

VATT-KESKUSTELUALOITTEITA
VATT DISCUSSION PAPERS

353

VEROTUET
SUOMESSA
VUOSINA
1985–2002

Seppo Kari
Tuomo Heikkilä
Teuvo Junka
Outi Kröger
Esko Mustonen
Timo Rauhanen
Sari Virtanen
Timo Östring

ISBN 951-561-526-7 (nid.)
ISBN 951-561-527-5 (PDF)

ISSN 0788-5016 (nid.)
ISSN 1795-3359 (PDF)

Valtion taloudellinen tutkimuskeskus

Government Institute for Economic Research

Arkadiankatu 7, 00100 Helsinki, Finland

Email: etunimi.sukunimi@vatt.fi

Oy Nord Print Ab

Helsinki, joulukuu 2004

SEPPO KARI – TUOMO HEIKKILÄ – TEUVO JUNKKA – OUTI KRÖGER – ESKO MUSTONEN – TIMO RAUHANEN – SARI VIRTANEN – TIMO ÖSTRING: VEROTUET SUOMESSA VUOSINA 1985–2002. Helsinki, VATT, Valtion taloudellinen tutkimuskeskus, Government Institute for Economic Research, 2004, (C, ISSN 0788-5016 (nid.), ISSN 1795-3359 (PDF), No 353). ISBN 951-561-526-7 (nid.), ISBN 951-561-527-5 (PDF).

Tiivistelmä: Työryhmämuistiossa tarkastellaan verotukien määrittämisessä sovellettavia normiverojärjestelmiä henkilö- ja yritysverotuksessa sekä maatalouden verotuksessa ja välillisessä verotuksessa sekä verotukien määrän kehitystä. Lisäksi analysoidaan käytettyjä laskentamenetelmiä ja niiden kehittämistarpeita.

Verotukien määrä suhteessa BKT:hen on laskenut alle puoleen 1980-luvun tasosta. Selvimmin verotuet ovat vähentyneet yritysverotuksessa ja maatalouden verotuksessa. Yksityishenkilöiden tuloverotuksessa mm. asumisen verotuet ovat lisääntyneet. Verotukien määrää on arvioitu Suomessa säännöllisesti vuosittain 1980-luvulta lähtien. Muissa pohjoismaissa vuosittainen arviointi alkoi selvästi myöhemmin, vasta 1990-luvun loppupuolella. Näissä maissa verotukiselvityksillä on kuitenkin näkyvämpi asema budjettiprosessissa kuin Suomessa.

Asiasanat: Verotuki

SEPPO KARI – TUOMO HEIKKILÄ – TEUVO JUNKKA – OUTI KRÖGER – ESKO MUSTONEN – TIMO RAUHANEN – SARI VIRTANEN – TIMO ÖSTRING: VEROTUET SUOMESSA VUOSINA 1985–2002. Helsinki, VATT, Valtion taloudellinen tutkimuskeskus, Government Institute for Economic Research, 2004, (C, ISSN 0788-5016 (nid.), ISSN 1795-3359 (PDF), No 353). ISBN 951-561-526-7 (nid.), ISBN 951-561-527-5 (PDF).

Abstract: This memorandum reviews the methods used in evaluating tax expenditures in Finland. It also surveys the development of tax expenditures.

The amount of Finnish tax expenditure per GDP has more than halved since the 1980's. The decline has been rapid, especially in the fields of business taxation and taxation of agriculture related activities. On the contrary, in individual income taxation, certain tax expenditure items have been increased, including those related to housing. Annual reports on tax expenditures have been published since the late 1980's in Finland. In the other Nordic countries regular reporting began a decade later. Compared to Finland, nonetheless, in them the reports have enjoyed a higher status in the budgetary process.

Key words: Tax expenditure

Sisällys

1 Johdanto	1
2 Verotukien kehitys ja määrittämisperusteet	3
2.1 Yleiskuva verotukien kehityksestä	3
2.2 Verotukien määrittämisen periaatteet	4
2.3 Veromenot muissa pohjoismaissa	7
3 Verotuet henkilöverotuksessa	10
3.1 Normiverojärjestelmä henkilöverotuksessa	10
3.2 Verotukien kehitys	10
3.3 Verotukien laskenta ja kehittämistarpeet	13
4 Verotuet yritysverotuksessa	14
4.1 Normiverojärjestelmä yritysverotuksessa	14
4.2 Verotukien määrä ja kehitys	15
4.3 Yritysverotuksen suurimmat verotuet	16
4.4 Verotukien laskentamenetelmät ja kehittämistarpeet	18
5 Verotuet maatilatalouden verotuksessa	20
5.1 Normijärjestelmä maatilatalouden verotuksessa	20
5.2 Verotukien kehitys	20
5.3 Laskentamenetelmät ja niiden kehittäminen	21
6 Verotuet välillisessä verotuksessa	23
6.1 Normiverojärjestelmä	23
6.2 Verotukien kehitys ja fiskaalisesti merkittävimmät verotuet	24
6.3 Verotukien laskentamenetelmät ja kehittämistarpeita	26
7 Yhteenveto	28
Lähteet	30
Eriteltyt tiedot verotuista	32

1 Johdanto

Julkiset menot ovat julkisen vallan tärkein finanssipoliittinen ohjauskeino. Vaikka verotuksen päätehtävä liittyy näiden menojen rahoittamiseen, verojärjestelmää on aina käytetty myös välineenä talous- ja yhteiskuntapoliittisten tavoitteiden toteuttamisessa. Tämä on tapahtunut yleensä verovähennysten ja veronhuojennusten muodossa. Näitä suoriin julkisiin tukiin rinnastettavia verojärjestelmän normaalista perusrakenteesta poikkeavia huojennuselementtejä kutsutaan verotuksiksi.

Verotuet ja toisaalta suorat tuet ja tulonsiirrot ovat siis vaihtoehtoisia instrumentteja yhteiskuntapoliittisten tavoitteiden toteuttamisessa. Tästä rinnasteisuudesta huolimatta niihin ei liity samantasoista valmistelua ja seurantaa. Julkisiin menoihin kohdistuu perinteisesti perusteellinen suunnittelu ja usein myös vuotuinen uudelleenarviointi. Verotukseen liittyvä valmisteluprosessi saattaa olla lähtökohteisesti suppeampi ja verotuksen sisältämien tukien fiskaalisten vaikutusten ja vaikuttavuuden seuranta epäsäännöllistä. Samaan tehtäväalueeseen liittyviä verotukia ja suoriatukia ei myöskään tarkastella automaattisesti yhtenä kokonaisuutena. Mahdollisuus vaihtoehtoisten instrumenttien keskinäiseen vertailuun on kuitenkin tärkeä tavoite pyrittäessä järkipäraseen ohjauskeinojen suunnitteluun. Avoin informaatio verotuista ja niiden suuruudesta parantaa myös verojärjestelmän ja veropolitiikan läpinäkyvyyttä.

Tukien vaikutuksia arvioivassa keskustelussa suorien tukien eduksi tukimuotona on usein arvioitu läpinäkyvyys, helpompi kohdennettavuus ja verotukia paremmat edellytykset tukien vaikutusten seurantaan. Verotukien eduksi on nähty hallinnollinen yksinkertaisuus, kun on kyse laajahkoille ryhmille suunnatusta yleistuesta, jonka määrä voidaan laskea verotuksessa rutiininomaisesti kerättävien tietojen perusteella. Manuaalisen valmistelutyön väheneminen ja atk:n lisääntyne käyttö rajaavat kuitenkin sitä aluetta, jolla verotusta voidaan järkevästi käyttää tukien kanavointiin haluttuihin kohteisiin. Tuloverotuksessa tukien kohdentamista halutuille veronmaksajaryhmille vaikeuttaa lisäksi progressiivisesti nouseva veroaste, joka siirtää vähennyksistä saatavan veroedun painopistettä ylempiin tuloluokkiin. Vastaavasti yritysverotuksessa vähennyksistä hyötyvät vain positiivista verotettavaa tuloa näyttävät yritykset. Käytännön kokemukset ovat myös osoittaneet, että verotuet synnyttävät verosuunnittelua ja tukisäännösten alkuperäisistä tavoitteista poikkeavia käyttäytymisvaikutuksia. Nämä kohdentamisongelmat heikentävät verotukien kustannustehokkuutta. Viimeaikaisissa vaikuttavuusarvioissa myös suorien elinkeinotukien tehokkuutta on epäilty.¹

Suomessa ja useissa muissa maissa on jo pitkään laadittu yksityiskohtaisia raporteja, jotka tähtäävät verotuksellisen tukemisen säännölliseen tarkasteluun

¹ Ks. esim. Asplund ja Kiander, 2003.

finanssipolitiikan osana.² Eräissä maissa verotukia koskeva tarkastelu onkin kytkeyty osaksi vuotuista valtion talousarvion käsittelyä (Finansdepartementet 2004). Tähän tähtää myös OECD:ssä tehty työ, jonka tarkoituksena on ollut tämentää järjestön antamia budjetointia koskevia suosituksia (OECD 2004). Suomessa säännöllinen raportointi alkoi 1980-luvun lopulla.³ Vuoteen 1999 asti raportit julkaistiin valtion talousarvioesityksen liitteenä ja vuodesta 2000 alkaen Hallituksen kertomuksessa valtiovarain hoidosta ja tilasta.⁴ Raportit laati ensimmäisinä vuosina valtiovarainministeriön suunnittelusihteeristö ja vuodesta 1991 lähtien Valtion taloudellinen tutkimuskeskus.

Tämä muistio tarkastelee verotukien määrän kehitystä Suomessa 1980-luvun puolivälistä vuoteen 2002/2004 ja sen kehitykseen vaikuttaneita veropolitiikan ja muun finanssipolitiikan valintoja. Lisäksi arvioidaan verotukien määrittämiseen liittyviä ongelmia ja nykyisen raportoinnin kehittämistarpeita. Luvussa 2 tarkastellaan yleisellä tasolla verotukien kehityksestä Suomessa 1980-luvun puolivälistä viime vuosiin ja luodaan yleiskatsaus veromenoihin muissa pohjoismaissa. Lisäksi kuvataan verotukien määrittämisessä ja määrällisessä arvioinnissa sovellettuja periaatteita. Luvuissa 3–6 tarkastellaan verotukien kehitystä verotuksen osa-alueittain. Luvussa 7 esitetään johtopäätöksiä verotukien kehityksestä ja arvioidaan verotukiraportoinnin kehittämistarpeita.

² Muissa pohjoismaissa kartoitukset alkoivat samoihin aikoihin Suomen kanssa. Mm. Yhdysvalloissa ja Saksassa (Saksan Liittotasavalta) selvitykset alkoivat 1950- ja 1960-lukujen vaihteessa.

³ Suomea koskeva perusselvitys valmistui vuonna 1988 (Valtiovarainministeriö 1989). Myöhemmät vuosittaiset raportit perustuvat siinä tehtyyn pohjatyöhön.

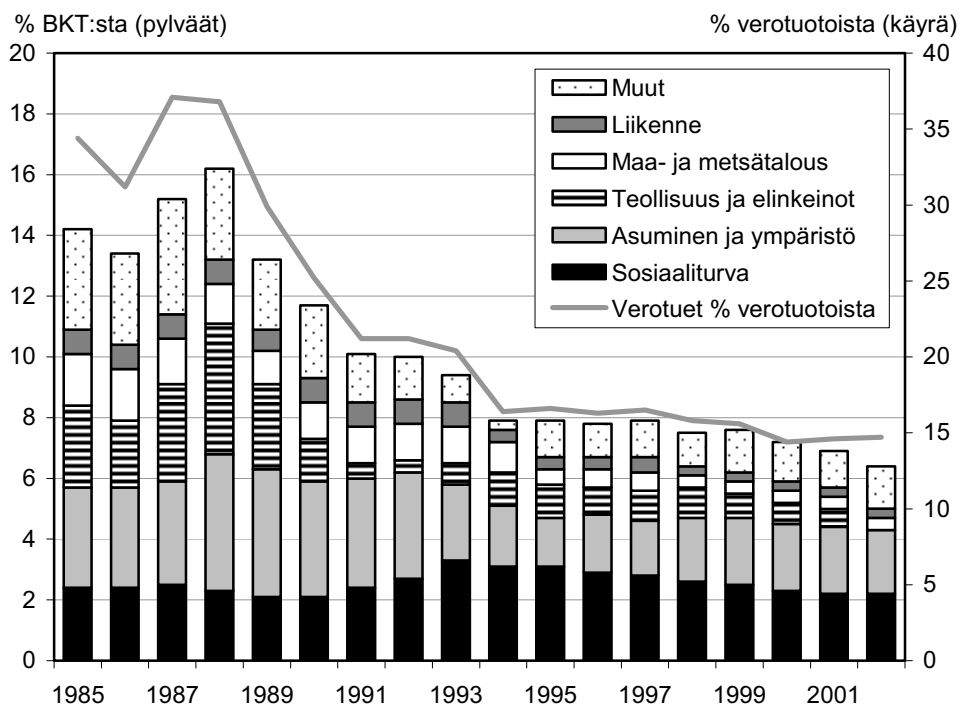
⁴ Verotukiselvityksiä on saatavissa sähköisessä muodossa osoitteesta www.vatt.fi. Raportti on julkaistu useina vuosina VATT-muistioita sarjassa (ks. Julkaisutuotteet→Muistiot). Tuorein raportti on ladattavissa Tutkimusalue II:n sivuilta (ks. Tutkimusalueet→Tutkimusalue II).

2 Verotukien kehitys ja määrittämisperusteet

2.1 Yleiskuva verotukien kehityksestä

Veronhuojennusten muodossa annetun verotuen määrä on nopeasti vähentynyt Suomessa. Vielä 1980-luvun lopulla verotukien kokonaismäärä oli noin 15 prosenttia kansantuotteesta ja noin kolmannes kerätyistä veroista (Kuvio 2.1.). Sen jälkeen osuudet ovat puolittuneet. Kehitys johtuu pääosin 1980-luvun lopun ja 1990-luvun alkupuolen tuloverouudistuksista, joissa veropohjaa laajennettiin ja veroasteita alennettiin. Merkitystä oli myös siirtymisellä kattavaan arvonlisäverotukseen. Tuloverouudistusten nimenomaisena tavoitteena oli vähentää verotuksen ohjausvaikutuksia talouteen ja parantaa verojärjestelmän yksinkertaisuutta ja läpinäkyvyyttä. Verotukien vähenemiseen elinkeinoverotuksen alueella on vaikuttanut osaltaan myös elinkeinotukien käyttöä rajoittava EU:n valtioneuvoston päätös sekä jäsenvaltioiden sopimus yritysverotuksen käytäntösäännöistä. Kehityksen taustalla olevia tekijöitä käydään läpi yksityiskohtaisemmin luvuissa 3–6.

Kuvio 2.1. Verotuet prosenttia BKT:stä ja verotuloista tehtävälueittain vuosina 1985–2002.



Lähde: Talouden rakenteet 2004, VATT.

Tuoreimman verotukiraportin mukaan tukien kokonaismäärä oli vuonna 2002 kaikkiaan 9,7 miljardia euroa. Eniten verotukia kohdistui sosiaaliturvaan, noin 3

miljardia euroa. Suurimmat yksittäiset verotuet – kunnallinen eläketulovähennys, työntekijöiden lakisääteisen eläkevakuutusmaksun vähentäminen ja lapsilisien verovapaus – kattoivat alueen verotuista 70 prosenttia. Asuminen ja ympäristö saivat verotukea vajaat 3 miljardia euroa. Asumisen verotuki koostui asuntovelkojen korkovähennyksestä ja asumistukien, oman asunnon myyntivoiton sekä laskennallisen asuntotulon verovapaudesta. Maa- ja metsätalouden verotuki oli runsaat 500 miljoonaa euroa. Liikenne sai verotukea lähes yksinomaan arvonnäköverotuksen kautta. Yhteensä sen tuki oli vajaat 400 miljoonaa euroa. Teollisuuden ja elinkeinojen verotuki oli runsaat 700 miljoonaa euroa.

