

Verotuet valtion politiikkavälineenä ja ohjauskeinona

Timo Rauhanen

VATT JULKAISUT

71

Verotuet valtion politiikkavälineenä
ja ohjauskeinona

Timo Rauhanen

Timo Rauhanen, Valtion taloudellinen tutkimuskeskus

ISBN 978-952-274-188-2 (nid.)
ISBN 978-952-274-189-9 (PDF)

ISSN 0788-4990 (nid.)
ISSN 1795-3332 (PDF)

Valtion taloudellinen tutkimuskeskus
VATT Institute for Economic Research
Arkadiankatu 7, 00100 Helsinki

Helsinki, huhtikuu 2017

Tiivistelmä

Julkisen sektorin rahoituksesta huolehtimisen lisäksi verotukselle on usein asetettu muitakin tavoitteita. Niiden saavuttamiseksi käytettäviä ohjauskeinoja ja politiikkavälineitä ovat erimuotoiset veronhuojennukset eli verotuet: vähennykset, hyvitykset, verovapaudet, alennetut verokannat ja veronmaksua lykkäävät säännökset. Verotuki on normaalista kansallisesta verojärjestelmästä poikkeava säännös, jolla tuetaan haluttua kohderyhmää.

Verotuki on suoriin tukiin ja tulonsiirtoihin rinnastettavaa julkisten varojen käyttöä, sillä sen myötä pienenevät verotulot on kompensoitava menoja leikkaamalla tai lisälainalla. Tästä seuraa budjetti-, käyttäytymis-, tulonjako- ym. vaikutuksia.

Talousteorian mukaan julkisella tuella voi olla talouden tehokkuutta parantavia vaikutuksia vain, jos se korjaa markkinoiden puutteita tai markkinahäiriöitä. Teoria on kuitenkin harvoin ollut merkittävässä roolissa, kun verotukia on otettu käyttöön.

Väitöskirjan tavoitteina ovat ymmärryksen lisääminen verotukien taloudellisesta ja oikeudellisesta merkityksestä ja vastauksen tarjoaminen siihen, millainen on hyvä verotukianalyysi.

Verotukianalyysin eli verotuen laskennan, raportoinnin ja systemaattisen arvioinnin eli evaluoinnin tehtävänä on varmistaa verotuilla rahoitettujen valtion politiikkaohjelmien läpinäkyvyys ja vastuullisuus. Näin myös torjutaan yrityksiä rahoittaa hankkeita verotukien kautta silloin, kun ne eivät ole läpäisseet valtion talousarvioprosessia. Evaluointi mahdollistaa vanhentuneiden, tehottomien ja huonosti vaikuttavien verotukien karsimisen ja samalla hyvän tuen vaatimukset täyttävät verotuet tulevat identifioituiksi.

Periaatteessa evaluointiprosessi on suoraviivainen, sillä siinä esitetään talouden peruskysymyksiä: Onko tuki oikeutettu? Onko se relevantti? Onko se hyvin suunniteltu? Onko se vaikuttava ja tehokas? Arvioinnin ydin on mitata sitä kokonaisyhyötyä, joka saavutetaan kaikkien veronmaksajien kustannuksella ja myös ”yleinen etu” on otettava huomioon. Verotuen vastaanottajan taloudellinen hyöty ei missään tapauksessa ole riittävä peruste tuelle. Evaluointityössä on suurta apua huolellisesti laaditusta arviointikehikosta, joka toimii tiekarttana jokaisen verotuen kohdalla. Kehikon keskeiset kysymykset liittyvät verotukien taloudelliseen tehokkuuteen, vaikuttavuuteen, sosiaaliseen oikeudenmukaisuuteen, markkinapuutteisiin sekä taloudellisen kasvun ja yrittäjyyden vahvistamiseen.

Verotukia voidaan vähentää myös enimmäisrajoituksilla, yhdistämällä toisiaan lähellä olevia verotukia ja muuttamalla verotukia talousarviosta rahoitettaviksi suoriksi tuiksi.

Suomessa verotukien lukumäärä ei ole viime vuosina vähentynyt. Veropohjan laajentaminen verotukia karsimalla näyttääkin olevan vaikeaa. Eräs syy tähän on se, että verotuki on poliittisen päättäjän kannalta houkutteleva kanava kattaa vaalilupauksia. Toinen selitys voi olla siinä, että verotukien systemaattinen evaluointi on Suomessa tekemättä. Tämän vuoksi sen enempää tutkijoilla kuin päättäjilläkään ei ole kokonaiskuvaa verotukien tehokkuudesta ja vaikuttavuudesta. Jos evaluointi toteutettaisiin, sen pitäisi ilmeisesti olla hallitusohjelman osa, jossa sitouduttaisiin toteuttamaan esitetyt suositukset tai ainakin niistä merkittävimmät.

Verotuet ovat tällä hetkellä eräänlaisessa murrosvaiheessa. Monissa maissa on jouduttu budjettiongelmiin ikääntyvän väestön ja kansainvälisen taloustilanteen vuoksi. Talouskasvun taittuminen ja työttömyyden lisääntyminen ovat velkaannuttaneet julkista sektoria. Tässä yhteydessä on haluttu välttää ja karsia tehottomia politiikkaohjelmia, joista eräät rahoitetaan verotukien avulla. Useissa maissa on kuitenkin ryhdytty elvytystoimiin ja tukemaan yritystoimintaa verotuksen kautta. Samanaikaisesti komissio ja EU:n tuomioistuimien ovat tiukentaneet valtiontukiin liittyvää tulkintalinjaansa ja tämän seurauksena perussopimukset ja valtiontukisäännöstö ohjaavat entistä selkeämmin jäsenmaiden verotusta ja myös verotukia. Muuttunut käytäntö on selvästi rajoittanut valtioiden suvereniteettia verokysymyksissä.

On kuitenkin syytä muistaa, että hyvällä verojärjestelmällä on yksittäisiä verotukia paljon paremmat mahdollisuudet vauhdittaa yhteiskunnallisten päämäärien ja politiikkatavoitteiden saavuttamista. Siksi talouspolitiikassa pitäisi keskittyä luomaan sellaiset olosuhteet, joilla edistetään laajapohjaista taloudellista kasvua eikä tukijärjestelmiä. Tutkimuskirjallisuuden vahvan ja yksimielisen sanoman mukaisesti käytännön finanssipolitiikan keskeisenä tavoitteena tulisi siten olla mahdollisimman laaja veropohja ja matalat verokannat.

Avainsanat: Optimaalinen verotus, verotuki, suora tuki, yritystuki, valtiontuki, arvonlisävero

JEL-luokat: H2, H3, H5, H6

Abstract

In addition to taking charge of financing the public sector, there are other goals that have been set to taxation. To achieve these targets, certain policy tools and economic instruments are employed: deductions, refunds, exemptions, reduced tax rates and tax deferrals. These kinds of tax reliefs are called tax expenditures. They are deviations of the normal national tax system and are used to subsidize a chosen target group.

Tax expenditures are public spending and in this sense they are fully comparable to direct budget expenditures and income transfers. The use of tax expenditures reduces tax returns, which has to be compensated by cutting public spending on increasing public debt.

According to economic theory a public subsidy may improve the effectiveness of the economy only if it corrects market failure or market deficiency. The theory has however seldom played a central role in establishing tax expenditure provisions.

The goals of this doctoral thesis are to improve common understanding of the economic and judicial relevance of tax expenditures as well as providing answer to the question: what are the characteristics of a good tax expenditure analysis?

The object of the tax expenditure analysis – that is to say, calculating, reporting and evaluating tax expenditures – is to secure the transparency and responsibility of government's policy programs that are financed by tax expenditures. In this way it is also possible to prevent efforts to finance projects by means of tax expenditures which have not been able to pass the government budget process. Evaluation enables eliminating outdated, ineffective and poorly efficient tax expenditures and at the same time those tax expenditures that fulfill the principles of good subsidy will be identified.

In principle the evaluation process is straightforward because only basic economic questions are presented: Is the tax expenditure justified? Is it relevant? Is it well designed? Is it efficient and effective? The core of the evaluation is to measure the total benefit which is achieved on the expense of all taxpayers. Even the common interest has to be accounted for. The financial gain of the recipient is by no means a sufficient justification for the tax expenditure. A carefully designed evaluation frame is an excellent help in the evaluation process. It works as roadmap for individual tax expenditure. The essential questions of the evaluation frame deal with effectiveness, efficiency, social justice, market failure, economic growth and strengthening entrepreneurship.

It is even possible to cut down tax expenditures with maximum limits, connecting nearby tax expenditures and substituting tax expenditures for direct expenditures.

In Finland, the number of tax expenditures has not decreased in recent years. The broadening of tax base by eliminating tax expenditures seems to be difficult. One explanation is that in the eyes of politicians tax expenditures are a tempting way to fulfill promises made before elections. Another may be the fact that a systematic evaluation of tax expenditures has not been accomplished in Finland. Because of this researchers and politicians do not have a complete picture of effectiveness and efficiency of tax expenditures. An evaluation process should be part of government program and a commitment should be made to put into practice the recommendations of the evaluation – or at least the most important ones.

At the moment tax expenditures are in a kind of turning point. Many countries have faced budget problems due to ageing population and the international economic situation. The downtrend and growing unemployment have increased public debt. In this connection governments have wanted to cut and even avoid ineffective policies, some of which are financed by tax expenditures. Simultaneously some countries have, however, launched recovery policies and business subsidies.

Another revision is that The Commission and the Court of Justice of the European Communities have clarified and tightened the interpretation regarding state aid. Because of this, EU treaties and state aid rules now instruct more clearly on taxation and the tax expenditures of member states. The changed practice has definitely restricted the member states' sovereignty in tax issues.

Nevertheless it is worth remembering that compared to single tax expenditure, a good tax system always has better possibilities to accomplish social goals and policies. That is the reason why economic policy should concentrate on generating such circumstances which promote broad-based economic growth – not the subsidy systems. Accordingly, the strong and unanimous message of tax research literature is that the goal of finance policy should be to have as broad a tax base as possible and low tax rates.

Keywords: Optimal Taxation, Tax Expenditure, Direct Subsidy, Business Subsidy, State Aid, Value Added Tax

JEL-classes: H2, H3, H5, H6



Timo Rauhanen

VEROTUET VALTION
POLITIIKKAVÄLINEENÄ JA
OHJAUSKEINONA

AKATEEMINEN VÄITÖSKIRJA

Esitetään Itä-Suomen yliopiston yhteiskuntatieteiden ja kauppätieteiden tiedekunnan suostumuksella julkisesti tarkastettavaksi Itä-Suomen yliopiston Aurora-rakennuksen salissa AU100, Yliopistonkatu 2, Joensuun kampus, perjantaina 26. päivänä toukokuuta 2017 alkaen klo 12.

Isälle ja äidille

Esipuhe ja kiitokset

Tämä verotutkijan työurani kokoava ja samalla päättävä väitöskirjatyö käynnistyi oikeastaan jo 2000-luvun alussa. Tuolloin VATT:n ylijohtaja Reino Hjerppe ja Tampereen yliopiston kansantaloustieteen professori Matti Tuomala organisoivat jatkokoulutusohjelman VATT:n kokeneille ekonomisteille. Tähän minäkin lähdin mukaan ja suoritin lisensiaatintutkinnon vuonna 2003. Tarkoitukseni oli tuolloin saman tien jatkaa väitöskirjatyöllä. Ajoittain rasittavaksikin osoittautunut pohjatyö osoitti kuitenkin, ettei valitsemallani arvonlisäverotukseen liittyneellä aiheella ollut menestymisen mahdollisuuksia väitöskirjaksi.

Uuden tilaisuuden sain vuonna 2012, kun dosentti Kalle Määttä innostui ehdottamastani verotukiaiheesta. Olimme kollegani Takis Venetoklisin kanssa tehneet Määttän kanssa tiivistä yhteistyötä Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådetin vuosikirjan yhteydessä, jonka teema oli juuri verotuet. Väitöstutkimukseni toiseksi ohjaajaksi sain Itä-Suomen yliopiston professori Matti Turtiaisen. Yhteistyö ohjaajieni kanssa käynnistyi välittömästi ja etenimme ripeästi esitarkastusvaiheeseen. Esitän tästä yhteistyöstä lämpimät kiitokseni kummallekin. Tutkimukseni esitarkastajiksi lupautuivat professori Reino Hjerppe ja professori Juha Lindgren. Tämä yhdistelmä toimi mainiosti. Hjerppe monipuolisesti kokeneena taloustieteilijänä ja Lindgren vero-oikeuden huippuasiantuntijana antoivat arvokkaita kommentteja molempiin tieteenaloihin liittyvän tutkimukseni viimeistelyvaiheessa. Heidän kärsivällisyydestään ja paneutumisestaan haluan ilmaista suuret kiitokseni. Edelleen osoitan kiitokseni väitöskirjan yhteisartikkeleiden kirjoittajille Sami Grönbergille, Jarkko Harjulle, Tuomas Matikalle ja Marja Riihelälle.

Väitöskirjan aihe on minulle kovin tuttu. Verotukiin tutustuin jo 1980-luvun lopulla valtiovarainministeriön suunnittelusihteeristössä, jossa tehtiin ensimmäinen verotukien perusselvitys. Myöhemmin VATT:ssa vastasin välillisen verotuksen tukien laskennasta jokavuotisessa verotukien laskentakierroksessa. Vuonna 2010 toimitimme Outin Krögerin kanssa Verotuet Suomessa 2009 -valmisteluraportin, jossa koottiin yhteen valtiovarainministeriön johtaman toisen peruskartoituksen tulokset. Siinä arvioitiin uudelleen verotukien määrittämisen perusteet ja kaikki verotuet päivitettiin sen hetkisen lainsäädännön pohjalta. Sitten sain kokonaisvastuun verotukien laskennasta, kunnes valtiovarainministeriö muutama vuosi sitten keskitti työn itselleen.

Työskentely Suomen eturivin tutkimuslaitoksessa on ollut etuoikeus. Itseäni lähellä on ollut VATT:n päätöksentekoa palveleva tutkimus, joka on konkretisoitunut erityisesti monien verouudistusten yhteydessä. Alkuvuosina vaikutuslaskelmia väännettiin Outin, Heikki Viitamäen, Seppo Karin ja muiden kollegoiden kanssa usein aamuun asti, koska tietokoneiden kapasiteetti oli mitä oli. Palkinnoksi urakastamme saimme myös kiitosta, parhaimmillaan ministerien isännöimissä pöydissä Königstedtin kartanossa.

Väitöskirjatyöni ei olisi ollut mahdollista ilman VATT:ssa vallinnutta kannustavaa ilmapiiriä. Parhaimmillaan se oli ylijohtajien Reino Hjerppe ja Seija Ilmakunnas aikana. Tutkijan arjessa parasta on kuitenkin ollut työtovereiden tuki, joka on tarkoittanut myös kiivaita keskusteluja ja maailmanparantamista. On aina virkistävää huomata itse olleensa väärässä.

Oman perheen tuki on tietenkin tällaisessa työssä korvaamaton. Lasteni Tytin, Jannen ja Annan kannustavat kyselyt väitöksen ajankohdasta ovat antaneet tarvittavaa lisäpotkua tutkimukselleni. Viisi lastenlastani tuovat pelkällä läsnäolollaan iloa ja uskoa tulevaisuuteen. Vaimoni Hannele on tässäkin työssä ollut paras henkinen valmentajani ja sparraajani. Hän on myös rakas sielunkumppanini ja pyöräilykaverini.

Väitöstutkimukseni alussa teimme iäkkäiden vanhempieni kanssa eräänlaisen aiesopimuksen. Heidän tavoitteenaan oli pysyä elävien kirjoissa siihen asti, että pääsevät näkemään sukumme ensimmäisen tohtorin. Minun piti huolehtia riittävän nopeasta valmistumisesta. Ikävä kyllä, kumpikaan osapuoli ei pysynyt tavoitteessaan. Sekä äitini Eila että isäni Matti menehtyivät peräkkäin tutkimukseni loppusuoralla. Omistan väitöskirjani heille; sotaorvolle ja rintamaveteraanille, jotka kasvattivat lapsistaan kunnan ihmisiä. Tiedän mitä äitini sanoisi väitöstilaisuudessa: ”nyt on sitten yksi etappi saavutettu”.

Väitöskirja koostuu yhteenvedoesta ja kolmesta itsenäisestä esseestä, jotka ovat:

Rauhanen, Timo (2013): Kokemuksia verotukien evaluoinnista eräissä maissa, VATT Muistiot 36, 2013.

Rauhanen, Timo (2015): Laaja pohja ja yksi verokanta – visio tehokkaasta arvonnäisäverosta, VATT Muistiot 51 ja Kansantaloudellinen aikakauskirja 3/2015.

Rauhanen, Timo, Sami Grönberg, Jarkko Harju ja Tuomas Matikka (2015): Yritystukien arviointi ja vaikuttavuus, Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 8/2015.

- Jarkko Harju ja Tuomas Matikka ovat koonneet luvun 3.4.1 Yritystukien vaikuttavuus kirjallisuuskatsauksen, Sami Grönberg on tehnyt luvun 3.3 Suorat yritystuet taulukon 4. Timo Rauhanen on ollut hankkeen yhteyshenkilö ja kirjoittanut selvityksen muut osat.

Sisällys

Tiivistelmä

Abstract

Esipuhe ja kiitokset

1. Johdanto	1
1.1 Verotuet tutkimuskohteena	1
1.2 Tutkimuskysymykset	2
1.3 Väitöskirjan rakenne	6
2. Verotukien määrittely ja analysointi sekä verotuet Suomessa (essee 1)	9
2.1 Optimaalinen verojärjestelmä	9
2.2 Normijärjestelmän perusteista	10
2.3 Näkökohtia verotukien ja EU:n verolainsäädännön yhteydestä	14
2.3.1 EU:n valtiontukisäännöstö	15
2.3.2 Code of conduct	19
2.4 Verotukien raportoinnista	22
2.5 Verotukien laskentamenetelmät	28
2.6 Verotukien käyttäytymisvaikutuksista	34
2.6.1 Fiskaalinen illuusio	37
2.6.2 Vaikutuksista kansantalouteen	39
2.7 Verotukien evaluointi	41
2.7.1 Evaluoinnin kriteerejä	42
2.7.2 Eräiden maiden evaluointikokemuksia	48
2.8 Verotuet, suorat tuet ja yritystuet	51
2.9 Verotuet Suomessa	56
2.9.1 Vuoden 2010 uudistus	57
2.9.2 Yritystuesta taloudelliseen toiminnan tukeen	61
2.10 Millainen on hyvä verotukianalyysi?	66
Lähteet	70

3. Kokemuksia verotukien arvioinnista eräissä maissa (essee 2)	79
3.1 Johdanto	79
3.2 Miksi verotukia pitäisi arvioida?	81
3.2.1 Yhteys lainvalmisteluun	81
3.2.2 Arviointiin liittyvät ongelmat	83
3.2.3 Arvioinnin keskeiset kriteerit ja välineet	85
3.2.4 Yhteys budjettiin	89
3.3 Verotukien arviointi eräissä maissa	91
3.3.1 Alankomaat	92
3.3.2 Irlanti	94
3.3.3 Iso-Britannia	97
3.3.4 Kanada	98
3.3.5 Saksa	101
3.3.6 Yhdysvallat	108
3.4 Keskustelu ja johtopäätökset	113
Lähteet	116
Liitteet	121
4. Yritystukien arviointi ja vaikuttavuus (essee 3)	127
4.1 Johdanto	127
4.2 Verotuet	130
4.2.1 Elinkeinoverotus	133
4.2.2 Arvonlisäverotus	134
4.2.3 Valmisteverotus	139
4.2.4 Verotukien arvioinnista	142
4.3 Suorat yritystuet	143
4.4 Suorien tukien arvioinnista	146
4.4.1 Yritystukien vaikuttavuus: kirjallisuuskatsaus	147
4.5 Yritystukien arviointikehikko	154
4.5.1 Saksan verotukien arviointikehikko	156
4.6 Hyvän tuen periaatteet	159
4.6.1 Ehdotus arviointikehikoksi	161
4.7 Johtopäätökset	164
Lähteet	167

5. Laaja pohja ja yksi verokanta – visio tehokkaasta arvonlisäverosta (essee 4)	172
5.1 Johdanto	172
5.2 EU:n yhteinen arvonlisäverojärjestelmä	173
5.2.1 Suomen kansallinen arvonlisäverotus	175
5.3 Arvonlisäveron tehokkuus	177
5.4 Uuden-Seelannin tehokas arvonlisäverojärjestelmä	182
5.5 Tutkimuskirjallisuutta	183
5.5.1 Alennetut verokannat	184
5.5.2 Verosta vapauttaminen	187
5.5.3 Yleisiä ongelmia	187
5.6 Veropohjan laajentaminen ja verokantojen yhtenäistäminen	191
5.7 Yksityisen kulutuksen arvonlisäverokantojen yhtenäistämisen tulonjakovaikutukset	196
5.8 Johtopäätökset	198
Lähteet	200
Liitteet	203
6. Yhteenveto ja toimenpidesuosituks	217
6.1 Mikä on verotukien historiallinen ja teoreettinen perusta?	217
6.2 Miten Suomessa toteutetaan verotukianalyysia?	220
6.3 Miltä näyttää verotukien tulevaisuus?	222
6.4 Toimenpidesuosituksia	223
6.4.1 Verotukien evaluointi käynnistettävä	223
6.4.2 Verotuen, yritystuen ja valtiontuen suhteet täsmennettävä	224
6.4.3 Verotukien luokittelua ja vertailua suoriin tukiin tehostettava	225
6.4.4 Hyvä verotukianalyysi	226
Liite: Verotuet 2015 – 2017e	228

1. Johdanto

Verotuksen ensisijainen tehtävä on julkisen sektorin toiminnan rahoittaminen (fiskaalinen tavoite). Hyvän verojärjestelmän ominaisuuksina pidetään yleisesti tehokkuutta, oikeudenmukaisuutta, yksinkertaisuutta ja hallinnollista toimivuutta. Tavoiteltavin verojärjestelmä on myös neutraali, jolloin markkinoiden toiminta ja kilpailu vääristyvät mahdollisimman vähän. Koska tätä teorian sanelemaa optimaalista verojärjestelmää ei voida monestakaan syystä saavuttaa, usein tyydytään käytännön sanelemaan *second best* -ratkaisuun, jossa veropohja on laaja ja verokannat matalia.

Edellä mainittujen tavoitteiden ohella verotukselle on usein asetettu myös ei-fiskaalisia tavoitteita.¹ Niiden saavuttamiseksi käytettäviä ohjauskeinoja ja politiikkavälineitä² ovat erimuotoiset veronhuojennukset: vähennykset, hyvitykset, verovapaudet, alennetut verokannat ja veronmaksua lykkäävät säännökset. Näistä käytetään Suomessa nimitystä verotuki.³

1.1 Verotuet tutkimuskohteena

Valtion ohjauskeinot voidaan jakaa niin sanotun ”porkkana, keppi ja saarna” (*carrot, stick and sermon*) -luokittelun pohjalta taloudellisiin ja juridisiin ohjauskeinoihin sekä informaatio-ohjaukseen. Verotuet, suorat tuet ja tulonsiirrot ovat taloudellista välineistöä. Juridisilla välineillä tarkoitetaan sääntelyä ja siihen liittyviä sanktioita. Informaatio-ohjauksella pyritään valistamaan, ohjaamaan ja taivuttelemaan vastaanottajaa vapaaehtoisesti käyttäytymään halutulla tavalla. (Bemelmans-Videc ym. 2011).

Talusteorian mukaan julkisella tuella voi olla talouden tehokkuutta parantavia vaikutuksia vain, jos se korjaa markkinoiden puutteita tai markkinahäiriöitä. Interventio voi kuitenkin joskus johtaa sääntelyhäiriöön, jolloin lopputulos on tehottomampi kuin ilman puuttumista. Teoria on kuitenkin harvoin ollut merkittävässä roolissa, kun verotukia on otettu käyttöön. Verotukien vaikuttavuuden ja tehokkuuden arvioinnin (tässä yhteydessä käytetään usein

¹ Ei-fiskaalisia tavoitteita ovat esimerkiksi elinkeino-, työllisyys-, alue- tulonjako- ja ympäristöpoliittiset tavoitteet.

² Näiden termien käyttö ei ole vakiintunutta. Esimerkiksi Valkonen (2007) s. 1: ”Ei siis ihme, että T&K-panosten verotuki on hyvin suosittu politiikkaväline monissa maissa.” Toisaalta Määttä (2008) s. 106: ”...verotuet voivat muodostua pikemminkin verosuunnittelun välineiksi yrityksille kuin toimiviksi yhteiskuntapoliittisiksi ohjauskeinoiksi.” Tässä väitöskirjassa molempia käsitteitä käytetään samassa tarkoituksessa julkisen sektorin työvälineenä.

³ Verotukien vastakohtana muodostavat verosanktiot, joiden myötä verotus on ankarampaa kuin normijärjestelmä edellyttäisi. Niillä pyritään hillitsemään tietyn hyödykkeen kulutusta tai muuta toimintaa.

laajempaa käsitettä *evaluointi*) yhteydessä niitä joudutaan yleensä peilaamaan historiallisiin tavoitteisiin. Jos esimerkiksi verot ovat kapitalisoituneet tuotteiden tai pääomaesineiden arvoihin, veromuutokset voivat johtaa yllättäviin pääomavoittoihin tai –tappioihin. Nämä tulisi ottaa huomioon muutoksia suunniteltaessa, koska ne saattavat rajoittaa uudistamismahdollisuuksia. Uusien verotukien yhteydessä olisi kuitenkin mahdollisuus soveltaa kriittisempää otetta.

Budjettirahoitteiset suorat tuet ovat rahamääräisiä ja siksi niiden ennakointi ja seuranta ovat kohtalaisen helppo toteuttaa. Suoria tukia tarvitaan, jos rahoitusmarkkinat eivät kykene hankkeita ja yrityksiä arvioimalla ohjaamaan rahoitusta oikeisiin kohteisiin. Markkinat voivat myös olla kykenemättömiä hinnoittelemaan positiivisia ulkoisvaikutuksia, joista tärkein tässä yhteydessä on tiedon leviäminen yrityksen ulkopuolelle ja toisiin yrityksiin (TEM 2012).

Verotuki on suoriin tukiin ja tulonsiirtoihin rinnastettavaa julkisten varojen käyttöä, sillä sen myötä pienenevät verotulot on kompensoitava menoja leikkaamalla tai lisälainalla. Tästä seuraa budjetti-, käyttäytymis-, tulonjako- ym. vaikutuksia. Verotuki on niin sanotusta normaalista kansallisesta verojärjestelmästä (normista) poikkeavia säännös, jolla tuetaan haluttua kohderyhmää. Verotuki on periaatteessa itseohjautuva, vaikka sen laajuutta ja kohdentumista voidaan jossain määrin säädellä. Verotuissa on suoria tukia vähemmän etukäteistietoon liittyviä vaatimuksia, koska toteuttajat ja hankkeet valikoituvat itse. Ongelmaksi muodostuvat tuen kohteena olevan toiminnan rajaaminen ja sen laajuuden todentaminen jälkeenpäin. Ainakin yhtä suuri haaste on tukiparametrien asettaminen siten, että haluttu vaikutus saadaan aikaan yksinkertaisesti, kustannustehokkaasti ja verotuksen yleisiä periaatteita murentamatta (Pajarinen ja Rouvinen 2014).

1.2 Tutkimuskysymykset

Vaikka väitöskirjassa keskustellaan laajasti hyvän tuen periaatteista, muutamaa esimerkkitapausta lukuun ottamatta tavoitteena ei ole konkreettisesti analysoida verotukien ”hyvyyttä”. Sen sijaan keskeisiksi tavoitteiksi asetetaan (i) vastauksen tarjoaminen siihen, millainen on hyvä verotukianalyysi ja (ii) ymmärryksen lisääminen verotukien taloudellisesta ja oikeudellisesta merkityksestä.

Verotukianalyysin eli verotuen laskennan, raportoinnin ja arvioinnin/evaluoinnin tehtävänä on varmistaa verotuilla rahoitettujen valtion politiikkaohjelmien läpinäkyvyys ja vastuullisuus. Näin myös torjutaan yrityksiä rahoittavia hankkeita verotukien kautta silloin, kun ne eivät ole läpäisseet valtion talousarvioprosessia. Evaluointi mahdollistaa vanhentuneiden, tehottomien ja huonosti vaikuttavien verotukien karsimisen ja samalla hyvän tuen vaatimukset (TEM 2014a) täyttävät verotuet tulevat identifioituiksi.

