantaan ja arvioimiseen tarkoitettu laskentaväline. Sitä käytetään toistaiseksi valtiovarainministeriön vero-osastolla vain vähän verotuksen vaikutusarvioinnissa, lähinnä tulonjakovaikutusten arvioinnissa.

Käytettävissä olevien laskentamallien määrä vähenee tulevaisuudessa

Käytettävissä oleviin laskentamalleihin on tulossa huomattavia muutoksia seuraavina vuosina. VATT ei jatkossa enää ylläpidä TUJA-mallia siitä vastanneen henkilön poistuttua VATTin palveluksesta. Jotta TUJA-mallia voitaisiin jatkossa käyttää, sen ylläpitoon pitäisi nimetä ja kouluttaa uusia henkilöitä. Koska valtiovarainministeriön vero-osastolla tai VATTilla ei tällaisia resursseja ole, on TUJA-mallista, sen tarkkuudesta ja käytettävyydestä huolimatta, päätetty luopua lähiaikoina. Lisäksi HVS-malli joudutaan uusimaan sitä ylläpitävän Verohallinnon järjestelmä uudistuksen vuoksi.

SISU-malli ei voi täysin korvata näitä kahta poistuvaa mallia muun muassa kuntaosuuksien laskennan epätarkkuuksien vuoksi. Siksi on päädytty siihen, että Verohallinnon uudessa HVS-laskentamallia rakennetaan siihen myös TUJA-mallia korvaavat mikrosimulointimallin ominaisuudet. Kehitystyö tehdään pääosin Verohallinnossa. Myös vero-osaston ekonomistit osallistuvat kehitystyöhön.

Käytettävistä olleista malleista TUJA on tuottanut laskelmia nopeimmin. Siihen on myös koodattu verotuksen säädökset hieman tarkemmin kuin SISU-malliin. SISU-mallin antamat tulokset kuntien jako-osuuksista voivat poiketa todellisista luvuista hyvin merkittävästi otospohjaisen rekisteriaineiston rajoitusten vuoksi, joten siirtyminen ainoastaan SISU-malliin heikentäisi laskelmien luotettavuutta. Valtiovarainministeriön ekonomistien mukaan laskelmien laatu heikkenisi niin paljon, että esimerkiksi kunta-kohtaisten laskelmien tekeminen SOTE-uudistusta varten SISU-mallilla ei edes olisi järkevää aineiston kuntakohtaisen puutteellisuuden vuoksi. Nykyinen HVS-malli laskee tarkasti verotuksen tuloksia mutta on TUJA- ja SISU-malleihin verrattuna hidas. Hitaus johtuu siitä, että mallissa on huomattavasti enemmän muuttujia kuin muissa malleissa. Tällä hetkellä laskelmia voidaan pyydetessä tuottaa poliittisen päätöksenteon tueksi melko nopeasti. Mikäli uudesta mallista ei saada yhtä nopeaa kuin TUJA-mallista tai jos SISU-mallin yhteysongelmista johtuvaa hitautta ei saada korjattua, on mahdollista, ettei päätöksien teon tueksi saada laskelmia yhtä nopeasti kuin nyt.

SISU-mallin otosaineisto ei ole riittävän kattava kuntakohtaisten laskelmien laatimiseen

Tällä hetkellä laskelmiin on käytettävissä kolme eri mallia, joista jokaisella on hieman erilaiset ominaisuudet, joten vaikutuksia voidaan tarvittaessa arvioida useammalla laskentatavalla. Useimmiten mallit antavat hyvin samansuuntaisia tuloksia, mutta toisinaan tulokset voivat poiketa toisistaan. Tällöin voidaan tarkastella, mistä erot johtuvat, ja sitä kautta mahdollisesti korjata ja tarkentaa laskelmia. Jos tulevaisuudessa siirrytään laatimaan laskelmia ainoastaan yhden mallin varassa, voi se näkyä laskelmien luotettavuudessa ja tarkkuudessa.

Veromuutosten vaikutusarvioinneissa on joissakin verolajeissa käytettävissä vain yksi ekonomisti. Niissä verolajeissa, joissa on vain yksi henkilö, henkilöstömuutokset voivat aiheuttaa erilaisia riskejä laskelmien laadintaan. Laskelmat voivat viivästyä tai niiden laatu voi laskea tilapäisesti, kunnes uusi henkilö on riittävän perehtynyt tehtäväänsä. Riskiä voisi pienentää sijaistusjärjestelmä, jossa kuhunkin verolajiin olisi perehtynyt myös joku muu, kuin ainoa verolajiin parissa työskentelevä ekonomisti.