Vuonna 2002 valtaosa verotuesta sisältyi Tuloverolakiin ja siihen liittyvään verotukseen, yli 8 miljardia euroa. Välilliseen verotukseen sisältyi samana vuonna 1,2 miljardia euroa ja Elinkeino- ja maatalouden verotukseen vain 0,4 miljardia euroa. Veronsaajista valtio menetti verotuloja verotukien takia noin 5 miljardia euroa ja muut veronsaajat 4,6 miljardia euroa.

2.2 Verotukien määrittämisen periaatteet

Verotuki on määritelty Suomessa tukemistarkoituksessa tehdyksi poikkeamaksi verotuksen normaalista perusrakenteesta, normiverojärjestelmästä (Valtiovarainministeriö, 1989). Tämän määritelmän voidaan nähdä asettavan kolme kriteeriä säännöksen tulkittamiseksi verotukea aiheuttavaksi: Säännös on poikkeama normaalista verojärjestelmästä, sen säätämiseen liittyy tukemistavoite ja siitä hyötyvä edunsaajaryhmä on rajallinen. Poikkeamasäännös voi synnyttää myös normiverojärjestelmää ankaramman verotuksen, jolloin puhutaan negatiivisesta verotuesta tai verosanktiosta.

Normiverojärjestelmä on verotukien määrittämisen apuväline, joka antaa systemaattisen perustan verotukea synnyttävien lainkohtien löytämiseksi. Sen määrittelyssä keskeisiä kohtia ovat veropohjan ja veroasteikon määrittäminen. Veropohjaan liittyy useita dimensioita, kuten laajuus-, jaksotus- ja arvostuskykyisyydet. Normiverojärjestelmän valinnassa joudutaan ottamaan kantaa myös mm. verotusyksikköön ja eri verolajien keskinäisiin kytkentöihin. Myös verotuksen hallinnolliseen toteuttamiseen liittyvät näkökohdat vaikuttavat normiin.

Verotukiselvitykset ovat lähtökohtaisesti pyrkineet olemaan poikkileikkauskartoituksia verotukien määrästä tietyssä vuonna. Käsillä olevassa muistiossa keskeisenä näkökulmana on kuitenkin verotukien kehityksen arvioiminen. Näkökulma nostaa esiin vaatimuksen eri vuosia koskevien tietojen vertailtavuudesta. Erityisesti ongelmaksi muodostuvat rakenteelliset verouudistukset ja normijärjestelmän muuttuminen niissä. Suomen verotukiselvityksissä onkin katsottu normiverojärjestelmän muuttuneen eräissä keskeisissä tuloverouudistuksissa (osinkovähennysjärjestelmän korvaaminen yhtiöveron hyvitysjärjestelmällä

vuonna 1990 ja yritys ja pääomaverouudistus vuonna 1993).⁵ Muutosten vaikutusta havaittuun verotukien kokonaismäärän vähenemiseen ei ole arvioitu tässä selvityksessä muistion valmistumiselle asetetun määräajan lyhyiden vuoksi. Luvuissa 3–6 pohditaan kuitenkin myös normin muuttumisen vaikutuksia verotuksen osa-alueittain.

Suomen verotukiselvityksissä yksityishenkilöiden tuloverotuksen ja yritysverotuksen normiverojärjestelmät perustuvat voimassa olevan lainsäädännön perusrakenteeseen laajennettuna eräiltä osin laajan tulokäsitteen suuntaan (ks. Valtiovarainministeriö 1989). Normin peruspiirteisiin kuuluvat realisointiperiaate, jonka mukaan vain realisoitunut tulo (ja rahanarvoinen etuus) ja meno otetaan huomioon, ja nimellistulon verotus, joka merkitsee tulojen ja menojen ottamista huomioon nimellismääräisinä (ei inflaatiokorjauksia). Ansio- ja pääomatulojen eriytetty kohtelu henkilöverotuksessa on katsottu vuoden 1993 uudistuksen jälkeen osaksi normijärjestelmää. Normijärjestelmän tulopohjaan luetaan kaikki luonnollisten henkilöiden realisoituneet tulot sekä rahanarvoiset etuudet kuten luontoisedut ja omasta asunnosta saatu etu. Tulot ja menot otetaan huomioon kassaperusteisesti. Vähennysjärjestelmään hyväksytään ns. luonnolliset vähennykset sekä kaikkia verovelvollisia hyödyttävät vähennykset, joiden tehtävänä voi olla esimerkiksi veroasteikon täydentäminen. Varallisuusverotus on osa normiverojärjestelmää. Sen normiveropohja on henkilön varojen ja velkojen erotus arvostettuna markkina-hintaan. Veroasteikoksi on hyväksytty voimassa oleva veroasteikko.

Elinkeinoverotuksen normiverojärjestelmää luonnehtii yllä mainittujen periaatteiden lisäksi suoriteperuste ja verotuskauden määräytyminen yrityksen tilikauden mukaan. Jaksotuskysymykseen liittyen varaukset hyväksytään normiin jos varautuminen tapahtuu todennäköisten tulevien kulujen kattamiseksi. Käyttöomaisuuden poistojen osalta normiksi on katsottu teknis-taloudellista kulumista vastaavat poistot.

Välillisessä verotuksessa yleisen kulutusverotuksen normijärjestelmän muodostaa arvonlisäverotuksen peruseriaatteita mukaileva kertaantumaton yksityiseen kulutukseen kohdistuva yhteen yhtenäiseen verokantaan perustuva verotus. Normin veropohja noudattelee pitkälti EU:n direktiivejä mm. siinä, että rahoituspalvelut ja julkiset peruspalvelut on jätetty normin veropohjan ulkopuolelle.

Valmisteverot nostavat niiden kohteena olevien hyödykkeiden verorasitusta suhteessa muihin kulutushyödykkeisiin. Niillä pyritään usein kansalaisten kulutustapojen aktiiviseen ohjaamiseen. Valmisteveroihin itsessään liittyykin siten lähtökohtaisesti verosanktion piirteitä. Valmisteverot voidaan kuitenkin nähdä

⁵ Vuoden 1989 verotukiraportissa tarkasteltiin verouudistuksen vaikutuksia verotukiin sekä periaatteellisella tasolla että konkreettisesti liittyen vuonna 1989 voimaantulleeseen kokonaisverouudistukseen, ks. Verojärjestelmän kautta annettava tuki, Liite n:o 3 Hallituksen esitykseen Eduskunnalle valtion tulo- ja menoarvioiksi vuodelle 1990.

laajasti hyväksytyksi osaksi verojärjestelmää ja siksi ne on katsottu osaksi välillisen verotuksen normijärjestelmää. Kuitenkin veropohjan ja verokantojen poikkeamat on tulkittu verotukea tai verosanktiota aiheuttaviksi.

Verotukien määrän arvioimisessa tunnetaan kolme menetelmää:

- menetetyn verotulon menetelmä (nettomenetelmä)
- potentiaalisen verotulon lisäyksen menetelmä
- menoekvivalenssimenetelmä (bruttomenetelmä)

Niistä ensimmäisessä verotuen määrä kuvaa veronsaajalta saamatta jäävää verotuloa eli, tarkasteltuna verovelvollisen näkökulmasta, verotuen aiheuttamaa nettoetua. Menetelmä ei ota huomioon verotuen synnyttämien käyttäytymismuutosten vaikutuksia verotuottoon. Toinen lähestymistapa laskee ensimmäisen tavoin säännöksen nettovaikutuksen. Menetelmä ottaa kuitenkin huomioon myös säännöksen synnyttämien käyttäytymismuutosten vaikutuksen verotuottoon. Viimeisessä lähestymistavassa verotuki kuvaa sitä veronalaisen suoran tuen bruttomäärää, josta nettona verovelvolliselle kertyvä etu vastaa verotuen välittömästi synnyttämää verosäästöä. Useissa maissa verotuet raportoidaan sekä menetetyn verotulon menetelmään että menoekvivalenssimenetelmään perustuen. Suomessa verotukien määrällisessä arvioinnissa on käytetty menetetyn verotulon menetelmää.

Verotukiselvitykset ovat perustuneet yleisesti säännöskohtaiseen tarkasteluun. Tähän lähestymistapaan liittyy se haitallinen piirre, että yksittäisten tukien määrien laskeminen yhteen ei välttämättä anna täysin oikeaa kuvaa verotukien kokonaismäärästä. Verotukilukujen summautumattomuus johtuu verovähennysten keskinäisistä kytkennöistä toisiinsa ja toisaalta veroasteikkojen epälineaarisuudesta (progressio, perusvähennykset). Verotukia koskevassa kirjallisuudessa suhtaudutaankin jonkin verran pidättyväisesti verotukien kokonaismäärän esittämiseen. Tätä muistiota valmisteltaessa on arvioitu, ettei tukien määrän yhteen laskemiseen liittyvä ongelma ole niin merkittävä, että sen tulisi estää kokonaiskehityksen tarkastelua.

Suomen verotukiselvitykset ovat pysyneet 1980-luvulta lähtien kattavuudeltaan pitkälti muuttumattomina. Keskeisimmät verolajit kuten tulo- ja varallisuusverotus ja arvonnäisöverotus kuuluvat sen piiriin. Välittömän verotuksen alueella kiinteistövero ja perintö- ja lahjaverotus ja työnantajan sosiaalivakuutusmaksut ovat puolestaan sen ulkopuolella. Välillisessä verotuksessa valmisteveroista autovero on säännöllisten verotukiselvitysten piirissä.

2.3 Veromenot muissa pohjoismaissa

Verotukilaskelmien pääperiaatteet ja kattavuus Pohjoismaissa pohjautuu pitkälti Pohjoismaiden Ministerineuvoston asettaman työryhmän raporttiin (Nordiska Ministerrådet 1987). Laskelmien tekninen toteutus, niiden laajuus ja hyväksikäyttö vaihtelee maiden välillä merkittävästi johtuen sekä verojärjestelmien ja valtioiden budjetointimenettelyjen eroista että myös laskelmien kattavuudesta.

Verotukien säännöllinen raportointi aloitettiin muissa pohjoismaissa joitakin vuosia myöhemmin kuin Suomessa: Ruotsissa 1996 (Finansdepartementet 1996), Tanskassa 1998 (Finansministeriet 1997) ja Norjassa 1999. Niiden käsittelyssä osana valtion taloushallintoa on kukin maa valinnut toisistaan poikkeavan menettelytavan: *Suomessa* verotukia koskeva selvitys on sisällytetty Hallituksen kertomukseen valtiovarain hoidosta ja tilasta, *Norjassa* ne käsitellään budjetin talouspolitiikkaa ja pitemmän ajan talousnäkyviä käsittelevässä osassa, *Nasjonald budsjettissa* (Finansdepartementet 1998), osana budjetin vero- ja maksupolitiikkaa, *Tanskassa* verotukia koskeva yhteenvetotaulukko on budjetin liitteenä. *Ruotsissa* verotuet ja verosanktiot on rinnastettu budjetin tuloihin ja menoihin, ja ne sisältyvän asianomaiseen pääluokkaan (utgiftsområde). Osa verotuista sisältyy budjetin tulopuolelle verotulojen vähennyksenä, osa on kohdennettu budjetin menopääluokkiin, joiden lukuperusteluissa verotukia ja -sanktiota käsitellään yhdessä muiden menojen kanssa.

Ruotsissa ja Tanskassa laskelmissa sovelletaan normaalia budjetointitapaa. *Ruotsissa* laskelmat esitetään tilinpäätösvuodelle, budjettivuodelle sekä arviot kolmelle seuraavalle vuodelle, ja osa verotuista lasketaan mukaan budjetin meno-kehyksiin, *Tanskassa* laskelma kattaa kuusi vuotta: budjetointivuotta kaksi edeltävää vuotta, budjettivuoden ja kolme sen jälkeistä vuotta. *Norjassa ja Suomessa* laaditaan ainoastaan toteutumalaskelma.

Ruotsissa ja Tanskassa verotuet raportoidaan sekä brutto- että nettoperiaatteella: brutto- tai *menoekvivalenssimenetelmän* mukaisessa laskelmassa arvioidaan, kuinka paljon budjetin menoja tulisi lisätä, mikäli veronhuojennukset ja muut veroedut poistettaisiin ja muutettaisiin veronalaisiksi tulonsiirroiksi tai tuiksi, nettolaskelmassa eli *menetetyn verotulon mukaisessa laskelmassa* arvioidaan kuinka paljon voimassa olevat verovähennykset, alhaisemmat verokannat ja muut veronhuojennukset vähentävät valtion tuloja; Suomessa noudatetaan nettoperiaatetta, Norjassa esitetään eräistä verovapaista tulonsiirroista myös bruttolaskelma.

Verotukilaskelmat kattavat yleisesti henkilöverotukseen, välilliseen verotukseen ja yritysverotukseen sisältyvät verotuet ja verosanktiot. Verolainsäädännöstä ja vallitsevista käytännöistä johtuen laskelmissa sovellettavat normijärjestelmät eroavat kuitenkin jossain määrin toisistaan ja myös laskelmien kattavuus vaihtelee maiden välillä. Tästä johtuen verotukien kokonaisvertailut eri maiden välillä ovat ongelmallisia. Verotukilaskelmat palvelevatkin ensisijaisesti kunkin maan

omia tarpeita. Seuraavassa esitetään yhteenveto maiden verotukiraporteissa esite-
tystä laskelmista vuodelta 2003; Suomen luvut ovat vuodelta 2002.

*Taulukko 2.1. Verotukien osuus BKT:sta ja verotuotoista Pohjoismaissa
vuonna 2003 (Suomen luvut vuodelta 2002).*

	Osuus BKT:sta	Osuus verotuotoista
Norja	6,6	15,6
Ruotsi	8,0	16,3
Suomi *	6,9	14,7
Tanska	2,6	5,6

* Lähde: VATT.

Norjassa suurimmat verotuet kohdistuivat yritys- ja pääomaverotukseen, josta asuntotulon ja asuinkiinteistöjen pääomaverotuksen verotukien osuus oli yli puolet, sekä sosiaaliturvaan, arvonlisäverotukseen ja eläkesäästämiseen. *Tanskan* raportoimat verotuet poikkeavat muiden pohjoismaiden raportoimista verotuista, koska ne eivät sisällä mm. eläkesäästämiseen, asuntotuloon, yritysten poistoihin ja lapsilisiin liittyviä veromenoja. Noin kolmannes raportoiduista verotuista aiheutui arvonlisäverotuksesta, elinkeinotoiminnan tuista (mm. tutkimus- ja tuotekehitys), energiataloudesta sekä asuinkiinteistöjen alhaisesta pääomaverotuksesta. *Ruotsissa* noin neljännes verotuista koostui energian kulutukseen, tuotantoon ja polttoaineisiin liittyvistä pisteveroista. Muut merkittävimmät verotuet kohdistuivat vapaaehtoiseen eläkevakuutusjärjestelmään, elinkeinotoimintaan ja arvonlisäverotukseen. *Suomessa* verotuet ovat samaa suuruusluokkaa kuin muissa pohjoismaissa; kaksi kolmasosaa niistä kohdentui sosiaaliturvaan sekä asumiseen ja ympäristöön.

Verotukia koskevien laskelmien hyväksikäyttö vaihtelee merkittävästi eri pohjoismaissa; ääripäinä ovat Suomi ja Ruotsi, Tanskan ja Norjan jäädessä näiden väliin. Huolimatta siitä, että verotukien laadinta aloitettiin Suomessa ensimmäisenä maana Pohjoismaissa, niiden hyödyntäminen on viime vuosina jäänyt vähäiseksi. *Ruotsin* budjettijärjestelmästä johtuen verotuet, verosanktiot sekä suorat tulonsiirrot mielletään valtion taloudenhoidossa selkeämmin yhdeksi kokonaisuudeksi. Ruotsin kolmivuotisen budjettikehysten määrittelyssä verotuet vaikuttavat kehysten loppusummaan, minkä johdosta valtiopäivät ovat ottaneet selkeän kannan verotukien sisällyttämisestä budjetin perusteluihin. Tällöin budjetin tulot, menot sekä verotuet ja -sanktiot käsitellään koordinoitusti budjetin käsittelyn yhteydessä. Tältä osin menettelytapa täyttää OECD:n verotukien budjettikäsitte-
lystä valmisteilla olevat suositukset (OECD 2004).