Väitöskirja tarjoaa tutkittua tietoa verotuista asiantuntijoille, päättäjille ja myös julkiseen keskusteluun. Tälle on ilmeinen tarve, sillä joskus vaikuttaa siltä, että ei tiedetä, mistä puhutaan. Verotukien volyymistä ja jakautumisesta verolajeihin näyttää olevan monenlaisia käsityksiä. On kuitenkin syytä muistaa, että verotukien yhteenlaskettu euromäärä on laskennallisista ongelmista ja aineistopuutteista johtuen pitkälti vain suuntaa antava. Lukumääräisesti verotuet kohdistuvat melko tasaisesti tärkeimpiin verolajeihin, mutta yli 60 prosenttia niiden euromäärästä on henkilöverotuksen puolella. Kun tätä ei tiedetä, verotukia pidetään usein synonyymina yritystuille. Suomessa yritystuen käsitettä ei ole kuitenkaan virallisesti määritelty ja jostain syystä vakiintunut tulkinta on, että lähes kahdestasadasta verotuesta vain parikymmentä elinkeino- ja energiaverotuksen tukea luetaan yritystuiksi. Tällöin esimerkiksi arvonlisäverotuksen ja osinkoverotuksen usean miljardin verotuet jäävät yritystukien ulkopuolelle.

Kysymyksenasettelu on rajattu niin, että pääasiallisena kiinnostuksen kohteena ovat verotukien taloudelliset vaikutukset. Tämä on luonnollista, koska verotukien vuoksi menetetään huomattavasti verotuloja, ja näin vaikutetaan koko kansantalouden toimintaan.

Väitöskirjan mukana kulkee myös oikeudellinen näkökulma, mikä tarkoittaa lähinnä sovellettua kansallista verolainsäädäntöä, jonka pohjalta verotuet määritellään. Verotukiin vaikuttavat myös EU:n perussopimukset ja niiden piiriin kuuluvat valtioneuvoston päätökset, verotuksesta annetut direktiivit, EU:n vero-oikeus sekä yritysverotuksen käytäntösäännöt. Lisäksi Suomen kansallisen tason lainvalmistelun avuksi tarkoitetuissa ohjeissa (Valtiovarainministeriö 2006, Oikeusministeriö 1996, 2004, 2007, 2010, 2013) on useita yhtymäkohtia verotukianalyysin kanssa. Ohjeissa korostetaan muun muassa sitä, onko esityksessä ehdotettu laki tarpeellinen, saavutetaanko sillä halutut tavoitteet ja, onko se paras keino tavoitteiden saavuttamiseksi. Useissa verotukien taloudellisen tutkimuksen kirjallisuuslähteissä lähestulkoon samat kysymykset esitetään uudelle verotuelle. Ohjeissa mainitut selkeiden yhteiskunnallisten tavoitteiden asettaminen, menetelmien valinta ja riittävä vaikutusarvioinnin asiantuntemus ovat nekin verotukien evaluoinnissa huomioon otettavia seikkoja.

Seuraavassa esitetään tutkimuksen tavoitteisiin liittyvät tutkimuskysymykset ja kuvataan niiden taustaa:

1. Mikä on verotukien historiallinen ja teoreettinen perusta?

Verotukien raportointi aloitettiin Saksassa vuonna 1959, mutta systemaattisen raportoinnin alkuna voidaan pitää Yhdysvalloissa vuonna 1967 tehtyä laajaa selvitystä liittovaltion verolakeihin sisältyvistä kannustimista (Surrey 1973). Vuoden 1980 jälkeen verotukien raportointi yleistyi muuallakin ja nykyään

useimmissa OECD-maissa raportoidaan verotukia joko budjetin yhteydessä tai siitä erillään ja usein lakisääteisesti.

Verotuksen normiverojärjestelmä antaa systemaattisen perustan verotukea synnyttävien säännösten löytämiseksi. Sen määrittelyssä keskeisiä kohtia ovat veropohja ja veroasteikko. Kapea, veroteoreettisesti perusteltu normi johtaa todennäköisesti suureen määrään verotukia ja vastaavasti lähelle vallitsevaa järjestelmää määritelty normi tuottaa pienemmän määrän verotukia. Yleensä verotukiraportti sisältää vähintään kuvauksen verotuen taustalla olevasta säännöksestä sekä laskelmat tai arviot tuen verotulovaikutuksesta.

Verotukia koskevaa ohjeistusta ja niistä annettuja suosituksia on tuotettu runsaasti 2000-luvulla. Sekä IMF (2011), OECD (1996, 2002, 2004, 2008, 2011a, 2010b) että Euroopan komissio (2012, 2014) ja European Commission (2014a, 2014b, 2015) ovat korostaneet verotukien raportoinnin merkitystä osana kansallista budjettitaloutta ja veropolitiikan läpinäkyvyyden parantajana. Komissio on lisäksi edellyttänyt, että jäsenmaat julkaisevat yksityiskohtaista informaatiota verotukien vaikutuksesta verotuloihin. Komissio on myös antanut suosituksia verotukien evaluoinnin toteuttamistavasta. Keskeisenä lähtökohtana ovat tällöin olleet ns. hyvän tuen periaatteet ja vertailu suoriin tukiin. Muutamissa EU-maissa verotukien evaluointi on jo toteutettu.

Viime aikoina eräät tutkimuslaitokset ovat tuottaneet uutta teoreettista ja empiiristä tietoa verotuista ja niiden käyttäytymisvaikutuksista.⁴ Runsaasta informaatiosta huolimatta verotukien kokonaismäärien vertailu eri maiden välillä on yleensä hyödytöntä, koska eri maiden normijärjestelmät ovat harvoin vertailukelpoisia ja verotukien määrittely, sovelletut laskentamenetelmät sekä käytettävissä olevat tietoaineistot ovat kovin erilaisia.

2. Miten Suomessa toteutetaan verotukianalyysia?

Suomessa verotukien laskenta ja raportointi aloitettiin 1980-luvun lopulla. Tähän liittyvä raportti (Valtiovarainministeriö 1988) palveli yli 20 vuotta verotukien käsikirjana. Verotukien lukumäärä väheni erityisesti 1990-luvulla, kun siirryttiin arvonlisäverojärjestelmään, jolloin piilevästä liikevaihtoverosta aiheutuneet monet merkittävät verosanktiot ja maatalouden alkutuotevähennyksestä johtuneet verotuet poistuivat. Samaan aikaan suuri määrä elinkeinoverotuksen tukia (etupäässä varauksia) poistui pääomatulojen verotuksen ja yritysverotuksen suurten reformien myötä.

⁴ Isossa-Britanniassa TARC (Tax Administration Research Centre) ja Oxford University Centre for Business Taxation, Saksassa FiFo (Finanzwissenschaftliche Forschungsinstitut an der Universität zu Köln) ja Yhdysvalloissa NBER (National Bureau of Economic Research).

Vuonna 2010 valmistui uusi perusteellinen selvitys verotuista. Siinä käytiin läpi lähes koko verolainsäädäntö ja päivitettiin laskentamenetelmät. Kartoituksen perusteella tarkasteluun tulivat nyt myös varainsiirtoverotus, kiinteistöverotus, perintö- ja lahjaverotus sekä sosiaalivakuutusmaksut (Kröger ja Rauhanen 2010). Voitonjaon verotuksen ja valmisteverotuksen normijärjestelmät määriteltiin kokonaan uudelleen.

Koska varsinainen verotukiin kohdistuva tutkimus on Suomessa ollut hajanaista, verotukien kokonaistarkastelut ja kehittämisslinjaukset ovat jääneet valtiovarainministeriön ja Valtion taloudellisen tutkimuskeskuksen (VATT) vastuulle. Vasta aivan viime vuosina on valtiovarainministeriön menokartoituksen yhteydessä koottu tietoja yli 50 miljoonan euron verotuista ja referoitu niistä tehtyjä vaikuttavuusanalyysseja (Valtiovarainministeriö 2016). Systemaattista verotukien evaluointia ei Suomessa ole kuitenkaan toteutettu.

Verotuet eivät ole herättäneet merkittävää mielenkiintoa oikeustieteilijöiden parissa ja ekonomistit taas taloustieteen nykysuuntauksen mukaisesti tutkivat verotukia mieluiten koeasetelman pohjalta. Yrityksen tai kotitalouden kehitystä ilman tukea ei kuitenkaan voida havaita eikä sopivaa verrokkiryhmää käyttäytymismuutosten vaikutusten erottelemiseksi ole olemassa. Tällöin verrokkiryhmä luodaan tilastollisesti käyttämällä hyväksi jotakin tunnettua politiikkasääntöä. Yksittäisten verotukien huolellinenkaan tutkiminen ei kuitenkaan poista yhtenäisen, kaikkia verotukia koskevan evaluoinnin tarvetta.

3. Miltä näyttää verotukien tulevaisuus?

Kansainväliset talouden ongelmat ovat heijastumassa myös verotukiin. Hallitukset ovat ristipaineissa, jotka nousevat yhtäältä verotulojen turvaamiseen liittyvän veropohjan tiivistämisen tarpeesta ja toisaalta talouden elvyttämisen ja yritysten tukemisen välillä. Tällöin saatetaan ajautua leikkaamaan myös tehokkaita ja vaikuttavia verotukia, kuten esimerkiksi työllistymiseen liittyvät verotuet. Tutkimus on kuitenkin osoittanut, että näin aiheutetaan sekä verotulojen eroosiota että hyvinvointitappioita (Barrios ym. 2014).

Keskustelua verotukien yleisistä ominaisuuksista ja kehittämistarpeesta käydään monilla areenoilla. Esimerkiksi Euroopan komission (2014) workshopin aiheena vuonna 2013 oli *“The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation”* (Bauger 2013). Kansalliseen keskusteluun verotukien tarpeellisuus nousee useimmiten vaalien lähestyessä, kun on tarve osoittaa rahoituskanava ehdotetulle menonlisäykselle. Tämä koskee erityisesti yritystukia ja siten myös suoria tukia. Vakavia yrityksiä verotukien karsimiseksi on toki tehty. Viime aikoina keskustelua ovat herättäneet energiaverotuksen (Harju ym. 2016b) ja yritysverotuksen (Harju ym. 2017) tukijärjestelmiä arvioineet tutkimukset. Molemmat kohtasivat kuitenkin ankaraa vastustusta yrittäjä- ja teollisuuspiireissä eikä myöskään hallitus asettunut niitä tukemaan.

Verotuet ovat tällä hetkellä eräänlaisessa murrosvaiheessa, kun komissio ja EU:n tuomioistuin ovat tiukentaneet valtiontukiin liittyvää linjaansa. Vaikka verotukia voidaan edelleen monissa tapauksissa soveltaa kansallisilla päätöksillä, perussopimukset ja valtiontukisäännöstö ohjaavat nyt entistä selkeämmin jäsenmaiden verotusta ja verotukia. Muuttunut käytäntö on selvästi rajoittanut valtioiden suvereniteettia verokysymyksissä.

1.3 Väitöskirjan rakenne

Väitöskirjan tutkimusstrategiana on kvalitatiivinen tutkimus, jossa aiheen laatua, ominaisuuksia ja merkityksiä lähestytään kokonaisvaltaisesti. Sovelletuissa menetelmissä korostuvat verotukien esiintymisympäristöön, taustaan ja tarkoitukseen sekä vaikuttavuuteen ja tehokkuuteen liittyvät näkökulmat. Näin autetaan ymmärtämään tutkimuskohdetta ja selittämään siihen liittyvän käyttäytymisen ja päätösten syitä. Väitöskirjassa on sovellettu jonkin verran myös tilastoihin perustuvaa kvantitatiivista tutkimusta. Tukikohtainen analyysi sekä verotukien ja budjettipolitiikan yhteys jäävät vähemmälle huomiolle. Verotukien euro- ja lukumäärätietoja on esitetty väitöskirjan viimeisen luvun liitteessä 1.

Kyseessä on esseeväitöskirja.⁵ Se muodostuu johdantoluvusta, yhteenvetoesseestä (essee 1) sekä kolmesta itsenäisestä kokonaisuudesta (essee 2, 3 ja 4), jotka on valittu teeman kannalta mahdollisimman keskeisistä aiheista. Essee 2 ja 4 on aiemmin julkaistu Valtion taloudellisen tutkimuskeskuksen Julkaisuja -sarjassa ja essee 3 Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarjassa sekä lyhennetyssä muodossaan Kansantaloudellisessa aikakauskirjassa. Väitöskirjan viimeisessä luvussa palataan tutkimuksen tavoitteisiin ja asetettuihin kysymyksiin, kootaan yhteen väitöskirjan tarjoamia havaintoja ja vastauksia ja esitetään jatkotutkimusta koskevia tarpeita sekä toimenpidesuosituksia.

Lähdeviittaukset on pääsääntöisesti sijoitettu tekstiin lukuun ottamatta www-lähteitä, joihin liittyvät linkit on viittauspäivämäärineen sijoitettu alaviitteisiin.

Essee 2: Kokemuksia verotukien evaluoinnista eräissä maissa

Evaluointiprosessi on aloitettava jo siinä vaiheessa, kun uutta verotukisäännöstä valmistellaan. Kun haluttu politiikkatavoite on määritelty ja perusteltu, on asetettava kolme peruskysymystä: (i) onko taloudellinen väline pätevämpi halutun politiikkatavoitteen kannalta kuin juridinen tai ohjauskeino, (ii) saavutetaanko

⁵ Esseellä tarkoitetaan tieteellistä kirjoitelmää, jolle on ominaista johdonmukaisuus, tieteellinen argumentointi ja lähdeaineisto. Olennaista on ongelmakeskeinen lähestyminen, kysymystenasettelu, niihin vastaaminen ja vastausten perustelevuus. Lähdeaineistossa esitettyjä ajatuksia ja väitteitä on problematisoitava, analysoitava, vertailtava, arvioitava, kumottava, kiistettävä, osoitettava perustellen oikeiksi tai vääriksi. <https://www.jyu.fi/edu/laitokset/kas/opiskelu/info/essee> (viitattu 15.2.2017)

politiikkatavoite paremmin verolla vai tuella, ja (iii) jos tukea pidetään parempana, onko sovellettava verotukea vai suoraa tukea?

Evaluoinnin keskeiseksi kriteeriksi nousevat verotukien relevanssi, vaikuttavuus ja tehokkuus. Verotuilla on oltava selkeä tarkoitus, joka ei saa olla liian kapea tai yleinen. Määräaikaisuutta olisi aina harkittava. Verotukien lakkauttaminen on tarpeen, jos niiden alkuperäinen tarkoitus on hämärtynyt tai ne ovat muuten tehottomia taikka huonosti vaikuttavia.

Viime aikoina verotukien evaluoinnin käynnistämisen syynä ovat olleet julkisen talouden rahoitusongelmat ja veropohjan vahvistaminen. Eräissä maissa evaluointi on ajoittunut suurten verouudistusten yhteyteen, jolloin se on myös taloudellisesti edullista toteuttaa. Se saattaa käynnistyä myös veropoliittisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Evaluointien yhteydessä annettuja suosituksia tukien lakkauttamisesta tai päivittämisestä on kuitenkin otettu verkkaisesti käyttöön.

Essee 3: Yritystukien arviointi ja vaikuttavuus

Suorien tukien ja verotukien vaikuttavuutta arvioidaan taloustieteellisen kirjallisuuden valossa. Samalla saadaan käsitys myös siitä, missä määrin relevanttia tutkimusta on käytettävissä ja miltä osin on tarvetta lisätutkimukselle. Lopuksi esitetään luonnos hyvän tuen periaatteiden mukaiseksi arviointikehikoksi, jonka tarkoitus on soveltua sekä verotuille että suorille tuille.

Yrityksille suunnattuja suoria tukia tarvitaan, jos rahoitusmarkkinat eivät kykene arvioimaan hankkeita ja yrityksiä, ohjaamaan rahoitusta oikeisiin kohteisiin tai levittämään innovaatioita yrityksen ulkopuolelle ja toisiin yrityksiin. Verotuki on periaatteessa itseohjautuva ja siinä on vähemmän etukäteistietoon liittyviä vaatimuksia: toteuttajat ja hankkeet valikoituvat itse. Ongelmaksi muodostuvat tuen kohteena olevan toiminnan rajaaminen ja sen laajuuden todentaminen jälkeenpäin. Tukipolitiikassa on kyse myös tulonsiirrosta kuluttajilta ja tukea saamattomilta yrityksiltä tuetuille yrityksille. Kaikki tuen tavoitteet ja vaikutukset pitäisi ottaa huomioon sen kokonaisarvioinnissa. Tuen vastaanottajan taloudellinen etu ei missään tapauksessa ole riittävä peruste tuelle. Tuen arvioinnin ydin on mitata sitä kokonaisuhyötyä, joka saavutetaan kaikkien veronmaksajien kustannuksella.

Essee 4: Laaja pohja ja yksi verokanta – visio tehokkaasta arvonlisäverosta

Verosta vapauttaminen katkaisee arvonlisäveroketjun ja aiheuttaa veron kertaantumisen. Alennetut arvonlisäverokannat lisäävät yrityksen ja verohallinnon kustannuksia, aiheuttavat rajanveto-ongelmia ja saavat aikaan paineita suostua yhä uusiin tukiin. Tulonjaon tasaaminen tällä tavalla on todettu kalliiksi ja tehottomaksi.

Tutkimusaiheena on mahdollisimman laajaan veropohjaan ja yhteen verokantaan perustuva arvonlisäverojärjestelmä. Verotulojen lisäyksellä rahoitettaisiin yhtenäinen verokanta, joka asettuisi nykyistä vakioverokantaa selvästi alemmaksi noin 16 prosenttiin. Tulonjakoon uudistus vaikuttaisi suhteellisen vähän, koska uuden alemman verokannan hyödyt kumoaisivat pitkälti alennettujen verokantojen poistamisen haitat. Hintojen korotus olisi kompensoitavissa pienituloisille tulonsiirtojen ja olemassa olevien tukijärjestelmien kautta.

Uudistuksen toteutuksen keskeisin ongelma on veropohjaa säätelevä, jäsenmaita tiukasti velvoittava EU:n arvonlisäverodirektiivi. Siitä on myönnetty vain harvoja poikkeuksia.

2. Verotukien määrittely ja analysointi sekä verotuet Suomessa (essee 1)

Tämä yhteenveto essee toimii väitöskirjan kokoavana osana. Luvussa 2.1 keskustellaan optimaalisen verojärjestelmän ja verotukien suhteesta ja luvussa 2.2 arvioidaan normijärjestelmän perusteita ja siitä käytyä kansainvälistä keskustelua. Luku 2.3 sisältää pohdintaa verotukien ja EU:n lainsäädännön yhteyksistä. Verotukiraportoinnin kansainvälistä historiaa, nykykäytäntöä ja tähän liittyviä luokitteluperiaatteita analysoidaan luvussa 2.4. Luvussa 2.5 esitellään verotukien neljä laskentamenetelmää ja erilaisia laskentamalleja. Tämän jälkeen luku 2.6 keskittyy verotukien taloudelliseen rooliin, käyttäytymisvaikutuksiin ja muihin erityispiirteisiin. Luvussa 2.7 paneudutaan verotukien evaluointiin. Kiinnostuksen kohteena ovat tutkimuskirjallisuuden kriteerit ja suositukset sekä eri maissa sovelletut evaluointimenetelmät ja niiden tulokset. Luvussa 2.8 vertaillaan verotuen ja suoran tuen ominaisuuksia sekä niiden suhdetta yritystuen määritelmään. Lisäksi keskustellaan syistä, jotka vaikuttavat tukimuodon valintaan. Luvussa 2.9 esitellään Suomen verotukien historiaa ja kuvataan meillä sovellettavia normijärjestelmiä. Lisäksi arvioidaan ajankohtaista yritystukiin liittyvää lakiuudistusta. Esseen lopussa keskitytään siihen, miten tutkimuksen tavoitteisiin vastattiin.

2.1 Optimaalinen verojärjestelmä

Optimaalisen verojärjestelmän tulisi kattaa julkisen sektorin rahoitustarve ja asetettujen rajoitteiden puitteissa saavuttaa mahdollisimman tehokkaasti ja oikeudenmukaisesti yhteiskunnan preferensseistä johdetut tavoitteet (IFS 2010). Verojärjestelmän tulisi kerryttää verotuloja puuttamalla mahdollisimman vähän talouden resurssien tehokkaaseen kohdentumiseen. Verotuksen tehokkuustappio (*deadweight burden*) syntyy siitä, että yhtenäistä könttäsummaveroa ei voida soveltaa. Tällöin verot aiheuttavat kiilan kysyntähinnan ja tarjontahinnan välille. Kiila saa aikaan kustannuksia ja vääristää kuluttajien ja muiden talouden toimijoiden päätöksiä (Stiglitz 1988). Oikeudenmukaisuuden kaksi erillistä käsitettä ovat horisontaalinen ja vertikaalinen oikeudenmukaisuus. Edellinen tarkoittaa sitä, että samassa asemassa olevia henkilöitä kohdellaan verotuksessa samalla tavalla. Jälkimmäinen ottaa huomioon veronmaksukyyn.

Tehokkuuden ja oikeudenmukaisuuden välille yritetään luoda tasapaino. Tuloverotuksessa optimiveroteorian tavoitteena on johtaa sellainen rajaveroasteikko, jolla työntekijät tekisivät mahdollisimman paljon töitä ja joka mahdollistaisi tehokkaat tulonsiirrot. Teorian oppi-isä James Mirrlees kuitenkin osoitti, että tuloverotuottojen maksimointiin liittyy vakava ongelma: informaatio

henkilön veronmaksukyvyistä on epätäydellistä, koska yleensä vain henkilön bruttotulot tiedetään.

Varhaisen kulutusverokirjallisuuden keskeinen tulos on niin sanottu Ramseyn käänteisjoustosääntö, jonka mukaan arvonlisäverokannat tulisi asettaa hyödykekohtaisten hintajoustojen perusteella. Tämä johtaa siihen, että kysynnältään joustavia hyödykkeitä pitäisi verottaa kevyemmin kuin sellaisia hyödykkeitä, joiden kysyntä on joustamatonta. Näin voitaisiin minimoida verotuksen kulutuskäyttäytymistä ohjaava vaikutus. Jotta verokannat voitaisiin asettaa hyödykekohtaisesti, tarvittaisiin kuitenkin luotettavaa hyödykekohtaista tietoa verotuksen aiheuttamista vääristymistä. Tätä informaatiota olisi lisäksi päivitettävä jatkuvasti. Pitäisi myös tietää kulutusverotuksen vaikutukset eri hyödykkeiden tasapainomääriin ja erottaa verotuksen vaikutus muista hinnanmuodostukseen johtavista tekijöistä. Niin ikään tulisi olla käsitys kunkin hyödykkeen verotuksen vaikutuksesta muiden hyödykkeiden markkinoihin. Myös vapaa-ajan määrään voi olla hankala vaikuttaa kulutusverotuksella, koska moni hyödyke liittyy sekä työhön että vapaa-aikaan. Teorian tulokset ovat myös varsin herkkiä oletuksille.

Optimiveroteoriaa ei käytännössä pystytäkään soveltamaan. Tähän perustuu tutkimuskirjallisuuden suositus laajasta veropohjasta ja matalista verokannoista. Matalien verokantojen vahva teoreettinen perustelu on siinä, että verotuksen tehokkuustappiot pyrkivät kasvamaan nopeammin kuin verokannat nousevat. Tästä seuraa myös se, että veropohjan on oltava laaja, jotta verotuloja kertyy riittävästi. Myös kulutusverotuksen tavoitteena tulee olla yhteen verokantaan perustuva kertaantumaton laajapohjainen yleinen kulutusvero, joka sisältää mahdollisimman vähän yksittäisiin hyödykeryhmiin liittyviä poikkeuksia (IFS 2010).

Laajan veropohjan ja matalien verokantojen tavoite asettaa jo lähtökohtaisesti erittäin tiukat vaatimukset uusille verotuille. Tämän lisäksi olemassa olevien verotukien tehokkuuden ja vaikuttavuuden kriittinen arviointi on välttämätöntä.

2.2 Normijärjestelmän perusteista

Verotuella on oikeastaan kaksi merkitystä. Se viittaa yhtäältä niihin verosäännöksiin, jotka aiheuttavat verotulojen menetyksiä ja toisaalta näiden säännösten aiheuttamaan fiskaaliseen vaikutukseen, ts. saamatta jääneiden verotulojen määrään. Verotukien tunnistaminen muusta verolainsäädännöstä voi kuitenkin olla hankalaa. Tuen tarkoituksen kirjaaminen verotukien perusteluihin on saattanut jäädä tekemättä, se on määritelty liian yleisellä tasolla tai kapeasti taikka säännökset eivät poikkea selvästi muusta normistosta. Tunnistamisen vaikeus voi liittyä myös siihen, että säännöksen tukitarkoitus ei ole yksiselitteinen.

Verotuksen normaalia perusrakennetta kutsutaan normijärjestelmäksi (normiksi). Verotuet ovat kansallisessa verolainsäädännössä tukemistarkoituksessa määriteltyjä poikkeuksia normista. Verotukia ei siis määritellä esimerkiksi kilpailijamaiden verotason perusteella. Normijärjestelmän määrittelyssä on kuitenkin otettava huomioon myös EU:n verotuksesta antamat direktiivit, verotukien soveltamista säätelevä EU:n vero-oikeus ja sen piiriin kuuluvat valtioneuvoston päätökset sekä sopimusperusteiset yritysverotuksen käytännönsäädökset.

Normista poikkeamisen ohella verotuelle asetetaan myös muita vaatimuksia. OECD (1996) suositusten mukaan verontuen tulee hyödyttää tai tukea rajattua veronmaksajien ryhmää tai taloudellista toimintaa ja säännöksellä on oltava tukemistarkoitus, joka poikkeaa verotuksen fiskaalisesta tehtävästä ja verojärjestelmän tehokkaasta toiminnasta. Tukemistarkoitus ei ole välttämätön edellytys verotuelle, sillä se voi hyödyttää myös sellaisia verovelvollisia, joille tätä ei ole suoraan osoitettavissa. Sen sijaan, jos normijärjestelmästä poikkeavat säännökset perustuvat pelkästään hallinnollisiin tai verotusteknisiin syihin, niitä ei pidetä verotukina. Verotuen on myös oltava korvattavissa jollain toisella ohjauksella kuten esimerkiksi suoralla tuella. Lisäksi tarkasteltavan verolajin on oltava riittävän laaja-alainen, jotta sille voidaan mielekkäästi määrittää normi. Verotuen poistaminen saa aiheuttaa mainittavia verojärjestelmän toimivuuteen liittyviä ongelmia. Verojärjestelmässä ei myöskään saa olla muita säännöksiä, jotka kumoavat verotuen tuoman edun.

Verotukseen pitäisi liittää myös määräaikaisuus. Jantz ja Veit (2010) katsovat, että määräaikaisuudella (*sunset provision/clause*) on kaksi perusominaisuutta. (i) Se luo laille päättymisen uhan, joka siirtää näyttötaakan niiltä, jotka haluavat lopettaa kyseisen tuen niille, jotka haluavat uudistaa sen. (ii) Se edellyttää verotukseen liittyvien hallituksen tehtävien ja ohjelmien säännöllistä vaikuttavuuden ja tehokkuuden evaluointia. Ihannetapauksessa lain uudistamisvaatimus edistää verotukien evaluointiprosessia ja harjoitetusta politiikasta oppimista. Käytännössä määräaikaisen/uudistettavan lain säätäminen saattaa kuitenkin olla vaikea tehtävä. Kansainväliset kokemukset osoittavat, että tähän on yleensä osoitettu liian vähän resursseja, määräaikaisuuden hyväksyttävyyden rajoitettua ja sen vaikutuksiin liitetään epärealistisia odotuksia. Toisaalta, eräissä maissa määräaikaisilla/uudistettavilla laeilla on tunnustettu ja vakiintunut asemansa sääntelyn välineenä; niitä käytetään poliittisten kompromissien aikaansaamiseksi, vahvistamaan parlamentaarista lainsäädännön kontrollia tai luomaan parempaa sääntelyä ja näyttöön perustuvaa politiikkaa.