VATTin rooli veromuutosten ja verotukien vaikutusarviointien osalta on pienentynyt ajan kuluessa, mikä myös on vähentänyt käytettävissä olevia henkilöresursseja. VATT teki aikaisemmin enemmän valtiovarainministeriölle ad hoc-tyyppisiä selvityksiä ja arviointeja erilaisista verotuksen vaikutuksista, mutta niiden määrä on vähentynyt viime vuosina. Nykyisin laajempia arviointeja teetetään TEAS-hankkeen kautta, mutta koska ne ovat usein pitkäkestoisempia, ne eivät aina palvele nopeasti etenevää verolainsäädännön valmistelutyötä. VATTin yhteistyö valtiovarainministeriön kanssa on perustunut pitkälti vakiintuneisiin toimintatapoihin ja yhteistyösuhteisiin VATTin ja ministeriön sekä arviointitehtäviin osallistuneiden henkilöiden välillä. Yhteistyö on jatkunut niin kauan kuin tehtävistä vastanneet ovat olleet VATTin palveluksessa. Sen jälkeen tehtävät ovat siirtyneet valtiovarainministeriölle, ja vaikutusarviointiin käytettävissä olevat resurssit ovat pienentyneet.

SUOMEN LAKI

VEROLAIT



1/2018

3 Antavatko verotuista raportoidut tiedot riittävän tietoperustan päätöksenteolle?

Verotuki on verosäännös, joka pienentää verotuloja ja kaventaa veropohjaa. Verotuet voivat vaikuttaa verovelvollisten toimintaan joko suoraan tai välillisesti. Verotukien vaikutuksista on saatavilla aika niukasti tietoa, eikä niiden kustannuksia seurata samalla tavoin kuin suorien tukien tai muiden valtion kehyksien sisällä olevien kulujen. Verotuet on määritelty Suomessa siten, että ne ovat normiverojärjestelmästä poikkeavia säännöksiä.⁷ Määrittely on tehty viimeksi vuonna 2009. Silloin myös luotiin verotukien kustannusten laskentamenetelmät, jotka ovat suurelta osin säilyneet samoina nykyhetkeen. Sekä verotuen määritelmää että tuista tuotettavaa tietoa on syytä päivittää ja kehittää, jotta päätöksentekijöillä olisi käytettävissä nykyistä parempaa tietoa arvioidessaan, onko kukin verotuki edelleen tarpeellinen ja ajankohtainen. Myös tarkastusvaliokunta on todennut lausunnossaan (1/2010)⁸, että olisi otettava käyttöön menetelmiä, joiden avulla verotuet tulisivat samanlaisen arvioinnin kohteeksi kuin suorat tuet. Lisäksi verotuksen normijärjestelmän ja samalla verotukien määrittelyn ajantasaisuus pitäisi varmistaa käymällä verolainsäädäntö läpi. Vuosittain verotukien kustannuksista laadittavaan listaan voisi päätöksenteon tueksi tuoda lisää analysoitua tietoa verotuista ja niiden vaikutuksista.

3.1 Verotuista saatava tieto on niukkaa ja osin vaikeasti tulkittavaa

Verotuet raportoidaan valtion talousarvion yhteydessä. Talousarviossa on eritelty verolajien merkittävimmät verotuet. Lisäksi valtiovarainministeriö julkaisee vuosittain listauksen kaikista verotuista, johon on laskettu niiden vaikutus verotuloihin. Verotukien vaikutuksista seurataan säännöllisesti vain niiden kustannuksia eli sitä, kuinka paljon ne pienentävät verotuloja. Nekin ovat pääasiassa suuruusluokka-arvioita. Noin kolmasosalle 180 verotuesta ei pystytä laskemaan edes kustannusta, joten tieto niistä on puutteellista. Laskelmat kustannuksista on tehty tuki kerrallaan, eikä tukien mahdollisia yhteisvaikutuksia ole huomioitu. Muuta verotuista ei raportoida vuosittain. Näin ollen informaatio verotuista on aika niukkaa sekä epätarkkaa, ja sitä voidaan helposti tulkita tai hyödyntää väärin. Verotuki voi jatkua vuodesta toiseen, ilman että sen vaikutuksia tai jopa tuen määrää mitenkään seurataan tai arvioidaan. Yksittäisten verotukien vaikutuksista on tehty muutamia tutkimuksia, mutta verotukien vaikutuksia ei arvioida systemaattisesti ja säännöllisesti.

Kolmasosalle verotuista ei ole saatavilla kustannusarvioita

Verotuista lasketaan vuosittain niiden aiheuttamat verotulon menetykset

Verotuista lasketaan vuosittain niiden määritelmän mukaiset laskennalliset kustannukset. Ne tehdään pääosin valtiovarainministeriön vero-osastolla lukuun ottamatta henkilöverotukseen liittyviä verotukia, joista laskelmat on laadittu tähän saakka VATTissa. Ensi vuodesta alkaen nekin tehdään valtiovarainministeriön vero-osastolla. Laskelmat ovat kaavamaisia, ja tehdään vuodesta toiseen samalla menetelmällä, aineistopohjaa ja lainsäädäntöä päivittäen.