Norjassa ja Tanskassa verotukien käsittely näyttää sijoittuvan lähemmäs Suomen käytäntöä. Kummankin maan parlamenteissa verotuet ovat esillä ainakin yksittäisissä kysymyksissä, joiden perusteella näyttää siltä, että menettelytapa on lisännyt kansanedustajien mahdollisuuksia saada valiokuntakäsittelyn yhteydessä

aiempaa parempi kokonaiskuva valtion budjettitalouden vaikutuksista. Verolainsäädännön valmistelun ohella verotukilaskelmia on hyödynnetty muissa pohjoismaissa myös mm. ympäristö-, energia- ja liikennepolitiikkaa koskevissa selvityksissä.

3 Verotuet henkilöverotuksessa

3.1 Normiverojärjestelmä henkilöverotuksessa

Henkilöverotuksen verotukia arvioitaessa lähtökohtana on Tuloverolaki ja siihen liittyvä lainsäädäntö. Henkilöverotuksen normiverojärjestelmä noudattaa pääosin olemassa olevan verojärjestelmän perusrakennetta. Henkilöverotuksen verotukien laskennassa lähtökohdan muodostaa tuloverolain mukainen veronalaisen tulon käsite, jota on jossain määrin laajennettu laajan tulokäsitteen mukaiseksi. Veronalaiseen tuloon kuuluvat ansio- ja pääomatulot sekä merkittävä osa tulonsiirroista. Osa tulonsiirroista, kuten yleinen asumistuki, lapsilisät ja toimeentulotuki ovat verovapaita. Näiden osalta on ajateltu, että verovapaus on tukemistarkoituksessa tehty poikkeus verolainsäädännössä. Verovapaiden sosiaalisten tulonsiirtojen lisäksi työntekijälle voidaan maksaa palkan lisäksi kulukorvauksen luontoisena etuutena esimerkiksi verovapaata päivärahaa tai matkustuskorvausta. Osan tällaisista korvauksista on katsottu olevan poikkeuksia normijärjestelmästä. Periaatteena on, että verovapaat korvaukset kuuluvat normijärjestelmään, jos niiden perusteena on välittömästi työstä aiheutuvien ylimääräisten kustannusten korvaaminen.

Tuloverotuksessa verotukea syntyy verovapaiden tulonsiirtojen lisäksi verovähennyksen perusteella. Valtaosa verovähennyksistä kuuluu verotukien piiriin. Normijärjestelmään on kuitenkin katsottu kuuluvan niin sanotut luonnolliset vähennykset, koska niihin ei voida katsoa liittyvän välitöntä tukemistarkoitusta. Poikkeuksen tästä muodostaa työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksu, jonka on katsottu olevan tukea työmarkkinajärjestöjen jäsenille, eikä korvausta tulonhankkimismenoista, kuten muut luonnolliset vähennykset. Normiverojärjestelmään on myös katsottu kuuluvaksi työtulo- ja perusvähennys niiden yleisyyden ja veroasteikkoja täydentävän luonteen perusteella.

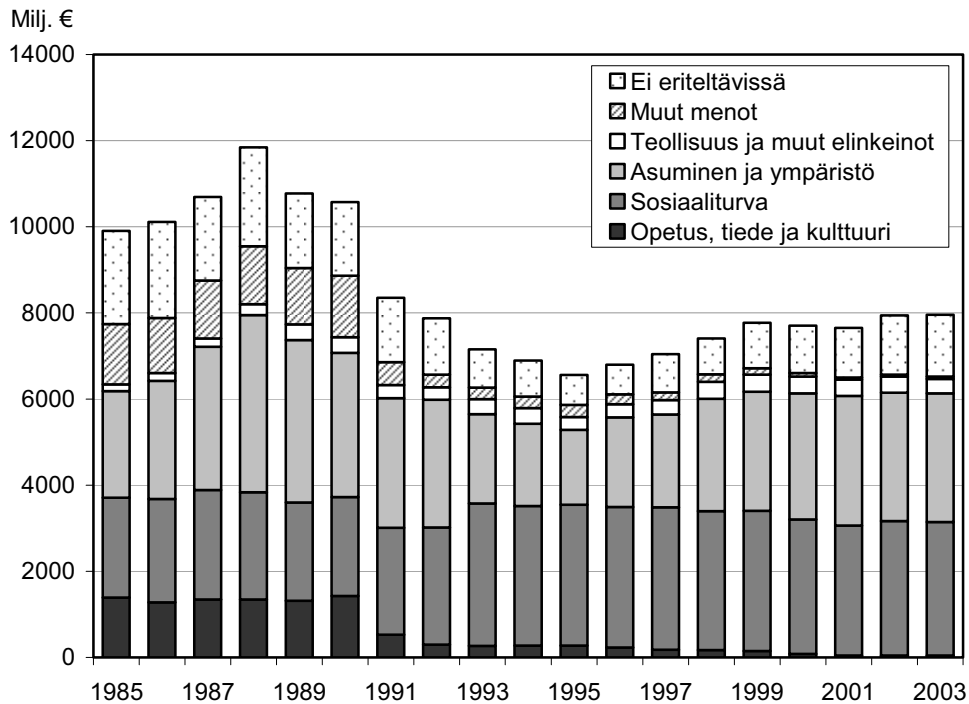
Merkittävin normiverojärjestelmään tehty muutos liittyy vuoden 1993 verouudistukseen. Tuolloin siirryttiin ansio- ja pääomatulojen erilliseen verotukseen, ja päädyttiin siihen, että eriytetty verojärjestelmä muodostaa veronormin.

3.2 Verotukien kehitys

Henkilöverotuksen kautta saatavien verotukien määrä on reaalisesti alentunut tarkastelujakson suurimmasta arvostaan vuoden 1988 lähes 11 miljardista eurosta noin 8 miljardiin euroon vuonna 2003. Merkittävimmät verotuet liittyivät sosiaaliturvaan ja asumisen tukemiseen. Sosiaaliturvatehtävään alueella fiskaalisesti merkittävimmät verotuet vuonna 2003 olivat työntekijöiden lakisääteisen eläkevakuutusmaksun vähennys, jonka verotuloja pienentävä vaikutus oli noin 1110 miljoonaa euroa, kunnallisverotuksen eläketulovähennys, noin 700 miljoonaa euroa.

naa euroa ja lapsilisien verovapaus, noin 490 miljoonaa euroa. Tehtäväalueella asuminen suurimmat verotuet ovat asuntotulon osittainen verovapaus, jonka verotuloja pienentävä vaikutus oli noin 1510 miljoonaa euroa ja omasta asunnosta saadun myyntivoiton verovapaus, noin 810 miljoonaa euroa.

Kuvio 3.1. Henkilöverotuksen verotuet tehtäväalueittain, miljoonaa euroa vuoden 2002 hintoihin.



Lähde: VATT ja Tilastokeskus.

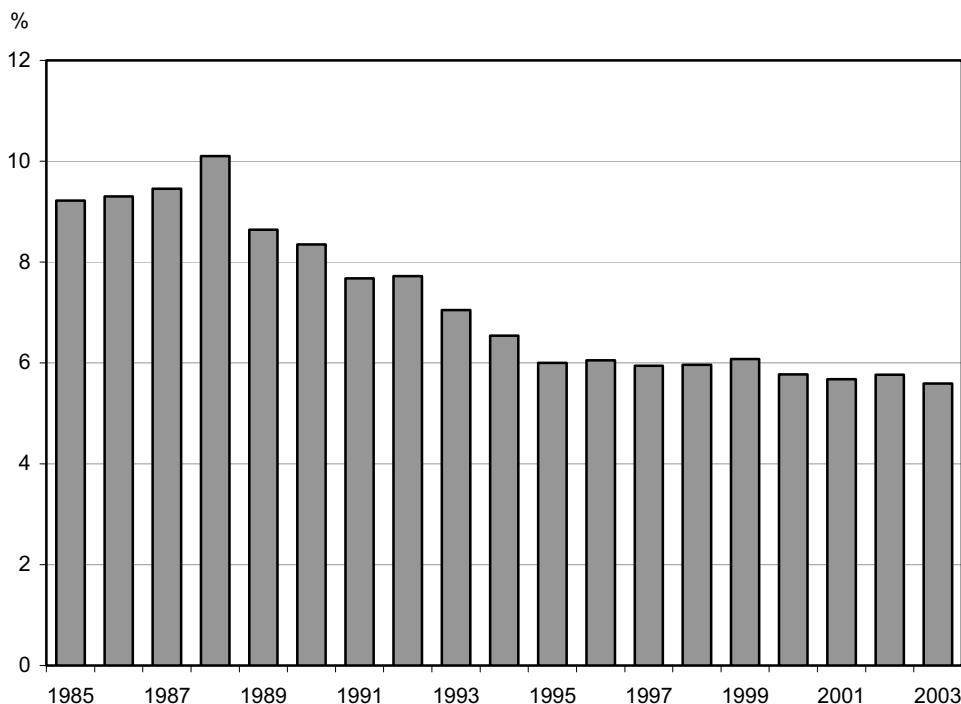
Henkilöverotuksen kautta myönnettyjen verotukien arvon reaalin kasvu on ollut hieman tulojen kasvua hitaampaa. Bruttokansantuotteeseen suhteutettuna verotukien osuus on alentunut vuoden 1985 runsaasta yhdeksästä prosentista runsaaseen 5,5 prosenttiin vuonna 2003 (Kuvio 3.2).

Vuodesta 1985 vuoteen 2002 verojärjestelmässä on tapahtunut useita muutoksia, joiden seurauksena osa verotuista on poistunut ja tilalle on tullut jonkin verran uusia verotukia.

Merkittävimmät muutokset henkilöverotukseen tehtiin vuosina 1988 ja 1993. Vuonna 1988 poistettiin monia sosiaalipoliittisia vähennyksiä, kuten valtionverotuksen yksinhuoltajavähennys, valtioverotuksen puoliso vähennys ja kunnallisverotuksen elatusvelvollisuusvähennys. Samana vuonna poistettiin valtionverotuksen koulutusvähennys ja kunnallisverotuksen opiskelijavähennys.

Koulutus- ja opiskelijavähennyksen poistaminen liittyivät samana vuonna toteutettuun opintotukijärjestelmän uudistukseen.

Kuvio 3.2. Henkilöverotuksen verotuet suhteessa BKT:hen 1985–2003, prosenttia.



Lähde: VATT ja Tilastokeskus.

Vuoden 1993 verouudistuksen yhteydessä poistettiin osa verotuista. Merkittävimmät muutokset tapahtuivat lapsiperheiden verotuksessa. Tuolloin lapsilisiä korotettiin ja tuloverotuksesta poistettiin joukko lapsiperheiden tukemiseen suunnattuja vähennyksiä, kuten kunnallisverotuksen yksinhuoltaja- ja lapsivähennys sekä valtionverotuksen lapsenhoitovähennys. Vuonna 1993 otettiin myös käyttöön työntekijöiden lakisääteisen eläkevakuutusmaksun vähentäminen. Lakisääteisen eläkevakuutusmaksun kasvu on seurannut palkkasumman kasvua ja ollut asuntotulon osittaisen verovapauden ohella nopeimmin kasvanut verotuki vuodesta 1993 vuoteen 2003. Vuonna 1991 otettiin käyttöön tilapäinen kunnallisverotuksen ansiotulovähennys, joka sittemmin vakiintui osaksi vähennysjärjestelmää. Ansiotulovähennyksen kattavuutta ja suuruutta on tämän jälkeen muutettu, mikä on merkinnyt myös ansiotulovähennyksen kautta saatavan verotuen suhteellisen nopeaa kasvua. Vuonna 1995 ansiotulovähennyksen kautta myönnettiin verotukea noin 94 miljoonaa euroa (vuoden 2002 hinnoin) ja vuonna 2003 vähennyksen verotuloja pienentävä vaikutus oli noin 800 miljoonaa euroa.

3.3 Verotukien laskenta ja kehittämistarpeet

Henkilöverotuksen verotukien laskenta perustuu verovähennysten osalta TUJA-mallilla sekä verohallituksen HVS-mallilla tehtyihin laskelmiin. Verovapaiden tulonsiirtojen osalta laskelmat perustuvat TUJA-mallilla saatuihin tuloksiin, joita täydennetään ulkoisista tilastolähteistä saatavilla tiedoilla.

Yksittäisten verotukien määrä arvioidaan laskemalla, miten paljon veronsaajat saisivat verotuloa, jos kyseistä sääntöä ei sovellettaisi. Vähentämällä saadusta tuloksesta nykyisen lainsäädännön mukainen verotulo saadaan erotuksena kyseisen verotuen kokonaismäärä. Tällainen laskelma kuvaa siis verosaajien verovuoden aikana kokemaan verotulojen vähenemistä kunkin yksittäisen verotuen kohdalla. Se ei kuvaa verotuen poistamisen mahdollisesti aiheuttamia käyttäytymisvaikutuksia. Myöskään verotukien keskinäisiä vaikutuksia ei tällaisessa laskelmassa oteta huomioon. Mikäli kaikki verotuet poistettaisi, fiskaalinen vaikutus olisi jonkin verran yksittäisten verotukien summaa pienempi, johtuen tukien keskinäistä vaikutussuhteista. TUJA-mallilla laskettavien verotukien, verovähennykset ja verovapaat tulonsiirrot, osalta kaikkien verotukien poistaminen aiheuttaisi noin kolme prosenttia pienemmän verotulojen menetyksen kuin mitä mallilla laskettujen yksittäisten verotukien summa on.

Tuloverotuksen kautta saatavien verotukien laskentaan liittyvät pulmat johtuvat yhtäältä yleisistä verotukien laskentaan liittyvistä ongelmista kuten normijärjestelmän määrittelystä. Joissakin yksityiskohdissa rajanvedon vetäminen normijärjestelmään kuuluvien elementtien ja verotukien välillä on vaikeaa, ja nykyisessä raportointikäytännössä noudatettavat menettelyt heijastelevat jo lähes 20 vuotta sitten tehtyjä ratkaisuja.

Toisaalta pulmat liittyvät joidenkin erien arvionvaraisuuteen. Suurimmat erät, joiden laskentaan liittyy aineistosta johtuvia ongelmia, ovat omasta asunnosta saatujen myyntivoittojen verovapaus ja yleishyödyllisten yhteisöjen verovapaus.

Kolmas kysymys on se, mistä näkökulmasta verotukia tarkastellaan. Verotukien fiskaalinen merkitys jonain vuonna voi poiketa tuensaajan kokemasta taloudellisesta hyödystä, johtuen esimerkiksi siitä, että tuki ja hyöty ajoittuvat eri ajanjaksoille. Esimerkki tällaisesta ongelmasta on esimerkiksi eläkevakuutusmaksujen vähennysoikeus.

4 Verotuet yritysverotuksessa

4.1 Normiverojärjestelmä yritysverotuksessa

Yritysverotuksen normiverojärjestelmä on määritelty peruseriaateiltaan samalla tavalla kuin muissakin veromuodoissa. Se noudattaa vallitsevan elinkeinotuloverotuksen perusrakennetta. Yritys- ja henkilöverotuksen erot edellyttävät kuitenkin täsmennyksiä normijärjestelmään.

Yritysverotuksen normiverojärjestelmän peruseriaateista keskeisimmät olivat alun perin seuraavat (Valtiovarainministeriö 1989):

- Tulokäsite on laaja: kaikki elinkeinotoiminnan tulot ovat veronalaisia ja kaikki tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot ovat vähennyskelpoisia.
- Meno-tulo -teoria, suoriteperuste ja realisointiperiaate.
- Teknistaloudellisen pitoajan mukaiset poistot.
- Tulevien kulujen kattamiseksi tehdyt varaukset vähennyskelpoisia.
- Yhteisöjen voitonjaon verotuksessa osinkovähennysjärjestelmä (40 prosentin vähennys). Vuodesta 1990 alkaen yhtiöveron hyvitysjärjestelmä.
- Tappiontasausaika on 5 vuotta. Nykyisin 10 vuotta.