Verotuksen normijärjestelmä antaa systemaattisen perustan verotukea synnyttävien säännösten löytämiseksi. Sen määrittelyssä keskeisiä kohtia ovat veropohja ja veroasteikko. Veropohjaan liittyy laajuus-, jaksotus- ja arvostuskysymyksiä. Kantaa joudutaan ottamaan myös verotusyksikköön, eri verolajien keskinäisiin kytkentöihin ja verotuksen hallinnolliseen toteuttamiseen.

Kapea, veroteoreettisesti perusteltu normi johtaa todennäköisesti suureen määrään verotukia ja vastaavasti lähelle vallitsevaa järjestelmää määritelty normi tuottaa pienemmän määrän verotukia.

Eri maiden käytännöt vaihtelevat kuitenkin suuresti. Esimerkiksi asuntolainan korkomenojen vähennyskelpoisuus ei Suomessa kuulu normiin, kun taas Tanskassa, Alankomaissa ja Belgiassa se on normin mukaista. Ansiotulovähennys katsotaan Suomessa verotueksi, kun se Japanissa ja Ruotsissa se kuuluu normiin. Maiden välillä on myös eroja sen suhteen, milloin on kysymys normijärjestelmään kuuluvasta verovähennyksestä ja milloin verotuesta. Perhepoliittiset tuet voivat kuulua kumpaankin ryhmään. Kanadassa ne luokitellaan verotueksi. Ranskassa taas kaikkien saamat perhepoliittiset tuet kuuluvat normiin ja vain suppealle ryhmälle suunnatut lyhytaikaiset tuet aiheuttavat verotukea. Saksassa perhepoliittiset tuet ovat verotukea, kun ne tukevat välillisesti yrityksiä.

Arvonlisäverotuksen alennetut verokannat kuuluvat Belgiassa ja Saksassa normiin, jos niitä ei ole kohdennettu tiettyyn taloudelliseen toimintaan. Pohjoismaissa taas alemmat verokannat aiheuttavat aina verotukea. Vapautukset arvonlisäverosta tulkitaan Belgiassa, Norjassa ja Tanskassa verotueksi, kun ne Ruotsissa ja Suomessa luetaan normiin. (VATT 2009).

Yleisenä lähtökohtana normin valinnassa on vallitsevaan verojärjestelmään kytkeytyvä ja samalla teoreettisesti perusteltavissa oleva malli. *Schanz-Haig-Simons* –tulokäsitemalli (SHS) on useimmiten valittu tuloverotuksen normin lähtökohdaksi. Se perustuu mahdollisimman laajaan tuloon, jonka mittana on verovuoden aikana tapahtuneen nettovarallisuuden lisäyksen ja kokonaiskulutuksen yhteismäärä. (Kari ym. 2004).

Eri maissa sovelletuissa tuloverojärjestelmissä on piirteitä sekä SHS-malliin nojaavasta tuloverotuksesta että ns. menoverotuksesta, jossa veropohja muodostuu periodin SHS-tuloista vähennettynä saman periodin säästämällä. Riippuen siitä, kumpi näistä valitaan normiksi, ajaututaan aivan erilaiseen lopputulokseen: normin perustuessa (puhtaaseen) tuloveroon kaikki pääomatulojen huojennukset ja säästöjen vähennettävyyden tulisi katsoa verotueksi, kun taas menoveron ollessa normi pääomatulojen verottaminen ilman vähennysoikeutta olisi verosanktio. (European Commission 2014).

Useimpien maiden verojärjestelmien ollessa lähempänä tuloverotusta kuin menoverotusta on ymmärrettävää, että SHS-malliin nojaavasta normista on tullut vallitseva. Sen itseäänselvyyttä rapauttaa kuitenkin se seikka, että taloustieteellinen kirjallisuus puoltaa laajalti menoverotyypistä välittömän verotuksen järjestelmää (OECD 1996, 2008). SHS-käsitteen kritiikistä enemmän Dodge (2012).

SHS-tulokäsite on lisäksi vaikeasti sovellettavissa käytäntöön. Vaikka kulutuksen verottaminen esimerkiksi arvonnlisäverolla on suhteellisen selväpiirteistä, nettovarallisuuden muutosten verottaminen on ongelma. Tämä näkyy esimerkiksi siinä, että myyntivoittoja on aina verotettu vain niiden realisoinnin yhteydessä. Lisäksi yritysten tulovero poikkeaa laajasta tuloverokäsitteestä, koska se aiheuttaa osakkeenomistajan kahdenkertaisen verotuksen. Tästä huolimatta se poikkeuksetta on luettu osaksi normiverojärjestelmää (McBride 2013).

Normijärjestelmään perustuvaa verotukiraportointia onkin arvosteltu sen epätarkan käsitteistön ja väljän määrittelyn vuoksi. Yhdysvalloissa erityisesti kongressin edustajainhuoneen ja senaatin yhteiskomitea on esittänyt normijärjestelmää kohtaan voimakasta kritiikkiä (US Joint Committee on Taxation, JCT 2008). Sen mukaan järjestelmällä näyttäisi olevan ainakin kolme roolia. Ensiksi, se toimii mittapuuna (*benchmark*) nykyisten veronhuojennusten aiheuttamaa verotukea määriteltäessä. Toiseksi, ainakin eräissä maissa se on asetettu eräänlaiseksi ihanneverojärjestelmäksi, jota tulisi tavoitella. Kolmanneksi, se toimii kunkin verotuen euromääräisen laskennan vertailukohtana. Näissä rooleissa veropohjan, verotuksen rakenteen ja verojärjestelmän suhteet aiheuttavat usein sekaannusta. JCT:n mukaan käytäntö on osoittanut, ettei normiverojärjestelmä voi täyttää sille asetettuja vaatimuksia. Se on pitkälti nykyisen veropoliittisen päätöksenteon jatke, joka muodostuu monenlaisista käytännön valinnoista eikä se ole täsmällinen ja periaatteellinen verotuksen kehikko.

Normijärjestelmän puutteiden vuoksi JCT esitti uudenlaista lähestymistapaa veronhuojennusten luokittelemiseksi. Ehdotuksen mukaan huojennukset jaettaisiin kahteen pääluokkaan ja samalla luovutettiin verotukien/veromenojen ”*tax expenditure*” -käsitteestä. Luokittelu olisi seuraava: (i) erityiset verosäännökset (*Tax Subsidies*), jotka ovat tarkoituksellisia poikkeamia selvästi tunnistettavasta nykyisen verolainsäädännön yleissäännöstä. Tällainen verotuen määritelmä ei olisi riippuvainen hypoteettisesta ”normiverosta”, joka samalla on implisiittinen kritiikki voimassa oleville verolaeille. (ii) Verotuksen aiheuttamat rakenteelliset vääristymät (*Tax-induced Structural Distortions*). Ne ovat voimassa olevan verolainsäädännön elementtejä, joka vaikuttavat merkittävässä määrin taloudelliseen päätöksentekoon ja aiheuttavat huomattavaa taloudellisen tehokkuuden heikkenemistä.

JCT:n esittämä kritiikki ja ehdotus uudeksi verotukien luokitteluperiaatteeksi ei kuitenkaan saanut laajempaa tukea ja jo vuonna 2010 JCT käänsi kelkkansa kokonaan palaten SHS-järjestelmän kannattajaksi. Fleming ja Peroni (2010) ovat raportoineet tätä yhdysvaltalaisen verotukikeskustelun vaihetta. Heidän mukaansa JCT:n kritiikki oli osittain oikeaan osunutta, mutta loi samalla uusia, entistä vakavampia ongelmia. Toteutuessaan ehdotus olisi heikentänyt verotukien analysoinnissa tarvittavia työkaluja. Nykyinen verotukien SHS-perusteinen normijärjestelmä ja sen pohjalta tehtävä verotukien tunnistaminen täyttävät hyvin

veronmaksukykyyn ja neutraliteetin vaatimukset. Järjestelmä on kestänyt aikaa ja kritiikkiä. Fleming ja Peroni pitävät verotukianalyysin tärkeimpänä tehtävänä verojärjestelmän kautta rahoitettujen valtion politiikkaohjelmien läpinäkyvyyden ja vastuullisuuden varmistamista. Tällä tavoin hillitään yrityksiä rahoittaa politiikkaohjelmia verotukien kautta silloin, kun tätä tarkoitusta varten esitetyt suorat tuet eivät ole menestyneet budjettikäsittelyssä.

Edellä esitetyistä käytännön syistä normijärjestelmässä joudutaan aina ottamaan huomioon vallitsevan verojärjestelmän perusrakenne. Siten esimerkiksi Suomessa progressiivinen veroasteikko, yritys- ja pääomaverotuksen perusverokannat ja arvonnäisäverotuksen vakiokanta ovat tyypillisesti normin mukaisia. Toisaalta eräissä tapauksissa normijärjestelmä jää tällöin melko etäälle vallitsevasta verojärjestelmästä. Esimerkiksi tuloverotuksen progressiivisuutta lieventää merkittävästi työtulovähennys. Sen alkuperäinen tarkoitus oli vahvistaa pienipalkkaisen työn kannattavuutta etuuksiin verrattuna. Progression kiristymisen välttämiseksi vähennys on kuitenkin (v. 2016) ulotettu noin 120 000 euron/v palkkatuloon saakka. Samoin avainhenkilöiden lähdeverolaila (1995/1551) kevennetään progressiota: palkkatulosta peritään 35 prosentin lähdevero progressiivisen ansiotuloveron sijasta.

2.3 Näkökohtia verotukien ja EU:n verolainsäädännön yhteydestä

Päätösvalta veroista on eräs suvereenin valtion tunnusmerkeistä. Tämä on yksi syy myös siihen, että kansainvälisten järjestöjen ja EU:n verotukien laskennasta, raportoinnista ja arvioinnista annettua ohjeistusta ja suosituksia on noudatettu eri maissa hyvin vaihtelevasti. Se, minkälaisia verotukia otetaan käyttöön, ei ole kuitenkaan pelkästään kyseisen valtion päätettävissä, sillä verotuki voi olla myös EU:n perussopimusten vastainen.

EU:n verosäädökset koskevat pääasiassa välillistä verotusta (valmisteverotus ja arvonnäisäverotus), joka on yhdenmukaistettu lukuisilla direktiiveillä. Välillisten verotuksen harmonisoinnin lainsäädännöllinen perusta on alun perin kirjattu Rooman sopimuksen artikloihin 95–99, joiden mukaan välillistä verotusta harmonisoidaan sisämarkkinoiden häiriöttömän toiminnan edellyttämällä tavalla (Hjerpe ym. 1994). Säädetyistä vähimmäisverotasoista ja -kannoista tai veropohjasta sallitaan vain harvoin poikkeuksia. Erityisesti arvonnäisäverotuksen näennäisen tiukasta, veroteoreettisesti perustellusta normista on seurannut suuri määrä verotukia, sillä verosta on tyypillisesti vapautettu suuri osa kulutuksesta ja useita verokantoja sovelletaan yleisesti. Arvonnäisäverotuksen tuet olisivat nykyistäkin lukuisimmat, jos kaikki verosta vapauttaminen luettaisiin verotueksi.

EU:n arvonnäisäverodirektiivi säätelee, mitä tavaroita ja palveluita jäsenvaltioiden on vapautettava verosta. Tähän joukkoon kuuluvat muun muassa julkiset palvelut

kuten sairaanhoito, sosiaalihuolto, koulutus, sairaankuljetus, julkinen radio- ja tv -toiminta sekä pankki- ja vakuutustoiminta. Perusteluina ovat sosiaaliset, verotustekniset tai hallinnolliset syyt. Kysymyksessä on tiukasti velvoittava direktiivi, josta on jäsenmaille myönnetty vain harvoja poikkeuksia (de la Feria ja Krever 2012, de la Feria 2014). Useissa maissa EU:n alv-direktiivissä verosta vapautettavaksi määrättyjä toimintoja ei kuitenkaan katsota verotuiksi.

Verosta vapauttaminen sopii huonosti arvonlisäverojärjestelmään, koska sen myötä vero kertaantuu. Tämä vääristää talouden toimijoiden valintoja ja lisää talouden tehottomuutta. Koska verottoman hyödykkeen myyjällä ei ole välituotteen veron vähennysoikeutta, myyjä maksaa tästä veron, mikä on vastoin arvonlisäverotuksen periaatteita. Lopputuloksena myynti loppukuluttajalle on aliverotettua ja myynti yritykselle on yliverotettua. Verosta vapauttaminen kannustaa lisäämään omaa tuotantoa (vertikaalinen integraatio) ja vääristää kilpailua verosta vapautettujen ja verollisten toimijoiden välillä.

Alennetut alv-kannat lisäävät yrityksen ja verohallinnon kustannuksia ja aiheuttavat rajanveto-ongelmia. Kattavan esityksen tästä tarjoaa Määttä (2015). Ne ovat myös poliittisesti hankalia, sillä jollekin hyödykkeelle suunnattu verotuki saa aikaan paineita suostua yhä uusiin tukiin. Erilaisten alv-kantojen avulla tavoiteltu tulonjaon tasaaminen on tutkimuksissa todettu kalliiksi ja tehottomaksi. Lisäksi useilla alennettujen verokantojen piirissä olevilla hyödykeryhmillä on muita, verotukien kanssa päällekkäisiä tukijärjestelmiä. (Rauhanen 2015).

Välillistä verotusta lukuun ottamatta EU-maat saavat periaatteessa itsenäisesti päättää kansallisesta verotuksestaan. EU:n neuvostolla on kuitenkin mahdollisuus enemmistöpäätöksin lähentää jäsenvaltioiden lakeja, asetuksia ja määräyksiä, jos ne vaikuttavat sisämarkkinoiden toimintaan eli henkilöiden, tavaroiden, palvelujen ja pääomien vapaaseen liikkumiseen. Jäsenmaiden tulee kuitenkin aina toimivaltaansa käyttäessään noudattaa myös EU-oikeutta.

2.3.1 EU:n valtiontukisäännöstö

EU:n neuvosto voi yksimielisenä antaa myös jäsenvaltioiden välitöntä verotusta koskevia direktiivejä. Yksimielisyyttä on kuitenkin ollut hyvin vaikea saavuttaa ja siksi EU:n perussopimukset eivät sisällä varsinaista välittömän verotuksen lähentämistä koskevaa oikeusperustaa. Komissio on tämän vuoksi pyrkinyt puuttumaan haitalliseen verotukseen valtiontukisäännöksin (Alkio ja Hyvärinen 2016). Komission tulkintojen johdosta perussopimukset ja valtiontukisäännöstö ovat viime vuosina ohjanneet entistä tiukemmin jäsenmaiden verotusta. Myös EU:n tuomioistuin on 1990-luvun alkupuolelta saakka vedonnut vapaan liikkuvuuden periaatteeseen ja hiukan myöhemmin alkanut soveltaa

valtioneuvoston sääntöjä välittömiin veroihin. Nykyään onkin vaikea enää puhua jäsenvaltion verotuksen suvereniteetista (Kärkelä 2012, s 79).

EU:n toimivalta määritellään EU:n perussopimuksissa eli Euroopan unionin toiminnasta tehdyssä sopimuksessa (SEUT). Näitä ovat (i) valtioneuvoston säännöt eli artikkelit 107 ja 108, (ii) henkilöiden, palvelujen ja pääomien vapaa liikkuvuus eli artikkelit 28–37 ja 45–65 sekä (iii) haitallisen kilpailun vääristymiä estävät artikkelit 116 ja 117. Tässä yhteydessä on syytä mainita myös yritysverotuksen käytännösäännöt (*Code of Conduct*), vaikka ne eivät kuuluakaan ko. sopimukseen.

Valtiontuki on pääsääntöisesti kielletty. SEUT-sopimuksen mukaan julkisista varoista myönnetty tuki on valtiontuki, jos se on antaa tuensaajalle taloudellista etua, on valikoiva, vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua ja vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Näiden kaikkien tunnusmerkkien on täytyttävä samanaikaisesti. Unionin viimeaikaisessa oikeuskäytännössä on verotuksessa sovellettu valtiontuen valikoivuuden arvioinnissa kolmivaiheista arviointia; ensin on määriteltävä, mikä on verotuksen normijärjestelmä. Seuraavaksi on tarkasteltava, onko verotoimenpide poikkeus ko. normista. Poikkeuksen tunnusmerkki on, että se suosii jotain toimijaa siitä joukosta, jotka ovat toimenpiteellä tavoitellun päämäärän kannalta samankaltaisessa tosiasiallisessa tai oikeudellisessa tilanteessa. Jos kyseessä on poikkeus verojärjestelmästä, toimenpide on lähtökohtaisesti valikoiva.⁶

Penttilä (2013) mukaan, mikä tahansa verotustoimenpide, joka johtaa alempaan verotukseen ja muodostaa poikkeuksen yleiseen verojärjestelmään, voidaan katsoa valtiontueksi. Verotuksena taloudellista etua voidaan ohjata esimerkiksi alentamalla veron perustetta (erityinen vähennys, korotetut poistot), verosta vapauttamisella tai veronhyvityksellä ja veronmaksun lykkäämisellä. Valtiontuki on valtion varoista myönnetty myös silloin, kun se annetaan verotuksen kautta, koska tällöin valtio luopuu verotuloistaan. Tämä valtioneuvoston sääntöihin liittyvä tulkinta on täysin yhteneväinen verotukien yleisten periaatteiden kanssa.

Tuen katsotaan vääristävän tai uhkaavan vääristää kilpailua ja vaikuttavan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan silloinkin, kun tuki pelkästään lujittaa saajayrityksen asemaa sisämarkkinoilla suhteessa kilpaileviin yrityksiin. Myöskään se, että vastaava verotuki on käytössä muissa jäsenmaissa, ei oikeuta sen myöntämistä. Verotuen valikoivuus toteutuu, jos se erottelee tuensaajaksi vain tietyt yritykset tai tuotteet, jättää viranomaiselle laajan harkintavallan soveltamiselle tai on näennäisesti kaikkien saatavilla, mutta käytännössä vain suppea verovelvollisten joukko voi hyötyä siitä.

⁶ Valtioneuvoston sääntöjen soveltamisesta esimerkiksi yritysten välittömään verotukseen käsitellään komission 11.11.1998 antamassa tiedonannossa (1998/C 384/03). Komissio on lisäksi 9.2.2004 antanut tiedonannon soveltamisesta koskevan kertomuksen C(2004)434.

Alkio ja Hyvärinen (2016) esittävät, että kilpailun vääristyminen voi tapahtua esimerkiksi alentamalla veron perustetta (erityinen vähennys, nopeutetut poistot), verosta vapauttamalla, veronhyvityksenä tai verovelkojen lykkäämisellä. Yrityksen ei kuitenkaan välttämättä tarvitse olla veroedun välitön saaja, jotta kyseessä voisi olla kilpailua vääristävä toimenpide. Tässä yhteydessä kirjoittajat ottavat esille mielenkiintoisen yritykselle annetun tuen määritelmän, joka liittyy Unionin yleisen tuomioistuimen antamaan ratkaisun ns. *Mediaset*-asiassa⁷: ”*EY 87 artiklassa kielletään valtion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki siitä riippumatta, onko tukiin liittyvät edut myönnetty suoraan vai välillisesti. Näin ollen tietyille luonnollisille henkilöille tai oikeushenkilöille, joiden ei välttämättä tarvitse olla yrityksiä, suoraan myönnettyä etua voidaan pitää välillisenä etuna ja näin ollen valtiontukena muille luonnollisille henkilöille ja oikeushenkilöille, jotka ovat yrityksiä. Kuluttajille myönnettyä avustusta voidaan näin ollen pitää valtiontukena sellaisten toimijoiden hyväksi, jotka tarjoavat kulutustavaroita tai -palveluja.*”

Ratkaisussa esitetty tulkinta välillisestä valtiontuesta herättää kysymyksen, pitäisikö myös eräät arvonlisäverotuksen verotuet (”*muodossa tai toisessa myönnetty tuki*”) katsoa valtiontueksi. Ainakin ravintolaruokailun ja majoituspalvelujen alennetut verokannat näyttäisivät täyttävän valtiontuen neljä kriteeriä, jos matkailulle ohjatun verotuen katsotaan vääristävän kilpailua ja vaikuttavan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.⁸

Gacoa ym. (2009) ovat tutkineet matkailun saaman alv-tuen vaikutusta Espanjassa. He simuloivat hotellien, ravintoloiden ja muiden samantyyppisten palveluiden alv-kannan korottamisen vaikutuksia. Kun alv-kanta korotettiin 7 prosentista 16 prosenttiin, kohteena olevien palvelujen volyymi laski 5,7 prosenttia ja työllisyys 6,6 prosenttia. Ulkomaisten matkailijoiden kulutuskorin hinnan nouseminen 9 prosentilla vähensi heidän kulutustaan 6,2 prosentilla. Tulokset kertovat siitä, että matkailijat reagoivat voimakkaasti kohdemaan hintatasoon. Tämä vahvistaa näkemystä arvonlisäverotuksen tukien valtiontukiluonteesta.

Taloustieteen näkökulmasta matkailun verottaminen on hankala kysymys; matkailu on osittain kotimaista kulutusta ja osittain (ulkomaisten matkailijoiden kuluttamana) vientiä. Ebrill ym. (2001) huomauttavat, että matkailun hinnan kysyntäjousto on tyypillisesti korkea. Arvonlisävero voi siten vaikuttaa merkittävästikin matkailijan valintaan samantyyppisten kohteiden välillä. Kulutusverotuksen erään periaatteen mukaan tämän vuoksi matkailun alv-kannan

⁷ Asia T-177/07, *Mediaset v. komissio*, EU:T:2010:233

⁸ Matkailusta mainitaan myös valtiontuen ryhmäpoikkeusasetuksessa. Ryhmäpoikkeusta voidaan soveltaa matkailutoimintaan ainoastaan, jos tuki on osa alueellista tukiohjelmia, joka on suunnattu tukialueella harjoitettaville matkailutoiminnoille, joilla on erityisen myönteinen vaikutus alueelliseen kehitykseen (Euroopan komissio 2014). Vaikuttaa siltä, että tässä ei ole lainkaan ajateltu arvonlisäverotuksen kautta myönnettävää tukea.

tulisi olla matala. Toisaalta ”uniikin” kohteen valitsemisessa ei kustannuksilla näyttäisi välttämättä olevan suurta merkitystä. Tosin totaalisen erilaisetkin kohteet voivat tulla rankatuksi hintatason (verojen) mukaan, jos tavoitteena on pelkästään löytää mahdollisimman eksoottinen matkakohde.

Matkailun korkeammalle alv-kannalle voidaan kuitenkin esittää hyviä perusteita. Niistä ensimmäinen on alennettuihin alv-kantoihin yleisesti liittyvä tehottomuus ja hallinnolliset kustannukset. Toinen syy liittyy verokantojen koordinointiin: kaikki maat hyötyvät, jos ne voivat sopia yhteisestä korkeammasta verokannasta. Kolmanneksi, ulkomaalaisten (jotka monessa maassa ovat enemmistö matkailijoista) verottaminen on poliittisen päättäjän kannalta aina sosiaalisesti hyväksyttävämpää kuin oman maan kansalaisten verottaminen (Ebrill ym. 2001).

Edellä esitetyt seikat arvonlisäverotuksen kautta ohjatun tuen suhteesta EU:n valtiontukeen eivät kuitenkaan ole olleet ohjeena komission tulkinnoissa. Ratkaisevaksi muodostuu se, että alv-direktiivin mukaan jäsenmaiden on vapautettava verosta määrätyt toiminnot ja vain direktiivin III-liitteen mukaisia alennettuja verokantoja voidaan ottaa käyttöön (EU:n neuvosto 2006). College of Europe- ja Maastrichtin yliopistojen professori Phedon Nicolaides tiivistää komission näkemyksen⁹ seuraavasti: Jos jäsenvaltio vapauttaa tuotteen tai toiminnon arvonlisäverosta tai soveltaa siihen alennettua verokantaa alv-direktiivin määräysten mukaisesti, kyseessä ei ole valtiontuki, koska päätöstä ei voida lukea kansallisen viranomaisen syyksi (Nicolaides 2016, s 143). Direktiivin III-liite sisältää myös majoituspalvelut ja ravintolatarjoilun, ja tämä selittää myös sen, että matkailuun liittyvä arvonlisäverotuksen tuki ei voi olla valtiontukea.

Kärkelän (2012) mukaan valtiontukiarvioinnissa ei oteta lainkaan huomioon toimenpiteen tarkoitusta tai muotoa, vaan olennaista on ainoastaan tukitoimenpiteen vaikutus. Verotukien osalta tukitoimen vaikutus sisämarkkinoiden kauppaan näytetyksi jo sillä perusteella, että tuen saanut yritys tai sen ulkopuolelle jäävä kilpailija toimii yhteismarkkinoilla. SEUT 107(1) artiklan kriteereistä valikoivuus on osoittautunut kaikkein haastavimmin sovellettavaksi. Komission mukaan valikoivuus tai erityisyys on valtiontuen merkittävin edellytys. Se on elementti, jonka avulla kielletyt valtiontuet erotetaan hyväksyttävistä normaalin talouspolitiikan keinoista. Ollakseen valikoiva verokeinon tulee suosia jotakin yritystä tai toimialaa alentamalla tuensaajaan kohdistavaa verorasitusta. Tuen on oltava poikkeus juuri kyseisen valtion tavanomaisesta kansallisesta verotusmenettelystä.

Schön (2016) katsoo, että valtiontuen taloudellisen edun ja valikoivuuden testaamisessa on eräitä vahvoja päällekkäisyyksiä. Molemmat testit jakavat

⁹ Taustalla on komission päätös Saksan retkeilymajajhdistyksen verosta vapauttamisesta (Commission decision SA.33206 on aid to German Youth Hostel Association) ks. myös <http://stateaidhub.eu/>

veronmaksajat niihin, jotka nauttivat verotuesta ja niihin, joita käsitellään vertailuryhmänä. Molemmista testeissä on välttämätöntä tunnistaa normi (*benchmark*), jota vasten kielletty valtiontuki voidaan varmistaa. Yhtäläisyyksistä huolimatta sekä komissio että EU:n tuomioistuin pitävät edelleen kiinni molemmista testeistä. Viime aikoina on kuitenkin ehdotettu luopumista kokonaan normikäsitteestä, jolloin verotukena annettu valtiontuki tutkittaisiin pelkästään ”syrjintätestillä”. Tällöin ydinkysymyksenä on se, kohdellaanko vertailukelpoisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa olevia veronmaksajaryhmiä eri tavalla ilman mitään näkyvää oikeutusta. Schönin mukaan monesti kyseenalaiseksi osoittautunut kansalliseen verolainsäädäntöön perustuvan normi pitäisi hylätä ja korvata se olemassa olevien erojen kohtuuttomuuden/kohtuullisuuden arvioinnilla.

Vaikka valtiontuki on pääsääntöisesti kielletty, puhtaasti verotekniset toimenpiteet, kahdenkertaisen verotuksen tai veronkierron torjumista koskevat säädökset sekä toimenpiteet, jotka edistävät yleisten talouspoliittisten tavoitteiden saavuttamista eivät kuitenkaan ole valtiontukia, jos niitä sovelletaan yhtäläisesti kaikkiin yrityksiin ja tuotannonaloihin.

Yritystoimintaa voidaan tukea EU:n valtiontukisääntöjen puitteissa myös silloin, kun tuella edistetään yleistä taloudellista kehitystä ja SEUT-sopimuksessa (107 artiklan 2 ja 3 kohdat) määriteltyjä tavoitteita (Penttilä 2013). Yleisessä ryhmäpoikkeusasetuksessa (651/2014) määritellään, millaiset tuet ja tukiohjelmat ovat periaatteessa hyväksyttävissä eivätkä edellytä ennakkoilmoitusta ja komission ennakkohyväksyntää. Lisäksi vähämerkityksiset tuet jäävät yleisen *de minimis* -asetuksen (1407/2013) perusteella kokonaan ilmoitusmenettelyn ulkopuolelle. Ryhmäpoikkeusten piiriin kuuluu tukiohjelmaa ja tukia, joiden hyötyjen voidaan lähtökohtaisesti arvioida ylittävän mahdolliset kilpailun vääristymän haitat sisämarkkinoille. Asetuksen mukaisilla valtiontuilla edistetään talouskasvua, työllisyyttä ja muita yhteisiä tavoitteita. Niiden edellytykset koskevat esimerkiksi tuen läpinäkyvyyttä, kannustavuutta ja enimmäismäärää. Suomessa ryhmäpoikkeusasetuksen piiriin kuuluu kaikkiaan 44 erilaista tukimuotoa. (TEM 2014b).