Verotuet lasketaan pääsääntöisesti menetetyt verotulon periaatteella. Verotukilistaukseen lasketaan verotuen arvioitu toteutunut kulu, ja kulujen kehitystä ennustetaan kuluvalle ja sitä seuraavalle vuodelle. Valtiovarainministeriön makrotaloudellisen ennusteen tietoja hyödynnetään verolajikohtaisissa verotukiennusteissa. Joidenkin yksittäisten verotukien viimeksi toteutuneen vuoden arvoja kuljetetaan saman suuruisina kuluvalle ja sitä seuraavalle vuodelle, kunnes on saatavilla kertymä- tai muita tietoja, joiden perusteella verotukiennusteita voidaan tarkentaa.

Laskelmien menetelmistä ei ole tarkkoja kuvauksia. Menetelmä ja laskentatapa oli kuitenkin helposti nähtävissä laskentataulukosta, joilla ne oli laadittu. Henkilöverotuksen laskentamenetelmän selvittäminen vaati kuitenkin hieman TUJA-mallin ja laskelmien avaamista, ennen kuin ne olivat ymmärrettävissä. Laskelmat tehdään vuosittain samalla kaavalla. Vuoden 2009 Verotukiraportissa olevat laskentaperiaatteet ovat vielä pääosin voimassa. Henkilöverotuksen laskelmat tehdään pääasiassa TUJA-mallin avulla, yritysverotuksessa tilasto-ohjelmistolla ja muiden verolajien pääosin Excelillä. Laskelmissa verovapaista tuloista tehdään veronalaisia, minkä jälkeen lasketaan verotulojen välinen erotus. Vastaavasti poistetaan verovähennykset tai korotetaan alennettuja verokantoja normiverokantaan ja lasketaan verotulojen välinen erotus.

Laskettujen ennusteiden toteutumista tai virheettömyyttä ei tarkisteta systemaattisesti. Seuraavan vuoden laskelmia laadittaessa edellisen vuoden toteumaa kuitenkin useimmiten verrataan aikaisempiin ennusteisiin ja katsotaan, millainen ero toteuman ja ennusteen välillä on. Jos ero on ollut suuri, voidaan selvittää, mistä se johtuu. Aikaisemmin eroja on syntynyt esimerkiksi siitä, että korkotason ennustaminen ja siten asuntolainan korkovähennyksen arviointi on ollut vaikeaa. Viime vuosina korkotaso on pysynyt lähes samana, joten ennusteen ja toteutuneiden lukujen erot ovat olleet vähäisiä.

Laskelmien tulokset kertovat verotukien kustannusvaikutuksista, mutta niitä ei kuitenkaan voi verrata suoran tuen kustannukseen. Verotuen poistaminen ei välttämättä lisäisi verotuloja arvioidun verotuen suuruisella summalla. Osa tuista on päällekkäisiä, joten ne vaikuttavat toistensa suuruuteen. Tuet vaikuttavat myös hintoihin ja käyttäytymiseen, mitä staattisessa verotukilaskennassa ei pystytä ottamaan huomioon. Näistä syistä yksittäisen verotuen poistamisen lopullisia vaikutuksia on vaikea arvioida.

3.2 Verotuen määritelmä ja verotukilistaus on laadittu vuonna 2009

Verotuet on määritelty koko verolainsäädännöstä viimeksi vuonna 2009. Poikkeus on energiaverotuksen normi, joka määriteltiin uudelleen vuonna 2011, kun energiaverotusta uudistettiin. Verotuksen normaalia perusrakennetta kutsutaan normiverojärjestelmäksi. Verotuet ovat verolainsäädännössä normiverojärjestelmästä tukemistarkoituksessa määriteltyjä poikkeuksia. Uusia verosäädöksiä laadittaessa valtiovarainministeriön vero-osasto pääsääntöisesti itse arvioi, luetaanko säännös verotueksi vai ei. Kaikki verolajit kattavaa verotuen määrittelyn systematiikkaa ei ole, ja eri verolajien käsitteistökin poikkeaa toisistaan. Vaikka lähtökohtaisesti määrittely tehdään saman periaatteen mukaisesti kaikissa verolajeissa, yhtenäistä normistoa ja yhteismitallista taloudellista arviota ei ole luotu. Lisäksi verotukien kansainvälinen vertailu on vaikeaa, koska verojärjestelmät voivat poiketa toisistaan huomattavasti. Verotuet määritellään useimmissa maissa samoin kuin Suomessa, eli poikkeuksina normijärjestelmästä, ja jokainen maa määrittelee itse oman normiverojärjestelmänsä.

Ongelmalliseksi verotukien tulkinnan tekee verotuen määrittely normiverotuksesta poikkeavaksi säännökseksi. Esimerkiksi tuloverolain verovähennyksissä ja verovapaaksi säädetyissä tuloissa on sekä tueksi luokiteltuja että normijärjestelmään kuuluvia vähennyksiä ja verovapaita tuloja. Vaikeus on määritellä, mikä verosäännös tai -järjestelmä on normi. Tuki tavoitetta ei myöskään välttämättä ole avoimesti esitetty säännöksen perusteluissa, eivätkä ne aina poikkea selvästi normistosta. Rajanveto-ongelmia voidaan vähentää sopimalla systemaattinen tapa verotukien tunnistamiseksi.