Vallitseva verojärjestelmä on normijärjestelmän määrittelyn jälkeen olennaisesti muuttunut. Vuonna 1990 voitonjaon verotuksessa luovuttiin osinkovähennysjärjestelmästä ja siirryttiin yhtiöveron hyvitysjärjestelmään. Tämä järjestelmämuutos katsottiin normijärjestelmän mukaiseksi vallitsevaksi peruseriaatejärjestelmäksi. Vaikka yritystulo aiemmin oli osittain kahdenkertaisen verotuksen kohteena, uudessa normijärjestelmässä siihen kohdistuu vain yhdenkertainen verotus. Vuonna 1993 otettiin käyttöön eriytetty tuloverojärjestelmä, jossa ansiotuloja verotetaan progressiivisesti ja pääomatuloja suhteellisesti. Myös tämä järjestelmämuutos muodosti uuden normijärjestelmän. Yhtymien ja elinkeinonharjoittajien verotusten laskennassa jouduttiin tällöin ottamaan huomioon yritystulon jako ansio- ja pääomatuloon ja soveltamaan verotukipohjiin ao. veroprosentteja.

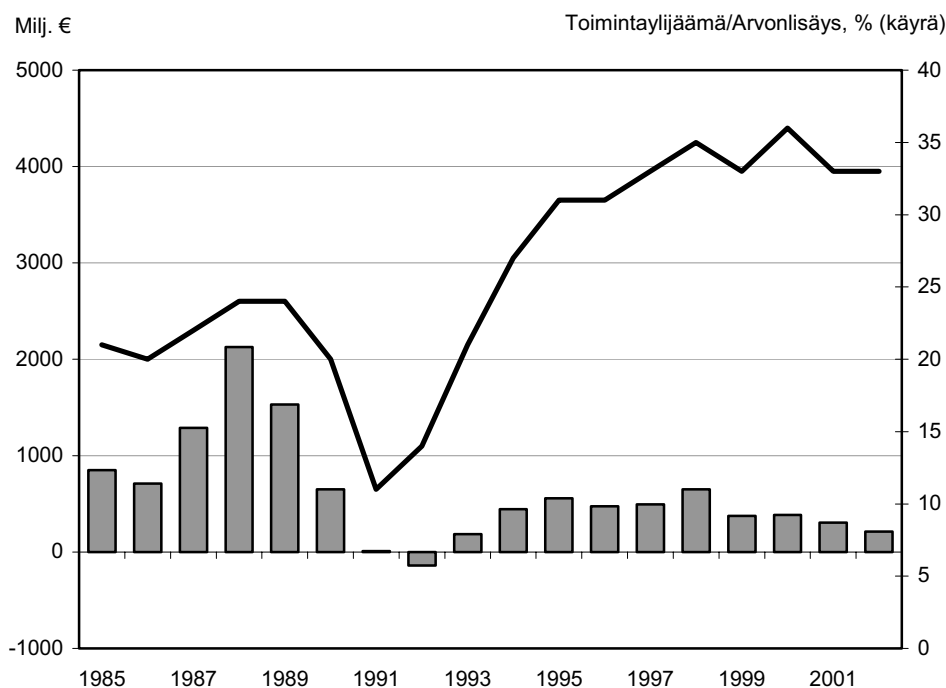
Myös normin mukaisiin varauksiin on tullut rajauksia. Luottotappiovarauksen voivat tehdä enää talletuspankit sekä luotto- ja eläkelaitokset sekä vakuutuslaitokset. Normin mukainen tappiontasausaika on nykyään 10 vuotta.

4.2 Verotukien määrä ja kehitys

Elinkeinoverotuksen (EVL ja siihen liittyvä verolainsäädäntö) verotukia selvitetäessä 1980-luvun loppupuolella niitä löytyi 24 kappaletta ja lisäksi harkintaverotus verosanktiona. Vuonna 2002 elinkeinoverotuksen verotukia oli enää viisi kappaletta.

Verotukien selvittäminen palveli aikoinaan tulevien verouudistusten valmistelua tekemällä verojärjestelmään sisältyvän tuen läpinäkyväksi. Verotukiselvityksen jälkeen toteutetussa kokonaisverouudistuksessa vuosina 1989–1991 suuri joukko verotukia poistettiin tai niiden tukielementtiä pienennettiin. Vuonna 1989 mm. varasto- toiminta- ja investointivarausten verotukea pienennettiin. Myös investointi- ja tutkimusvähennys poistettiin.

Kuvio 4.1. Elinkeinoverotuksen verotuet, miljoonaa euroa vuoden 2002 hintoihin ja yritysten toimintaylijäämä/arvonlisäys (%) vuosina 1985–2002.



Lähde: VATT ja Tilastokeskus.

Elinkeinoverotuksen verotukien kokonaismäärä oli vuonna 2002 runsas 200 miljoonaa euroa. Suhteessa BKT:hen tämä on vajaa kaksi prosenttia. Reaalisesti verotukien määrä oli laskenut vuoden 1985 tasosta noin neljännekseen (Kuvio 4.1). Verouudistusten ohella myös yritysten kannattavuus vaikutti vuosina 1985–1991 voimakkaasti verotukien määrään. Tässä kannattavuutta on mitattu yritysten ar-

vonlisäyksen ja toimintaylijäämän suhteella. Kannattavuuden alentuessa myös verotuet pienenevät ja sen kohotessa lisääntyvät. Tuloksen parantuessa varauksia voitiin lisätä ja tehdä suurempia poistoja tuloksen pienentämiseksi. Vastaavasti laskusuhdanteessa varauksia voitiin purkaa tai tehdä alipoistoja veroseuraamuksesta, mistä syystä verotuki kääntyi negatiiviseksi. 1990-luvun alun jälkeen kannattavuus ei enää yhtä voimakkaasti vaikuttanut verotukien määrään.

Verouudistuksissa myös normiverojärjestelmä muuttui huomattavasti, mikä selittää vuoden 1990 jälkeen verotukien ja kannattavuuden välisessä yhteydessä ilmenneet muutokset. Voitonjaon verotuksen verotukien poistuminen muutti normijärjestelmää. Veropohjan laajennuksissa useimmat verotuet pienenevät tai poistuivat kokonaan.

Kun vallitsevat veroasteikot ja veroprosentit kuuluvat normijärjestelmään, verokantojen muutokset vaikuttavat verotukien suuruuteen. Vuonna 1986 yhteisöjen veroprosentti oli kaikkiaan 50 prosenttia, vuonna 1990 yhteisöverokanta laskettiin 25 prosenttiin. Tämän jälkeen se on hiljalleen noussut 29 prosenttiin. Veroprosentin lasku on pienentänyt verotukia.

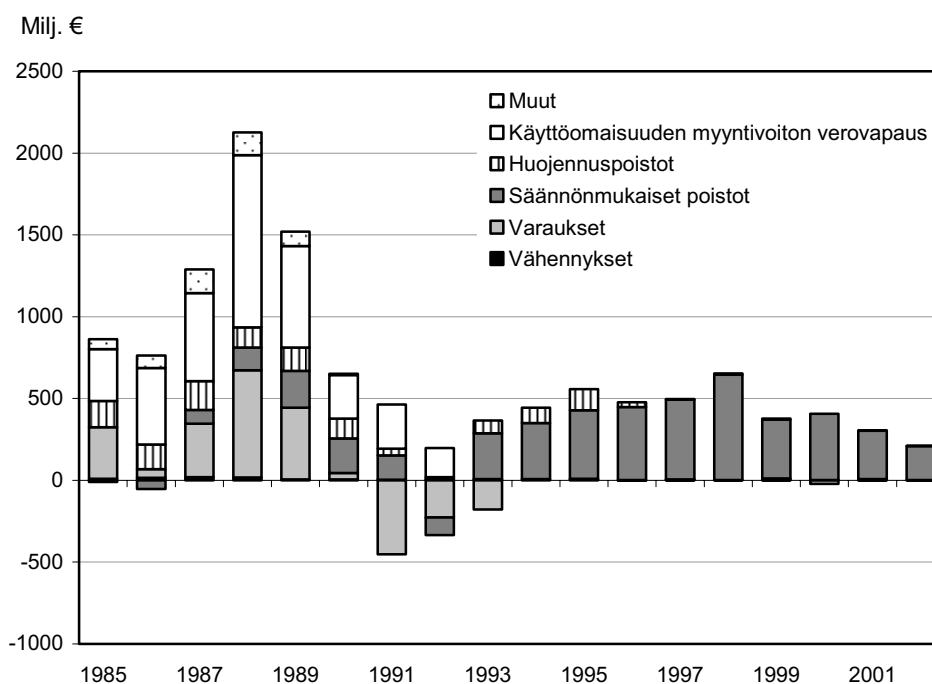
Osaltaan verotukien alenemiseen on myös vaikuttanut EU:n toiminta – kielletyt elinkeinotuet. Verokilpailu taas on lisännyt paineita yhteisöveroprosentin laskuun.

4.3 Yritysverotuksen suurimmat verotuet

Elinkeinotoiminnan verotukien euromäärä sekä kappalemäärä ovat alentuneet voimakkaasti. Suhteellisesti suurin verotuki 1980-luvun jälkipuoliskolla oli käyttömajaisuuden myyntivoiton verovapaus. Vuonna 1985 se oli noin 300 miljoonaa euroa ja oli korkeimmillaan vuonna 1988 noin miljardi euroa. Mittavilla yritys- ja osakekaupoilla varauduttiin myyntivoiton verovapauden poistamiseen. Tämä tapahtui vuonna 1993.

Myös eri varausten (varasto-, toiminta-, investointi- ja alushankintavaraukset) lisäys aiheutti merkittävää verotukea 1980-luvun loppupuolella. Vuonna 1985 varauksista aiheutunut verotuki oli noin 300 miljoonaa markkaa. Yritysten kannattavuuden heikentyessä varauksia purettiin vuosina 1991–1993, jolloin verotuki oli negatiivinen. Varasto- ja toimintavaraukset lakkautettiin vuonna 1993, mikä näkyy näiden varausten tulouttamisena (negatiivisena verotukena). Elinkeinonharjoittajilla ja henkilöyhtiöillä toimintavarauksien mahdollisuus kuitenkin säilytettiin, ja verotuen määrä on vaihdellut vuosittain 1–9 miljoonan euron välillä. Toimintavarauksista on purettu enimmillään vuonna 2000 noin 20 miljoonalla eurolla.

Kuvio 4.2. Verotukien kokonaismäärä jaoteltuna eri verotukien ryhmiin vuosina 1985–2002, miljoonaa euroa vuoden 2002 hintoihin.



Lähde: VATT ja Tilastokeskus.

Veronhuojennuspoistoista aiheutuva verotuki oli 1980-luvun loppupuolella jopa suurempi tai lähes yhtä suuri kuin säännönmukaisten poistojen verotuki eli määrältään vuosittain noin 150 miljoonaa euroa. 1990-luvulla huojennuspoistojen merkitys on huomattavasti pienentynyt. Vuonna 2002 niistä aiheutui verotukea enää 2 miljoonaa euroa.

Myöskään poistoja ei lamavuosina voitu tehdä täysimääräisesti, ja vuonna 1993 alipoistot aiheuttivat negatiivista verotukea. Vuodesta 1993 lähtien suurin osuus verotuesta aiheutui poistosäännöksistä. Vuonna 2002 konepoistojen verotuki vastaa lähes kokonaan elinkeinotoiminnan verotukea.

Eri veronhuojennuslakeihin liittyneiden vähennysten merkitys on ollut pieni. Enimmillään niiden vaikutus verotukiin oli vuonna 1987; noin 20 miljoonaa euroa, mistä tutkimusvähennys ja investointivähennys vastasivat 70-prosenttisesti. Vuonna 2002 vähennyksistä aiheutuva verotuki oli enää 0,5 miljoonaa euroa (jäämaksuluokkavähennys).

4.4 Verotukien laskentamenetelmät ja kehittämistarpeet

Elinkeinotulon verotuksen verotukien laskennassa on käytetty periaatetta, jonka mukaan kunakin vuonna ao. verosäännöksistä aiheutunut veroetu käsitellään verotukena. Esimerkiksi varauksen lisäys on sellaisenaan verotuen pohjana ja varauksen vähennys puolestaan aiheuttaa negatiivista verotukea. Samaten poistosäännöksistä aiheutuvaa verotukea arvioitaessa normipoistot ylittävät poistot lisäävät verotukea ja sen alittavat poistot vähentävät verotukea. Verovapaat tulot ja eri vähennykset ovat kokonaisuudessaan verotuen laskennan pohjana.

Kokonaisverotuki saadaan, kun verotetaan yrityksen tulosta ilman verotukipohjia ja erikseen verotukien kanssa. Näiden kahden verotuksen tulosten erotuksena syntyy kokonaistuki. Kokonaisverotuki jaetaan eri verotuille niiden verotukipohjaosuuden suhteessa. Näin ollen elinkeinotulon verotuksessa verotuet voidaan laskea yhteen.

Verotukilaskelmiin liittyy tiettyjä puutteita ja varauksia. Poistojen verotuki on arvioitu vähentämällä normijärjestelmän mukainen poisto verotuksessa tehdystä säännönmukaisesta poistosta ja kertomalla tämä erotus verokannalla. Normipoisto on laskettu kertomalla tarkasteluvuoden poistamaton hankintameno normipoistosteella. Se on siis laskettu samasta poistamattomasta hankintamenosta kuin veropoistokin. Tarkastelutapa ottaa huomioon veropoiston ja normipoiston poikkeamisen välittömän verotukivaikutuksen, mutta sivuuttaa sen, että verotuki vääristää myös menojäännöksiä. Verotuki tulisi laskea normipoistoperusteiden mukaisesta korjatusta menojäännöksestä. Tästä syystä poistosäännösten verotukien vuosittaiset aikasarjat eivät anna oikeaa kuvaa yrityksen pitkällä aikavälillä saamasta verotuesta. Käytetystä laskenta-aineistosta johtuen normin mukaisen menojäännöksen muuttumista vuodesta toiseen ei ole voitu seurata. Myös investointien poistohuojennukset ovat vaikeuttaneet normimenojäännöksen arvioimista, sillä laskenta-aineiston perusteella ei ole voitu päätellä huojennuksen saaneen investointikohteen laatua (esim. konepoisto/rakennuspoisto). Näistä laskentateknisistä ongelmista johtuen poistojen verotuki saattaa tulla yliarvioiduksi.

Verotukien laskenta perustui alun perin Tilastokeskuksen tilinpäätöstilaston 3600 yrityksen aineistoon, noin 100 suuren yrityksen verotusasiakirjoihin sekä erilliselvelyksiin ja tilastoihin. Tällä hetkellä laskelmat perustuvat verohallinnolta saatavaan kaikki yritykset kattavaan yritysaineistoon, jota VATT:ssa joudutaan muokkaamaan. Vuoden 2002 verotukien laskennassa oli vajaat 400000 yritystä, joista noin 130000 oli osakeyhtiöitä. Osakeyhtiöt saivat noin 80 prosenttia, henkilöyhtiöt ja yksityiset elinkeinonharjoittajat kumpikin noin 10 prosenttia vuoden 2002 verotuista.

Yritysverotuksen verotukien arviointi perustuu vuonna 1988 julkaisunsa jättäneen Veromenotyöryhmän työhön. Tämän jälkeen normiverojärjestelmä on muokautunut vallitsevaan verojärjestelmään. Uusiin verosäännöksiin tai esimerkiksi

verosopimukseen mahdollisesti sisältyviä verotukielementtejä ei tämän jälkeen ole arvioitu. Selkeät veronhuojennussäännökset on kuitenkin otettu huomioon.

5 Verotuet maatilatalouden verotuksessa

5.1 Normijärjestelmä maatilatalouden verotuksessa

Maatilataloudesta saatavan tulon verotuksen normiverojärjestelmä on perusteltaan samanlainen kuin muunkin tuloverotuksen. Normiverojärjestelmä on rakenteeltaan vallitsevan verojärjestelmän kaltainen.