2.3.2 Code of conduct

Myös EU:n jäsenmaiden sopimat yritysverotuksen käytännesäännöt (*The Code of Conduct for business taxation, CofC*)¹⁰ liittyvät verotukseen. Käytännesäännöissä on sovittu haitallisen verokilpailun hillitsemisestä ja uusista toimenpiteistä pidättäytymisestä, mutta ne eivät ole jäsenmaita sitovia. Ne eivät myöskään edellytä jäsenmaiden yksimielisyyttä varsinaisten verokysymysten tapaan. Weber

¹⁰ http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/harmful-tax-competition_en (viitattu 15.10.2016)

ym. (2013) mukaan vuonna 1997 sovittuja käytännesääntöjä voidaan pitää pikemminkin poliittisena kuin juridisena instrumenttina. Säännöissä erotetaan toisistaan reilu ja epäreilu finanssipoliittinen kilpailu. Tavoitteena on estää tilanne, missä kansainvälisesti liikkuvan pääoman hyödyt leikkaavat kansallisia verotuloja niin, että riittävien julkisten palvelujen, infrastruktuurin ja sosiaaliturvan ylläpitäminen vaarantuu.

Yritysverotuksen käytännesääntöjä on tarvittu, koska valtiontukisäännöt eivät auta haitallisen, mutta yleisen ja ei-valikoivan (horisontaalisen) verosäännöksen kieltämisessä. Tällöin on yleensä kysymys investointien ja pääkonttoreiden houkuttelemisesta maahan erilaisilla veroeduilla ja muilla tukijärjestelmillä. Luontevin väline haitallisen verokilpailun estämiseksi olisi kuitenkin kilpailun vääristymien estävät eli SEUT artiklat 116 ja 117¹¹ – senkin vuoksi, että niiden soveltaminen ei edellytä yksimielisyyttä vaan määräenemmistöä.¹² Komission arvion mukaan näiden säädösten kohteeksi joutunut jäsenmaa kuitenkin todennäköisesti pitäisi niitä epäoikeudenmukaisina ja äärimmäisenä toimenpiteenä (*nuclear option*¹³) ja voisi tämän vuoksi uhata estää edistymistä unionin muilla alueilla. Siksi tarvittiin käytännesääntöjen tyyppinen poliittinen ”vertaispainostusinstrumentti” (*political peer pressure instrument*), joka käytännössä toimii jäsenmaiden hallitusten korkeiden edustajien ryhmänä (Richelle ym. 2016).

Valtiontuen kriteerit eroavat selvästi käytännesäännöistä, joiden mukaan haitallisella verokilpailulla on oikeastaan vain yksi kriteeri: huomattava vaikutus liiketoiminnan sijoittumiseen tarjoamalla huomattavasti yleistä verotasoa matalampi efektiivinen verotaso. Erityisen kiinnostavaa on, että valikoivuus

¹¹ SEUT 116 artikla: Jos komissio toteaa, että jokin eroavuus jäsenvaltioiden lakien, asetusten tai hallinnollisten määräysten välillä vääristää kilpailun edellytyksiä sisämarkkinoilla ja johtaa näin vääristymään, joka on poistettava, se ryhtyy neuvotteluihin niiden jäsenvaltioiden kanssa, joita asia koskee. Jollei neuvotteluissa päästä sopimukseen vääristymän poistamisesta, Euroopan parlamentti ja neuvosto antavat tavallista lainsäätämisympäristystä noudattaen tarvittavat direktiivit. Muitakin aiheellisia, perussopimusten mukaisia toimenpiteitä voidaan toteuttaa.

SEUT 117 artikla: 1. Jos on aihetta epäillä, että lain, asetuksen tai hallinnollisen määräyksen antaminen tai muuttaminen johtaa 116 artiklassa tarkoitettuun vääristymään, jäsenvaltio, joka haluaa toteuttaa uudistuksen, neuvottelee asiasta komission kanssa. Jäsenvaltioita kuultuaan komissio suosittaa valtioille, joita asia koskee, vääristymän välttämiseksi aiheellisia toimenpiteitä. 2. Jos jäsenvaltio, joka haluaa antaa kansallisia säännöksiä tai määräyksiä taikka muuttaa niitä, ei noudata komission sille antamaa suositusta, muiden jäsenvaltioiden ei tarvitse 116 artiklan nojalla muuttaa kansallisia säännöksiään tai määräyksiään tällaisen vääristymän poistamiseksi. Jos jäsenvaltio, joka ei ole noudattanut komission suositusta, aiheuttaa vääristymää vain omaksi vahingokseen, 116 artiklaa ei sovelleta.

¹² <http://www.consilium.europa.eu/fi/council-eu/voting-system/qualified-majority/> (viitattu 15.10.2016)

¹³ ”Nuclear option” viittaa Euroopan unionista tehdyn sopimuksen 7 artiklaan, jonka mukaan neuvosto voi erään edellytyksin todeta, että on olemassa selvä vaara, että jokin jäsenvaltio loukkaa vakavasti 2 artiklassa tarkoitettuja arvoja (ihmisarvon kunnioittaminen, vapaus, kansanvalta, tasa-arvo, oikeusvaltio- ja ihmisoikeuksien kunnioittaminen, vähemmistöihin kuuluvien oikeudet mukaan luettuina). Tällöin neuvosto voi määräenemmistöllä päättää pidättää väliaikaisesti tietyt perussopimuksista johtuvat asianomaiselle jäsenvaltiolle kuuluvat oikeudet, mukaan lukien kyseisen jäsenvaltion hallituksen edustajan äänioikeuden neuvostossa. https://www.ecb.europa.eu/ecb/legal/pdf/c_32620121026fi.pdf (viitattu 15.10.2016)

näyttää puuttuvan käytännesäännöistä. Mutta yhtäläisyyksiäkin löytyy, kun katsotaan käytännesääntöjen yksityiskohtaisempia arviointiperusteita. Niiden mukaan kansalliseen verotukseen liittyvä toimenpide on (erittäin) epäilyttävä, jos seuraavat ehdot täyttyvät:

- tarkoitettu offshore-yhtiöille
- ”suoja-aitaaminen” (*ring-fencing*) eli oman veropohjan suojeleminen muille jäsenmaille luotuja kilpailuetuja vastaan
- kilpailuedun tarjoaminen yritykselle, vaikka tällä ei ole taloudellista toimintaa kyseisessä maassa
- markkinaehtoperiaatteen (*arm’s length principle*) puuttuminen
- läpinäkyvyyden puuttuminen hallinnossa ja erityisesti henkilökohtaisia tuloja koskevissa päätöksissä (Weber ym. 2013).

Myös Wattel (2016) hakee yhtäläisyyksiä edellä mainittujen SEUT-sopimuksen artiklojen ja käytännesääntöjen välillä. Hänen mukaansa näissä kaikissa sovelletaan kriteereitä, jotka liittyvät eriarvoisuuteen tai poikkeamaan, sisämarkkinoiden toimintaan ja tuen oikeutukseen. Wattel kuitenkin epäilee käytännesääntöjen tarpeellisuutta, koska ne sisältyvät pitkälti haitallisen kilpailun estäviin SEUT-artikloihin. Poliittisesti ne kuitenkin lienevät tarkoituksenmukaisia ja uusimmat kehittämissuositukset¹⁴ pitävät sisällään mm. kehotuksen parantaa yleistä ohjeistusta veronkierron sekä veropohjan rapautumisen ja voitonsiirtojen (BEPS) estämiseksi. Myös OECD on aktiivinen tällä alueella.¹⁵

Valtiontukisäännöt, vapaan liikkuvuuden artiklat, haitallisen kilpailun vääristymiä estävät artiklat ja yritysverotuksen käytännesäännöt ovat tärkeitä työkaluja haitallisen verokilpailun kitkemisessä. Niiden tehokas ja tasapuolinen soveltaminen edellyttää kuitenkin huolellista arviointia. Vuonna 1999 ensimmäinen CofC -raportti nosti mustalle listalle 66 kansallista verotoimenpidettä. Kahden vuoden päästä komissio käynnisti 15 valtiontukien tutkintamenettelyä, joista 13 oli myös mustalla listalla. Lisäksi komissio on vuodesta 2012 lähtien voinut edellyttää budjettivaikutuksiltaan suurten valtiontukien evaluointia. Sama koskee sellaisia suunniteltuja tukia, joilla on uudenlaisia ominaisuuksia tai kun odotettavissa on merkittäviä markkina-, teknologia- tai sääntelyvaikutuksia.¹⁶

¹⁴ <http://www.consilium.europa.eu/fi/press/press-releases/2015/12/08-ecofin-conclusions-business-taxation/> (viitattu 15.10.2016)

¹⁵ <https://www.oecd.org/tax/beps/> (viitattu 31.10.2016)

¹⁶ http://ec.europa.eu/competition/publications/cpb/2014/007_en.pdf (viitattu 31.10.2016)

2.4 Verotukien raportoinnista

Ensimmäisenä maana verotukien raportoinnin aloitti Saksa vuonna 1959. Alun perin raportoinnissa sovellettiin laajaa verotuen käsitettä, minkä seurauksena hyvin monet yleiset veronhuojennukset määriteltiin verotuksiksi. Vuoden 1977 jälkeen Saksassa verotueksi määritellään vain säännökset, jotka tukevat yrityksiä ja elinkeinoelämää. Kotitalouksille verotuksen kautta suunnattu tuki katsotaan verotueksi silloin, kun se tukee välillisesti liiketoimintaa. Kaikki muu verojärjestelmän kautta ohjattava tuki raportoidaan otsikolla ”Muut verosäännökset”. Siten Saksan verotukien määritelmä poikkeaa monista muista maista (OECD 2010).

Yhdysvalloissa verotukiraportoinnin alkuna voidaan pitää vuonna 1967 tehtyä laajaa selvitystä liittovaltion verolakeihin sisältyvistä kannustimista. Siinä käytetyn verotukikäsitteen kehitti alun perin apulaisvaltiovarainministeri Stanley S. Surrey. Verotukena pidettiin ”rajattua veronmaksajien ryhmää tai taloudellista toimintaa hyödyttäviä valtion menoja, jotka on ohjattu verojärjestelmän kautta eikä suorina tulonsiirtoina, lainoina tai muuna valtion tukena.” Yhdysvaltojen ensimmäinen verotukiraportti julkaistiin vuonna 1968 valtiovarainministeriön vuosikertomuksessa (Surrey 1973). Vuonna 1985 Surrey ja McDaniel (1985) päivittivät ja tarkensivat verotukeen liittyviä käsitteitä. Nämä käsitteet ovat pitkälti olleet eri maiden verotukimäärittelyiden pohjana.

Vuoden 1980 jälkeen verotukien raportointi yleistyi ja nykyään useimmissa OECD-maissa raportoidaan verotukia joko budjetin yhteydessä tai siitä erillään. Tavoitteena on parantaa erityyppisiä menoja koskevaa tietopohjaa ja lisätä tällä tavoin budjetti- ja veropolitiikan läpinäkyvyyttä. Vuonna 2014 kaikkiaan 19 EU-jäsenmaata raportoi verotuet vuosittain. Näistä Suomi, Iso-Britannia, Tšekki, Viro, Puola, ja Latvia eivät perusta raportointia lakiin.

Pohjoismaiden normiverojärjestelmät ja verotukimääritykset perustuvat alun perin Pohjoismaiden ministerineuvoston *Skatteutgifter*-raporttiin (Nordiska Ministerrådet 1987). Suomessa verotukien vuosittainen ja kattava raportointi aloitettiin vuonna 1988, Ruotsissa vuonna 1997 ja Norjassa 1999 (Määttä 2012). Myös Tanska aloitti verotukiraportoinnin vuonna 1998, mutta luopui siitä osittain vuonna 2006. Vuonna 2007 Tanskan tarkastusvirasto suositteli paluuta kattavaan vuosittaiseen raportointiin budjettiesityksen yhteydessä. Suositusta ei kuitenkaan pantu toimeen, koska verotukien raportointi ei ole Tanskassa lakisääteistä. Tanskassa kuitenkin julkaistaan aiemmin määriteltujen verotukien indeksikorjatut rahamäärät, kuvauksia uusista verotuista, sekä ad hoc -tyyppisiä verotukien tarkistuksia ja uusien lakien aiheuttamia muutoksia verotuissa. Myös verotukien laskentamenetelmistä ja normijärjestelmistä julkaistaan tietoa. Lisäksi Tanskan veroministeriö tuottaa laskelmia yrityksille suunnatuista verotuista (Bolander 2012).

OECD (2010a) ehdottaa verotukisäännösten jakamista neljään kategoriaan niiden periaatteellisen tarkoituksen mukaan: (i) tulojen lisäämiseen tarkoitetut säännökset, (ii) veronmaksukyvyyn sopeuttamiseen tarkoitetut säännökset, (iii) käyttäytymismuutokseen tarkoitetut säännökset (sosiaalisin perustein ja taloudellisin perustein) sekä (iv) hallinnolliset ja sopeuttamiseen liittyvät rakenteelliset säännökset. Tällaisella jaottelulla tähdätään siihen, että jo varhaisessa vaiheessa voitaisiin arvioida, onko kyseessä verotuki vai jokin muu tukimuoto. Yksittäinen tuki voi kuitenkin kuulua useampaan kategoriaan, koska sillä saattaa olla useampia tarkoituksia.

Ison-Britannian kansallisen tarkastusviraston tilaamassa raportissa (TARC 2014) arvioidaan seitsemän verotukien luokitteluperusteen ominaisuuksia ja käyttökelpoisuutta (taulukko 1).¹⁷ Jokaista luokittelua voidaan käyttää tuen evaluointitarkoitukseen ja useimpia myös raportoinnin tarpeisiin. Myös sillä on merkitystä, onko arvioinnin näkökulmana potentiaalinen verouudistus vai julkisia menoja koskeva uudistus.

Taulukko 1. Verotukien luokitteluperusteet (lähde: TARC 2014)

Luokitteluperuste	Tarkoitus	Hyödyt
1. Tukimuoto	evaluointi	varmistaa, että tuen mittaamisessa otetaan huomioon keskeiset tekijät, kuten vaikutus tulonjakoon
2. Verolaji	raportointi	edistää eri verolajien keskinäisen riippuvuuden ymmärtämistä
	evaluointi	verohallinnon käyttämä luokittelu
3. Budjetin toiminta-alue	raportointi	mahdollistaa suorien tukien ja verotukien yhteen laskemisen ja selkeän vertailun
	evaluointi	mahdollistaa harkinnan siitä, kohdistuuko huojennus/kannustin parhaiten verotuen vai suoran tuen kautta
4. Tuen (politiikka)tavoite	raportointi	edistää poliittista vastuullisuutta
	evaluointi	tarjoaa arviointikehikon sille, ovatko tavoitteet edelleen relevantteja ja onko ne saavutettu
5. Tuen kohde	raportointi	edistää yleistä vastuullisuutta
	evaluointi	tarpeellinen tulonjakovaikutusten arvioimisessa
6. Tuen rahamäärä	evaluointi	menetetyn verotulon määrä on hyödyllinen evaluointien priorisoinnissa
7. Riskit	evaluointi	tarjoaa perusteen evaluointien priorisoinnille

¹⁷ Tax Administration Research Centre (TARC) on Exeterin yliopiston ja Institute for Fiscal Studiesin (IFO) yhteisesti operoima tutkimuslaitos.

Luokitteluperusteen valinta on TARC:n mukaan riippuvainen sille asetetusta tarkoituksesta. Jos tarkoituksena on tuottaa laadukkaampaa raportointia yleisen vastuullisuuden kohentamiseksi, suositellaan budjetin toiminta-alueittaista luokittelua lisättyä tuen tavoitteen ja tuesta hyötyvän veronmaksajan (tuen kohde) mukaisella luokittelulla. Jos tarkoituksena on parempi evaluointi, suositellaan käytettäväksi kaikkia seitsemää luokittelua. Jos tarkoitus on tunnistaa evaluointien priorisointi, tällöin tuen rahamäärä sekä riski ja väärinkäytökset ovat avainasemassa valittaessa arvioitavia tukia.

Käytännössä menetetyt verotulot esitetään kuitenkin eri maissa yleensä vain verotuiksi luokiteltujen säännösten osalta. Vuosittain verotukia raportoivista 18 EU-jäsenmaasta 10 luokittelee verotuet pelkästään verolajin, tuen tavoitteen tai toiminta-alueen mukaan. Tanskassa, Espanjassa, Italiassa ja Ruotsissa tuet erotellaan myös tukimuodon (alennettu verokanta, verosta vapauttaminen, vähennys jne.) perusteella. (European Commission 2014).

Suomessa verotuet raportoidaan vain verolajeittain ja kahdeksaan toiminta-alueeseen luokiteltuna (taulukko 2). Liitteessä 1 on esitetty kaikkien verotukien luettelo euromäärineen. Tätä luokitusta on käytetty myös valtiovarainministeriön menokartoituksen verotuki-osiossa (Valtiovarainministeriö 2016). Valtion talousarviossa verotukien käsittely on hyvin niukkaa ja yhteenvetotyypistä. Hallituksen vuosikertomuksessa (VNK 2016) verotuista on lyhyt esittely ja lisäksi taulukko suurimmista verotuista. Kertomukseen on liitetty 1-2 tutkimusreferaattia otsikolla ”Verotukien vaikuttavuuden arviointi.”

Taulukko 2. Verotukien jaottelu toiminta-alueittain Suomessa

1. yleinen hallinto
2. opetus, tiede ja kulttuuri
3. sosiaaliturva
4. terveydenhuolto
5. asuminen ja ympäristö
6. liikenne
7. teollisuus ja elinkeinot
8. ei eriteltävissä

Tällainen jaottelu on ollut Suomessa voimassa siitä lähtien, kun verotukia alettiin raportoida eli vuodesta 1989. Se on aivan ilmeisesti liian karkea ja epäinformatiivinen. Vertailu tulisi huomattavasti konkreettisemmaksi, jos luokittelu olisi täsmällisempi. Ruotsissa näin onkin menetelty; siellä jokainen verotuki luokitellaan sen tavoitteen perusteella. Kun kyseessä on tietylle budjetin menoluokalle kohdistettu tuki, myös tämä tieto ilmoitetaan. Kaikkiaan menoluokkia on 27 (taulukko 3). Lisäksi budjettivaikutteiset tuet jaetaan verolakien perusteella neljään pääryhmään: tuloverotus, ansiotulojen välillinen verotus, arvonlisäverotus ja valmisteverotus.

*Taulukko 3. Ruotsissa verotukiin sovelletut menoluokat
(lähde: Regeringens skrivelse 2014)*

1. Valtakunnan hallitus
2. Kansantalous ja finanssihallinto
3. Verotus, tulli ja ulosottotoimi
4. Oikeuslaitos
5. Kansainvälinen yhteistyö
6. Maanpuolustus ja yhteiskunnan kriisivalmius
7. Kansainvälinen kehitysyhteistyö
8. Maahanmuutto
9. Terveysten- ja sairaanhoito sekä sosiaalihuolto
10. Sairaiden ja vammaisten taloudellinen turva
11. Vanhusten taloudellinen turva
12. Perheiden ja lasten taloudellinen turva
13. Yhteisöllisyys ja tasa-arvo
14. Työmarkkinat ja työelämä
15. Opintotuki
16. Koulutus ja yliopistotutkimus
17. Kulttuuri, media, uskontokunnat ja vapaa-aika
18. Yhdyskuntasuunnittelu, asuntojen hallinta ja rakentaminen sekä kuluttajapolitiikka
19. Alueellinen kasvu
20. Julkinen ympäristön- ja luonnonsuojelu
21. Energia
22. Liikenne ja viestintä
23. Alueelliset elinkeinot, maaseutu ja elintarvikkeet
24. Elinkeinoelämä
25. Julkinen tuki kunnille
26. Valtionvelan korot ym.
27. Maksut EU:lle

Toisenlaisen verotukien luokittelumallin tarjoaa OECD (2010), joka korostaa tukien tavoitetta ja kohdetta. Tämä malli on konstruoitu soveltumaan mahdollisimman hyvin eri maiden verotukien vertailuun. Verotuet jaetaan 14 luokkaan, jotka on valittu heijastamaan eri maiden tyypillisiä muissa yhteyksissä soveltamia menoluokitteluja tai verotuksen tehtäviä, sortumatta liialliseen yksityiskohtaisuuteen. Tähän luokitteluun sisältyy kuitenkin monitulkintaisuutta, josta seuraavassa esimerkkejä.

Taulukko 4. OECD:n suosittama verotukien luokittelu tarkoituksen ja kohteen mukaan (lähde: OECD 2010b)

1. pienituloiset (ei työhön liittyvät)
2. työntekoon kannustavat
3. eläkeläiset
4. työntekijät (ei terveyteen tai eläkkeelle siirtymiseen liittyvät)
5. koulutus
6. terveys
7. asuminen
8. yleinen liike-elämä ja investoinnit
9. tutkimus ja kehitys
10. toimialakohtainen tuki
11. pääomatulojen huojennus
12. hallintojen väliset suhteet
13. hyväntekeväisyys
14. muut

Vähäinen ero tietyille väestöryhmille suunnatun verohuojennuksen (verotuki) ja veronmaksukyvyyn huomioon ottavan verojärjestelmän mukaisen rakenteellisen säännöksen¹⁸ (ei verotuki) välillä aiheuttaa rajanveto-ongelman. Mahdollisia rajatapauksia olisivat kohtien 1 ja 2 verovähennys lapsiperheille ja *non wasteable* tai *make work pay* –tyyppinen, myös rahana maksettava verovähennys.

Toinen tähän luokitteluun liittyvä horjuvuus on kohdan 8 kaikkeen yleiseen liiketoimintaan liittyvän verohuojennuksen tai –kannusteen (kuten nopeutetut konepoistot) ja kohdan 10 tietyille toimialalle suunnatun verotuen (kuten teollisuusyritysten investointikannuste) välinen ero. Silloin, kun kyseessä on tietokoneen poisto, se luokitellaan kaikkeen liiketoimintaan liittyväksi verotueksi eikä toimialaan ”tietokoneen valmistus” kohdistuvaksi verotueksi, mikä tulkinta voisi olla luontevampaa.

Hallintojen välisiin suhteisiin liittyvällä verotuella (kohta 12) tarkoitetaan esimerkiksi oikeutta vähentää alueellinen tai paikallinen vero liittovaltion verosta. Toisaalta eräiden kehittyvien alueiden investointituet on luokiteltu yleisiksi liiketoiminnan verotuksi (kohta 8). Päinvastainen tulkinta voi kuitenkin syntyä, jos tietyllä alueella harjoitetulle rajatulle toiminnalle suunnattu verotuki luokitellaan toimialatueksi (kohta 10), vaikka kyseessä olisi toiminta, jota ei esiinny missään muualla maassa.

Tässä OECD:n luokittelussa on myös pääomatulojen verotuelle luotu oma kategoriansa, jotta jonkinlainen vertailtavuus eri maiden välillä voitaisiin toteuttaa.

¹⁸ Tuloverotuksessa rakenteellinen säännös on esimerkiksi veroasteikko tai verotettavan tulon alaraja.

Siihen sisältyvät esimerkiksi luovutusvoittojen ja osinkojen kahdenkertaisen verotuksen huojennukset, jotka maat yleisesti tulkitsevat verojärjestelmään kuuluviksi rakenteellisiksi säännöksiksi mieluummin kuin verotuksiksi.¹⁹ (OECD 2010b).

Vain harvassa maassa verotukseen liittyvistä huojennuksista tarjotaan laajempaa kvantitatiivista tietoa esittämällä myös muiden kuin verotukea synnyttävien verosäännösten perusteella aiheutuvat verotulojen vähennykset. Tällöin raportoinnin piirissä on myös säännöksiä, joilla ei ole selvää tukitarkoitusta. Esimerkiksi Iso-Britannia jakaa veronhuojennukset kolmeen ryhmään. Niistä ensimmäiseen kuuluvat varsinaiset verotuet. Toiseen ryhmään luetaan rakenteelliset huojennukset, kuten esimerkiksi perusvähennys. Tämän ryhmän säännösten katsotaan kuuluvan normijärjestelmään. Kolmannessa luokassa on sekä verotuen että normin piirteitä (TARC 2014).

Ison-Britannian Verohallinnon (HMRC) tilastoyksikkö KAI²⁰ ei puolestaan käytä lainkaan verotuki-termiä (*tax expenditures*). Sen mukaan verotuksen kautta ohjatut tuet ovat verohuojennuksia (*tax reliefs*), jotka jaetaan hallinnollisiin ja taloudellisiin huojennuksiin. Hallinnollinen luokittelu perustuu huojennusten oikeudelliseen tai hallinnolliseen rooliin osana verojärjestelmää ja taloudellinen luokittelu nojaa huojennusten tarkoituksiin ja vaikutuksiin. (KAI 2015).

Myös Ruotsissa verotuet jaetaan kolmeen ryhmään: ensimmäisessä ovat sellaiset verotuet, jotka vaikuttavat valtiontalouden tasapainoon eli ne ovat budjettivaikutteisia (*saldopåverkande skatteutgifter*). Toisessa ryhmässä ovat verotuet, joilla ei ole tällaista vaikutusta. Niiden perustelut liittyvät verojärjestelmän hallinnollisiin syihin kuten yksikertaisuuteen ja kohtuullisuuteen. Tällaisia veroteknisistä syistä säädettyjä verotukia ei myöskään voida verrata suoriin budjettitukiin. Ruotsissa tuloverotuksen normiin kuuluu, että julkiset tulosiirrot ovat verollisia. Siksi toiseen ryhmään luetaan myös esimerkiksi lapsilisien tai eläkeläisten asumistuen verovapaus. Koska tällaiset tuet eivät vaikuta budjettiin, ne lasketaan menoekvivalenssimenetelmällä. Taustalla on ajatus, että verovapauden poistaminen edellyttäisi etuuden lisäämistä veron määrällä, jotta edunsaajan tuki ei muuttuisi. Kolmannessa ryhmässä ovat ne verotuet, joita ei selkeästi voida osoittaa kumpaankaan ryhmään. (Regeringens skrivelse 2014).

Kuten edellä esitetystä selviää, Suomella olisi aika lailla kehitettävää tavassa, jolla verotuet raportoidaan. Vaikka ei mentäisikään yhtä hienojakoiseen luokitteluun kuin esimerkiksi Ruotsissa, verotuet voitaisiin nykyisen käytännön lisäksi luokitella esimerkiksi vastaamaan suorien tukien politiikkatavoitteita, jotka ovat

¹⁹ Suomessa on katsottu, että eriytettyyn tuloverojärjestelmään sisältyvään osingonsaajan verotuksen huojentamiseen sisältyy verotukea.

²⁰ KAI = Knowledge, Analysis & Intelligence Directorate

seuraavat: energia- ja ympäristöpolitiikka, maatalouspolitiikka, t&k&i, työllisyys, toimialapolitiikka, yrityspolitiikka ja aluepolitiikka. Näin saataisiin käsitys kullekin politiikkatavoitteelle suunnatun kokonaistuen määrästä. Myös muiden kuin verotukea synnyttävien verosäännösten perusteella aiheutuvien verotulojen vähennysten raportointia olisi syytä harkita.

2.5 Verotukien laskentamenetelmät

Verotukien fiskaalisen volyymin arvioinnissa on korostettava sekä tukikohtaisen laskennan että verotukien kokonaismäärän tärkeyttä. Yksittäisen verotuen aiheuttama verotulon menetys on se hinta, joka maksetaan tavoitellusta edunsaajan reaktiosta. Tuen kvantitatiivinen arviointi on myös mahdollisen kustannus-hyötyanalyysin edellytys.

Verotukien yhteenlaskettu rahamäärä on tärkeä poliittinen indikaattori, sillä se kertoo verotukien volyymin kehityssuunnan ja sen, kuinka hyvin valtionhallinto on onnistunut verotukien hillitsemisessä. Tällöin on kuitenkin tärkeää tunnistaa ne tekijät, jotka ovat vaikuttaneet verotukien volyymiin. Erityisesti on huolehdittava siitä, että verotukien laskentamenetelmien paranemista ei sekoiteta todellisiin volyyminmuutoksiin. Saattaa olla, että merkittävä verotuki on tunnistettu ja ollut voimassa jo vuosikausia, mutta se on pystytty kvantifioimaan vasta nyt. Tällöin sillä ei ole todellista vaikutusta verotukien volyymin muutokseen. Asian laita on toisin, jos normijärjestelmän muutos aiheuttaa uuden verotuen tunnistamisen.