Vuonna 2009 tehdyn verotukien määrittelyn jälkeen on säädetty uusia lakeja, jotka on luettu verotuksiksi. Määrittelyn on tehnyt valtiovarainministeriön vero-osasto. Verolainsäädäntöä muutetaan ajan kuluessa, ja siten myös verojärjestelmän normi voi muuttua. Siksi olisi hyvä käydä verolainsäädäntö kokonaisuudessaan läpi verotukien määrittämiseksi säännöllisin väliajoin. Tehtävä tulisi antaa joko kokonaan tai osittain muille, kuin valtiovarainministeriön vero-osaston henkilöstölle, jotta varmistetaan verovalmisteluun osallistuvista riippumaton näkemys.

3.3 Verotukien tavoitteet ovat osittain epäselviä eikä niiden saavuttamista seurata

VTV:n vuonna 2007 tekemässä tarkastuksessa⁹ on esitetty, että, kuten määrärahoille, myös verotuille olisi asetettava tulostavoitteet, joiden saavuttamista seurataan ja joista myös raportoidaan. Myös tarkastusvaliokunta on todennut lausunnossaan (1/2010), että olisi otettava käyttöön menetelmiä, joiden avulla verotuet tulisivat samanlaisen arvioinnin kohteeksi kuin suorat tuet. Verotuki olisi tärkeää sitoa johonkin tulostavoitteeseen. Olisi myös tarpeen saada käyttöön tietoa siitä, saadaanko verotuella aikaiseksi toivottuja vaikutuksia. Esimerkiksi tässä tarkastuksessa tarkasteltavana ollut yrittäjävähennyksen hallituksen esitys (HE 176/2016) ei sisältänyt tulostavoitetta, jota seurattaisiin. Hallituksen esityksessä lain tavoitteeksi on kerrottu

Verotuki on poikkeama normiverojärjestelmästä

yritystoiminnan harjoittamiseen kannustaminen. Mitään tavoitetta, kuinka paljon 123 miljoonan euron verotulojen pienentämisellä kasvatetaan yritystoimintaa, ei hallituksen esityksessä esitetä. Hallituksen esityksen taloudellisia vaikutuksia kuvaavassa luvussa kuitenkin todetaan, että suurimmilta osiltaan veronkevennyksen yrittäjäkohtainen määrä jää vuositasolla varsin vaatimattomaksi (50–150 euroa/vuosi), minkä vuoksi ehdotetulla vähennyksellä ei arvioida olevan merkittäviä yritystoimintaa kasvattavia tai yrittäjyyttä lisääviä vaikutuksia.

Verotukien tavoitteet ja luonne vaihtelevat. Joillakin verotuilla on selvä tavoite vaikuttaa käyttäytymiseen tai tukea jotain tiettyä verovelvollisryhmää. Toisten verotukien tavoite, luonne ja kohderyhmä taas voivat olla vaikeammin määriteltävissä. Vuonna 2017 valtioneuvoston asettamassa yritystukityöryhmässä käytiin läpi yritysverotuet. Työryhmälle laadittiin yritysverotuista listaus¹⁰, jossa verotuet luokiteltiin niiden luonteen mukaan seuraavasti:

1. verotuet, joiden verotukiluonne on selvä
2. verotuet, joiden osalta kilpailutekijät tai muut syyt vaativat huomioon ottamista
3. verotuet, joiden verotukiluokittelu on lähinnä tekninen tai hallinnollinen, ja toiminnan erityisluonne vaatii poikkeuksen säilyttämistä.

Vastaavanlaista läpikäymistä ja luokittelua olisi tarpeellista tehdä myös muille kuin yrityksiin kohdistuville verotuilla. Luokittelun lisäksi pitäisi seurata enemmän sitä, toimivatko verotuet siten kuin on tarkoitettu ja saavutetaanko niillä tavoitellut hyödyt kustannuksiin nähden tehokkaasti. On mahdollista, että verotuen alkuperäiset tavoitteet ovat hämärtyneet vuosien kuluessa. Lisäksi on riski, että tuet tulevat tehottomiksi ja tukijärjestelmät muodostuvat päällekkäisiksi. Voi myös olla, että verotuki ei enää kohdistu siihen verovelvollisryhmään, johon se oli tarkoitettu. Uusia verotukia säädettäessä tulisi myös arvioida saavutetaanko niillä tavoitellut hyödyt kustannuksiin nähden paremmin kuin suorilla budjettituilla.

Verotukien vaikutuksia ei arvioida systemaattisesti

Ilman seurantaa ja säännöllistä arviointia on mahdollista, että verotuki jatkuu vuodesta toiseen, vaikka se olisi tehoton. Verotuista seurataan edelleen lähinnä vain kustannuksia, eikä systemaattista seurantaa tavoitteiden saavuttamisesta ole. Verotukien seuranta on tärkeää, koska niiden kautta ohjataan merkittävää julkista tukea eri kohteisiin ja koska ne myös kaventavat veropohjaa. Verotukien systemaattisen arvioinnin avulla päätöksentekijä voi arvioida, onko tukijärjestelmä vaikuttava, tehokas ja ajan tasalla ja millainen vaikutus sillä on valtiontalouteen.