Maatilatalouden verotuksen normijärjestelmän keskeisiä periaatteita olivat ensimmäistä kertaa normiverojärjestelmää Suomessa määritettäessä (Valtiovarainministeriö 1989):

- kassaperuste
- investointimenojen jaksotus niiden tuloja kerryttävälle ajalle
- kotieläinten huomattavien myyntitulojen tai hankintamenojen jaksotus
- metsäverotus pinta-alaperusteinen
- maatilatalouden sisäinen tulolähdejako siten, että metsätalouden tappiota ei voi vähentää maatalouden tulosta

5.2 Verotukien kehitys

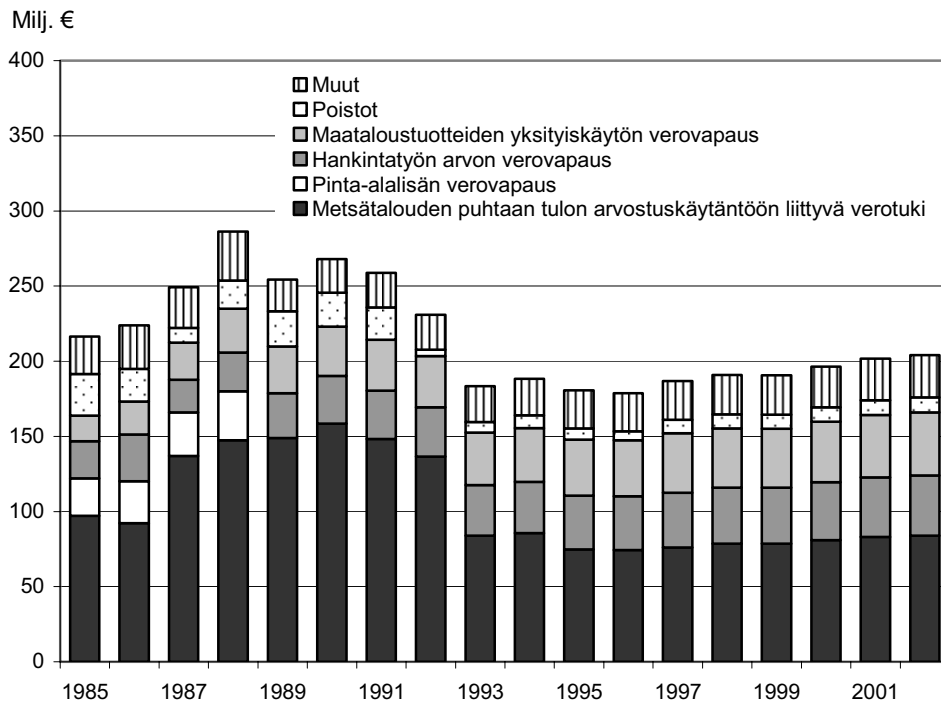
Maatilatalouden (MVL ja siihen liittyvä verolainsäädäntö) verotuet olivat vuonna 2002 enää 0,15 prosenttia bruttokansantuotteesta, kun korkeimmillaan tämä suhde oli 0,65 prosenttia vuonna 1985.

1990-luvun vaihteessa toteutetuissa verouudistuksissa veropohjaa laajennettiin. Tämä näkyy myös siinä, että 1980-luvun loppupuolella maatilatalouden tulon verotuksessa verotukia selvitettäessä niitä löytyi 11 kappaletta. Vuonna 2002 maatilatalouden verotukia oli enää 7 kappaletta.

Maatilatalouden verotukien kokonaismäärä oli vuonna 2002 runsas 200 miljoonaa euroa. Reaalisesti niiden määrä oli laskenut vuoden 1985 tasosta noin viitisen prosenttia.

1980-luvun lopussa oli vielä voimassa maatalouden silloin keskeisen tukimuodon eli pinta-alalisän verovapaus. Verovapaus poistettiin 1989 uudistuksen mukana. EU-jäsenyyden myötä koko maatalouden tukijärjestelmä uudistui. Muita eria maatilatalouden verotuksessa ovat koneiden ja tuotantorakennusten poistot, metsätalouden hankintatyön verovapaus sekä maataloustuotteiden yksityiskäytön verovapaus. Suurimmat verotuet ovat kuitenkin syntyneet metsätaloudesta.

Kuvio 5.1. Verotukien kokonaismäärä jaoteltuna eri verotukien ryhmiin vuosina 1985–2002, miljoonaa euroa vuoden 2002 hintoihin.



Lähde: VATT ja Tilastokeskus.

Metsien kasvu eli puun tuotto määritettiin verotuksen perusteeksi pinta-alaverotuksessa. Normikasvuna pidetään metsien inventoinnin laskennallisia kasvulukuja. Verotuki syntyy siitä, että verotuksessa käytetyt kasvuluvut ja puun hinnat ovat pienempiä kuin Suomen valtakunnan metsien inventoinnin tulokset ja vastaavasti kauppahintatilastojen keskimääräiset puun hinnat.

Vuoden 1993 verouudistuksessa osa verovelvollisista valitsi puun myyntituloihin perustuvan metsäverotuksen osan jäädessä siirtymäkauden 1993–2005 ajaksi entiseen pinta-alaverotukseen. Pinta-alaverotuksen valinneiden osalta normijärjestelmä säilyi entisellään ja uuteen verojärjestelmään siirtyneiden metsänomistajien normiverojärjestelmäksi otettiin puun myyntituloihin perustuva verotus.

5.3 Laskentamenetelmät ja niiden kehittäminen

Verotuen määrä on normiverojärjestelmän mukaisen ja toteutuneen verotuksen erotus. Täten arvioitu verotuen kokonaismäärä on jaettu verotukea aiheuttaville säännöksille sen mukaan kuin ne ovat vaikuttaneet verotettavan tulon ja normijärjestelmän mukaisen tulon erotukseen. Normitulon veron laskennassa veropoh-

jan laajennus verotetaan lisätulona, jolloin siihen vaikuttaa valtionveron progressiivisuus.

Maatilojen verotukien laskenta suoritettiin ensimmäisellä kerralla Tilastokeskuksen maatilatalouden yritys- ja tulotilaston yksilöaineiston avulla. Tuen laskennassa käytettiin MATURE-mikrosimulointimallia (VM/Suunnittelusihteeristö). Maatilojen verotukien määrät on alun perin laskettu henkilötasolla eli erikseen viljelijälle ja puolisolle. Myöhempien vuosien osalta on pääasiassa käytetty yritys- ja tulotilaston lukuja verotukien arvioinnin perustana. Metsätilojen verotuet on arvioitu aggregoidun aineiston avulla käyttäen verohallituksen kokonaistilastoja.

Vuoden 2005 lopussa päättyy metsätulojen verotuksen siirtymäkausi, jolloin ne verovelvolliset, jotka valitsivat siirtymäkauden ajaksi pinta-alaverotuksen, siirtyvät myyntitulojen verotukseen. Tällöin selkeytyy myös normijärjestelmä tältä osin.

6 Verotuet välillisessä verotuksessa

6.1 Normiverojärjestelmä

Välillinen verotus muodostuu arvonlisäverotuksesta, valmisteverotuksesta ja eräistä erityisveroista. Arvonlisäverotus on lähes kattava yleinen kulutusverojärjestelmä, jonka ulkopuolella on pidetty julkisen sektorin tuottamat peruspalvelut. Vain silloin, kun julkinen palvelu on markkinahyödyke, se on veron piirissä. Julkiset liikelaitokset ovat luonnollisesti verovelvollisia liiketoiminnastaan.

Suomessa arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jäävät siten terveyden- ja sairaanhoitopalvelut, kunnan ja valtion harjoittama tai valvoma sosiaalihuolto ja koulutuspalvelut. Myös rahoitus- ja vakuutuspalvelut on pidetty verottomina niiden arvonlisäyksen määrittelemiseen liittyvien ongelmien vuoksi. Myöskään esiintyvän taiteilijan palkkiot, taide-esineen myynti, setelit ja kolikot sekä itse poimitut luonnonvaraiset marjat eivät ole arvonlisäverotuksen piirissä.⁶

Edellä mainittujen tavaroiden ja palvelujen verottomuus on hyväksytty osaksi arvonlisäverotuksen normiverojärjestelmää. Normijärjestelmän verokantana pidetään vakioverokantaa.

Valmisteverotuksen normijärjestelmälle ei ole helposti löydettävissä veroteoreettista perustaa. Tästä syystä normijärjestelmän määrittely on lähtenyt kunkin verolain veropohjaa ja verokantoja määrittävästä perusrakenteesta. Verotukea syntyy, jos jollekin hyödykkeelle on säädetty poikkeama yleisestä verotasosta. Tällaisia poikkeamia on vain muutamia, kuten eräät autoverotukseen liittyvät erityisverot. Tällöin kyseessä on verotuki, jo senkin vuoksi, että se olisi korvattavissa suoralla tuella.

Alkoholin, savukkeiden ja energiatuotteiden valmisteverot ovat verosanktion luonteisia, koska näillä hyödykkeillä on negatiivisia ulkoisvaikutuksia kuluttajaan itseensä tai muihin kansalaisiin. Tärkeä kysymys on, saako keskenään korvattavissa olevista hyödykkeistä vähemmän sanktiota sisältävä ”epäsuoraa” verotukea. Suomessa on katsottu, että koska valmisteverotus perustuu suuressa määrin fiskaalisiin seikkoihin, muita pienempi valmisteverotaso ei täytettäisi verotuen määritelmään sisältyvää tarkoituksellista tukemista. Tämä koskee myös EU:n ulkopuolista tax-free -tuontia.

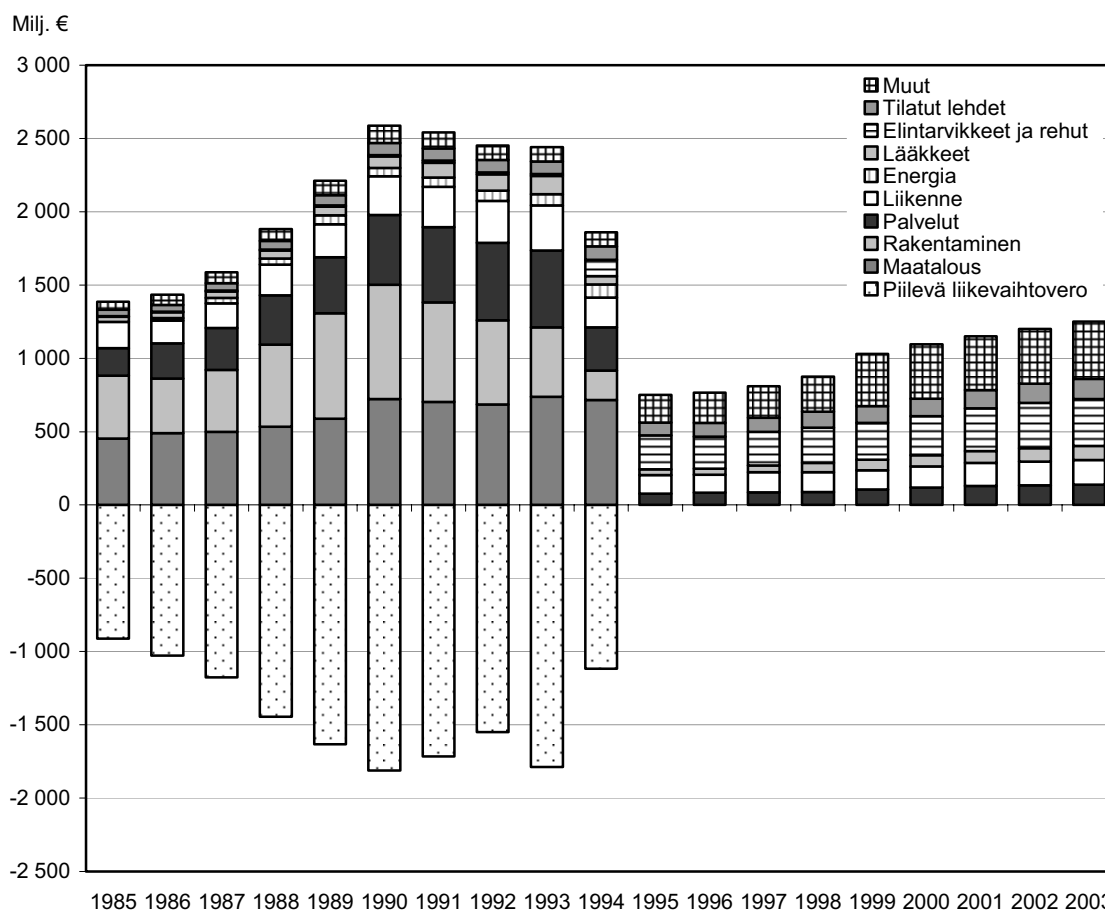
⁶ Eräissä maissa joidenkin toimialojen jäämisen arvonlisäverotuksen ulkopuolelle on katsottu synnyttävän verotukea. Mm. Norjassa verottomista toiminnoista aiheutuu verotukea merkittävässä määrin.

6.2 Verotukien kehitys ja fiskaalisesti merkittävimmät verotuet

Nykymuodossaan välillisen verotuksen verotukea katsotaan syntyvän pääasiassa yleisessä kulutusverotuksessa eli liikevaihtoverotuksessa (30.6.1994 asti) ja arvonlisäverotuksessa (1.7.1994 alkaen).

Liikevaihtoverojärjestelmässä vähennysoikeudet olivat puutteellisia. Siksi vero kertautui ja syntyi ns. piilevää veroa. Tämä johti mittavien verosanktioiden esiintymiseen. Kun arvonlisäverotus tuli voimaan, verotukien rakenne muuttui kokonaan. Liikevaihtoverotuksen ulkopuolella olleet alat tulivat alv:n piiriin ja näin verotuki pieneni. Samalla kuitenkin veron kertautuminen poistui, kun vähennysoikeus tuli täydelliseksi. Näin poistuivat sanktiotkin.

Kuvio 6.1. Välillisen verotuksen verotuki lajeittain 1985–2003* vuoden 2002 hintoihin, milj. euroa (negatiivinen verotuki = verosanktio).



Lähde: VATT ja Tilastokeskus.

Arvonlisäverotuksessa verotuki ohjautuu pääasiassa alennettujen verokantojen piirissä oleviin tavaroihin ja palveluihin. Myös autoverotuksessa on tukielementtejä: taksien autoverohuojennus, autoveron palautus invalideille ja muuttotavarana tuotujen autojen verottomuus. Lisäksi on katsottu, että julkisen toiminnan, voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen ja verottoman toiminnan välituotekäytön markkinatuotantoa alempi keskimääräistä verokanta sisältää verotukea.

Kun vuonna 1985 erilaisia välillisiä verotukia oli noin 30, niitä oli vuonna 2003 enää kymmenen.

Vuoteen 1994 asti välillisen verotuksen verotuen kokonaismäärän suurimmat osatekijät olivat itse asiassa sanktioita. Sanktiot liittyivät vientiin, investointeihin, maatalouteen, kuljetuksiin, telealaan ja muihin palveluihin. Niiden summa oli keskimäärin 70 prosenttia varsinaisten verotukien kokonaismäärästä. Suurimmat verotuet olivat verotuksen ulkopuoliset alat eli melko tarkkaan samat kuin sanktioidenkin piirissä olleet: maatalouden alkutuotevähennys ja palvelujen ja rakentamisen verottomuus. Lisäksi suurta verotukea saivat joukkoliikenne ja tilatut sanoma- ja aikakauslehdet.

Vuodesta 1995 alkaen välillisen verotuksen verotukien laskenta yksinkertaistui, kun sanktiot jäivät pois arvonlisäverotuksen myötä. Vuonna 1998 yhdistettiin 6 ja 12 prosentin verokannat yhdeksi 8 prosentin verokannaksi (Taulukko 6.1).