Verotukien laskennassa yleisimmin käytetyt menetelmät ovat menetetyt verotulon menetelmä (*revenue foregone*), potentiaalisen verotulon lisäyksen menetelmä (*revenue gain*) ja menoekvivalenssimenetelmä (*outlay equivalence*).

Menetetyt verotulon menetelmällä (nettomenetelmä tai *ex post* -menetelmä) arvioidaan, kuinka paljon verotulo vähenee verotuen käyttöön ottamisen jälkeen. Toisesta näkökulmasta verotuki kuvaa verovelvolliselle koituvaa nettotulon kasvua. Verotuki lasketaan säännös kerrallaan muiden säännösten ollessa muuttumattomia. Tämä menetelmä olettaa, että verotuella ei ole vaikutuksia veronmaksajan käyttäytymiseen eikä välillisiä vaikutuksia talouden toimintaan.

Potentiaalisen verotulon lisäyksen menetelmässä (*ex ante* -menetelmä) otetaan huomioon verovelvollisten käyttäytymismuutokset. Menetelmä mittaa verotulon lisäystä tai säästöä, joka syntyy siitä, että olemassa oleva verotuki poistetaan tai sitä ei oteta käyttöön. Menetelmän lähtökohtana on verovelvollisen käyttäytyminen tilanteessa, jossa verotukea ei ole. Tarkasteluun otetaan kaikki verolajit eli myös ne, joita verotuki ei koske.

Menoekvivalenssimenetelmässä (bruttomenetelmä) arvioidaan, kuinka paljon budjetin menoja tulisi lisätä verovelvollisen nettotulojen pysymiseksi ennallaan, mikäli verotuki poistetaan ja muutetaan suoraksi veronalaiseksi tueksi. Jotta tämän ja kahden muun menetelmän ero tulisi selväksi, on syytä jakaa verotuet kahteen tyyppiin: “tax subsidy” ja “tax transfer” (OECD 2004). Edellinen tarkoittaa verotukea, joka liittyy välittömästi hyödykkeiden hankintaan, kuten esimerkiksi alennettu alv-kanta. Jälkimmäinen tarkoittaa nettotulon kasvattamiseen liittyvää verotukea, esimerkiksi tuloveroasteen alentamista.²¹ Menoekvivalenssimenetelmässä veronalaisesta tulosta tehtävä vähennys (“tax transfer”) pienentää verotettavan tulon määrää. Jotta tällaista verotukea voitaisi arvioida samoilla perusteilla kuin suoraa tukea, suoraan tukeen on lisättävä siihen vaikuttava vero. Tätä lisäystä ei ole tarpeen tehdä alennetun alv-kannan (“tax subsidy”) tapauksessa, koska tällöin sen enempää verotuki kuin suorakaan tuki eivät vaikuta verotettavaan tuloon.

Eräissä maissa (esimerkiksi Yhdysvallat) verotuet raportoidaan sekä menetetyin verotulon että menoekvivalenssimenetelmällä. Suomessa verotukien laskennassa on käytetty menetetyin verotulon menetelmää, jolloin yksittäisten verotukien euromäärien laskeminen yhteen ei anna oikeaa kuvaa tukien kokonaismäärästä. Tämä johtuu edellä mainitusta syystä eli siitä, että verotukien käyttäytymisvaikutukset ja keskinäiset kytkennät eivät ole mukana. Kokonaiskuvan hahmottamiseksi myös veroasteikkojen epälineaarisuus (progressio, perusvähennykset tms.) tulisi ottaa huomioon.

Taulukko 10 selventää edellä mainitun kolmen menetelmän ominaisuuksia (Villela ym. 2010). Lähdetään liikkeelle 1 000 yksikön veronalaisesta tulosta. Siihen kohdistuu 200 yksikön efektiivinen vähennys. Verotettavaan tuloon sovelletaan progressiivista veroasteikkoa, jossa on kaksi tuloluokkaa: 800 asti sovelletaan 20 prosentin marginaaliveroa ja tämän ylittävään tulon osaan 30 prosentin marginaaliveroa. Veroton alv-kanta on 10 prosenttia.

Vähennyksen poistaminen pienentää nettotuloa ja aiheuttaa samansuuruisen vähennyksen kulutuksessa. Tällöin käyttäytymisvaikutusten oletetaan pienentävän arvonlisäveron kertymää marginaalisen tulonvähennyksen verran eli määrällä, joka vastaa pienintä mahdollista tuloa (0,1).

Eri menetelmissä verotuki lasketaan seuraavasti:

Menetetyin tulon menetelmässä verotuki lasketaan tukikohtaisesti ja tässä tapauksessa vähennyksestä marginaaliveron mukaan. Kun vähennys on poistettu (“ilman verotukea”), marginaaliverokanta määräytyy 1 000 verotettavan tulon

²¹ Termejä on Suomessa vakiintuneen verotukitermistön kanalta hankala kääntää. Jos “tax expenditure” – käsitteen suomennoksena käytettäisiin “veromenoa”, voitaisiin kenties puhua “verotuista” ja “veronsiirroista”.

kohdalta, jolloin verotuki on $200 * 30\% = 60$. Samaan lopputulokseen päästään myös tuloverojen tai nettotulojen erotusten kautta.

Potentiaalisen verotulon lisäyksen menetelmä on muuten sama kuin edellinen, mutta siinä otetaan huomioon kaikki verotulot riippumatta siitä, kohdistuuko verotuki niihin. Lisäksi oletetaan muutos kuluttajan käyttäytymisessä. Tällöin verovelvollisen arvonlisäveron alaiseen kulutukseen on käytettävissä 60 yksikköä vähemmän eli poistuneen verotuen määrä. Edellyttäen, että kulutuksessa ei tapahdu muutosta, alv-tulot pienenisivät 6 yksikköä. Koska nyt oletetaan marginaalinen muutos kulutuskäyttäytymisessä, alv-tulot vähenevät $60 / 1,1 * 10\% = 5,5$ ja verotuen määräksi muodostuu $60 - 5,5 = 54,5$.

Menoekvivalenssimenetelmässä verotettava tulo muodostuu suuremmaksi kuin muissa menetelmissä, koska siihen lisätään poistetun verotuen suuruinen verollinen suora tuki. Tässäkin yhteydessä sovelletaan korkeinta marginaaliveroprosenttia: $200 * 30\% / (1 - 30\%) = 85,7$.²² Näin päädytään – menetelmän periaatteiden mukaisesti – saman suuruiseen (ekvivalenttiin) nettotuloon (840) kuin verotuen kanssa.

Taulukko 10. Verotukien laskentamenetelmien vertailua: verollisen suoran tuen vaihtoehto (lähde: Villela ym. 2010)

	Verotuen kanssa	Ilman verotukea		
		Menetetyn tulon menetelmä	Potentiaalisen verotulon lisäyksen menetelmä	Menoekvivalenssi-menetelmä
1. Veronalainen tulo	1000	1000	1000	1000
2. vähennys tulosta	200			
3. vastaava suora tuki				85,7
4. verotettava tulo (1-2+3)	800	1000	1000	1085,7
5. marginaalivero-aste (%)*	20	30	30	30
6. tulovero	160	220	220	245,7
7. nettotulo (1+3-6)	840	780	780	840
8. korkeimman tuloluokan vero		60	60	85,7
9. käyttäytymismuutos = alv:n menetys			5,5	
10. verotuki (8-9)		60	54,5	85,7

* 20 %:n marginaaliveroa sovelletaan 800 asti ja tämän ylittävään tulon osaan 30 %:n marginaaliveroa.

²² Tarkistus: $85,7 * 30\% = 25,7$ ja $60 + 25,7 = 85,7$.

Jos yhtäsuuri suora tuki ei ole verollista tai se on "tax subsidy" -tyyppinen, menoekvivalenssimenetelmä muuttuu täsmälleen samaksi kuin menetetyt verotulon menetelmä. Tällaista tilannetta kuvataan taulukossa 11. Koska vastaava suora tuki ei ole tuloveron alaista, sen arvo sadaan kertomalla vähennys sillä marginaliveroasteella, joka kohdistuisi veronmaksajaan silloin, kun vähennys poistetaan eli $200 \times 30\% = 60$.

Taulukko 11. Verotukien laskentamentelmien vertailua: verottoman tai subsidy-tyyppisen verotuen vaihtoehto (lähde: Villela ym. 2010)

	Verotuen kanssa	Ilman verotukea		
		Menetetyt tulon menetelmä	Potentiaalisen verotulon lisäyksen menetelmä	Menoekvivalenssimenetelmä
1. Veronalainen tulo	1000	1000	1000	1000
2. vähennys tulosta	200			
3. verotettava tulo (1-2)	800	1000	1000	1000
4. marginaaliveroaste (%)	20	30	30	30
5. tulovero	160	220	220	220
6. vastaava verovapaa suora tuki tai "tax subsidy" -tyyppinen verotuki				60
7. nettotulo (1-5+6)	840	780	780	840
8. korkeimman tuloluokan vero		60	60	60
9. käyttäytymismuutos = alv:n menetys			5,5	
10. Verotuki (8-9)		60	54,5	60

Parhaan menetelmän valinta riippuu siitä tavoitteesta, johon tähdätään. Jos vaaditaan täsmällinen arvio suurimmasta mahdollisesta verotulosta, joka voidaan saada verotuki lakkauttamalla, potentiaalisen verotulon lisäyksen menetelmä on sopivin. Toisaalta, jos tavoitteena on vertailla suoria budjettitukia ja verotukia, on parempi käyttää menoekvivalenssimenetelmää.

OECD (2004) korostaa, että paras tapa arvioida verotukia on soveltaa menetetyt verotuen menetelmää, mutta oikaista tulokset samansuuruisella veromarginaalilla kaikissa niissä tapauksissa, joissa samansuuruisen tulonsiirto on veronalaista.

Kuten edellä on selostettu, tämä käytäntö on yhtä kuin menoekvivalenssimenetelmä. OECD:n suositus perustuu siihen tosiasiaan, että toisenlaisen menetelmän soveltaminen voisi johtaa siihen väärään käsitykseen, että verotuki on suhteellisesti halvempi vaihtoehto kuin suora tuki.

Villela ym.(2010) mukaan verotukien arviontiraportteja pyritään käyttämään myös etsittäessä vaihtoehtoa verouudistuksille. Tällöin menoekvivalenssimenetelmällä tehdyt arviot voivat nostattaa turhia toiveita verotulojen kasvamisesta tietyt verotuet poistamalla. Niin ikään voi olla houkuttelevaa soveltaa täydentäviä menetelmiä, joden tuottamat arviot lähestyvät verotukien poistamisesta syntyvää laskennallista verotulojen lisäystä. Esimerkiksi Chile ja Argentiina käyttävät eräänlaista kokonaisverotuen menetelmää, jossa otetaan huomioon vakioinen käyttäytymismuutos siten, että verovähennyksen lakkauttaminen muunnetaan vähennystä pienemmäksi veronmaksajien tuloksi. Tämä johtaa vastaavasti pienempään kulutukseen ja arvonlisäveron maksuun. On kuitenkin on kohtuullista olettaa, että osa menetetyistä verotuloista jää verotuen poistuttua realisoitumatta verovajeen²³ eli asiakkaiden maksukyvyttömyyden, osaamattomuuden, tahattomina virheiden ja tahallisuuden eli harmaan talouden vuoksi. Jos keskeisten verolajien verovaje-arvio on käytettävissä, menetetyt verotulon laskennassa voidaan käyttää ko. verolajin verovaje prosenttia.

Sen jälkeen, kun menetetyt verotulon arviot on tuotettu, ei ole vaikeaa tehdä arvioita menoekvivalenssimenetelmällä. Tällöin verotuet on jaettava kahteen luokkaan: niihin, jotka voidaan loupulta korvata verollisella tulonsiirrolla ja niihin, jotka voidaan korvata verottomalla tulonsiirrolla. Tämän jälkeen edellisen ryhmän menetetyt verotulon arvioita on lisättävä sen veron määrällä, joka pitäisi maksaa yhtäsuuresta tulonsiirrosta. Henkilöiden tuloverotuksen osalta tarvitaan lisälaskelma, jolla määritellään tulonsiirrolle keskimääräinen laskennallinen marginaaliveroaste. Tämä ei ole vaativa tehtävä, jos tilastot kunkin verotuen saajista ovat saatavilla tuloluokittain. (Villela ym. 2010).

Menetetyt verotulon laskennassa käytettävät yksityiskohtaiset laskentamallit riippuvat arvioitavan verotuen tyypistä ja saatavilla olevasta informaatiosta. Useimpien maiden kokemus osoittaa, että yleensä on välttämätöntä soveltaa useita laskentamentelmiä. Seuraavat laskentamallit ovat niille kuitenkin yhteisiä:

(i) Tiedot kerätään suoraan verotilastoista: Tämä sopii erityisesti verosta tehtäviin vähennyksiin, joista tieto ilmoitetaan verolomakkeella. Näin saadaan täsmälleen menetetyt verotulon euromäärä.

(ii) Kokonaistilastoihin perustuvat arviot: Tällöin tehdään aritmeettisiä operaatioita esimerkiksi verotilastojen tai kansantalouden tilinpidon luvuilla. Näin on syytä

²³ Verovaje-termi voidaan määritellä yleisesti verolakien perusteella verotettavissa olevan teoreettisen veron ja todellisuudessa maksetun veron erotuksena.

menetellä erityisesti silloin, kun verotuen kustannus on yksinkertaisesti prosenttiosuus kokonaisliiketoimista. Esimerkkinä tästä voidaan pitää yritysverotusta, missä tietyn toiminnon verosta vapauttamisen verotuki on laskettavissa kertomalla verovapaa tulo veroasteella. Sama pätee henkilöverotukseen, jossa tulosta tehtävän vähennyksen verotuki lasketaan kertomalla kokonaisvähennys painotetulla keskimääräisellä marginaaliveroasteella. Ideaalitilanteessa kullakin vähennyksellä on oma, vähennyksen saajaprofiilista laskettu marginaaliveroasteensa, jota päivitetään muutaman vuoden välein.

(iii) Kokonaistason simulointimallit: Edellisen mallin tapaan tässäkin tapauksessa hyödynnetään useita kokonaistason tilastoja. Tilastollinen analyysi ja matemaattiset mallit ovat kuitenkin pidemmälle vietyjä ja monimutkaisempia. Nämä mallit sopivat myös henkilöverotuksen tukien laskemiseen silloin, kun tuloluokittaista dataa on saatavilla.

Myös arvonlisäverosta vapauttamisten arvioinnissa käytetyt panos-tuotos –mallit sopivat tähän kategoriaan. Koska alv-velvollisen status vaikuttaa ratkaisevasti veron vähennyskelpoisuuteen, pelkät veroilmoitustiedot eivät tässä tapauksessa riitä. Nämä mallit ottavat huomioon sektorien sisäiset ostot ja myynnit. Verotueksi katsotaan erotus, joka muodostuu siitä arvonlisäverosta, joka olisi vähennyskelvotonta verovapauden poistuttua ja siitä arvonlisäverosta, joka on vähennyskelvotonta nykyisessä tilanteessa.

(iv) Mikrosimulointimallit: Yksilötason mikrosimulointimallit yhdistävät tietoja veroilmoituksesta, tulonsiirroista ja muista henkilöiden taloudellista tilaa kuvaavista lähteistä. Eräissä maissa on käytettävissä kaikkien veronmaksajien rekisteriaineisto, mutta yleensä sovelletaan tilastollisesti edustavaa otosaineistoa.²⁴ Totaaliaineisto antaa täsmälliset tulokset, mutta sen käyttäminen on hitaampaa ja monimutkaisempaa kuin otosaineistoa käytettäessä. Mikrosimulointimalli laskee uudelleen veronmaksajan maksettavaksi tulevat verot sen jälkeen, kun se on simuloinut verolakeihin tehdyt muutokset. Menetty verotulo lasketaan uuden ja alkuperäisen tilanteen tuottamien verojen erotuksena. Tällaiset mallit ovat erityisen käyttökelpoisia laskettaessa verotukia, joista hyötyvät ominaisuuksiltaan

²⁴ Esimerkiksi Suomessa pitkään käytössä olleen VATT:n ja valtiovarainministeriön yhteisen TUJA-mallin tietolähteenä on vuosittain 9 000 – 11 000 kotitaloutta ja 26 000 – 28 000 otoshenkilöä käsittävä Tilastokeskuksen tulonjakotilaston palveluaineisto. Se on tilastollisesti edustava otos Suomen kaikista kotitalouksista. Tulonjakotilasto koostuu eri viranomaisten rekistereistä kerätyistä tiedoista, joita on täydennetty kotitalouksien ja tulonsaajien haastattelutiedoilla. Rekisteritiedot (tulot, vähennykset, varallisuustiedot, velat, väestötiedot ym.) ovat keskeinen osa tulonjakotilaston tietosisältöä. Aineiston taustatietojen avulla henkilöitä ja kotitalouksia voidaan luokitella uudelleen iän, sosiokonomisen aseman, koulutuksen, ammatin tms. mukaan. Tulonjakotilasto laaditaan vuosittain ja sen pohjalta tehdään TUJA-mallin uusi perustiedosto, josta luodaan myöhemmille vuosille ajantasaistetut tiedostot. Perustiedostoon lisätään myös vakuutusvalvonnan tietoja ansiosidonnaisista työttömyysetuuksista sekä työssäkäyntirekisterin tietoja. Tilastokeskuksesta saadaan lisäksi otoshenkilöiden palkka- ja eläkerekisteritiedot (Niinivaara ja Viitamäki, toim. 2005).

tuntemattomat veronmaksajaryhmät. Mikrosimulointimalleilla voidaan laskea myös progressivisiin veroasteisiin liittyvien vähennysten ja verovapauksien verotuet sekä samanaikaisten ja yhdistettyjen verojen muutosten verotuet. Lisäksi näillä malleilla voidaan määrittellä kokonaistason tilastoilla tehdyissä arvioinneissa tarvittavat paramterit, kuten keskimääriset painotetut marginaaliveroasteet.

Tärkeä näkökulma verotukien laskennassa on niiden keskinäinen vuorovaikutus. Tämä ilmiö voidaan tiivistää lausumalla, että kahden vähennyksen (A ja B) summan verotuki ei ole välttämättä yhtäsuuri kuin A:n verotuen ja B:n verotuen summa. Tämä pätee erityisesti progressiivisessa tuloverotuksessa. Oletetaan, että jos A ja B ovat tietyn veronmaksajan verotettavasta tulosta tehtyjä vähennyksiä, vähennyksen A poistaminen ei muuta veronmaksajan veroluokkaa, ei myöskään vähennyksen B poistaminen. Mutta jos A ja B poistetaan yhtä aikaa, veronmaksaja nousee ylempään tuloluokkaan ja kohtaa aiempaa korkeamman marginaaliveroasteen. Tällöin A:n ja B:n yhteinen verotuki on selvästi suurempi kuin niiden erillisten verotukien summa. (Villela ym. 2010).

2.6 Verotukien käyttäytymisvaikutuksista

Mirrlees (2011) tunnistaa kolme verojärjestelmän suunnittelun kannalta keskeistä vaatimusta: neutraalisuus, yksinkertaisuus ja vakaus. Neutraalilla verojärjestelmällä ei ole haitallisia vaikutuksia verovelvollisen käyttäytymiseen, jolloin päätöksenteko perustuu muihin seikkoihin kuin verotus. Poikkeamat neutraalisuusvaatimuksesta voivat vain harvoin tulla kysymykseen. Yksinkertaisuudella tavoitellaan mahdollisimman pieniä verotuksesta johtuvia hallinnollisia ja sopeutumiskustannuksia. Kertomalla selkeästi miten verot kohdistuvat edistetään avoimuutta ja poliittista uskottavuutta kansalaisten keskuudessa. Verojärjestelmän vakaus puolestaan kertoo, että tehokkuus on myös dynaaminen käsite. Sitä edistetään verotuksen ennustettavuudella ja varmuudella siitä, milloin ja miten verot maksetaan ja miten veron määrä määräytyy.

Vaikka eräät verotuet ovat taloudellista päätöksentekoa vääristäviä ja jotkut niistä synnyttävät tukisäännösten alkuperäisistä tavoitteista poikkeavia käyttäytymisvaikutuksia, on muistettava, että kaikki verotuet eivät ole turhia tai peräti haitallisia. Joissakin tapauksissa verotuki voi kohentaa kansantalouden tehokkuutta: reaalitytulot voivat kasvaa, työllisyys parantua, resurssien kohdentumisen vääristymät pienentyä ja negatiiviset (positiiviset) ulkoisvaikutukset saattavat vähentyä (lisääntyä). Lisäksi, koska verotuen saaminen edellyttää veronalaista tuloa, verotuki saattaa vähentää yritysten verosuunnittelua ja kannustaa tuloksen näyttämiseen. (Regeringens skrivelse 2014).

Barrios ym. (2105) mukaan eräät verotuet voivat osoittautua fiskaalisesta näkökulmasta tehokkaiksi, jos niillä on positiivisia makrotaloudellisia vaikutuksia, jotka keskipitkällä tai pitkällä aikavälillä kasvattavat verotuloa. Tällaisia ovat todennäköisemmin työllistymiseen kannustavat (*make-work-pay*) ohjelmat, joista Yhdysvaltojen Earned Income Tax Credit (EITC) on kenties tunnetuin. Myös monessa Euroopan maissa on käytössä saman tyyppisiä verotukia. Tavallisesti ne myönnetään suhteellisenä verovähennyksenä, joka tulojen kasvaessa vähitellen lakkaa. Niiden tavoitteena on kannustaa pienituloisia ja työmarkkinoilta syrjäytymisvaarassa olevia henkilöitä pysymään työelämässä, lisäämään työsuoritustaan ja investoimaan koulutukseen ja oppimiseen. Näin ehkäistään sosiaaliturvan passivoivaa vaikutusta ja korkeiden marginaaliverojen haittoja palkkatuloon työllistymisen yhteydessä.

Barrios ym. (2105) tutkii edellä esitetyn kaltaisen verotuen marginaalisen pienentämisen vaikutusta verotuloihin ja hyvinvointiin viidessä Euroopan maassa (Ranska, Espanja, UK, Unkari ja Slovakia). Tutkimusmenetelmänä on EUROMOD-mikrosimulointimallin staattisten tulosten yhdistäminen työn tarjontapäätösten teoreettiseen kehykseen. Näin saadaan arvio käyttäytymisvaikutuksista, jotka aiheutuvat muutoksista sekä ns. ekstensiivisellä (työmarkkinoille osallistuminen) että intensiivisellä (työtuntien määrä) marginaalilla. Verotuksen kiristymisen vaikutuksia mitataan julkisten varojen rajakustannuksella (MCF).²⁵ Tulosten mukaan käyttäytymisvaikutukset leikkaavat yleensä noin 30–60 prosenttia kaavaillusta verotulojen lisäyksestä. Tämä mekaaninen vaikutus määrittelee suoraan myös veron kiristämisen aiheuttaman hyvinvointitappion. Tutkimuksen johtopäätös on, että vaikka monet EU:n jäsenmaat julkisen talouden ahdingossa aivan oikein leikkaavat tehottomia verotukia, työllistymiseen liittyvien verotukien lopettaminen tulee kalliiksi sekä siihen liittyvän verotulojen eroosion että hyvinvointitappioiden vuoksi.

Progressiivisessa tuloverojärjestelmässä veronalaisesta tulosta tehtävällä vähennyksellä on selviä tulonjalovaikutuksia. Tällainen vähennys hyödyttää suurituloisia, koska heillä on pienituloisia korkeampi rajaveroaste. Erityisesti tämä pätee silloin, kun kysymyksessä on verotuki, joka liittyy suurempituloisille tyypilliseen hankintaan, kuten asuntoon tai yksityiseen eläkkeeseen. Burman ym. (2008) mukaan tuloverotuksen tuet kevensivät ylimmän yhden prosentin tulonsaajia 13,5 prosenttia, kun pieni- ja keskituloisten verotuksessa vaikutus oli alle 7 prosenttia.

Suomessa verotuet eivät ole herättäneet merkittävää mielenkiintoa oikeustieteilijöiden parissa ja ekonomistit taas taloustieteen nykysuuntauksen mukaisesti tutkivat verotukia mieluiten koeasetelman pohjalta. Usein kuitenkin

²⁵ Kun julkinen kulutus kasvaa ja verotus tämän vuoksi kiristyy, yksityinen sektori reagoi lisäveroon. Näin talouteen aiheutuu hyvinvointitappio, jota kuvataan julkisen varojen rajakustannuksella (MCF = marginal cost of public funds). Tyypillisesti MCF on siten < 1 (Keen ja Mintz 2004).

törmätään tilastotieteelliseen ja ekonometriseen ongelmaan: yrityksen tai kotitalouden kehitystä ilman tukea ei voida havaita eikä sopivaa verrokkiryhmää käyttäytymismuutosten vaikutusten erottelunsaaksi ole olemassa.

Satunnaistetun vertailukokeen järjestäminen verrokkiryhmän tuottamiseksi ei ole aina mahdollista. Siksi kausaalivaikutuksia tutkitaan usein kvasikokeiden avulla. Tyypillinen kvasikoemenetelmä on *difference-in-differences*, jossa havainnot ovat jakaantuneet käsittelyryhmään (*treatment*) ja verrokkiryhmään (*control*). Toinen suosittu menetelmä on *regression discontinuity*, jossa paljastetaan intervention kausaalivaikutus liittämällä siihen raja tai kynnyksen, jonka ylä- tai alapuolelle sijoittuvia havaintoja analysoidaan.

Tällöin verrokkiryhmä luodaan tilastollisesti käyttämällä hyväksi jotakin tunnettua politiikkasääntöä. Tutkimuskohteena ovat kuitenkin muokattavat selittävät muuttujat, kuten satunnaistetussa vertailukokeessakin. Tilastollinen käsittely- ja verrokkiryhmä voidaan luoda vain tämän säännön muutoksen ympäristössä, jolloin tutkimusasetelma rajaa merkittävästi mahdollisia tutkimuspopulaatioita.

Ilmakunnas ym. (2008) käsittelee kattavasti erilaisia vaikutusarviointimenetelmiä ja arviointitutkimuksen parhaita käytäntöjä. Hämäläinen (2009) ehdottaa, että politiikan kvantitatiivisen arvioinnin menetelmä tulisi mahdollisuuksien mukaan valita tässä järjestyksessä: 1) satunnaistetut kenttäkokeet, 2) luonnolliset koeasetelmat, 3) yksilöiden käyttäytymisen huomioivat mikrosimulointimallit, 4) kvasikoeasetelmat eli verrokkiryhmään perustuvat tilastolliset mallit ja kaltaistaminen (*matching*), 5. muut.

Suomessa kvasikoemenetelmää on sovellettu useisiin yksittäisiin verotuksiin liittyviin tutkimuksiin. Näistä esimerkkeinä arvonlisäverotuksen alennettuihin verokantoihin liittyvät Harju ja Kosonen (2013) ja Harju ym. (2015) sekä tutkimus alv:n liikevaihdon alarajahuojennuksesta Harju ym. (2016a). Tuloverotuksen puolelta Matikka (2015).

Myös tulonjakotutkimus on tärkeä osa verotuksiin liittyvää tutkimusta. Erityisesti arvonlisäverotuksen alennettuja verokantoja on perusteltu muun muassa tulonjakonäkökulmasta, koska välillinen verotus on periaatteessa regressiivistä (pienituloiset maksavat veroja suhteessa tuloihinsa enemmän kuin suurituloiset). Tutkimuskirjallisuudesta löytyy kuitenkin vahvaa näyttöä siitä, että alennetuilla alv-kannoilla järjestetty tulonjakotavoite on kallista ja tehotonta, koska keski- ja suurituloiset saavat valtaosan näin syntyvän verotuen rahamäärästä (Ebrill ym. 2001). Esimerkiksi elintarvikkeiden alennetusta arvonlisäverokannasta koitua euromääräinen hyöty on suurituloisella kaksinkertainen verrattuna pienituloiseen (Holm ym. 2007).

2.6.1 Fiskaalinen illuusio

Verotukien vuoksi eräille talouden toimijoille syntyneet ylivoitot (*economic rents*) yhdistettynä avoimuuden ja läpinäkyvyyden puuttumiseen tekevät verotuista helposti melko pysyviä silloinkin, kun niiden alkuperäinen tarkoitus on jo kadonnut. Verotuet on kuitenkin suorien tukien tapaan maksettava korkeampien verojen tai muiden menojen leikkaamisen muodossa.