Muutamia tutkimuksia ja selvityksiä yksittäisten verotukien vaikutuksista on tehty. Selvitys on tehty muun muassa eräistä energiaverotuksen tuista¹¹ ja vuosien 2013–2014 tutkimus- ja kehittämistoiminnan verotuesta¹². Lisäksi on tutkittu alennettujen arvonlisäverokantojen osalta muun muassa parturikampaamojen arvonlisäveroalennuksen vaikutuksia hintoihin, palveluiden kysyntään ja alan työllisyyteen¹³, sekä ravintolaruoan alennetun arvonlisäverokannan vaikutuksia ravintolapalveluiden kysyntään ja alan työllisyyteen¹⁴. Tällaista verotukien vaikutusten arviointia tulee lisätä. Erityisesti olisi hyvä selvittää, miten euromäärältään tai muuten merkittävimmät verotuet kohdentuvat verovelvollisille ja vaikuttavat hintoihin ja käyttäytymiseen.

Verotuilla on erilaisia kohderyhmiä

Kehysmenettely ei rajoita uusien verotukien säätämistä kuten se rajoittaa suoria tukia

Uusia verotukia säädettäessä olisi hyvä verrata verotukea muihin mahdollisiin politiikkakeinoihin, joilla voi pyrkiä samaan tavoitteeseen. Myös oikeusministeriön laatimassa ohjeessa vaaditaan, että esityksessä tulisi perustella, miksi tietty vaihtoehto tai toimintatapa on valittu. Mikäli verotukia säädettäessä verrattaisiin verotuen arvioituja kustannuksia budjetin menoihin ja vaihtoehtoisiin tukiohjelmiin, voitaisiin neutraalimmin valita suorien tukien ja verotukien väliltä. Yrittäjävähennyksen hallituksen esityksen (HE 176/2016) sisällössä ei tuotu esille, olisiko jokin muukin politiikkakeino, esimerkiksi suora tuki, ollut käytettävissä pyrittäessä samaan tavoitteeseen.

Suorasta tuesta muodostuva kulu sijoittuu valtiotalouden kehyksen sisälle. Tämän vuoksi uuden suoran tuen säätäminen on kehysääntelyn piirissä, ja tukien suuruutta rajoittaa menosääntö. Hallitus on sitoutunut noudattamaan asettamaansa menosääntöä ja julkisen talouden suunnitelmaan sisältyvää valtiontalouden kehyspäätöstä. Menosääntönsä tarkoituksena rajoittaa veronmaksajan maksettavaksi koituvien menojen kokonaismäärää. Vaikka verotuki vaikuttaa valtion talouteen verotuloja pienentämällä, sen suuruutta tai säätämistä ei rajoita menosääntö. Mikäli uuden verotuen hyväksyminen vaikuttaisi menokehyksen suuruuteen, niiden säätäminen olisi rajoitetumpaa kuin nykyisin.

3.4 Vuosittainen verotukilistaus antaa suppeasti tietoa verotuista

Valtiovarainministeriön vuosittain julkaisemassa verotukilistauksessa on lueteltu kaikki verotuet ja niiden vaikutus verotuloihin. Jotta verotukilistaus antaisi paremmat mahdollisuudet arvioida verotukien toimivuutta, tulisi sen tietosisältöä kehittää edelleen. Mikäli listaukseen lisättäisiin tiiviissä muodossa tietoa verotuen luonteesta, tavoitteesta ja tuensaajista, listaa voisi paremmin käyttää apuna verotukiin liittyssä päätöksenteossa. Verotukilistauksen alussa on kerrottu jonkin verran verotuista ja niiden jaottelusta eri toiminta-alueisiin. Listauksen alussa kuvataan myös laskelmien sisältämiä epävarmuuksia ja seikkoja, joita laskelmissa ei ole pystytty huomioimaan. Listauksessa on myös Huomattavaa -sarake, johon on tuotu jonkin verran lisätietoa yksittäisistä verotuista. Verotuista olisi hyvä tuoda esille muutakin informaatiota kuin vain niiden vaikutus verotuloihin. Tietoa voisi tuoda esille esimerkiksi tuetusta verovelvollisryhmästä. Tieto voisi olla joko arvio tuensaajajoukon koosta, tieto toimialasta tai verovelvollisjoukosta johon tuki kohdistuu. Myös verotuen tavoitetta voisi tuoda paremmin esille verotukilistaukseen. Verotuen tavoitteita on luokiteltu valtioneuvoston asettamassa yritystukityöryhmässä. Jos kaikki verotuet luokitellaan edellä esitetyllä tavalla (ks. alaluku 3.3), voisi tämän luokittelutiedon tuoda myös näkyville verotukilistauksen taulukkoon. Lisäksi verotukilistaukseen voisi eritellä näkyviin, mitkä verotuista ovat tulon tai kulun ajalliseen kohdistamiseen liittyviä tukia.