Taulukko 6.1. Välillisen verotuksen verotuet vuosina 1995-2003, milj. euroa.*

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003*
Lääkkeet ¹	44	48	50	70	77	78	82	92	94
Elokuvat ja liikuntapalvelut ¹	20	21	21	22	28	30	33	34	35
Viihde- ja kulttuuritilaisuudet ²	37	40	40	42	53	47	63	65	66
Kirjat ¹	18	19	20	27	27	27	27	28	29
Joukkoliikenne ²	143	137	152	143	141	152	158	162	165
TV-lupa ²	33	33	34	30	31	34	37	36	37
Majoitus ²	31	34	35	32	33	35	35	35	35
Elintarvikkeet ja rehut ³	260	248	252	257	269	277	294	308	314
Tilatut lehdet ⁴	99	105	107	115	121	122	126	131	134
Julkisen toiminnan välituotekäyttö	134	132	142	147	155	161	126	138	145
VTY:n ja verott. toim. välituotekäyttö	45	46	48	51	56	39	58	61	63
Autoveron palautus invalideille	6	7	7	7	7	7	6	6	7
Taksien veronhuojennus	22	23	23	23	23	23	22	24	22
Muuttotavarana tuodut autot	42	59	58	68	83	96	95	82	82
Yhteensä	946	966	1003	1036	1102	1138	1162	1201	1227

¹ = alennetut verokannat 1995-1997: 12%, 1998 alkaen: 8%

² = alennetut verokannat 1995-1997: 6% 1998 alkaen: 8%

³ = alennettu verokanta 17%

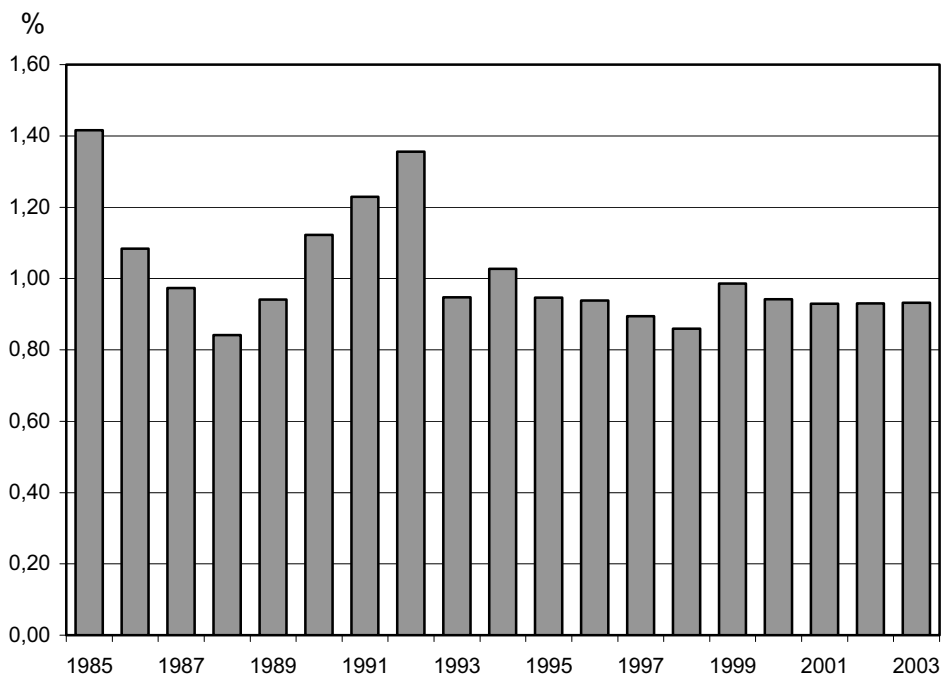
⁴ = nollaverokanta

Lähde: VATT ja Tilastokeskus.

Vuonna 2003 suurin verotuki kanavoitui elintarvikkeille (314 milj. euroa), joukkoliikenteelle (165 milj. euroa) ja tilatuille lehdille (134 milj. euroa). Myös viihde- ja kulttuuritilaisuuksien ja liikuntapalvelujen pääsyliput sekä lääkkeet olivat merkittävän tuen piirissä (noin 100 milj. euroa).

Välillisen verotuksen tuki heilahteli erityisesti liikevaihtoverotuksen aikana suuressi johtuen mm. vientiin ja investointeihin liittyneistä mittavista tuki- ja sanktioelementeistä (Kuvio 6.2). Erityisesti 1980-luvun lopulla verotuen määrä kasvatti asuntorakentaminen ja siihen liittynyt verottomuus. Vuonna 1993 verotuki laski merkittävästi, kun verotuen nettomäärää pienentäneen viennin piilevän liikevaihtoveron määrä kasvoi voimakkaasti. Vienti kasvoi peräti 16 prosenttia. Tuki pieneni edelleen, kun investointien määrä kääntyi jyrkkään (-15 %) laskuun ja yksityinen kysyntä laski ennätykselliset kuusi prosenttia. Lamavuosien jälkeen välillisen verotuksen tuki on pysytellyt melko tasaisesti yhden prosentin tasolla bkt:sta.

Kuvio 6.2. Välillisen verotuksen tuki / BKT % vuosina 1985–2003.



Lähde: VATT ja Tilastokeskus.

6.3 Verotukien laskentamenetelmät ja kehittämistarpeita

Alennettujen arvonlisäverokantojen piiriin kuuluvien tuoteryhmien tuki arvioidaan Tilastokeskuksen lukujen perusteella. Tällöin kansantalouden kulutusluvut

summataan verokantojen mukaan. Verotuki saadaan siten, että verottomaan kulu-
tuslukuun sovelletaan alv:n vakiokantaa ja näin laskettua veron määrää verrataan
alennetun verokannan mukaiseen verotuloon. Samalla on katsottu, ettei ostoihin
sisältyvän veron määrä muutu. Toisin sanoen välituotekäyttöön ei sisälly sellaisia
ostoja, jotka ovat itse alennettujen verokantojen piirissä. Yleisesti ottaen tämä
oletus pitää paikkansa muiden paitsi elintarvikkeiden osalta, jonka verotuki tulee
näin jossain määrin yliarvioiduksi.

Valmisteverotukseen sisältyvien verotukien määrittämisperiaatteet ovat päivittä-
misen tarpeessa. Keskeinen osa valmisteverotuksesta on jäänyt selvitysten ulko-
puolelle. Esimerkiksi Norjassa verotukea on katsottu sisältyvän teollisuudelle
myönnettyyn vapautukseen sähkön käyttömaksusta, dieselöljyn bensiiniä mata-
lampaan valmisteverotasoon, hiilidioksidi- ja rikkimaksujen (verojen) erilaiseen
kohdistumiseen, erisuuruisiin jätemaksuihin (esim. kierrätys ja hyötykäyttö) ja
puunjalostus- ja sahateollisuuden vapauttamiseen polttoöljyn käyttöön kohdistu-
vasta maksusta.

Valmisteverojen verotuen määrittelyyn liittyy kuitenkin eräitä hankaluuksia. Ar-
vonlisäverotuksessa yritys voi vähentää käyttämiinsä välituotteisiin sisältyvän
veron myynnin verosta, mutta valmisteverot kertautuvat lopputuotteen hintaan.
Tämä valmisteveron vähennyskelvottomuus pitäisi voida ottaa huomioon laskel-
missa sanktiona. Tällöin kokonaisverotuki muodostuisi sanktion ja alemman ve-
rotason verotuen yhteisvaikutuksesta.

7 Yhteenveto

Edellä on tarkasteltu verotukien kehitystä Suomessa 1980-luvun puolivälistä viime vuosiin. Lähtöaineistona on käytetty vuosittain laadittuja raportteja verotuksista. Samassa yhteydessä on pyritty arvioimaan verotukiraportoinnin kehittämistarpeita. Lyhyen määräajan takia yksityiskohtaisten kehittämisehdotusten esittäminen on rajattu selvityksen ulkopuolelle.

Verotukien määrää kartoittavan selvityksen mukaan verojärjestelmän sisältämien tukielementtien kokonaismäärä on vähentynyt Suomessa noin puoleen 1980-luvun lopulta lähtien. Kehityksen taustalla ovat pääosin runsaan kymmenen vuoden takaiset tuloverotuksen uudistukset. Näissä uudistuksissa laajennettiin henkilöverotuksen ja yritysverotuksen veropohjia karsimalla vähennysjärjestelmää ja tuomalla verovapaita tuloja verotuksen piiriin. Veropohjan laajenemisesta saatua julkistaloudellista pelivaraa käytettiin veroasteiden alentamiseen, mikä osaltaan edelleen vähensi verotuen määrää. Huolimatta verotukien kokonaismäärän alenemisesta joidenkin yksittäisten verotukien määrä on selvästi lisääntynyt. Muun muassa asumiseen liittyvä verotuen määrä on kasvanut. Samoin kunnallisverotuksen ansiotulovähennyksen ja lakisääteisen eläkevakuutusmaksun vähennyskelpoisuuden aiheuttama verotuki on lisääntynyt 1990-luvun alun jälkeen.

Verotukien käyttöön finanssipoliittisena ohjauskeinona liittyy useita ongelmia. Niitä koskeva suunnitteluprosessi on lähtökohtaisesti suppeampi kuin vaihtoehtoisten suorien tukimuotojen. Erityisesti seuranta ja säännöllistä uudelleenarviointia ei aina toteuteta. Eräissä maissa verotukien tarkastelu onkin integroitu osaksi budjetin valmisteluprosessia, jolloin verotuksen kautta annettavia tukia tarkastellaan yhdessä muiden budjetin menoerien kanssa. Tällaiseen menettelyyn tähtää myös OECD:n valmistelemat, veromenojen käsittelyä koskevat suositukset. Niiden soveltaminen myös Suomessa lisäisi finanssipoliittikan valmistelun tehokkuutta.

Verotukien vaikuttavuuden arviointi on tietopohjien puutteellisuuden takia vaikeampaa kuin suorien tukien. Hallinnollisesta näkökulmasta verotukien mielekkään käyttöalueen on nähty rajautuvan laajahkoille ryhmille suunnattuun yleistukeen, jonka määrä voidaan laskea verotuksessa rutiininomaisesti kerättävien tietojen perusteella. Tältäkin osin tukien kohdentumiseen voi liittyä ongelmia. Esimerkiksi tuloverotuksessa progressiivinen veroasteikko siirtää vähennysten synnyttämän verotuen painopistettä ylempiin tuloluokkiin, mikä saattaa olla vähennysten alkuperäisten tavoitteiden vastaista. Tämän tyyppisistä syistä verotukien kustannustehokkuus on usein kyseenalainen.

Suomessa on raportoitu säännöllisesti verotukia vuodesta 1989 lähtien. Ensimmäiset laajat numeeriset arviot koskevat vuotta 1985. Suomen raportointi keskittyy suurimpiin verolajeihin, erityisesti tuloverotukseen ja arvonnlisäverotukseen,

mutta kattaa lopulta varsin suuren osan verojärjestelmästä. Selvityksen ulkopuolelle jäävät välittömän verotuksen osalta työnantajan sosiaaliturvamaksut, perintö- ja lahjavero sekä kiinteistövero. Välillisessä verotuksessa ulkopuolelle jäävät eräät valmisteverot kuten polttoaineverot, alkoholivero ja tupakkavero. Myöskään Suomen ja muiden valtioiden väliset verosopimukset eivät kuulu verotukiselvitysten piiriin. Selvityksen laajentamista nyt ulkopuolelle jäävään verolainsäädäntöön olisi syytä harkita.

Suomen verotukiselvitysten perustan muodostaa edelleen vuonna 1989 julkaistu perusselvitys (Valtiovarainministeriö 1989). Verotukiselvityksen kattavuus, verotukien määrittämisperusteet ja laskentamenetelmät perustuvat edelleen pääosin tuohon selvitykseen. Verouudistusten vaikutus on pyritty ottamaan säännöllisesti huomioon normiverojärjestelmässä ja yksittäisissä verotuissa. Samoin laskelmissa käytetyt aineistot ovat kehittyneet atk-resurssien paranemisen ja veroaineistojen saatavuuden myötä. Vuosittaisten pienempien tarkistusten lisäksi selvitysketkettä tulisi kuitenkin tarkastella määräjain myös astetta perusteellisemmin. Verrattaessa Suomen ja eräiden muiden maiden verotukiraportointia voidaan lisäksi havaita, että merkittävä osa Suomen verotukien kokonaismäärästä aiheutuu säännöksistä, joita monissa muissa maissa ei ole tulkittu tukea aiheuttaviksi. Tämäkin nostaa esiin kysymyksen normijärjestelmävalintojen tarkistamistarpeesta.

Verotukiselvitysten voidaan arvioida tarjonneen suurten verouudistusten yhteydessä hyödyllistä informaatiota voimassa olleen verojärjestelmän säännösten taustoista ja vaihtoehtoisista normijärjestelmistä. Verotukiraporttien nykyinen rooli vero- ja muun finanssipolitiikan valmistelussa on toistaiseksi jäänyt vähäiseksi. Tähän vaikuttavat sekä verotukien raportointitapa että laskelmien aikajänne: verotukiraportoinnissa seurataan toteutuneita, laskennallisia menoja, finanssipolitiikan valmistelu suuntautuu tuleviin vuosiin. Jatkossa myös tätä asiaa tulisi selvittää ja pyrkiä varmistamaan, että raportointi toimisi hyödyllisenä informaatiolähteenä päätöksentekijöille, ja että käytettävät laskentamenetelmät mahdollistaisivat myös verotukien kehityksen ennakoinnin.

Lähteet

Asplund, R. – Kiander, J. (2003): Yritystukimuotojen arviointi ja vertailu – kirjallisuuskatsaus. Kauppa- ja teollisuusministeriö – Tutkimuksia ja raportteja 5/2003.

Erhvervsministeriet, Finansministeriet, Skatteministeriet och Ökonominministeriet (1996): Skatteudgifter i Danmark. Oktobet 1996. København.

Erhvervsministeriet, Finansministeriet, Skatteministeriet och Ökonominministeriet (1997): Skatteudgifter i Danmark. September 1997. København.

Finansdepartementet (1998): Nasjonalbudsjettet 1999, St.meld. nr. 1 (1998–99). Oslo.

Finansdepartementet (1996): Prop.1996/97:150 Bilaga 4. Stockholm.

Finansdepartementet (2004): Budgetpropositionen för 2005. Stockholm.

Finansdepartementet (1992): Skatteförmåner och andra särregler i inkomst- och mervärdeskatten. Rapport till ESO. Ds 1992:6. Stockholm.

Finansministeriet (1997): Forslag til finanslov for finansåret 1998. København.

Hallituksen esitys Eduskunnalle valtion talousarvioksi. Verojärjestelmän kautta annettava tuki -liite. Vuodet 1992–1999.

Hallituksen kertomus valtiovarain hoidosta ja tilasta. Verotukiselvitys-luku. Vuodet 2000–2004.

Nordiska Ministerrådet (1987): Skatteudgifter. København.

OECD (1996): Tax Expenditure – Recent Experiences. Paris.

OECD (2004): Best Practice Guidelines – Off-budget and Tax Expenditures. Paris.

Tilastokeskus: BKT-hintaindeksi.

Valtiovarainministeriö (1989): Verotuet Suomessa. Valtiovarainministeriön julkaisusarja Suunnittelusihteeristö 1988:2. Helsinki.