Lyhytnäköinen äänestäjien sulukun kalastelu verotuilla johtaa helposti ”alijäämäharhaan” (*deficit bias*), jonka voivat aiheuttaa esimerkiksi (i) vaalivuosina kasvatetut julkiset menot, (ii) äänestäjiin vaikuttavat usean kauden budjettirajoituksiin liittyvät valtiontaloudelliset harhakuvat eli fiskaalinen illuusio (*fiscal illusion*) ja (iii) tavoite pakottaa tulevat hallitukset toivottuun menopolitiikkaan. (Buchanan and Wagner 1977, Tabellini and Alesina 1990).

Fiskaalinen illuusio on julkisen valinnan teorian (*public choice*) käsite, jonka mukaan veronmaksajat systemaattisesti tulkitsevat väärin verorasituksen, jos valtion verotuloja ei voida havaita tai vain osa niistä havaitaan. Epätäydellisestä informaatiosta johtuen valtiontaloudellisiin kysymyksiin liittyvä demokraattinen päätöksenteko voi vääristyä (Black ym. 2009).

James Buchanan (1960) erottelee kolme strategiaa, joita päättäjät käyttävät yrittäessään hyödyntää fiskaalista illuusiota verotulojen peittelemiseksi: (i) käytetään valtion omaisuutta tai yhtiöitä tuottamaan tuloa ja näin estetään vaihtoehtoiskustannusten yksilöiminen, (ii) suositaan välillistä verotusta välittömän verotuksen sijasta ja näin vaikeutetaan veroa maksavan kuluttajan mahdollisuutta arvioida menojensa todellista kustannusta, (iii) käytetään inflaatiota keinona kasvattaa verotuloja.

Fiskaalisen illuusion menupuolta on käytetty perustelemaan myös sellaista johtopäätöstä, että julkinen sektori on itse asiassa liian pieni. Downs (1961) arvioi verojärjestelmän luontaisen monimutkaisuuden mahdollisia vaikutuksia. Hänen mukaansa informaatiokustannukset aiheuttavat sen, että rationaalinen äänestäjä on tietämätön julkisten menojen erityispiirteistä. Tämä näkyy niin, että veroilla kustannetut julkiset palvelut tuottavat heikosti tunnistettavia hyötyjä.²⁶ Sen sijaan esimerkiksi välillisen veron vaikutus hintoihin havaitaan välittömästi. Äänestäjien suosiota tavoitteleva valtio pitää tällöin julkiset menot ”ei parhaalla mahdollisella” tasolla ja verotuksen kohtuullisena verrattuna täydellisen informaation oloissa muodostuviin julkisiin preferensseihin.

Fall ja Morin (2001) päätyvät päinvastaiseen tulokseen Ruotsin aineistolla tekemässään haastattelututkimuksessa. Näyttäisi siltä, että ruotsalaiset yliarvioivat arvostamiensa julkisten palvelujen (terveys, koulutus) osuutta julkisista menoista

²⁶ Esimerkiksi julkisen jätevedenpuhdistamon ja puhtaan uimarannan yhteyttä ei aina osata nähdä.

muiden vähemmän merkittävien palvelujen kustannuksella. Tulokset kertovat siitä, että kansalaisilla on rajalliset tiedot sekä heihin kohdistuvasta verorasituksesta että julkisten menojen kohdentumisesta.

Veroilluusio (*tax illusion*) on fiskaalisen illuusion alalaji. Veroilluusiota käsittelevässä kirjallisuudessa on yleisesti oletettu, että verotukseen liittyvät väärinkäsitykset johtuvat monimutkaisuudesta, jonka useat tuloihin kohdistuvat verot aiheuttavat. Näin veronmaksajan käsitys hänen kokonaisverorasituksestaan hämärtyy (Gemmel ym. 2002). Tästä tulkinnasta johtuen veroilluusio ja verojen monimutkaisuushypoteesi (*revenue-complexity hypothesis*) nähdäänkin usein saman sisältöisinä käsitteinä.

Sanandaji and Wallace (2011) korostavat, että veroilluusio voi olla peräisin väärin ymmärretystä verotuksen kohtaannosta silloinkin, kun kyseessä on merkittävä vero. Äänestäjät voivat olla hyvinkin tietoisia tietyn veron olemassaolosta ja myös sen suuruudesta, mutta eivät yksinkertaisesti käsitä, että he itse maksavat sitä. Tämän näkemyksen mukaan verojen merkitys voi systemaattisesti tulla aliarvioiduksi, vaikka järjestelmä muodostuisi vain muutamasta verosta. Tällöin verojen monimutkaisuushypoteesi tulisi nähdä veroilluusion alalajina, samoin kuin tahallinen verojen peittely (*fiscal obfuscation*). Verojen peittely kuvaa tilannetta, missä verojen kohtaanto tarkoituksellisesti pyritään kätkemään. Näin poliitikot käyttävät hyväkseen yleisön rationaalista tietämättömyyttä (*rational ignorance*)²⁷ piilottelemalla informaatiota ja tekemällä asiat tarkoituksella monimutkaisiksi perehtymättömyyden varmistamiseksi.

Sanandaji and Wallace (2011) havaitsivat merkittävän veroilluusion Ruotsin kansalaisten keskuudessa. Työnantajamaksun olemassaolo ja jopa sen suuruus tiedostetaan yleisesti, mutta ei tiedetä, että osan siitä maksaa työntekijä. Tutkijoiden mukaan on ilmeistä, että kyseessä on tahallinen verojen peittely, koska verolle on annettu harhaanjohtava nimi eikä edes koko verojärjestelmän toimivuuden kannalta ole välttämätöntä erottaa tuloveroa ja työntekijän maksamaa muuta maksua.

Valtiontalouden ja erityisesti verotuksen harhakuvat liittyvät kiinteästi myös verotukiin. Veronmaksajat eivät tyypillisesti hahmota verotukien kokonaiskustannusta, koska verotuki voidaan virheellisesti käsittää verojen leikkaukseksi eikä menojen kasvuksi. Tämän fiskaalisen illuusion vuoksi julkinen sektori on suurempi tai tehottomampi kuin tilanteessa, missä äänestäjät ovat täysin informoituja (Burman ja Phaup 2013).

²⁷ Rationaalinen tietämättömyys (*rational ignorance*): henkilö ei vaivaudu ottamaan selvää asiasta, koska katsoo, että tästä koitua hyöty on pienempi kuin siihen sisältyvä kustannus. Esimerkiksi politiikan ymmärtäminen edellyttäisi aikaa vievää perehtymistä, mutta tällä tiedolla henkilö ei juuri pysty parantamaan omaa tilannettaan vaaleissa. <https://en.wikipedia.org/wiki/> (viitattu 25.11.2016)

Ilmeisesti myös Suomessa on verotukseen liittyvää illuusiota. Esimerkkinä tästä voidaan pitää kuntaveroprosenttia, joka vuonna 2015 oli keskimäärin 19,84. Erilaisten vähennysten johdosta kuntien todellinen maksuunpannun kunnallisveron suhde ansiotuloihin (efektiivinen veroaste) oli samana vuonna 14,94 prosenttia. Tällöin veronalaisista ansiotuloista on vähennetty muun muassa matkakustannukset, tulonhankkimiskulut, ansiotulovähennys ja perusvähennys. Näin saadaan verotettava tulo, josta veron määrä lasketaan kunnallisveroprosentin mukaisesti. Tämän jälkeen tehdään vielä vähennykset verosta ja näin saadaan maksuunpantavan kunnallisveron määrä. Verosta tehtäviä vähennyksiä ovat muun muassa työtulovähennys, kotitalousvähennys sekä asuntolainan koron alijäämähyvitys.²⁸ Tällaisesta verotukien palapelistä johtuen tyypillinen veronmaksaja tuskin havaitse todellista kuntaveroprosenttiaan. Lisää tietämättömyyttä seuraa siitä, että kunnallisverotuksessa vähennykset painottuvat alemmille tulotasolle, jolloin efektiivinen veroaste on alhaisempi.

Myös eläkkeiden ja palkkojen verotuksen vertailussa on havaittavissa väärinymmärryksen ja vertailun vaikeuden aiheuttamaa illuusiota. Usein näkee väitettävän, että eläkeläisten verotus on kireämpää kuin palkansaajien. Yhtenä syynä tähän tulkintaan on se, että työeläkemaksuja ja työttömyysvakuutusmaksua ei tunnisteta veroksi. Vaikka ne ovatkin tuloverotuksessa osittain vähennyskelpoisia, ne ovat pakollisia maksuja, jotka kansainvälisissä luokitteluissa lasketaan mukaan veroasteeseen. Todellisuudessa pienimpiä eläkkeitä ei veroteta lainkaan ja tätä suurempien eläkkeiden veroprosentti on lähes täsmälleen sama kuin palkkatulolla.²⁹

2.6.2 Vaikutuksista kansantalouteen

Verojärjestelmän vaatimukseen lisätään yleensä joustavuus ja sisäinen johdonmukaisuus. Joustavuudella reagoidaan muuttuneeseen talouden tilaan ja erityisesti makrotaloudellisen vakauden ylläpitämiseen (Stiglitz 1988). Johdonmukaisuus tarkoittaa sitä, että yksittäisillä verotustoimenpiteillä ei saisi olla vastakkaisia tavoitteita. Hallitusten ja hallitusohjelmien vaihtuessa tähän tavoitteeseen kuitenkin harvemmin päästään.

Kaikki edellä mainitut ominaisuudet ja vaatimukset ovat huolellisesti suunnitellun verojärjestelmän tukijalkoja. On syytä muistaa, että verotuet muodostavat vain pienen osan koko verojärjestelmästä. Niitä ei siten pidä arvioida erillisenä ilmiönä, vaan tärkeää on tunnistaa niiden yhteydet muuhun verotukseen. Tätä ovat korostaneet myös Mirrlees Review (2011) ja Australian Treasury (2010). Hyvällä verojärjestelmällä on yksittäisiä verotukia paljon paremmat mahdollisuudet

²⁸ <http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/verotus/veroprosentit/Sivut/Kuntien-veroprosentit-ja-efektiiviset-veroasteet.aspx> (viitattu 15.2.2016)

²⁹ <http://www.etk.fi/elakejarjestelmat/suomi/elakkeensaajien-kokonaistulot/elakkeiden-verotus-ja-maksut/lakisateisten-elakkeiden-verotus/> (viitattu 15.2.2016)

vauhdittaa yhteiskunnallisten päämäärien saavuttamista. Siksi talouspolitiikan pitäisi keskittyä luomaan sellaiset olosuhteet, joilla edistetään laajapohjaista taloudellista kasvua eikä tukijärjestelmiä.

Markkinoiden hintamekanismi saa yleensä aikaan kysynnän ja tarjonnan tasapainon, joka minimoi tietyn hyödykkeen todelliset yhteiskunnalliset kustannukset. Tämän vuoksi fiskaalisella puutumisella markkinoiden toimintaan voi vain harvoin olla myönteisiä tehokkuusvaikutuksia. Markkinoiden epäonnistuessa julkisen vallan interventio voi toimia, jos sillä on positiivisia ulkoisvaikutuksia. Klassiset markkinapuutteiden esimerkit ovat ulkoisvaikutukset, julkishyödykkeet, yrityksen markkinavoima ja epätäydellinen informaatio. Pahimmassa tapauksessa julkinen toimenpide voi kuitenkin johtaa sääntelyhäiriöön, jolloin lopputulos on tehottomampi kuin ilman puuttumista. (Musgrave 1957).

Hieman myönteisemmän kuvan julkisen vallan taloudellisesta interventiosta antaa Irlannin valtiovarainministeriön verokomission vuoden 2009 raportti, jonka erityisenä teemana oli verotuet osana verojärjestelmää (Commission on Taxation's Report 2009). Raportin mukaan verotukiin liittyvistä varauksista huolimatta ne voivat täyttää tärkeitä tehtäviä. Myös silloin, kun markkinoiden toiminta johtaa yhteiskunnan tavoitteiden kannalta epätoivottaviin oikeudenmukaisuus- ja tulonjakovaikutuksiin, voidaan puhua markkinapuutteista. Esimerkkinä tällaisesta voidaan pitää politiikkatoimia, jotka kohdistuvat muita raskaammin pienituloisiin kansalaisiin.

Verotuet ovat erityisen haavoittuvia edunvalvojien ja ”lobbareiden” hyökkäyksille. Verotukien valvonnan ja koordinoinnin puuttuminen voi lisätä niiden väärinkäytön riskiä ja edistää etujärjestöille suotuisten säännösten laatimista. Lisäksi hallitukset voivat suosia verotukia, koska ne vähentävät paineita verotuksen keventämiseksi eivätkä lisää julkisia menoja. Tällä tavoin verotuet voivat antaa vaikutelman julkisen sektorin koon pienenemisestä. Todellisuudessa verotuet saattavat kuitenkin voimistaa hallituksen puuttumista kansantalouteen, osaksi koska ne saavat aikaan muutoksia veromaksajien käyttäytymiseen. (European Commission 2014).

Verotuet voivat myös joissain tapauksissa edistää verotuksen vaikuttavuutta ja tehokkuutta. Tällöin puhutaan hallinnollisia ja sopeuttamistarkoituksia palvelevista säännöksistä tai vaikuttamisesta tuloverotuksen kannustinloukkuihin. Yhä enemmän liikkuvat kansainväliset investoinnit ovat johtaneet hallitustenväliseen kilpailuun, jossa veronhuojennuksilla pyritään vaikuttamaan yritysten sijoittumispäätöksiin. Erityisesti tämä koskee pieniä avoimia talouksia (Büttner 2014).

Verotuet vaikuttavat verotuloihin ja siten myös valtiontalouden tilaan. Siksi verotukiin kiinnitetään usein huomiota silloin, kun taloudellinen tilanne heikkenee. Jos tämä johtaa verotukien vähenemiseen, veropohja laajenee, mikä puolestaan hillitsee verokantojen korotuspaineita. Tutkimuskirjallisuus on yksimielinen siitä, että korkeat verokannat lisäävät verotuksen jo muutenkin aiheuttamaa hyvinvointitappiota: ne heikentävät työvoiman tuottoa, mikä vähentää työn houkuttelevuutta vapaa-ajan hyväksi. Pääomatulojen ja yritysverotuksen kiristyminen puolestaan lisää nykyistä kulutusta investointien kustannuksella. Sen sijaan veropohjan laajeneminen ei vaikuta marginaaliseen työn tarjonnan tai investoinnin kannustavuuteen (Polsky 2011).

Verotuet edistävät marginaali-investointeja, sillä tyypillisesti verohuojennus tekee aiemmin kannattamattomasta hankkeesta juuri ja juuri toteuttamiskelpoisen. On oletettavissa, että kannattavuuden marginaalille sijoittuvaa verotukea nauttivaa toimintaa on voimakkaan taloudellisen kasvun oloissa enemmän kuin laskusuhdanteessa. Tästä seuraa, että verotuella voi olla myötäsyklinen vaikutus talouden tilaan. Lisäksi, kun tulot kasvavat, myös yritysten ja kotitalouksien verot kasvavat antaen mahdollisuuden hyödyntää verotukia aiempaa enemmän. Talouden tasapainottamiseksi riippuvuutta suhdannevaihteluille herkistä verotuista pitäisikin vähentää (Listokin 2012).

Myös talouden tulopuolella verotuet saattavat toimia myötäsyklisesti, sillä noususuhdanteen huipulla verotukiin liittyvien verojen tuotto voi kasvaa. Esimerkiksi t&k –verotuki voi lisätä investointeja, jotka puolestaan kasvattavat yhteisöverotuloja. Toisaalta verotukien veropohjaa kaventava vaikutus tarkoittaa sitä, että verotulojen vakauttaminen nousee ongelmaksi laskusuhdanteessa.

2.7 Verotukien evaluointi

Käsitteitä evaluointi ja arviointi käytetään usein synonyymeinä, vaikka puhekielen arviointi eroaa selvästi akateemisesti määritellystä evaluointi-käsitteestä. Erään määritelmän mukaan evaluointi on intervention suunnittelun, toteutuksen, seurannan, relevanssin ja onnistuneisuuden arvioimista tieteellisesti hyväksytyillä menetelmillä (Rossi ja Freeman 1985, s. 19). Evaluointi pohjautuu sekä laadulliseen että tilastolliseen aineistoon. Yksinkertaistaen: evaluoinnilla pyritään muodostamaan käsitys siitä, onko tehty oikeita asioita ja onko asiat tehty oikein.

Verotukien evaluoinnin avulla julkinen valta saa tietoa siitä, onko tukijärjestelmä vaikuttava, tehokas ja ajan tasalla. Evaluoinnissa verrataan tuen alkuperäistä tarkoitusta toteutuneeseen eli lähtökohtana on vastata kysymykseen *miksi*. Evaluointi ei ole mahdollista, ellei tuen tarkoitus ole jäljitettävissä. Joskus tarkoitus on jäänyt kokonaan kirjaamatta verotukea aiheuttavan säännöksen perusteluihin tai sen muotoilu on liian kapea taikka yleinen.

Voi myös olla, että tuen alkuperäiset veropoliittiset tavoitteet ovat hämärtyneet. On saatettu ajautua tehoffomiin tai päällekkäisiin tukirakennelmiin. Verotuki ei ehkä enää kohdistu pelkästään siihen verovelvollisryhmään, jolle se oli tarkoitettu. Evaluointi tarjoaa työkalun, jolla voidaan päivittää verotuen perusteet ja tehdä päätös siitä, jatketaanko tukea, onko sen puutteita korjattava vai lopetetaanko tuki kokonaan. Useimmiten verotukisäännös on kirjoitettu pysyväksi, mutta myös sen lakkauttamisen pitäisi olla mahdollista. Tämä voi kuitenkin osoittautua vaikeaksi, koska erilaiset etujärjestöt pitävät kiinni saavuttamistaan eduista ja useilla verotuilla on myös veronmaksajien enemmistön hiljainen hyväksyntä. (Rauhanen 2013).

Suomessa verotukia on raportoitu vuodesta 1988 lähtien. Valtiovarainministeriö perusti vuonna 2008 hankkeen, jossa kartoitettiin aiemmasta raportoinnista puuttuvien veromuotojen verotuet ja päivitettiin kaikkien verotukien perusteet. Tämän jälkeen laskentamenetelmiä on jatkuvasti kehitetty, mutta verotukien kattavaa evaluointia Suomessa ei ole toistaiseksi suunnitteilla.

2.7.1 Evaluoinnin kriteerijä

Verotuet raportoi vuosittain 19 jäsenmaata³⁰. Näistä 12 maassa raportointi on lakiperusteinen. Seuraavissa maissa näin ei ole: Iso-Britannia, Latvia, Puola, Suomi, Tanska, Tsekki, Viro. Euroopan komissio on edellyttänyt, että vuoden 2014 alusta lähtien jäsenmaat julkaisevat yksityiskohtaista informaatiota verotukien vaikutuksesta verotuloihin. Vaikka tätä koskeva direktiivi (2011/85/EU) ei määrittelekään vakiomuotoista verotukien evaluoinnin toteuttamistapaa, komissio on antanut siihen liittyviä suosituksia (European Commission 2014).

Ensimmäinen suositus koskee verotukien tiedostamisen parantamista valtion budjettiprosessissa ja suuren yleisön keskuudessa. Talousarvion asiakirjoihin olisi liitettävä verotukiin liittyvää informaatiota, kuten selvityksiä normijärjestelmästä, verotulovaikutuksista ja tehtyjen arvioiden kattavuudesta. Raportoinnin tulisi sisältää myös arviot verotukien kustannuksista ja sen tulisi kattaa kaikki verolajit, sosiaaliturvamaksut ja paikallisverot mukaan lukien. Verotuet tulisi esittää ja luokitella niin, että niiden vertailtavuus saman tehtäväalueen tai politiikkaohjelman suoriin tukiin olisi vaivatonta. Näin muodostuisi kokonaiskuva tietylle alueelle ohjautuvasta julkisesta tuesta.

Toisessa vaiheessa, verotukien budjetin yhteydessä tapahtuvan raportoinnin tultua hoidetuksi asianmukaiselle tasolle, olisi aloitettava verotukien säännölliset evaluoinnit. Verotukia olisi tällöin arvioitava vaikuttavuuden ja

³⁰ Tanska ei raportoi kaikkia verotukia vuosittain.

kustannustehokkuuden kannalta. Evaluointia ei olisi tarpeen tehdä vuosittain, mutta sen tulisi olla julkista, monipuolista ja laaja-alaista. Evaluointien suorittajana olisi harkittava ulkopuolisen ja riippumattoman tutkimuslaitoksen käyttämistä.

Verotukien taloudellisen merkityksen perusteellinen evaluointi edellyttää arviota verotukien suhteesta seuraaviin kolmeen kriteeriin:

Ensimmäinen kriteeristö liittyy erilaisiin mikrotaloudellisen tehokkuuden näkökulmiin, kuten ulkoisvaikutusten ymmärtämiseen, verotuksen aiheuttamien vääristymien minimoimiseen ja yhteensopivuuteen sisämarkkinoiden tehokkaan toiminnan kanssa. Verotuet voivat muiden suosintajärjestelmien tapaan aiheuttaa vakavia vääristymiä ja rohkaista välistävetoihin ja ylijäämän tavoitteluun (*rent seeking*). Jos verotuen aiheuttama veropohjan kaventuminen korvataan verokannan korotuksella, tämä johtaa ei-optimaaliseen käyttäytymiseen ja hyvinvointitappioon.

Toinen kriteeristö heijastelee kykyä täyttää hallituksen määrittelemät strategiset tavoitteet parhailla käytettävissä olevilla välineillä, jotka eivät välttämättä ole verotukia. Huolellinen evaluointi sisältää myös arvion verotukien vaikutuksesta sosiaaliseen oikeudenmukaisuuteen. Tällöin verrataan verotukien potentiaalisia hyötyjä ja rajoituksia vaihtoehtoiseen politiikkavälineeseen.

Kolmannella kriteeristöllä arvioidaan finanssipolitiikan tehokkuutta, joka yleensä sisältää vaatimukset yksinkertaisesta, vakaasta, läpinäkyvästä ja ymmärrettävästä verojärjestelmästä. Verotuet voivat vaikuttaa vahingollisesti myös finanssipolitiikan puitteisiin lisäämällä verojärjestelmän monimutkaisuutta ja epävakautta sekä rasittamalla verohallintoa. Verotuet ovat yleensä suoria tukia vähäisemmän parlamentaarisen valvonnan alaisia ja myös alttiimpia etujärjestöjen painostustoimille.

Peck ym. (2012) on esittänyt, että verotuen evaluoinnin yhteydessä selvitetään, (i) keneen verotuki kohdistuu ja missä olosuhteissa, (ii) kohderyhmän ulkopuolisen käytön mahdollisuus, (iii) verotuen laajuus ("anteliaisuus") ja kesto, (iv) verotuesta koituvan hyödyn ajoittuminen, (v) vuorovaikutus muun verojärjestelmän kanssa sekä (vi) verotuesta aiheutuvat sopeuttamis- ja hallinnolliset kustannukset. Viimeisellä kohdalla viitataan siihen, että verotukseen liittyy yleensä kustannuksia sekä veronmaksajalle että veronsaajalle. Yrityksille syntyy hallinnollisia kustannuksia, kun ne keräävät, muokkaavat ja toimittavat tietoa viranomaisille ja kolmansille osapuolille, kuten työntekijöille. Lakisääteisiä tiedonantovelvoitteita ovat esimerkiksi erilaiset ilmoitus- ja raportointivelvoitteet, tuotemerkintävelvoitteet, lupamenettelyt ja tukien haut. Kustannuksista osa aiheutuu toimista, joita yritys ei tee oman liiketoimintansa tarpeista, vaan

pelkästään lainsäädännön vaatimusten vuoksi. Tätä osuutta kustannuksista kutsutaan sääntelytaakaksi.³¹

Kuten verotuksenkin toimivuutta arvioitaessa, myös verotukien yhteydessä olisi sovellettava systemaattista lähestymistapaa. On suotavaa, että kaikkia verotukia tarkasteltaisiin aika ajoin samanaikaisesti ja arvioitaisiin niiden yhteyttä koko verojärjestelmään. Myös pienempiä verotuksen ja verotukien kokonaisuuksia olisi hyödyllistä ottaa puntaroitavaksi. Tällaisia voisivat olla esimerkiksi verolaji, politiikka-alue, toimiala ja maantieteellinen alue. Toisaalta, myös verotukien vastaanottajia olisin syytä analysoida. Jos jotkut veronmaksajat käyttävät hyväkseen useita verotukia ja vaihtavat sujuvasti niiden välillä, tämä voi olla merkki verojen välttelystä. Jos verotukia on runsaasti käytettävissä, yksittäisten verotukien vaikutukset vahvistuvat. Tämä voi kasvattaa hallinnollisia ja sopeuttamiskustannuksia, vääristää järjestelmän neutraalisuutta, lisätä ongelmia ja vaikuttaa verojärjestelmän oikeudenmukaisuuteen.

Verotukien evaluointi on eri maissa toteutettu hyvin monella tavalla. Tämä johtuu siitä, että verojärjestelmät, verotukien laajuus, saatavissa oleva tietoaaineisto ja tutkimusresurssit poikkeavat erittäin paljon toisistaan. Siksi myös verotukien evaluointimallia ei voi sellaisenaan kopioida toisesta maasta. OECD on kuitenkin tuottanut runsaasti ohjemateriaalia, jonka pohjalta evaluointijärjestelmä voidaan rakentaa kunkin maan tarpeisiin.

EU-tasolla on määritelty yhteisiä hyvän tuen kriteereitä, joiden täytyessä tuki on EU:n valtiontukisääntelyssä katsottu sisämarkkinoille hyväksyttäväksi (Euroopan komissio 2102). Arvioidessaan, voidaanko ilmoitetun tukitoimenpiteen katsoa soveltuvan sisämarkkinoille, komissio analysoi, onko järjestelyssä varmistettu, että tuen myöntäminen yhteisen edun mukaisen tavoitteen saavuttamiseksi ylittää sen mahdolliset kielteiset vaikutukset kauppaan ja kilpailuun.

³¹ Sääntelytaakan vähentämiseksi on eräissä maissa otettu käyttöön ns. One in, one out-mekanismi (OIOO). Esimerkiksi Isossa-Britanniassa tämä tapahtui 2010 ja Saksassa 2015. Perusidea on, että tietyn sääntelyehdotuksen aiheuttaessa yrityksille lisäkustannuksia, sama määrä on kompensoitava tekemällä muita ehdotuksia, jotka alentavat vähintään yhtä paljon yritys sektorin kustannuksia. Tarkoitus on siis pysyttää sääntelystä yrityksille aiheutuvat nettokustannukset enintään entisellä tasolla. OIOO-mekanismi ei kuitenkaan koske veroja ja maksuja.

https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/583871/bis-13-1038-Better-regulation-framework-manual.pdf (viitattu 5.1.2017)

Taulukko 5. EU:n valtiontukisäännösten mukaiset hyvän tuen kriteerit (lähde Euroopan komissio)

1. Tuella tulee olla yhteiskunnallisesti hyväksyttävä tavoite.
2. Tuen avulla tulee saada aikaan parannus, jota markkinat eivät saisi itsessään aikaan (markkinahäiriön/puutteen korjaaminen).
3. Tuen täytyy olla oikea toimenpide tavoitteen saavuttamiseksi ja sen täytyy olla läpinäkyvä.
4. Tuen täytyy muuttaa tuen saajan toimintaa siten, että tuen saaja tekee jotain, mitä se ei tekisi ilman tukea tai tekisi rajoitetummin tai eri tavalla.
5. Tuen määrän tulee rajoittua minimiin, jolla toivottu muutos saadaan aikaan.
6. Tuen negatiiviset vaikutukset jäsenvaltioiden väliseen kilpailuun ja kauppaan ovat rajalliset.