Tuen tai kulun ajalliseen kohdistamiseen liittyvien verotukien ennusteiden laskentaan liittyy epävarmuuksia

Verotukiin luetaan useita verotettavan tulon ja vähennyskelpoisen kulun ajalliseen kohdistamiseen liittyviä säädöksiä, kuten nopeutettuja poistoja ja verotuksessa vähennyskelpoisia varauksia. Poistot ovat useimmiten tulonhankkimisesta muodostuneita kuluja, jotka ovat vähennyskelpoisia verotuksen säädösten mukaan ja jotka kohdistetaan poistosäännösten mukaan eri verovuosille. Yritykset hyötyvät nopeutetuista poistoista, sillä se siirtää veronmaksua myöhemmäksi. Varauksista suurin osa on sellaisia, joissa todennäköisiä tulevia kuluja kirjataan kuluksi. Kun nämä kulut realisoituvat, varausta puretaan kuluja vastaan, ja mikäli varaus on ollut suurempi kuin toteutuneet kulut, se puretaan tulouttamalla. Yritykselle varauksesta syntyvä hyöty on pääasiassa verojen maksun myöhentymiseen liittyvä korkohyöty. Niiden käyttöä myös säännellään tarkasti. Kirjanpitolain mukaan osa varauksista on pakko tehdä. Niiden vähennyskelpoisuus verotuksessa määritellään verolainsäädännössä. Osa varauksista on kaavamaisesti laskettavia ja siten enemmän tueksi katsottavia.

Ajalliseen kohdistamiseen liittyvien verotukien osalta on verotukilistaukseen mahdollisuuksien mukaan laskettu niihin liittyvä kustannus. Poistoista tuen määräksi lasketaan verotuksessa tehtyjen poistojen ja norminmukaisten poistojen välinen erotus, johon lisätään laskettu korkokustannus. Ongelmalliseksi tämän laskutavan tekee se, että ajan kuluessa verotueksi katsotun poistoprosentin mukaisen poiston suuruus muuttuu euromääräisesti pienemmäksi kuin norminmukaisen prosentin euromääräinen poisto. Uuden käyttöomaisuuden poisto on suurempi kuin norminmukainen, mutta vanhan käyttöomaisuuden taas pienempi. Koska verotuen suuruus lasketaan koko käyttöomaisuusmassasta, joka sisältää sekä vanhaa että uutta käyttöomaisuutta, voi laskettu erotus yliarvioida verotuen suuruutta. Poistojen osalta verotukilaskelmissa ei myöskään huomioida poistojen hyllyttämisen mahdollisuutta, joka myös mahdollistaa verosuunnittelua. Esimerkiksi tappiollinen yritys voi jättää poistot kokonaan vähentämättä verotuksessa ja säästää tuota kuluja voitollisille vuosille. Verotuksessa tappiot vanhenevat kymmenessä vuodessa, mutta hyllytetyillä poistoilla ei ole vanhenemisaikaa. Poistojen hyllyttämismahdollisuutta ei ole luettu verotueksi. Koska verotukilistauksessa raportoidun luvun yhteydessä on kerrottu, että kyseessä on suuruusluokka-arvio, ei tämän luvun raportointi sinänsä anna kovin virheellistä kuvaa.

Varauksien osalta kahtena peräkkäisenä vuonna tehdyt verotukilaskelmat voivat antaa hyvin eri kuvan verotuen suuruudesta. Esimerkiksi vuoden 2015–2017 takuuvarauksen aiheuttaman verotuen toteuman ja tulevien vuosien ennusteen suuruudeksi on arvioitu -14–15 miljoonaa euroa, eli verotuloja sen myötä saadaan 14–15 miljoonaa enemmän. Seuraavana vuonna tehtyjen laskelmien mukaan vuosina 2016–2018 saman varauksen verotuen suuruus on 27–28 miljoonaa euroa eli verotuloja pienentävä vaikutus on 27–28 miljoonaa euroa. Ero johtuu siitä, että laskelmat laaditaan vuosittain toteutuneiden verotustietojen perusteella. Yhtenä laadinta vuonna yritykset ovat purkaneet varauksia enemmän kuin tehneet niitä ja seuraavana vuonna yritykset ovat kirjanneet varauksia enemmän kuin niitä on purettu. Ennusteet laaditaan aina viimeisimpien toteutuneiden lukujen perusteella. On kuitenkin lähes mahdotonta ennustaa, minkä verran varauksia puretaan ja tehdään vuosittain.

Varauksien muutoksen ennustaminen on haastavaa

Koska ajalliseen kohdistamiseen liittyvien verotukien kustannusten laskenta on haastavaa, olisi nämä verotuet hyvä erottaa paremmin muista. Erottelun voisi tehdä esimerkiksi siten, että ajalliseen kohdistamiseen liittyvät verotuet olisi yksilöity esimerkiksi listauksen Huomattavaa-sarakkeessa tai omassa sarakkeessaan.