Liite. Eritellyt tiedot taloudellisesti merkittävistä verotuista valtion talousarvion tehtäväalueen ja veromuodon mukaan, milj. euroa

* ennakkoarvio, ** ennuste, - ei ilmoitettavaa, .. tietoa ei saatavilla

Verotuet tehtäväalueittain	1985	1986	1987	1988	1989	1990
1. Yleinen hallinto						
<i>TVL ja siihen liittyvä verotus</i>						
Ulkomaan edustuksessa palvelevan ym. saamien eräiden korvausten verovapaus	10,1	10,1	8,4	8,4	8,4	8,4
YK:n ja sen erityisjärjestöjen ulkomailla suoritetuista asiantuntijatehtävistä maksaman palkan verovapaus	6,7	6,7	6,7	..	..	..
2. Maanpuolustus						
<i>Välillinen verotus</i>						
Puolustuslaitoksen eräiden ulkomaisten hankintojen liikevaihtoverottomuus	23,5	37,0	38,7	40,4	57,2	52,1
3. Opetus, tiede ja kulttuuri						
<i>TVL ja siihen liittyvä verotus</i>						
Yleishyödyllisen yhteisön verovapaus (pl. ev. lut. ja ortod. kirkko)	139,6	122,8	143,0	151,4	159,8	134,6
Stipendien ja vastaavien verovapaus	28,6	32,0	38,7	47,1	40,4	42,0
Koulutusvähennys valtionverotuksessa	6,7	6,7	6,7	6,7	-	-
Opiskelijavähennys kunnallisverotuksessa	26,9	28,6	30,3	33,6	-	-
Opintorahavähennys kunnallisverotuksessa	-	-	-	-	-	-
Opintolainan korkojen vähentäminen	-	-	-	-	-	-
Velkojen korkojen sekä indeksi- ja kurssitappioiden vähentäminen (opintovelat)	-	-	-	-	-	-
4. Sosiaaliturva						
<i>TVL ja siihen liittyvä verotus</i>						
Kansaneläkkeen lisien ym. verovapaus	70,6	74,0	80,7	84,1	58,9	70,6
Sotavammojen korvauksen verovapaus	53,8	55,5	58,9	63,9	57,2	62,2
Toimeentulotuen verovapaus	37,0	38,7	42,0	42,0	47,1	55,5
Elatustuen ja elatusavun verovapaus	40,4	45,4	48,8	52,1	55,5	55,5
Lapsilisien verovapaus	163,1	171,6	185,0	200,1	237,1	272,5
Rintamasotilaseläkkeen verovapaus	10,1	8,4	6,7	5,0	3,4	1,7
Erorahan verovapaus	10,1	10,1	8,4	6,7	6,7	6,7
Henki- tai muusta henkilövakuutuksesta suoritettujen maksujen vähentäminen	42,0	45,4	52,1	52,1	-	-

Verotuet tehtävälueittain	1985	1986	1987	1988	1989	1990
Lapsenhoitovähennys valtionverotuksessa	95,9	102,6	164,8	171,6	158,1	149,7
Valtionverotuksen yksinhuoltajavähennys	16,8	16,8	20,2	20,2	-	-
Puolisovähennys valtionverotuksessa	28,6	26,9	28,6	26,9	-	-
Eläketulovähennys valtionverotuksessa	16,8	15,1	20,2	25,2	5,0	6,7
Lapsivähennys kunnallisverotuksessa	65,6	116,0	121,1	129,5	391,9	433,9
Kunnallisverotuksen yksinhuoltajavähennys	6,7	6,7	8,4	8,4	40,4	45,4
Invalidivähennys kunnallisverotuksessa	32,0	32,0	30,3	30,3	30,3	30,3
Elatusvelvollisuusvähennys kunnallisverotuksessa	6,7	8,4	8,4	8,4	-	-
Kunnallisverotuksen eläketulovähennys	422,2	449,1	474,3	511,3	464,2	464,2
Huoltajavähennys valtionverosta	144,6	148,0	156,4	158,1	-	-
Invalidivähennys valtionverosta	33,6	35,3	37,0	38,7	33,6	33,6
Elatusvelvollisuusvähennys valtionverosta	8,4	8,4	10,1	10,1	5,0	5,0
Kansaneläkevakuutusmaksusta vapauttaminen	60,5	62,2	65,6	72,3	79,0	97,5
Työntekijöiden lakisääteisen eläkevakuutusmaksun vähentäminen	-	-	-	-	-	-
Vapaaehtoisen eläkevakuutusmaksun vähentäminen	-	-	-	-	-	-
Työntekijöiden työttömyysvakuutus- ja työttömyyskassamaksun vähentäminen	-	-	-	11,8	11,8	13,5
Välillinen verotus						
Autoveron palautus invalideille	11,8	10,1	10,1	11,8	8,4	10,1

5. Terveysthuolto

TVL ja siihen liittyvä verotus

Sairauskulujen vähentäminen	144,6	154,7	169,9	201,8	198,5	210,2
-----------------------------	-------	-------	-------	-------	-------	-------

Välillinen verotus

Lääkkeiden alennettu alv-kanta (12 %, vuodesta 1998 8 %)	-	-	-	-	-	-
Lääkkeiden osittainen liikevaihtoverottomuus	58,9	63,9	69,0	77,4	80,7	97,5

6. Asuminen ja ympäristö

TVL ja siihen liittyvä verotus

Omasta asunnosta saadun myyntivoiton verottomuus	622,3	655,9	992,3	1446,4	1143,7	857,8
Asumistukien verovapaus	38,7	40,4	35,3	40,4	77,4	84,1
Velkojen korkojen sekä indeksi- ja kurssitappioiden vähentäminen (asuntovelat)	396,9	405,3	432,2	580,2	655,9	689,6
Asuntotulon osittainen verovapaus	403,7	588,7	672,8	790,5	908,2	992,3

1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003*	2004**
144,6	137,9	67,3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
6,7	11,8	18,5	11,8	11,8	8,4	3,4	4,0	2,0	2,0	..	..	..	..
454,1	504,6	470,9	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
47,1	52,1	50,5	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
26,9	32,0	30,3	33,6	32,0	26,9	25,2	26,0	24,0	21,0	21,0	20,0	21,0	21,0
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
534,8	613,9	723,2	723,2	756,8	723,2	714,8	665,0	665,0	640,0	680,0	700,0	700,0	740,0
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
37,0	37,0	42,0	43,7	45,4	42,0	43,7	42,0	42,0	42,0	40,0	39,0	39,0	37,0
5,0	5,0	3,4	3,4	5,0	5,0	5,0	4,0	4,0	4,0	4,0	5,0	5,0	5,0
102,6	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	496,2	504,6	664,3	790,5	824,1	920,0	940,0	990,0	970,0	1045,0	1110,0	1140,0
-	-	-	-	-	-	126,1	150,0	160,0	170,0	170,0	193,0	200,0	220,0
13,5	15,1	50,5	336,4	344,8	294,3	294,3	300,0	300,0	190,0	200,0	213,0	150,0	65,0
6,7	6,7	5,0	5,0	5,0	6,7	6,7	6,9	7,1	7,1	6,5	6,0	7,1	..
218,6	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	67,3	44,3	47,6	50,5	69,8	76,6	77,9	82,4	91,7	93,6	..
126,1	137,9	149,7	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
824,1	840,9	437,3	319,6	285,9	588,7	655,9	670,0	700,0	790,0	810,0	810,0	820,0	..
107,6	151,4	159,8	201,8	201,8	176,6	168,2	190,0	210,0	250,0	240,0	240,0	245,0	245,0
706,4	706,4	689,6	588,7	538,2	403,7	370,0	370,0	350,0	340,0	440,0	420,0	390,0	390,0
773,7	706,4	437,3	504,6	521,4	672,8	756,8	1210,0	1320,0	1440,0	1490,0	1510,0	1530,0	..

Verotuet tehtävälueittain	1985	1986	1987	1988	1989	1990
Välillinen verotus						
Vesijohtoveden liikevaihtoverottomuus	25,2	28,6	30,3	32,0	33,6	38,7
Asuntorakennusten liikevaihtoverottomuus	370,0	353,2	386,8	504,6	655,9	672,8
Polttoaineveron alennus lyijyttömästä moottoribensiinistä	-	0,0	0,0	1,7	16,8	-
7. Maa- ja metsätalous						
TVL ja siihen liittyvä verotus						
Luonnonvaraisten marjojen, sienien yms. myyntitulon verovapaus	5,0	3,4	3,4	8,4	5,0	5,0
Maatalouden sopeutumisvähennys	-	-	-	-	-	-
Maatilatalouden tuloverotus						
Maataloustuotteiden yksityiskäytön verovapaus	28,6	35,3	38,7	42,0	42,0	42,0
Pinta-alalisän verovapaus	42,0	45,4	45,4	47,1	-	-
Koneiden, kaluston ja laitteiden poistot	38,7	28,6	10,1	20,2	23,5	21,9
Rakennusten hankintamenon poisto	8,4	6,7	5,0	6,7	8,4	6,7
Hankintatyön arvon verovapaus	42,0	50,5	33,6	37,0	40,4	40,4
Metsänhoitomaksun vähentäminen	8,4	8,4	8,4	8,4	8,4	8,4
Metsätuhoalueen verovapaus	6,7	8,4	6,7	8,4	6,7	6,7
Maatalousmaan metsityksen verovapaus						
Verovapaus ojitettaessa suo metsänkasvun parantamiseksi	8,4	15,1	13,5	15,1	-	-
Vakiintuneesta taimikosta myönnettävä veronhuojennus						
Metsätalouden puhtaan tulon arvostuskäytäntöön liittyvä verotuki	164,8	149,7	213,6	211,9	201,8	201,8
Metsätalouden avustusten verovapaus	10,1	15,1	13,5	15,1	13,5	13,5
Maatalouden investointivaraus	8,4	..	..	..	-	-
Tasausvaraus	-	-	-	-	-	..
Välillinen verotus						
Liikevaihtoverotuksen alkutuotevähennysjärjestelmä						
kotim. kulutus	630,7	655,9	637,4	666,0	689,6	773,7
vienti	124,5	114,4	107,6	79,0	82,4	126,1
Maatalouden tuotantopanoksiin sisältyvä piilevä liikevaihtovero (verosanktio)						
investoinnit	-102,6	-100,9	-85,8	-97,5	-106,0	-116,0
muut tuotantopanokset	-57,2	-60,5	-109,3	-117,7	-134,6	-136,2
Hinnanalennuskorvausten liikevaihtoverottomuus	15,1	21,9	28,6	20,2	21,9	16,8
Rehujen liikevaihtoverottomuus						
maatalous	(92,5)	(87,4)	(92,5)	(94,2)	(109,3)	(100,9)
lemmikieläimet ym.	8,4	8,4	8,4	10,1	11,8	13,5
Lannoitteiden liikevaihtoverottomuus						
maatalous	(57,2)	(60,5)	(50,4)	(48,8)	(47,1)	(47,1)
muu	1,7	3,4	3,4	3,4	3,4	3,4

Verotuet tehtäväalueittain	1985	1986	1987	1988	1989	1990
Elintarvikkeiden ja rehujen alennettu alv-kanta (17 %)	-	-	-	-	-	-
8. Liikenne						
TVL ja siihen liittyvä verotus						
Merityötulovähennys	-	8,4	10,1	10,1	16,8	21,9
Välillinen verotus						
Henkilökuljetusten alennettu alv-kanta (6 %, vuodesta 1998 8 %)	-	-	-	-	-	-
Liikennepalvelujen liikevaihtoverottomuus	235,5	235,5	252,3	285,9	306,1	336,4
TV-lupien alennettu alv-kanta (6 %, vuodesta 1998 8 %)	-	-	-	-	-	-
Tilattujen sanoma- ja aikakauslehtien alv:n nollaverokanta	67,3	72,3	77,4	84,1	95,9	106,0
Maa- ja vesirakentamisen verottomuus	124,5	131,2	137,9	149,7	166,5	185,0
Taksien autoverohuojennus	23,5	25,2	25,2	26,9	28,6	25,2
Polttoaineveron palautus linja-autoliikenteelle	16,8	16,8	11,8	15,1	-	-
9. Teollisuus ja muut elinkeinot						
TVL ja siihen liittyvä verotus						
Kera Oy:n, Teollisen yhteistyön rahasto Oy:n, Suomen Vientiluotto Oy:n ja Ekokem Oy Ab:n verovapaus	..	10,1	8,4	10,1	11,8	13,5
Rajoitetusti verovelvollisen tuloverovapaus obligaatioiden ym. tuottamasta korkotulosta	80,7	87,5	100,9	149,7	235,5	252,3
Ulkomailla ansaitun palkkatulon verovapaus	13,5	13,5	15,1	16,8	18,5	20,2
Yhtiömiesvähennys	-	-	-	-	-	-
Outokumpu Oy:n osakkeiden luovutus työntekijöille	-	-	-	..	-	-
Elinkeinotulon verotus						
Osingonjakovähennys 40 % ylittävältä osalta	} 50,5	84,1	109,3	168,2	-	-
Uuden pääoman osingonjakovähennys 40 % ylittävältä osalta					100,9	-
Eräiden toimitusluotoista saatujen korkotulojen verovapaus	} 50,5	23,5	18,5	11,8	15,1	10,1
Investointitalletuksen koron verovapaus					16,8	13,5	18,5	5,0	-
Kehitysalueiden 3 % ylimääräinen investointivähennys	6,7	5,0	3,4	3,4	1,7	1,7
Jäämaksuluokkavähennys	1,7	5,0	5,0	3,4	3,4	1,7
Tutkimusvähennys	7,6	11,8	11,8	13,5	-	-
Investointivähennys	..	3,4	8,4	5,0	1,7	3,4
Vaihto-omaisuuden aliarvostus	148,0	-358,2	-58,9	90,8	16,8	-185,0
Toimintavaraus	131,2	171,6	280,9	67,3	403,7	134,6
Varasto- ja toimintavarausten tuloutus	-	-	-	-	-	-

Verotuet tehtäväalueittain	1985	1986	1987	1988	1989	1990
Investointivaraus	235,5	235,5	285,9	773,7	151,4	134,6
varauksen käytöstä aiheutuva verotuen väheneminen	-13,5	-16,8	-21,9	-25,2	-26,9	-25,2
Alushankintavaraus	18,5	47,1	8,4	10,1	33,6	-8,4
Muut varaukset	11,8	8,4	16,8	25,2	16,8	-
Toteutumattomien indeksi- ja kurssitappioiden vähentäminen	..	..	..	..	..	..
Koneiden ja kaluston poistaminen	33,6	-53,8	141,3	269,1	336,4	319,6
Rakennusten hankintamenojen poistaminen	-58,9	-35,3	-11,8	-67,3	-33,6	-50,5
Väestösuojan ja ympäristönsuojeluun hankittujen rakennusten, laitteiden, koneiden yms. poistaminen	10,1	5,0	..	..	16,8	..
Tuotannollisten investointien väliaikaisesti korotetut poistot	-	-	-	-	-	-
Kehitysalueiden vapaat tai korotetut poistot	185,0	208,6	275,8	178,3	193,4	154,7
Merenkulun tilauspoisto	..	..	..	..	..	..
Omaisuuksien arvostus eräissä konsernijärjestelyissä	-	-	84,1	-	-	-
Tappiontasaus, yli 5 vuoden tappion vähentämisaika	..	..	..	..	..	-
Harkintaverotus (sanktio)	..	..	..	..	..	-
Käyttöomaisuuden myyntivoiton verovapaus	538,2	756,8	840,9	1513,7	840,9	336,4
Teollisten investointien väliaikainen investointituki	-	-	-	-	-	-
Teollisuusinvestointien vapaat poistot	87,5	35,3	-	-	-	-
Välillinen verotus						
Palvelujen liikevaihtoverottomuus (majoitustoiminta, kauneuden- ja terveydehoitopalvelut, virkistys- ja kulttuuripalvelut jne.)	319,6	353,2	403,7	437,3	470,9	555,0
Työpaikkaruokailun liikevaihtoverottomuus	25,2	28,6	32,0	35,3	37,0	40,4
Urheilu-, virkistys- ja kulttuuripalvelujen alennettu alv-kanta (8 %)	-	-	-	-	-	-
Viihdeilmaisuuksien pääsymaksujen yms. alennettu alv-kanta (6 %, vuodesta 1998 8 %)	-	-	-	-	-	-
Liikuntapalvelujen ja elokuvanäytösten pääsymaksujen alennettu alv-kanta (12 %, vuodesta 1998 8 %)	-	-	-	-	-	-
Kirjojen alennettu alv-kanta (8 %)	-	-	-	-	-	-
Majoituspalvelujen alennettu alv-kanta (8 %)	-	-	-	-	-	-
Kotimaisten polttoaineiden ja eräiden jätteaineiden liikevaihtoverottomuus	-	18,5	40,4	43,7	42,0	45,4
Maakaasun maahantuonnin liikevaihtoverottomuus	-	8,4	16,8	15,1	21,9	28,6
Vientiä rasittava piilevä liikevaihtovero (verosanktio)	-370,0	-370,0	-504,6	-538,2	-555,0	-588,7
Tuotannollista toimintaa koskevat veronhuojennukset	..	10,1	11,8	8,4	10,1	-