Suomessa Valtiontalouden tarkastusvirasto arvioi tarkastuskertomuksessaan ”Verotuet – tilivelvollisuuden toteutuminen” (VTV 2007) verotukien säädösvalmistelua arviointikehikon avulla. Laadittu kehikko painottui valtiontaloudelliseen näkökulmaan. Koska säädösvalmistelun ohjeet olivat tulleet vaativammiksi, tavoitteena oli myös saada kuva verotukilainsäädännön kehityksestä. Kehikkotarkasteluun valittiin verotuet, jotka pidettiin taloudellisilta vaikutuksiltaan erittäin laajoina tai merkittävinä. Tällaisiksi katsottiin säädökset, joiden vuosittaiset tuotto- tai kustannusvaikutukset valtion talouteen ylittivät 1/1000 bkt:sta (tuolloin noin 160 milj. euroa). Hieman vähemmän merkittäviä tai laajoja verotukia otettiin tarkasteluun, jos niiden vaikutukset olivat yli 10 miljoonaa euroa tai jos säädöshankkeella arvioitiin olevan vähintään 10 prosentin tuottojen tai kustannusten vaikutus lähtökohtatilanteeseen nähden. Arviointikehikolla selvitettiin seuraavia asioita:

Taulukko 6. Säädösvalmistelun arviointikehikko (lähde: VTV 2007)

1. Määräarviot
2. Poliittikatavoitteiden esittely
3. Poliittikkakeinon valinnan perustelu määrällisillä ja laadullisilla hyödyillä
4. Syntyvien kustannusten yksilöinti ja arviointi
5. Kustannusten ja hyötyjen vertailu
6. Vertailu muihin poliittikkakeinoihin
7. Verotukilakien ja muiden lakien yhteys
8. Riskien käsittely
9. Kansainväliset velvoitteet

VTV:n kannanoton mukaan verotukia koskevaa informaatiota hyödynnetään Suomessa valtion taloudenhoidossa vähän suhteessa niiden taloudelliseen merkitykseen. Ohjeista huolimatta hallituksen esityksissä ei ole juurikaan asetettu tavoitteita verotukien yhteiskunnallisille tai valtiontaloudellisille vaikutuksille. Verotuille olisi määrärahojen tapaan asetettava tulostavoitteet, joita myös

seurataan ja joista raportoidaan. Tämä vuonna 2007 tehty johtopäätös pätee melko hyvin vielä kymmenen vuotta myöhemmin.

Verotukien evaluointiin liittyy myös pääministeri Kataisen hallituksen ohjelmassa syksyllä 2013 asetettu tavoite yritystukien kehittämiseksi taloutta ja elinkeinorakennetta uudistavaan sekä kasvua ja kansainvälistymistä edistävään suuntaan. Ministeriryhmälle valmisteltiin ns. hyvän tuen periaatteet (TEM 2014):

Taulukko 7. Hyvän tuen periaatteet (lähde: TEM 2014)

1. Relevantti tavoite
2. Kohdistuminen
3. Vaikuttavuus
4. Suuri hyöty pienillä kustannuksilla
5. Tarkoituksenmukainen
6. Hallinnollinen rasitus tuen saajalle pieni
7. Haittavaikutukset pienet
8. Määräaikainen
9. Tukiautomaattikka pois

Rauhanen ym. (2015) mukaan hyvän tuen periaatteet ovat osittain päällekkäisiä. Periaatteet tavoite (1), kohdistuminen (2) ja tarkoituksenmukainen (5) voitaisiin yhdistää periaatteen ”Tavoite ja tarkoitus” alle. Määräaikainen (8) ja tukiautomaattikka (9) ovat hyvin lähellä toisiaan ja olivat yhdistettävissä nimellä ”Määräaikaisuus”. Haittavaikutukset (7) kuuluu periaatteeseen ”Vaikuttavuus” (3) ja hallinnollinen rasitus (6) sekä suuri hyöty pienillä kustannuksilla (4) pitäisi yhdistää ”Tehokkuus” -periaatteeksi.

Tuen vaikuttavuutta ei voida arvioida pelkästään sen virallisesti kirjatun tavoitteen perusteella. Tuen kokonaisarviointi tulisi voida esittää sekä tuen yksilöllisten tavoitteiden että yritystuille asetettujen yleisten periaatteiden suhteen. Kaikki tuen tavoitteet ja vaikutukset pitäisi siten ottaa huomioon sen kokonaisarvioinnissa. Tuen arvioinnin ydin on mitata sitä kokonaisyhyötyä, joka saavutetaan kaikkien veronmaksajien kustannuksella ja myös ”yleinen etu” on otettava huomioon. Tuen vastaanottajan taloudellinen etu ei missään tapauksessa ole riittävä peruste tuelle.

Taulukon 8 tavoitteena on arvioida yksittäisen suoran tuen tai verotuen menestymistä tuelle kirjatun tavoitteen saavuttamisessa. Kustakin kehikon kriteeristä olisi tuotettava numeerinen arvio (esimerkiksi asteikolla 1-3). Kriteerien sijainti taulukossa ei ole niiden tärkeysjärjestys. Lopullinen näkemys tuesta annettaisiin ”liikennevaloilla”: vihreä (säilytetään sellaisenaan), keltainen (muutettava, päivitettävä) ja punainen (poistettava).

Taulukko 8. Luonnos yritystukien arviointikehikoksi
(lähde: Rauhanen ym. 2015)

Arviointikriteeri	Huom.	Arvioitava tuki
Tuen virallinen tavoite ja tarkoitus	<ul style="list-style-type: none"> - myös tuen "anteliaisuus", laajuus ja kesto - onko tavoite ajan tasalla vai onko sitä päivitettävä 	1= tavoite puuttuu kokonaan, 2 = tavoitetta kehitettävä, 3 = tavoite hyvin perusteltu
Muu tavoite ja tarkoitus	- ks. edellä	"
Mitä markkinapuutetta korjataan tai mikä on tavoiteltava ulkoisvaikutus?	- myös tutkimuskirjallisuuden arvio	1 = ei ilmoitettu, 2 = kuvaus riittämätön, 3 = selkeästi muotoiltu
Suhde hallitus- tai politiikkaohjelmaan	<ul style="list-style-type: none"> - yhdenmukainen poliittisten prioriteettien kanssa - kohdistuuko todelliseen tarpeeseen 	1 = ei täytä ehtoja, 2 = kuvaus riittämätön, 3 = täyttää ehdot hyvin
Tuen määrä ja kohderyhmän koko	- tuki / saaja	1= kallis, 2 = kohtuullinen, 3 = edullinen
Vaikuttavuus	<ul style="list-style-type: none"> - onko tavoite saavutettu ilman ei-toivottuja tuloksia - kohderyhmän ulkopuolinen käyttö - tutkimuskirjallisuuden arvio 	1 = heikko vaikuttavuus, 2 = kohtalainen vaikuttavuus, 3 = hyvä vaikuttavuus
Tehokkuus	<ul style="list-style-type: none"> - kustannus-hyöty verrattuna muihin vaihtoehtoihin, myös ei-mitattavat vaikutukset - tutkimuskirjallisuuden arvio 	1 = heikko tehokkuus, 2 = kohtalainen tehokkuus, 3 = hyvä tehokkuus
Määräaikaisuus	<ul style="list-style-type: none"> - säännöllinen arviointi tehtävä - "sunset clause" 	1 = ei määräaikaisuutta, ei säännöllistä arviointia, 2 = kuvaus riittämätön, 3 = täyttää ehdot
"Yleinen etu"	- esim. horisontaalisen ja vertikaalisen oikeudenmukaisuuden periaatteet	vapaamuotoinen kuvaus
Kokonaisarvio		vihreä, keltainen tai punainen

2.7.2 Eräiden maiden evaluointikokemuksia

Kattavia verotukien evaluointiprosesseja on toteutettu vain muutamissa Euroopan maissa. Yhdysvallat ja Kanada ovat eturivin maita verotukiin liittyvässä tutkimuksessa. Myös Etelä-Amerikassa on vahvaa osaamista verotukien raportointiin ja arviointiin liittyen (Villela ym. 2013).

Irlannissa toteutettiin vuonna 2009 maan finanssikriisiin liittynyt laaja verotukien evaluointihanke, jossa ehdotettiin merkittävien verotukien lakkauttamista (Commission on Taxation Report 2009, Collins ja Walsh 2010). Maan valtiovarainministeriö julkaisi vuonna 2014 raportin, jossa luotiin suuntaviivat verotukien evaluoinneille (Department of Finance 2014). Raportti esittelee verotukien *ex ante* ja *ex post* –evaluointien parhaat käytännöt, ja palvelee siten sekä mahdollisten uusien että jo käytössä olevien verotukien evaluointihankkeita. Raportin tarkoituksena on selittää Irlannin verotukien tehtäviä ja keskeisiä taloudellisia ominaisuuksia sekä kuvata, missä olosuhteissa verotukia olisi käytettävä fiskaalisena ohjauseinona ja suorien tukien sijasta. Raportissa on myös esitelty kansainvälisiä hyviä käytäntöjä verotukien evaluoinneissa.

Alankomaissa on kiinnitetty erityistä huomiota verotukisäännösten määräaikaaisuuteen ja samantyyppisten tukien yhdistämiseen. Päätös verotuen jatkamisesta tai lopettamisesta olisi tehtävä evaluointiraportin pohjalta. Hemelsin (2011) mukaan tavoitteena olisi, että verotuen perustana oleva säännös lakkaisi tietyn periodin jälkeen, ellei sitä nimenomaan jatketa. Näin parlamentti joutuisi säännöllisesti ottamaan kantaa tiettyjen verotukien säilyttämiseen. Hemels kuitenkin katsoo, että ongelmaksi saattaisi muodostua se, että jos ministeriö ei jostain syystä ole toteuttanut evaluointia, verotuki lakkaisi automaattisesti. Tällöin parlamentti joutuisi tekemään päätöksen verotuen jatkamiseksi/lopettamiseksi ilman asianmukaista valmistelua.

Kanadassa ei ole toteutettu kattavaa verotukien evaluointia. Siellä on keskitytty huolellisiin, nopealla aikataululla tehtyihin *ad hoc* –tyyppisiin arvionteihin sekä luotu uusien verotukien yhteydessä sovellettava evaluointiohjeistus ja säännöllinen yksittäisten tukien toimivuuden arviointimalli. Mielenkiintoisena yksityiskohtana mainittakoon, että Kanadassa yritettiin 1980-luvun alussa parantaa budjettikuria siten, että verotukiehdotusten aiheuttamat tulojen menetykset vähennettiin asianomaisen ministeriön menokehyksestä. Tästä ns. envelope-mallista jouduttiin kuitenkin pian luopumaan (Müller-Clemm ja Barnes 1997).

Vuonna 2012 Saksassa evaluoitiin 20 merkittävintä verotukea (Thöne 2012). Hanke toteutettiin hyvin perusteellisen valmistelun jälkeen, jossa oli mukana useita taloustutkimuslaitoksia. Saksan evaluointihanketta voidaan hyvästä syystä pitää malliesimerkinä huolellisesta verotukien vaikuttavuuden ja tehokkuuden arviointiprosessin suunnittelusta.

Yhdysvalloissa tehdään vain yksittäisiä verotukien evaluointeja, mutta liittovaltion vuosiraportointi on hyvin kattava. Osavaltiot raportoivat itsenäisesti omat verotuksensa (mm. Minnesota Department of Revenue 2011). Fleming ja Peroni (2010) kirjaavat verotukien kustannus-hyötyanalyysille seuraavia vaatimuksia: (i) tutkittava verotuen toivottavuutta osana hallituksen politiikkaohjelmää, verotuen vaikuttavuutta, käyttäytymisvaikutuksia ja hallinnollisia kustannuksia veronmaksajalle ja verohallinnolle sekä voidaanko verotuen tavoitteet saavuttaa paremmin suorilla tuilla, (ii) koska verotuki aiheuttaa verotuksen kiristymistä toisaalla, tutkittava tämän vaikutusta verotaakan jakautumiseen ja (ii) koska verotuki osana politiikkaohjelmaa vahvistaa julkista sektoria, tutkittava vaikutusta sen kokoon ja tehtäviin.

Liittovaltion verotukiraporteissa on aina mukana erillisselvityksiä ajankohtaisista verotuista. Esimerkiksi Baneman ym. (2012) tutkivat mahdollisuutta paikata Yhdysvaltojen budjettivajetta yhdistämällä ja leikkaamalla verotukia. Toisaalta, helpompaa ja nopeampaa kuin joidenkin verotukien poistaminen ja toisten uudistaminen tai säilyttäminen saattaisi olla tukien yhteismäärän rajoittaminen (*capping*).

Myös Italiassa on aloitettu verotukien evaluointiohjelma, jossa on tarkoitus arvioida kaikki maassa sovellettavat 720 verotukea (OECD 2013). Tämä hanke käynnistyi IMF:n ja OECD:n aloitteesta (OECD 2012). Taustalla on Italian julkisen talouden velkaongelma, jonka vakauttaminen edellyttäisi muun muassa veropohjan vahvistamista. Raporttien mukaan Italian verojärjestelmä on ilmeisen tehoton ja esimerkiksi arvonlisäverotuksen verotuet pitäisi korvata paremmin kohdistettavilla suorilla budjettituilla.

Isossa-Britanniassa vain osa verotuista on evaluoitu, mutta samalla on annettu joukko suosituksia olemassa olevien tukien uudelleen organisoimiseksi (OTS 2011). maan kansallisen tarkastusviraston tilaamassa raportissa (TARC 2014) katsotaan, että verotukien kokonaisvaltainen evaluointiprosessi edellyttää monivaiheista lähestymistapaa. Siinä pitäisi yhdistyä:

- taloustieteellinen teoria ja historiallinen konteksti, jotta verotuen kehittyminen ja vaikutus suhteessa politiikkatavoitteisiin ja vertailu muihin tuki-instrumentteihin voitaisiin selvittää;
- kokemusperäinen näyttö mittaamaan käyttäytymisvaikutuksia, jotka ovat ratkaisevia verotuen vaikutusten määrällisessä arvioinnissa;
- teoriaan ja käytäntöön perustuvat simulointi- ja kirjanpito menetelmät, joilla tuotetaan arvioita ja ennusteita verotuen vaikutuksista ja
- verotukien muodollisten säännösten oikeudellisesti-taloudellinen analyysi, jolla tunnistetaan verotuen voimaantumiseen liittyvät hallinnollisten ja sopeutumiskustannusten erityisongelmat ja mahdollisuudet väärinkäyttöön.

Tunnistamattomaksi muokatulla yksilöaineistolla on huolellisessa verotukien evaluoinnissa keskeinen rooli. Se on erityisen arvokas estimointiväline, jos sillä voidaan ulottaa tarkastelu sekä kiinnostuksen kohteena olevan verotuen käyttöön

ottoa edeltävään että sen käytönaikaiseen ajanjaksoon. Nykyaikainen politiikansuunnittelu/voimaantulo/evaluointi –sykli edellyttää tällaisen aineiston säännöllistä keräämistä hyvissä ajoin ennen kuin evaluointia tai arviointia on erikseen edellytetty (British Treasury 2011).

Muidenkin maiden käyttöön soveltuisi varsin hyvin TARC:n esittämä suoraviivainen ja pragmaattinen lähestymistapa, jolla verotuen evaluoinnin tarve voidaan tunnistaa. Tässä yhteydessä muutamat verotukien ominaisuudet nousevat avainasemaan. Myös evaluoinnin käynnistymisen viitteellinen ajankohta voidaan ohjeistaa:

Taulukko 9. Verotuen evaluoinnin tarpeellisuuden määrittelyn osatekijät (lähde: TARC 2014)

Ominaisuus	Kommentti	Käynnistymisen ajankohta
Käyttöönotosta kulunut aika	Tavoitteen relevanssi todennäköisesti pienenee	Käyttöönoton yhteydessä määrätty evaluoinnin ajankohta saavutettu
Tuen (politiikka)tavoite	Tavoitteet kehittyvät ajan myötä	Tavoite ei ole nykyisen politiikan mukainen tai on epäselvä
Tuen rahamäärä	Suhteutettava saatuun hyötyyn	Kasvanut merkittävästi yli odotetun tason (esim. 25%)
Riskit	Väärinkäytösten ja virheiden mahdollisuus	Toteutunut riskitaso ylittänyt määritellyn marginaalin

Ison-Britannian verojärjestelmästä on tunnistettu yli tuhat verotukea. Monet niistä ovat olleet voimassa pitkiä aikoja ja usein määrältään vähäisiä tai niiden rahamäärää ei ole voitu arvioida. Tällaisen työmaan järjestelmällinen evaluointi veisi runsaasti aikaa ja tulisi sietämättömän kalliiksi. Siitä saavutettu taloudellinen hyöty jäisi kuitenkin hyvin todennäköisesti vähäiseksi. TARC ehdottaa siksi seuraavaa menettelytapaa: oletetaan, että kaikki ennen vuotta 1996 (tai muu poliittisesti päätetty ajankohta) käyttöön otetut verotuet ovat saavuttaneet tavoitteensa. Tästä seuraa, että ennen vuotta 1996 syntyneet verotuet lakkautetaan, ellei niiden jatkamiselle löydy pätevää politiikka-argumenttia. Pätevänä argumenttina voidaan pitää vain sitä, että verotuki menestyy TARC:n esittämässä evaluointiprosessissa.

2.8 Verotuet, suorat tuet ja yritystuet

Verotuet ja budjettirahoitteiset suorat tuet ovat vaihtoehtoisia instrumentteja valtion ei-fiskaalisten tavoitteiden toteuttamisessa. Tästä huolimatta niihin ei liity samantasoista valmistelua ja seuranta. Julkisiin menoihin kohdistuu perusteellinen valmistelu, parlamentaarinen käsittely ja usein myös vuotuinen uudelleenarviointi. Verotukseen liittyvä valmisteluprosessi on yleensä suppeampi ja verotukien vaikutusten ja vaikuttavuuden seuranta epäsäännöllistä. Samaan tehtäväalueeseen liittyviä verotukia ja suorita tukia ei myöskään tarkastella automaattisesti yhtenä kokonaisuutena.

Tämä valmistelu- ja hyväksymisprosessien erilaisuus saattaa johtaa tukien ohjautumiseen verojärjestelmän kautta, erityisesti, jos finanssipolitiikan ohjauksessa sovelletaan menosääntöjen ja budjettikehysten tapaisia menoihin kohdistuvia rajoituksia (Kleinbard 2010).³² Esimerkiksi Suomessa hallitus päättää vaalikauden kehyksestä eli valtion budjetin menojen katosta sekä kehysmenettelyn säännöistä koko nelivuotiselle vaalikaudelle. Noin 4/5 valtion budjetin määrärahoista mitoitetaan kehyksen mukaisesti. Kehyksen ulkopuolelle jäävät suhdanteiden ja rahoitusautomaatiikan mukaisesti muuttuvat menot. Menokehys ei kuitenkaan rajoita verotukien käyttöä ja pidemmällä aikavälillä uhkana on veropohjan rapautuminen, jos tukia kanavoidaan lisääntyvässä määrin epäsuorasti verojärjestelmän kautta. Lisäksi verosäännösten heikko seuranta on omiaan johtamaan väliaikaisiksi tarkoitettujen tukien jäämiseen pysyviksi tai pitkäaikaisiksi (Kerola 2007). Nämä verotukiin usein liitetyt piirteet ovat ristiriidassa hyvän hallinnon periaatteiden kanssa. Julkisen sektorin voimavarojen tehokkaan kohdistumisen kannalta olisi myös tärkeää selvittää erilaisten tukien päällekkäisyys. Avoin informaatio verotuista, niiden suuruudesta, tehokkuudesta ja vaikuttavuudesta parantaa verojärjestelmän ja veropolitiikan läpinäkyvyyttä. (OECD 2002).

Verotukien ja suorien tukien soveltamisesta eduista on käyty paljon keskustelua, koska niiden edut ja haitat ovat erilaisia. Vaikka verotuelle on periaatteessa muitakin vaihtoehtoisia sääntelykeinoja, yleensä suora tuki tulee parhaiten kysymykseen. Kun verotuki on mahdollista korvata suoralla tuella, tuen myöntämistavasta voidaan käyttää harkintaa. Verotuen kohdalla ei tällaista harkinnanvaraisuutta ole; sen saa jokainen, joka täyttää verolain mukaiset

³² Yhdysvalloissa tällaisesta menosäännöstä käytetään nimitystä PAYGO. Sen mukaan uusi meno tai veromuutos ei saa lisätä liittovaltion budjetin alijäämää. PAYGO määrää, että uuden menoesityksen on oltava budjettineutraali tai se on katettava säästetyillä varoilla. Tällä tähdätään siihen, että budjettivastuussa olevat noudattavat huolellisuutta menojen priorisoinnissa ja noudattavat malttia finanssipolitiikassa. Myös PAYGO-järjestelmässä on ongelmia, joista vakavimmat liittyvät pysyviin ja ilman rahamääristä kattoa säädettyihin verotukiin. Pay-as-you-go rahoitus taas tarkoittaa hallituksen etukäteissäätämistä tulevan hankkeen rahoitukseksi

vaatimukset. Tällöin verotuki ei välttämättä kohdistu siihen ryhmään, jolle se on tarkoitettu. Ongelmaksi voivat muodostua pienituloiset henkilöt, jotka eivät maksa veroa eivätkä siten hyödy verotuesta. Heille tuki olisi tehokkainta antaa suorana tulonsiirtona. Yritysverotuksessa taas vähennyksistä hyötyvät vain positiivista tulosta näyttävät yritykset.

Käytännön kokemukset ovat myös osoittaneet, että verotuet synnyttävät verosuunnittelua ja tukisäännösten alkuperäisistä tavoitteista poikkeavia käyttäytymisvaikutuksia. Esimerkiksi osinkojen saaman verotuen on tutkimuksissa todettu kannustavan ansiotulojen muuntamista pääomatuloiksi, mikä rikkoo verotuksen oikeudenmukaisuusperiaatetta (Riihelä ym. 2010). Toisaalta myös suorien elinkeinotukien tehokkuutta ja vaikuttavuutta on arvosteltu. On esimerkiksi näyttöä siitä, että suurten yritysten saama julkinen tuki syrjäyttää usein investointien yksityistä rahoitusta (Rauhanen ym. 2015).

Eri tulotasoilla voi myös olla vaikutusta verotuen suuruuteen. Tuloverotuksessa verotuki voidaan antaa tulosta tai verosta tehtävänä vähennyksenä. Verotuksen progressiivisuuden takia suurituloiset hyötyvät tulosta tehtävästä vähennyksestä enemmän kuin pienituloiset. Kun verotuki annetaan verosta tehtävänä vähennyksenä, se on samansuuruinen kaikilla tulotasoilla.

Verotuet ja suorat tuet voivat myös olla toisiaan täydentäviä. Koska vähän koulutetut pienituloiset henkilöt työllistyvät yleensä heikosti, eräät maat soveltavat negatiivista tuloveroa eli ns. *non-wasteable tai make work pay* -vähennystä, jossa verovähennys voi olla suurempi kuin maksettava vero. Tällöin osa tuesta maksetaan suorana tukena. Hallinnollisesti tällainen verotuki on yksinkertainen, koska se on sidottu palkkaan, joka on ilmoitettava verottajalle. Näin myös harmaa talous vähenee. Tällainen vähennys ei myöskään lisää työnantajan kustannuksia.

Negatiivisesta tuloverosta on saatu hyviä kokemuksia silloin, kun palkkaerot ovat suuria. Järjestelmään liittyy kuitenkin ongelmia, sillä kerran vuodessa maksettavat *windfall*-tyyppiset veronpalautukset eivät ole tehokkaita talouden suunnittelun tai työhön osallistumisen kannustimia. Samanlaisia epäsuotuisia käyttäytymisvaikutuksia voi syntyä siitä, että vähennys on sidottu tiettyyn tulorajaan. Tämän tyyppisiä järjestelmiä on ollut käytössä muun muassa USA:ssa, Kanadassa, Isossa-Britanniassa, Ranskassa ja Saksassa. Maiden käytännöt vaihtelevat sen suhteen, katsotaanko koko vähennys verotueksi vai ainoastaan verot kattava vähennys, jolloin rahana maksettavan osuus rinnastuu suoraan tukeen. (OECD 2015).

Suorien tukien eduksi on usein esitetty läpinäkyvyys, helpompi kohdennettavuus ja verotukia paremmat edellytykset tukien vaikutusten seurantaan. Verotukien eduksi taas on nähty hallinnollinen yksinkertaisuus, erityisesti silloin, kun on kyse laajahkoille ryhmille suunnatusta yleistuesta, jonka määrä voidaan laskea

verotuksessa rutiininomaisesti kerättävien tietojen perusteella. Manuaalisen valmistelutyön väheneminen ja sähköisten palvelujen yleistyminen rajaavat kuitenkin sitä aluetta, jolla verotusta voidaan järkevästi käyttää tukien kanavointiin haluttuihin kohteisiin. Verotukien vaikuttavuuden arviointi on tietopohjien puutteellisuuden takia vaikeampaa kuin suorien tukien.

Saksan valtiovarainministeriön selvityksen (German Ministry of Finance 2012) mukaan uusi tuki pitäisi ottaa käyttöön vain silloin, kun se on muita toimenpiteitä sopivampi väline ja tehokas kustannus-hyöty -mielessä. On parempi, että uusi tuki myönnetään suorana tukena kuin verotukena ja siihen osoitettu määräraha säästetään muualla valtion menoissa. Uusi verotuki on myönnettävä vain määrääjäksi ja sen pitää olla ajan myötä vähenevä (dergessiivinen). Tuen tavoitteet on määriteltävä niin, että ne sallivat sen evaluoinnin. Tässä yhteydessä otetaan huomioon tuen vaikutukset kasvu-, jakelu-, kilpailu- ja ympäristöpolitiikkaan. Käytössä olevat verotuet pitäisi arvioida siitä näkökulmasta, voidaanko ne korvata suoralla tuella tai muilla toimenpiteillä, jotka rasittavat vähemmän julkista taloutta.

Verotukiraportoinnin pioneeri Stanley S. Surrey (1970) luettelee viisi verotukiin liittyvää haittatekijää verrattuna suoriin tukiin: (i) verotuet on luonteeltaan regressiivisiä, koska niistä hyötyvät vain ne, jotka maksavat veroa. Lisäksi tuloverojen progressio suosii tässä yhteydessä suurituloisia. Asian käänttöpuoli on se, että arvonlisäveron ja muiden kulutusverojen verotuet saattavat vaikuttaa tuloeroja kaventavasti. (ii) Verotuet saavat aikaan odottamattomia ja ansiottomia hyötyjä: verotuet voivat luoda ihmisille kannustimen tiettyyn toimintaan, jonka he olisivat toteuttaneet ilmankin tukea. Suomessa paras esimerkki tästä on kotitalousvähennys, jonka kokonaismäärästä asunnon kunnossapito- tai perusparannustyöhön kohdistuu noin 80 prosenttia (Lith 2012). On ilmeistä, että merkittävä osta tästä työstä olisi tullut tehdyksi ilmankin kotitalousvähennystä. (iii) Verotuet ovat suoria tukia hankalampia hallinnoida ja valvoa. Ne monimutkaistavat verotusta ja saavat aikaan väärinkäytöksiä ja virheitä. (iv) Verotuet vääristävät markkinoiden päätöksentekoa. Tietyille toimialalle suunnattu verotuki aiheuttaa resurssien uudelleen kohdistumista, joka ei ole välttämättä optimaalista. Haittaa ei kuitenkaan synny niissä tapauksissa, joissa verotuki korjaa verojärjestelmän omia vääristymiä esimerkiksi kannustamalla investointeja ja säästämistä. (v) Käyttöön otetut verotuet edellyttävät korkeampia verokantoja, jotta aikaisempi verotulo voidaan säilyttää.