Verotukien kustannusten laskentaan voi olla käytettävissä uutta dataa

Verotukien laskentakaavat ja käytetyt aineistot ovat pysyneet lähes samana vuodesta 2009. Vuosien aikana saatavilla olevan datan määrä ja laatu on voinut muuttua. Joillekin verotuille, joita ei aikaisemmin ole voitu tiedon puutteen vuoksi laskea, voisi nyt olla saatavissa dataa. Esimerkiksi Verohallinnolla voi olla uutta tietoa, jota voi käyttää verotuen suuruuden arvioimiseksi. Esimerkiksi yleishyödyllisten yhteisöjen osalta voisi tarkistaa, olisiko saatavilla dataa, josta verotuen suuruutta voisi arvioida. Yleishyödyllisten yhteisöjen pitää antaa veroilmoitus, jos niillä on myös veronalaista toimintaa tai jos Verohallinto sitä erikseen pyytää. Veroilmoituksella eritellään myös verosta vapaa toiminta. Myös tuloverolain 98§:n mukaiset lahjoitukset ilmoitetaan vuosi-ilmoituksella Verohallinnolle. Saatavilla olevaa dataa olisi hyvä kartoittaa, jotta voitaisiin mahdollisesti laskea kustannus myös niille verotuille, joilta se vielä puuttuu.

Tässä liitteessä kuvataan, miten tarkastuksen tuloksiin on päädytty ja min-käläisiä rajoituksia tuloksiin liittyy.

Tarkastuksen tavoite ja hyödyntäminen

Tarkastuksella pyrittiin varmentamaan hallituksen esityksissä esitettyjen vaikutusarviointien ja verotukilaskelmien riittävyttä ja oikeellisuutta. Lisäksi kartoitettiin, miten verotuet on Suomessa määritelty.

Finanssipolitiikan tarkastuksen tavoitteena on osaltaan turvata eduskunnan finanssivallan tehokasta käyttöä. Tärkeimmät tarkastuksen hyödyntäjät ovat valtioneuvosto, valtiovarainministeriö ja eduskunta. Tarkastuksessa tuotettavia tietoja voidaan hyödyntää vaikutusarviointeja kehitettäessä.

Tarkastuksessa arvioitiin, antavatko verotusta koskevat viralliset asiakirjat, kuten hallituksen esitykset mahdollisimman ajantasaista, kattavaa ja riittävän tarkkaa tietoa veromuutosten ja verotukien vaikutuksista. Lisäksi tarkastuksessa kartoitettiin, miten verotuet on Suomessa määritelty.

Tarkastuksen aikana käytiin läpi, millaisia taloudellisten vaikutusten arviointeja veropäätöksiin liittyy sekä miten ja millaisella tietopohjalla ne on laadittu. Tarkastelu kohdistui valtiovarainministeriön vero-osaston tekemään hallituksen esitysten valmistelutyöhön ja verotukien kustannusten laskentaan. Veropäätösten valmistelua arvioitiin myös hyvään säädösvalmistelutapaan ja hyvään hallintoon liittyvien näkökohtien kautta. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että yhteisesti sovittuja prosesseja ja säädösvalmisteluohjeita noudatetaan ja valmistelu on läpinäkyvää sekä avointa.

Tarkastuksen kohde

Tarkastus kohdistui valtiovarainministeriön vero-osaston hallituksen esitysten valmistelutyöhön ja verotuista tehtäviin laskelmiin.

Tarkastuskertomusluonnoksesta pyydettiin lausunto valtiovarainministeriöltä, joka antoi lausunnon. Lausunnossa annettu palaute on otettu huomioon lopullista tarkastuskertomusta laadittaessa. Lausunto ja siitä tehty yhteenveto löytyvät tarkastusviraston verkkosivuilta.

Tarkastuskysymykset ja niiden osakysymykset

1. Antavatko veromuutosten vaikutusarvioinnit riittävän tietoperustan päätöksenteolle?
 - Millaisia vaikutusten arviointeja tehdään?
 - Miten taloudellisten vaikutusten arviointeja tehdään?
 - Millaiseen tietopohjaan vaikutusarvioinnit perustuvat?
 - Miten vaikutusarvioinneista raportoidaan?

2. Antavatko verotukien vaikutusarvioinnit riittävän tietoperustan päätöksenteolle?
 - Millaisia vaikutusten arviointeja tehdään?
 - Miten taloudellisten vaikutusten arviointeja tehdään?
 - Millaiseen tietopohjaan vaikutusarvioinnit perustuvat?
 - Miten vaikutusarvioinneista raportoidaan?

Tarkastuksen kriteerit, aineistot ja menetelmät

Kriteerit:

Oikeusministeriö (2004): Hallituksen esitysten laatimisohjeet. Julkaisu 2004:4.

Oikeusministeriö (2007): Säädösehdotusten vaikutusten arviointi. Ohjeet. Julkaisu 2007:6.