10. Muut menot**TVL ja siihen liittyvä verotus**

Obligaatioiden koron verovapaus	117,7	151,4	159,8	143,0	134,6	134,6
---------------------------------	-------	-------	-------	-------	-------	-------

1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003*	2004**
67,3	-45,4	-35,3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-16,8	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
15,1	1,7	3,4	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
..	..	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
134,6	-168,2	336,4	403,7	470,9	504,6	538,2	689,6	386,8	420,5	298,8	207,2	..	..
50,5	33,6	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
..	..	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	60,5	58,9	6,7	-	-	-	-	-	-	-	-	-
50,5	16,8	33,6	50,5	137,9	33,6	5,0	6,7	5,0	1,7	2,7	2,2	..	..
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
336,4	218,6	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	1,2	0,8	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
588,7	605,5	588,7	269,1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
38,7	37,0	35,3	33,6	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	80,9	87,8	96,3	99,4	100,9	..
-	-	-	-	33,6	38,7	84,1	42,6	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	16,8	18,5	33,6	22,4	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	21,9	25,2	20,2	30,1	27,2	26,9	27,0	28,2	29,2	..
-	-	-	-	40,4	45,4	75,7	34,7	32,5	34,7	35,4	34,6	35,2	..
47,1	47,1	50,5	58,9	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
32,0	37,0	42,0	47,1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-555,0	-487,7	-622,3	-285,9	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
33,6	33,6	33,6	33,6	25,2	16,8	8,4	6,0	-	-	-	-	-	-

Verotuet tehtävälueittain	1985	1986	1987	1988	1989	1990
Talletusten koron verovapaus	538,2	454,1	504,6	563,4	605,5	740,0
11. Ei eriteltävissä						
TVL ja siihen liittyvä verotus						
Satunnaisen myyntivoiton ja omaisuuden luovutusvoiton osittainen verovapaus tuloverotuksessa	605,5	622,3	353,2	588,7	470,9	386,8
Ns. henkilökuntaetuuksien verovapaudet	117,7	126,1	134,6	149,7	164,8	168,2
Työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksujen vähentäminen	85,8	94,2	106,0	117,7	126,1	134,6
Velkojen korkojen sekä indeksi- ja kurssitappioiden vähentäminen (muut kuin asuntovelat)	127,8	144,6	176,6	201,8	201,8	213,6
Omaisuustulovähennys	85,8	107,6	137,9	164,8	151,4	225,4
Palkkavähennys valtionverotuksessa	58,9	60,5	92,5	104,3	-	-
Pienituloisten tilapäinen ansiotulovähennys kunnallisverotuksessa	-	-	-	-	-	-
Yhtiömiesvähennys	-	-	-	-	-	-
Ansiotulovähennys kunnallisverotuksessa	-	-	-	-	-	-
Kotitalousvähennys	-	-	-	-	-	-
Luontoisetujen osittainen verovapaus	151,4	168,2	185,0	201,8	151,4	168,2
Eriyisalojen matkustamiskustannusten korvauksen verovapaus	6,7	6,7	8,4	10,1	10,1	10,1
Päivärahojen osittainen verovapaus	37,0	42,0	48,8	57,2	-	38,7
Välillinen verotus						
Eräiden rakennusten liikevaihtoverottomuus	117,7	117,7	134,6	151,4	151,4	134,6
Julkisen toiminnan välituotepanosten alempi keskimääräinen alv-kanta	-	-	-	-	-	-
Muun toiminnan välituotepanosten alempi keskimääräinen alv-kanta	-	-	-	-	-	-
Ravi- ja lemmikkieläinten myynnin ja maahantuonnin liikevaihtoverottomuus	10,1	10,1	10,1	10,1	10,1	11,8
Kuljetusten tai palvelujen hintoihin sisältyvän liikevaihtoveron vähennyskelvottomuus (verosanktio)	-302,7	-336,4	-386,8	-420,5	-454,1	-487,7
Telepalvelujen ostohinnan vähennyskelvottomuus (verosanktio)	-74,0	-79,0	-87,5	-99,2	-106,0	-121,1
Investointien rajoitettu vähennysoikeus liikevaihtoverotuksessa pl. maatalouden investoinnit (verosanktio)	-470,9	-521,4	-487,7	-571,8	-605,5	-588,7
Muut liikevaihtoverotuksen puutteelliset vähennysoikeudet (verosanktio)	-218,6	-201,8	-218,6	-235,5	-252,3	-269,1
Piilevä liikevaihtovero yhteensä (kohdat 5-8)	1076,4	1143,7	1177,3	1327,0	1417,8	1466,6
Siitä						
kotimaiseen kulutukseen kohdistuva osuus	-706,4	-790,5	-672,8	-790,5	-857,8	-874,6
vientiin kohdistuva osuus	(-370,0)	(-353,2)	(-504,6)	(-538,2)	(-555,0)	(-588,7)
Muuttotavarana tuotujen autojen veroton maahantuonti	37,0	38,7	38,7	38,7	50,5	67,3
YHTEENSÄ	8067,1	8217,7	9786,9	12239,0	11036,5	10180,4

1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003*	2004**
134,6	168,2	151,4	151,4	151,4	117,7	84,1	85,0	85,0	35,0	-	-	-	-
319,6	269,1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
168,2	168,2	168,2	168,2	168,2	185,0	201,8	220,0	230,0	240,0	250,0	255,0	257,0	..
134,6	146,3	176,6	176,6	193,4	193,4	185,0	180,0	180,0	170,0	190,0	205,0	210,0	..
186,7	134,6	109,3	67,3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
117,7	53,8	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
42,0	53,8	60,5	94,2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	84,1	75,7	285,9	280,0	475,0	535,0	570,0	773,0	800,0	1300,0
-	-	-	-	-	-	0,0	8,0	8,0	15,0	30,0	39,0	65,0	70,0
168,2	168,2	168,2	151,4	134,6	117,7	100,9	67,0	67,0	75,0	75,0	79,0	80,0	82,0
10,1	10,1	10,1	10,1	10,1	8,4	10,1	12,0	12,0	15,0	15,0	15,0	15,0	..
47,1	55,5	42,0	37,0	28,6	25,2	20,2	13,0	12,0	12,0	13,0	13,0	13,0	..
117,7	100,9	67,3	33,6	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	134,0	132,0	142,0	147,0	155,0	161,0	126,0	138,0	145,0	..
-	-	-	-	13,5	15,1	37,0	39,2	56,0	39,0	58,0	61,0	63,0	..
11,8	8,4	5,0	1,7	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-470,9	-437,3	-470,9	-622,3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-126,1	-134,6	-134,6	-151,4	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-504,6	-470,9	-437,3	-302,7	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-252,3	-168,2	-319,6	-201,8	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
1353,9	1211,0	1362,3	1278,2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
-790,5 (-555,0)	-723,2 (-487,7)	-740,0 (-622,3)	-992,3 (-285,9)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
67,3	52,1	45,4	42,0	42,0	58,9	58,9	68,5	82,6	96,5	94,8	81,9	81,6	..
8469,9	8162,2	7847,6	6996,1	7518,0	7798,0	8490,0	8892,0	8999,0	9251,8	9363,1	9674,4		

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

292. Montén Seppo – Tuomala Juha: Alueellinen työttömyys ja pitkäaikaistyöttömyys 1990-luvulla. Helsinki 2003.
293. Lyytikäinen Teemu: Pienituloisuuden dynamiikka Suomessa. Helsinki 2003.
294. Aulin-Ahmavaara Pirkko – Jalava Jukka: Pääomapanos ja sen tuottavuus Suomessa vuosina 1975-2001. Helsinki 2003.
295. Vaittinen Risto: Maatalouskaupan vapauttaminen – kansainväliset vaikutukset ja merkitys EU:lle. Helsinki 2003.
296. Haataja Anita: Suomalaiset mikrosimulointimallit päätöksenteon valmistelussa ja tutkimuksessa. Helsinki 2003.
297. Kangasharju Aki – Korpinen Liisa – Parkkinen Pekka: Suomessa asuvat ulkomaalaiset: Esiselvitys. Helsinki 2003.
298. Hietala Harri – Lyytikäinen Teemu: Työn, pääoman ja kulutuksen verorasituksen mittaaminen. Helsinki 2003.
299. Räisänen Heikki: Rekrytointiongelmien ja työvoimapotentiaalin lääkärien, lastentarhanopettajien, farmaseuttien ja proviisorien ammateissa. Helsinki 2003.
300. Kröger Outi: Pääoma- ja yritystulojen verotus – uusi suunta? Helsinki 2003.
301. Kari Seppo – Liljebloom Eva – Ylä-Liedenpohja Jouko: Snedvridande beskattning av utländska investeringar: Reell och finansiell aktivitet inducerad av skattearbitrage. Helsinki 2003.
302. Pekkala Sari: Is Little Brother Nothing but Trouble?: Educational Attainment, Returns to Schooling and Sibling Structure. Helsinki 2003.
303. Vaittinen Risto: Liberalisation of Agricultural Trade – Global Implications and what it Means for the EU. Helsinki 2003.
304. Kangasharju Aki – Venetoklis Takis: Do Wage-subsidies Increase Employment in Firms? Helsinki 2003.
305. Räisänen Heikki: How to Cope with Labour Market Policy Tools in Economic Downturn: Finnish Evidence. Helsinki 2003.
306. Ruotoistenmäki Riikka – Siivonen Erkki: Tiehankkeiden rahoitusvajeen ratkaisu? Helsinki 2003.
307. Hjerpe Reino: Social Capital and Economic Growth Revisited. Helsinki 2003.
308. Honkatukia Juha – Kangasharju Aki – Vaittinen Risto: Suuren aluepolitiikan ja hajasijoittamisen vaikutuksia Keski-Suomessa. Helsinki 2003.
309. Luukkonen Antti: Palkkadiiskriminaatio Suomen teollisuussektorin toimihenkilöillä vuonna 2000. Helsinki 2003.
310. Pekkala Sari: What Draws People to Urban Growth Centers: Jobs vs. Pay? Helsinki 2003.
311. Rantala Juha – Romppanen Antti: Ikääntyvät työmarkkinoilla. Helsinki 2003.

312. Hämäläinen Kari: Education and Unemployment: State Dependence in Unemployment Among Young People in the 1990s'. Helsinki 2003.
313. Berghäll Elina – Kiander Jaakko: The Finnish Model of STI Policy: Experiences and Guidelines. KNOGG Thematic Network WP4 Country Report – Finland. Helsinki 2003.
314. Kilponen Juha – Sinko Pekka: Does Centralised Wage Setting Lead into Higher Taxation? Helsinki 2003.
315. Järviö Maija-Liisa: Julkisesti tuettu hammashuolto vuosina 1994-2000. Helsinki 2003.
316. Ollikainen Virve: The Determinants of Unemployment Duration by Gender in Finland. Helsinki 2003.
317. Kari Seppo – Lyytikäinen Teemu: Efektiivinen veroaste eri sijoitusmuodoissa. Helsinki 2003.
318. Peltola Mikko – Soininen Jarno: Lasku- ja kasvualojen työmarkkinat 1990-luvulla. Helsinki 2003.
319. Sinko Pekka: Subsidizing vs. Experience Rating of Unemployment Insurance in Unionized Labor Markets. Helsinki 2003.
320. Korkeamäki Ossi – Kyyrä Tomi: Explaining Gender Wage Differentials: Findings from a Random Effects Model. Helsinki 2003.
321. Luukkonen Antti: Sukupuolten palkkaero yksityisissä palveluammateissa. Helsinki 2003.
322. Hjerppe Reino: Uncovering the Dimensions of the Common Good – Problems of Measurement of the Size of the Public Sector. Helsinki 2003.
323. Perrels Adriaan – Ahlqvist Kirsti – Heiskanen Eva – Lahti Pekka: Kestävän kulutuksen potentiaalia etsimässä – esitutkimus –. Helsinki 2004.
324. Tukiainen Janne: Access to Computer, Internet and Mobile Phone at Home in Finland, Ireland, Netherlands and Sweden. Helsinki 2004.
325. Rätty Tarmo – Luoma Kalevi – Aronen Pasi: Palvelusetelit kuntien sosiaalipalveluissa. Helsinki 2004.
326. Parkkinen Pekka: Hoiva- ja hoitopalvelumenot tulevaisuudessa. Helsinki 2004.
327. Korkeamäki Ossi – Kyyrä Tomi – Luukkonen Antti: Miesten ja naisten palkkaerot yksityisellä sektorilla. Helsinki 2004.
328. Mäkelä Pekka: Kariutuneet kustannukset ja omaisuudensuoja päästökaupassa. Helsinki 2004.
329. Honkatukia Juha: Päästöoikeuksien jakotapojen kustannusvaikutukset. Helsinki 2004.
330. Moisio Antti: Julkisen rahan liikkeet Uudenmaan ja muun Suomen välillä. Helsinki 2004.
331. Laine Veli: Eläkejärjestelmän kannustinvaikutukset. Helsinki 2004.
332. Kari Seppo – Kröger Outi – Rauhanen Timo – Ulvinen Hanna: Beskattning av småföretag i Finland. Helsinki 2004.
333. Leppälehto Jenni: Naapurialueiden vaikutus veroprosentin määräytymisessä paikallistasolla. Helsinki 2004.

334. Pekkala Sari: Maahanmuuton taloudelliset vaikutukset. Helsinki 2004.
335. Perrels Adriaan: The Basic Service Quality Level of Transport Infrastructure in Peripheral Areas. Helsinki 2004.
336. Kiander Jaakko: Growth and Employment in Nordic Welfare States in the 1990s: a Tale of Crisis and Revival. Helsinki 2004.
337. Kari Seppo – Ylä-Liedenpohja Jouko: Effects of Equalization Tax on Multinational Investments and Transfer Pricing. Helsinki 2004.
338. Hietala Harri – Kari Seppo – Rauhanen Timo – Ulvinen Hanna: Laskelmia yritys- ja pääomaverouudistuksesta. Helsinki 2004.
339. Koskela Erkki – Virén Matti: Government Size and Output Volatility: New International Evidence. Helsinki 2004.
340. Rätty Tarmo: Palvelusetelit sosiaalipalveluissa 2004. Helsinki 2004.
341. Honkatukia Juha – Antikainen Riikka: Väylähankkeiden kansantaloudellinen merkitys. Helsinki 2004.
342. Mustonen Esko: Välittömän verotuksen progressiivisuus. Helsinki 2004
343. Kiander Jaakko: Onko Suomessa liian vähän yrittäjiä? Helsinki 2004
344. Kiander Jaakko: The Evolution of the Finnish Model in the 1990s: from Depression to High-tech Boom. Helsinki 2004.
345. Riihelä Marja – Sullström Risto: Välittömien verojen ja tulonsiirtojen vaikutus tulonsaajajärjestyksen ja tuloerojen muutoksiin Suomessa. Helsinki 2004.
346. Kyyrä Tomi – Wilke Ralf: Reduction in the Long-Term Unemployment of the Elderly. A Success Story from Finland. Helsinki 2004.
347. Kröger Outi: Kansainvälinen yhteistyö haitallisen verokilpailun estämiseksi. Helsinki 2004.
348. Honkatukia Juha: Sähköntuotannon voitot päästökaupan yhteydessä. Helsinki 2004.
349. Sinko Pekka: Progressive Taxation under Centralised Wage Setting. Helsinki 2004.
350. Pettersson-Lidbom Per: Does the Size of the Legislature Affect the Size of Government? Evidence from Two Natural Experiments. Helsinki 2004.
351. Perrels Adriaan – Sullström Risto: Finnish Household Consumption in Monetary and Physical Terms – Trends and Clarifications. Helsinki 2004.
352. Räisänen Heikki: What Kind of Job-broker is the Public Employment Service? Evidence from Finnish Job Vacancy Microdata in 2002-2003. Helsinki 2004.