Aineistot:

Haastatteluaineistot, Seuraavat hallituksen esitykset:

Yrittäjävähennys HE 176_2016

Makeisvero HE 137_2016

Polttoaine ja energiaverot HE 138_2017

Maksuperusteinen alv HE 139_2016

Perintö- ja lahjaverot HE 175_2016

Tuloverolaki HE 107_2017

Autovero HE_178_2017

Alkoholiverolaki HE 169_2017

Korkovähennyksen rajoitus HE-luonnos

Analyysimenetelmät:

Dokumenttianalyysi, haastatteluaineiston analyysi, laskelmien analyysi.

Kriteerit:

Tarkastusvaliokunnan lausunto 1/2010

Aineistot:

Verotukiluettelo ja sen taustalaskelmat, haastatteluaineisto, Kröger Outi ja Rauhanen Timo (toim.), Verotuet Suomessa 2009, VATT Valmisteluraportit 5, 2010.

Analyysimenetelmät:

Dokumenttianalyysi, haastatteluaineiston analyysi, laskelmien analyysi.

Tarkastuksen toteutusaika

Tarkastuksen esiselvitys tehtiin 3.11.2017–9.1.2018. Esiselvitysvaiheessa pyydettiin ja saatiin kommentteja tarkastusasetelmasta VM:n asiantuntijoilta. Kommentit huomioitiin lopullisessa tarkastusasetelmassa. Ne eivät aiheuttaneet merkittäviä muutoksia asetelmaan. Tarkastus alkoi 9.1.2018 ja päättyi 22.10.2018. Tarkastuksessa käytetyt haastatteluaineistot on hankittu helmikuuhun 2018. Viimeisimmät tarkastuksessa huomioidut, tarkastuskohteessa tai tarkastuksen aineistopohjassa tapahtuneet muutokset ovat kesäkuulta 2018.

Tarkastuksen tekijät

Tarkastuksen teki ylitarkastaja Päivi Polojärvi. Tarkastusta ohjasi finanssipolitiikan tarkastuspäällikkö Matti Okko.

Tarkastuksen tuloksiin liittyvät rajoitukset ja varaukset

- Tarkasteltavaksi valittiin vuosien 2016–2017 hallitusten esityksistä siten, että joka verolajista tulisi hallituksen esitys ja jätettiin pois lähinnä teknisluontoisia muutoksia koskevat hallituksen esitykset.
- Tarkastuksella ei ole pyritty selvittämään mikrosimulointimallien koodin oikeellisuutta.

- 1 Valtiovarainministeriö (2017): Verotuet 2016-2018e. VM/122/00.04.02/2017.
<https://vm.fi/dms-portlet/document/0/510968>
- 2 https://www.stat.fi/til/vermak/2017/vermak_2017_2018-03-16_tie_001_fi.html. 15.6.2018
- 3 Tarkastusvaliokunnan lausunto 1/2010.
- 4 Tarkastusvaliokunnan lausunto 6/2010.
- 5 Oikeusministeriö (2007): Säädösehdotusten vaikutusten arviointi. Ohjeet. Julkaisu 2007:6.
- 6 Eerola Essi, Honkatukia Juha: Verotuksen ja sosiaaliturvan työllisyysvaikutukset - Vuoden 2012 muutosten arviointia. VATT muistiot 28, Helsinki 2013.
- 7 Kröger Outi ja Rauhanen Timo (toim.), Verotuet Suomessa 2009, VATT Valmisteluraportit 5, 2010.
- 8 Tarkastusvaliokunnan lausunto 1/2010.
- 9 Valtiontalouden tarkastusvirasto: Verotuet - tilivelvollisuuden toteutuminen. Tarkastuskertomus 141/2007.
- 10 https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/152f4a67-c6f4-42c1-a070-f3527548d826/5dac5223-d41d-41ef-8951-8f4461c1695c/KIRJE_20171211143908.docx. 15.6.2018.
- 11 Harju, Hokkanen, Laukkanen, Ollikka, Tamminen (2016): Vuoden 2011 energiaverouudistuksen vaikutusten arviointia. VN:n selvitys- ja tutkimus-toiminnan julkaisusarja (2016).
- 12 Kuusi, Tero, Pajarinen, Mika, Rouvinen, Petri & Valkonen, Tarmo (31.3.2015). "Tutkimuksen ja tuotekehityksen verotuet". ETLA Muistio No 31. <http://pub.etla.fi/ETLA-Muistio-Brief-31.pdf>.
- 13 Kosonen Tuomas: More haircut after VAT cut? On the efficiency of service sector consumption taxes. VATT Working Papers 49.
- 14 Harju, Jarkko: Restaurant VAT cut: Cheaper meal and more service? VATT Working Papers 52.



VALTIONTALouden TARKASTUSVIRASTO
PORKKALANKATU 1, PL 1119, 00101 HELSINKI
PUH. 09 4321, WWW.VTV.FI

ISBN 978-952-499-441-5 (PDF)