Taulukko 10. Verotuen ja suoran tuen ominaisuuksia (lähteet: Tokman ym. 2006, Surrey 1970 ja tekijä)

	Verotuki	Suora tuki
Hyödynsaajien tavoitettavuus	+ yksinkertaista ja lähes automaattista	- edellyttää saajan valintaprosessia ja maksatusjärjestelmää
Hallinnolliset kustannukset	+ matalat verotuen osalta - koko verojärjestelmän kannalta korkeat, koska monimutkaistaa verotusta ja lisää virheiden mahdollisuutta	- kohtalaisen korkeat johtuen edellisestä ja hakijan kustannuksista
Väärinkäytön mahdollisuus	- veronkierto ja verojen välttely sekä hyödyntäminen	- keinottelumahdollisuus - vaikuttaminen maksavaan viranomaiseen
Joustavuus	+ tukeutuu pysyviin lakeihin, mikä luo vakautta, mutta - myös jäykkyyttä	+ tukeutuu talousarvioon, arviointeihin ja säännöllisiin uudelleen kohdistamisiin
Läpinäkyvyys ja vastuullisuus	- automaattiseen järjestelmään eivät kuulu valvonta- ja vastuukysymykset - fiskaalisen illuusion vaara	+ talousarvion läpinäkyvyys ja vuosittainen tarkastelu + eduskunnan hyväksyttävä kuten muutkin julkiset menot
Tukien kokonaismäärän valvonta	- kokonaismäärä selviää vasta jälkikäteen - valvonta hankalaa - jatkuu automaattisesti, ellei verolakia muuteta	+ budjettilakien rajoittama ohjelmoitu ja valvottu menotalous + tuen kokonaismäärän kontrolli
Vaikuttavuus	- voi luoda kannustimen toimintaan, joka olisi toteutettu muutenkin + kannustaa yksityissektoria osallistumaan julkisiin politiikkaohjelmiin + ns. Pigou-verotuilla voidaan saavuttaa positiivisia ulkoisvaikutuksia	- voi tukea toimintaa, joka olisi toteutettu muutenkin - riski yksityisen rahoituksen syrjäyttämisestä
Oikeudenmukaisuus	- vain veroa maksavat voivat hyötyä - yleensä suurituloiset hyötyvät eniten - edellyttää korkeampia verokantoja, jotta aikaisempi verotulo voidaan säilyttää	+ harkinnanvaraisuus ja saajan tehokas kohdentaminen edistävät oikeudenmukaista ja täsmällistä kohdentamista

OECD:n suositusten mukaan verotukiin tulee kohdistua samantasoinen käsittely kuin budjetin määrärahoihin. Jos verotukia ei raportoida suorien tukien rinnalla, valtiontalouden kokonaiskuva heikkenee. OECD:n suosituksissa korostetaan budjetoinnin läpinäkyvyyttä ja verotuksen kautta myönnetyn tuen rinnastamista budjetin menoihin niissä tapauksissa kuin ne ovat vertailukelpoisia. Prosessien erilaisuus saattaa johtaa verotukien lisääntyvään käyttöön. Tämä ongelma korostuu finanssipoliittiseen ohjaukseen liittyvien kehyspäästösten ja menosääntöjen myötä.

Keskeiset suositukset ovat seuraavat (Valtiontalouden tarkastusvirasto 2007, OECD 2004):

- Verotuet tulee esittää valtion talousarviossa samaa tarkoitusta koskevien määrärahamenojen yhteydessä.
- Verotuet tulee ottaa huomioon menokehyksissä; ne tulee joko yhdistää kaikkien menojen kehykseen tai verotuille tulee määritellä oma erillinen kehys.
- Kaikki verotuet tulee käsitellä talousarvioprosessissa vastaavalla tavalla kuin muutkin menot ja määrärahat; tämä koskee myös toimintaan vuosisykliä harvemmin kohdistuvaa evaluointia.
- Verotukien kehitystä tulee käsitellä budjetin laadinnan yhteydessä asianomaisissa ministeriöissä samalla tavalla kuin varsinaisia menoja.
- Vastuu verotukien hallinnoinnista tulee olla valtiovarainministeriöllä.

Näiden suositusten noudattaminen on osoittautunut hyvin vaikeaksi. Merkittävin ongelma näyttää olevan budjetin menosääntöjen ja kehysten ulottaminen verotukiin. Kanadassa tehtiin tähän liittyvä yritys 1980-luvulla liittovaltion budjettikurin heikennyttä: kullekin politiikka-alueelle osoitettiin käytettäväksi yhteinen määräraha suorilla tukia ja verotukia varten. Ministeriöt saivat itse päättää, kumpaa kanavaa käyttävät. Toisin sanoen uusien verotukiehdotusten aiheuttamat tulojen menetykset vähennettiin menokehyksestä (*“envelope system”*). Alkumenestyksestä huolimatta menettelystä kuitenkin luovuttiin, koska se johti eri politiikka-alueiden epätasapuoliseen kohteluun. Keskeisin syy tähän oli se, että valtiovarainministeriön esittämiä verotukia ei vähennetty minkään ministeriön kehyksestä. Tämän vuoksi muut ministeriöt ajoivat haluamiaan verotukia valtiovarainministeriön agendalle ja samaan aikaan esittivät omien verotukiensa vähentämistä ja korvaamista suorilla tuilla. Näin ministeriöt yrittivät saada kasvaneet menonsa rahoitetuksi käytännössä verotusta kiristämällä. (Grady ja Phidd 1992).

Eräs verotukiin liittyvä ongelma on niiden suhde yritystukiin. Se, milloin tietty verotuki täyttää yritystuen tunnusmerkit, on joskus epäselvää ja eri maissa käytäntö vaihtelee. Suomessa heinäkuussa 2016 kumotun lain yritystuen yleisistä ehdoista (1997/786) mukaan yritystukena ei pidetty verojärjestelmän kautta annettavaa tukea. Uusi laki taloudelliseen toimintaan myönnettävän tuen yleisistä edellytyksistä³³ (429/2016) tuli voimaan 1.7.2016 ja se kattaa myös verotuet silloin, kun valtiontuen tunnusmerkit täyttyvät.³⁴

Eräitä elinkeino- ja valmisteverojen (erityisesti energiaverojen) tukia on Suomessa jo pitkään pidetty yritystukina. Entä olisiko osinkojen verovapauden ja nettovarallisuuden markkinakorkoa suuremman tuotto-%:n verotuki

³³ https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/HallituksenEsitys/Sivut/HE_22+2016.aspx (viitattu 14.3.2016)

³⁴ Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 107 artikla: julkisista varoista myönnetty tuki on valtiontuki, jos se on valikoiva, vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua ja vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Valtiontueksi ei kuitenkaan katsota puhtaasti veroteknisiä toimenpiteitä ja yleisten talouspoliittisten tavoitteiden edistämistä, jos niitä sovelletaan yhtäläisesti kaikkiin yrityksiin ja tuotannonaloihin.

yritystukea? Yhtiön ja sen omistajan verotustahan tarkastellaan yleisesti kokonaisuutena (vrt. kahdenkertaisen verotuksen huojentaminen). Myöskään arvonlisäverotuksen tukia ei lueta yritystuiksi. Esimerkiksi yritystukiselvityksessä (TEM 2012) verotuista on otettu mukaan vain energiaverotuksen tuet. Muut teollisuuteen ja elinkeinoihin liittyvät verotuet on jätetty kokonaan pois, koska ”näiden verotukien yritystukivaikutus on tulkittu muista laskelman tuista poiketen epäsuoraksi.”

Saattaa olla vaikea hyväksyä sitä tosiasiaa, että veronmaksajien käytettävissä olevan tulon kasvattaminen verotuilla on itse asiassa julkisten menojen lisäämistä. Yhä yleisemmin kuitenkin ymmärretään, että verotuilla ja suorilla tuilla on lähes identtiset vaikutukset valtion talousarvioon, resurssien kohdentumiseen, suhteellisiin hintoihin ja tulonjakoon. Ainoa selvä ero on siinä, miten näitä rahavirtoja hallinnoidaan. Fleming ja Peroni (2010, 136-138) esittää tästä erittäin havainnollisen esimerkin.³⁵

2.9 Verotuet Suomessa

Suomessa verotukien raportointikäytännöt luotiin valtiovarainministeriön verotukiprojektissa, jonka loppuraportti julkaistiin vuonna 1988 (Valtiovarainministeriö 1988). Aiemmin verojärjestelmän huojennussäännöksistä oli käytetty nimeä ”veromeno” (*tax expenditure*). Sillä viitattiin ”verojärjestelmän kautta annettavan tuen aiheuttamiin verotulojen menetyksiin, jotka vaikuttavat valtiontalouteen varsinaisten menojen tavoin”. Raportissa tällaisten säännösten tarkoitusta ja vaikutuksia arvioitiin erityisesti verovelvollisen näkökulmasta ja samalla korostettiin niiden tukemistarkoitusta. Tämän vuoksi päädyttiin käyttämään verotuki-käsitettä.

Verotukiselvitys julkaistiin aluksi valtion talousarvion liitteenä. Vuonna 2000 se siirrettiin Hallituksen kertomukseen valtiovarain hoidosta ja tilasta ja vuonna 2005 edelleen Valtion tilinpäätöskertomukseen.

Valtiontalouden tarkastusvirasto julkaisi vuonna 2007 tarkastuskertomuksen Suomen verotukien raportoinnista (VTV 2007). Hankkeen tavoitteena oli selvittää, miten hyvän hallintotavan edellyttämät tilivelvollisuus ja läpinäkyvyys toteutuvat Suomessa verotuksen kautta ohjattujen tukien osalta. Selvitys liittyi tarkastusvirastojen eurooppalaisen verkoston EUROSAI:n yhteishankkeeseen.

³⁵ Bradfordin (2003) anekdootin mukaan verotukien ja suorien tukien suhde voidaan kuvata seuraavasti: Puolustushankinnoissa otetaan maksun sijasta käyttöön asevarusteluvähennys, joka myönnetään asekauppiaan verotuksessa hänen Pentagonille toimittamaansa arsenaalia vastaan. Puolustusmenot pienenevät ja verotus kevenee välittömästi samalla summalla. Molemmat osapuolet ovat tyytyväisiä ja ainoa muutos kohdistuu kirjanpitoon.

VTV:n mukaan verotukia koskevaa informaatiota hyödynnetään Suomessa valtion taloudenhoidossa vähän suhteessa niiden taloudelliseen merkitykseen. Ohjeista huolimatta hallituksen esityksissä ei ole juurikaan asetettu tavoitteita verotukien yhteiskunnallisille tai valtiontaloudellisille vaikutuksille. Verotuille olisi määrärahojen tapaan asetettava tulostavoitteet, joita myös seurataan ja joista raportoidaan. Tätä edellyttäisi myös Valtion talousarviosta annettu laki ja asetus (1243/1992) sekä valtiovarainministeriön ohjeistus valtion tilinpäätöksen laadinnasta.³⁶ Eräistä verotuista on tehty *ex post* -arvioita, mutta näissäkin tapauksissa verotuen tavoitteet on jouduttu päättelemään itse toimenpiteestä.

Lisäksi raportoinnin näkyvyys heikkeni, kun vuosittainen selvitys siirrettiin talousarvion liitteestä valtion tilinpäätöskertomukseen. Verotukia tulisi VTV:n mielestä käsitellä valtion talousarviossa vastaavalla tavalla kuin määrärahoja. Ne tulisi huomioida myös valtiontalouden kehyksissä. VTV ehdotti lisäksi, että verotukiraportoinnista tehtäisiin peruskartoitus, jossa arvioitaisiin uudelleen verotukien määrittämisen perusteet.

2.9.1 Vuoden 2010 uudistus

Valtiovarainministeriö käynnisti vuonna 2008 uuden verotukien kartoitushankkeen. Esiselvityksenä tehtiin vertailu eri maissa sovellettavista verotukien raportointikäytännöistä (VATT 2009). Verotukien määrittely ja päivittäminen lainsäädännön pohjalta valmistui syksyllä 2010 (Kröger ja Rauhanen 2010). Tässä yhteydessä ei kuitenkaan arvioitu verotukien tehokkuutta ja vaikuttavuutta. Raportissa kartoitettiin säännöskohtaisesti koko verolainsäädäntö. Aikaisemmin verotukilaskennan piirissä olleiden tuloverotuksen, elinkeinoverotuksen, maatalous- ja metsäverotuksen sekä arvonlisäverotuksen lisäksi tarkasteluun sisällytettiin myös varainsiirtoverotus, kiinteistöverotus, perintö- ja lahjaverotus sekä sosiaalivakuutusmaksut.

Valmisteverotuksessa energiaverotus tuli kattavasti verotukilaskennan piiriin, koska sen normijärjestelmä määriteltiin uudesta näkökulmasta. Myös auto- ja ajoneuvoverotus tuli kokonaisuudessaan mukaan. Alkoholi- ja tupakkaverotuksessa verotukea ei tunnistettu lukuun ottamatta pienpanimoiden verotukea.

Eduskunnan tarkastusvaliokunta edellytti mietinnössään (8/2010vp), että verotukiraportointia pidettäisiin jatkossakin ajan tasalla ja että laskentamenetelmiä kehitettäisiin. Valiokunnan mielestä oli erittäin tärkeää suunnata huomiota myös

³⁶ Valtion tilinpäätöskertomus sisältää valtion tilinpäätöksen ja tarpeelliset muut tiedot valtiontalouden hoidosta ja talousarvion noudattamisesta sekä tiedot valtion toiminnan yhteiskunnallisen vaikuttavuuden ja toiminnallisen tuloksellisuuden kehityksen kannalta tärkeimmistä seikoista samoin kuin tärkeimmät tiedot yhteiskunnallisen vaikuttavuuden ja toiminnallisen tuloksellisuuden kehityksestä ministeriöiden toimialoilla (Talousarviolaki (423/1988), 17 §).

siihen, kenelle verotuet tosiasiallisesti kohdentuvat. Lisäksi verotukiraportoinnissa tulisi pyrkiä ottamaan huomioon se, minkälaisia käyttäytymisvaikutuksia verotuilla on. Verotuet pitäisi saattaa samalla tavoin valvonnan ja seurannan piiriin kuin budjetin kautta myönnetty määrärahat.

Nykyinen Suomen normijärjestelmä perustuu pitkälti vallitsevan verojärjestelmän perusrakenteisiin, jossa veropohja on mahdollisimman laaja. Tämän mukaisesti tulopohjaan lasketaan nimellismääräisinä kaikki verovuoden aikana kertyneet realisoituneet tulot ja rahanarvoiset etuudet (mm. ansiotulot, pääomatulot, perinnöt, lahjat) vähennettynä niiden realisoituneilla tulonhankkimiskuluilla. Laajaan tuloon kuuluvat myös muun muassa tulonsiirrot, karttuneet eläkeoikeudet ja julkisen sektorin myöntämien lainojen ehdoista johtuvat edut. Lisäksi mukana on eräitä muita laskennallisia tuloeria. Tulot ja menot otetaan huomioon kassaperusteisesti. Tulojen hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneiden menojen vähennyskelpoisuus on normin mukaista. Veroasteikoksi on hyväksytty voimassa oleva veroasteikko.

Luonnollisten henkilöiden tuloverotuksen normi muuttui vuonna 2010. Voitonjaon verotus ja yritystulon jakaminen ansio- ja pääomatuloon kuuluu edelleen normiin, mutta verotukea aiheutuu nykyään verovapaasta osingon osasta ja siitä, että nettovarallisuuden tuotto prosentti on korkeampi kuin normin mukainen markkinakoron tuotto prosentti.

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 teknistaloudellista kulumista vastaavat poistot.

Välillisessä verotuksessa yleisen kulutusverotuksen normijärjestelmän muodostaa arvonlisäverotuksen peruseriaatteita mukaileva kertaantumaton yksityiseen kulutukseen kohdistuva yhteen yhtenäiseen verokantaan perustuva verotus. Niinpä alennetut alv-kannat muodostavat verotuen. Normin veropohja noudattelee pitkälti EU:n arvonlisäverodirektiiviä. Se säätelee, mitä tavaroita ja palveluita jäsenvaltioiden on vapautettava verosta. Kysymyksessä on tiukasti velvoittava direktiivi, josta on jäsenmaille myönnetty vain harvoja poikkeuksia (de la Feria 2014).

Suomessa normin mukaista on siten se, että arvonlisäverotuksen ulkopuolelle jäävät terveyden- ja sairaanhoitopalvelut, kunnan ja valtion harjoittama tai valvoma sosiaalihuolto sekä koulutuspalvelut. Myös rahoitus- ja vakuutuspalvelut on pidetty verottomina niiden arvonlisäyksen määrittämiseen liittyvien ongelmien vuoksi. Vähäiseen toimintaan liittyvät huojennukset sekä eräät

taiteilijoiden verovapaudet on katsottu verotukea aiheuttaviksi. Lisäksi EU:n alv:n veropohjalaskelmien yhteydessä esiin tulleet verotuet ja sanktiot on otettu mukaan verotukilistaukseen (Kröger ja Rauhanen 2010).

Valmisteverojen verotukien määrittelyssä tapahtui suuri muutos vuoden 2011 alusta, kun laki nestemäisten polttoaineiden valmisteverosta sekä laki sähkön ja eräiden polttoaineiden valmisteverosta uudistuivat. Tämän jälkeen verotuki perustuu polttoaineen energiasisältöön ja poltosta syntyvään hiilidioksidin ominaispäästöön ja lähipäästöihin. Energia- ja hiilisisällölle on määritelty verotasot euroina megajoulelta ja hiilidioksiditonnilta, jotka yhdessä määräävät kunkin energiatuotteen verotason. Polttoaineen pienet lähipäästöt oikeuttavat alennukseen energiasisältöverosta. Työkone- ja lämmityspolttoaineiden energia- ja hiilisisällön verotasot ovat alemmat kuin liikennepolttoaineilla. Tätä on perusteltu sillä, että tuotannon ja perustarpeiden (kuten asumisen) energiaverotus on tarkoituksenmukaista pitää liikennesektoria lievempänä. Lisäksi liikenne aiheuttaa negatiivisia ulkoisvaikutuksia (päästöt, melu, onnettomuudet ja teiden kuluminen), joiden vähentämiseksi tarvitaan tehokkaampaa ohjausta. (HE 147/2010).

Kun lakiuudistus astui voimaan, myös energiaverojen normin määrittely oli päivitettävä. Veromallin mukaisesti liikenteen sekä lämmityksen ja työkoneiden polttoaineiden normitason mittarina ovat energiatuotteen energiasisältö, hiilisisältö ja lähipäästöt. Polttoaineiden normitasona ovat molemmille ryhmille erikseen määritetyt energia- ja hiilidioksidisisällön hinnat. Työkoneissa käytettyjen polttoaineiden normitasona ovat liikenteen polttoaineiden hinnat. Normin muutos poisti viisi energiaverotasoihin liittyvää verotukea. Yhdistetyn sähkön- ja lämmöntuotantolaitosten hiilidioksidiveron puolittamisesta syntyi uusi verotuki.

Vuosien hiljaiselon jälkeen kiinnostus verotukien vaikuttavuutta ja tehokkuutta kohtaan on kasvanut viime aikoina. Valtiovarainministeriön menokartoituksessa³⁷ (*spending review*) vuosilta 2015 ja 2016 tarkastellaan millaisia etuuksia, palveluja ja toimintoja rahoitetaan julkisin varoin, miten rahoitus määräytyy ja mikä on toiminnan vaikuttavuus. Mukana ovat yli 50 miljoonan euron veromenetyksen aiheuttavat verotuet. Lisäksi ministeriöt ovat vuodesta 2014 alkaen laatineet yritystukien yhteenvetotaulukon, jossa ovat mukana yritystuiksi katsotut verotuet. Taulukkoon kootaan etupäässä karkealla plus/miinus -tasolla seuraavia yritystuiksi katsottavien verotukien ominaisuuksia: tavoite, vaikutus yrityksen kilpailukykyyn, vaikutus muuhun politiikkatavoitteeseen, uudistava vai säilyttävä, kustannus/hyöty, hallinnollinen rasitus tuen saajalle, vastikkeeton vai palautuva sekä edellisistä muodostettu kokonaisarvio. Tätä yhteenvetoa on pidettävä asiantuntija-arviona eikä huolelliseen arviointikehikkoon perustuvana evaluointina.

³⁷ <http://vm.fi/julkaisu?pubid=5302> (viitattu 22.9.2016)

Vuodesta 2012 alkaen verotuet raportoidaan Valtion vuosikertomuksessa, jossa myös referoidaan ajankohtaista tutkimusta verotukien vaikuttavuudesta. Lisäksi Valtion talousarviossa esitetään tietoja verotuista yhteenvedona verolajeittain sekä merkittävimmät verotuet kunkin verotuloarviomomentin selvitysosassa. Listaus verotuista julkaistaan myös VM:n ja Valtion taloudellisen tutkimuskeskuksen (VATT) kotisivuilla.³⁸

Verotuet ovat saamatta jääneitä verotuloja ja niillä on huomattava vaikutus julkisen sektorin rahoitukseen. Verotuet lasketaan Suomessa menetetyin verotulon periaatteella, jolloin tuki on normista poikkeavasta verosäännöksestä aiheutuva verotulon menetys, kun muut säännökset pysyvät muuttumattomina. Käyttäytymisvaikutuksia tai mahdollisia tukien päällekkäisyyksiä ei oteta huomioon. Lisäksi verotuksen progressio ja muiden verotukien vaikutukset yliarvioivat yksitellen laskettujen verotukien kokonaismäärää. Siksi verotuen poistaminen ei välttämättä lisää verotuloja täsmälleen tuen määrällä.

Verotuen kokonaismäärä väheni nopeasti 1990-luvulla. Vielä 1980-luvun lopulla verotuet olivat enimmillään 16 prosenttia bruttokansantuotteesta ja runsas kolmannes verotuloista. Sen jälkeen kyseiset osuudet puolittuivat. Kehitys johtui pääosin vuosien 1989–1991 kokonaisverouudistuksesta, vuoden 1993 pääomaverouudistuksesta sekä vuoden 1994 arvonlisäverouudistuksesta ja perhetukiudistuksesta. Näiden reformien keskeisinä tavoitteina oli vähentää verotuksen ohjausvaikutuksia talouteen sekä lisätä verojärjestelmän yksinkertaisuutta ja parantaa sen läpinäkyvyyttä. Veropohjaa laajentamalla luotiin mahdollisuuksia alentaa verokantoja. Elinkeinoverotuksen verotukien vähenemiseen on vaikuttanut osaltaan myös näiden tukien käyttöä rajoittava EU:n valtioneuvoston päätös sekä jäsenvaltioiden sopimus yritysverotuksen käytännösäännöistä (Kari ym. 2004).

Vuonna 2015 Suomessa oli 188 verotukea. Näistä kolmasosalle ei pystytty laskemaan euromääräistä arvoa ja osalle voitiin esittää vain suuruusluokka-arvio. Verotukien kokonaismääräksi arvioitiin 24,4 mrd. euroa eli noin 12 prosenttia bkt:sta (taulukko 11). Eräiden vuonna 2009 tehtyjen määritelmä uudistusten ja aiemmin laskematta jääneiden verotukien vaikutuksesta verotukien euromäärä on siten uudelleen noussut. Verotukien bkt-osuus on kasvanut myös pitkään jatkuneen talouden taantuman johdosta.

³⁸ http://www.vatt.fi/file/verotukiselvitys/2016/verotuet-2015-2017e_final.pdf (viitattu 22.9.2016)

*Taulukko 11. Verotukien lukumäärät ja euromäärät vuonna 2015
(lähde: Valtiovarainministeriö)*

	kpl	milj. euroa
Henkilöverotus	45	15110
Elinkeinoverotus	37	1307
Maa- ja metsätalouden verotus	20	133
Varainsiirtoverotus	12	2099
Kiinteistöverotus	7	623
Perintö- ja lahjaverotus	15	240
Arvonlisäverotus	19	2927
Valmisteverotus	27	2036
Sosiaalivakuutusmaksut	6	ei voida laskea
Yhteensä	188	24 475

Vaikka verotukien kokonaismäärään sisältyy tulkintaongelmia, se on kuitenkin tärkeä poliittinen indikaattori edellyttäen, että eri vuosina sovelletut normijärjestelmät ovat vertailukelpoisia. Näin saadaan selville verotukien volyymin kehityssuunta ja se, onko valtionhallinto onnistunut hillitsemään verotukien käyttöä.

2.9.2 Yritystuesta taloudelliseen toiminnan tukeen

Pääministeri Sipilän hallitus antoi esityksen (HE 22/2016) yritystuen yleisistä ehdoista annetun lain (786/1997) kumoamisesta ja uuden lain säätämisestä taloudelliseen toimintaan myönnettävän tuen yleisistä edellytyksistä.³⁹ Laki (429/2016) tuli voimaan 1.7.2016. Sitä sovelletaan valtion tukiviranomaisen myöntäessä sellaista tukea taloudelliseen toimintaan, joka täyttää Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 107 artiklan 1 kohdan valtioneuvoston edellytykset.⁴⁰ Hallituksen esityksen mukaan valtioneuvoston ennakoarviointia on tarkoitus tehostaa jo toimivan yritystukineuvottelukunnan yhteydessä.

Laki yritystuen yleisistä ehdoista oli voimassa vuodesta 1997 lähestulkoon muuttumattomana. Sen mukaan verojärjestelmän kautta myönnettävä tuki ei ollut yritystukea, vaikka kyse olisikin taloudellisen toiminnan tukemisesta. Uutta lakia sovelletaan myös verotuksiin silloin, kun valtioneuvoston kriteerit täyttyvät. EU:n lainsäädännössä (Euroopan komissio 2003) seuraavia verotuksellisia toimenpiteitä ei kuitenkaan katsota valtioneuvoston tukiksi, jos niitä sovelletaan yhtäläisesti kaikkiin yrityksiin ja tuotannonaloihin: (i) puhtaasti verotekniset toimenpiteet (esimerkiksi

³⁹ https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/HallituksenEsitys/Sivut/HE_22+2016.aspx (viitattu 14.3.2016)

⁴⁰ EU:n valtioneuvoston kriteerit määritellään SEUT -artikloissa 107–109.

verokannat, poistosäännöt ja tappiontasaus), (ii) kaksinkertaisen verotuksen tai veronkierron torjumista koskevat säädökset sekä (iii) toimenpiteet, jotka edistävät yleisten talouspoliittisten tavoitteiden saavuttamista keventämällä tiettyihin tuotantokustannuksiin (esim. tutkimus ja kehitys, ympäristö, koulutus ja työllisyys) liittyvää verotusta.

Laissa määritellyt tuen yleiset edellytykset on kuitenkin tarkoitettu sovellettavaksi kaikkiin yritystukiin (TEM 2016). Tässä kohdin lain tavoitteena näyttäisi olevan OECD:n ja muiden asiantuntijatahojen suosituksen noudattaminen. Sen mukaan verotukien ja suorien tukien tulisi käydä läpi samanlainen arviointimenettely.

Uudessa laissa ei siis enää puhuta yrityksistä tai yritystuesta (tosin edelleen yritystukineuvottelukunnasta), vaan taloudelliseen toimintaan myönnettävästä tuesta.⁴¹ Tähän on saattanut vaikuttaa se, että myös SEUT-sopimuksen valtiontukea koskevat artikkelit käyttävät samaa termiä. Sekä yrityksen että taloudellisen toiminnan käsitteet ovat EU-oikeudessa laajat ja niiden mukaan myös voittoa tavoittelemattomat yksiköt voivat harjoittaa taloudellista toimintaa. Tähän nojaa myös TEM (2016) yritystukia koskevassa esitteessään, jossa se määrittelee yritykset tavanomaisesti poikkeavasti: *”Taloudellista toimintaa on kaikki toiminta, jossa tavaroita ja palveluita tarjotaan markkinoilla. Yrityksiä ovat kaikki taloudellista toimintaa harjoittavat yksiköt riippumatta niiden oikeudellisesta muodosta, rahoitustavasta tai taloudellisen voiton tavoitteesta. Myös julkisyhteisö on yritys harjoittaessaan taloudellista toimintaa.”*

Määritelmä poikkeaa Tilastokeskuksen käyttämästä, jossa *”yrityksellä tarkoitetaan yhden tai usean henkilön yhdessä harjoittamaa taloudellista toimintaa, joka tähtää kannattavaan tulokseen. Yrityksiä ovat ammatin- ja liikkeenharjoittajat, jotka toimivat omalla nimellä tai rekisteröidyllä toiminimellä, oikeushenkilöt (esim. osakeyhtiö, osuuskunta, säästöpankki, taloudellinen yhdistys ja avoin yhtiö) sekä julkiset rahoituslaitokset ja valtion liikelaitokset.”*

Kun TEM on katsonut, että yrityksiä ovat kaikki taloudellista toimintaa harjoittavat yksiköt, tullaan loogisesti siihen johtopäätökseen, että julkinen tuki myönnetään aina yrityksille (TEM 2016): *”Valtio, kunnat tai muut julkiset tahot voivat myöntää taloudellista tukea yrityksille. Tällaisia yritystukia ovat avustukset ja korkotuet sekä sellaiset lainat, takaukset, takuut, oman pääoman ehtoiset rahoitukset, verotuet ja muut järjestelyt, joiden kautta saaja saa taloudellista etua. Tuki voi olla tukiohjelma tai yksittäinen tukiohjelman ulkopuolinen tukipäätös, mikä perustuu suoraan esimerkiksi valtion talousarvioon.”*

⁴¹ Lain (429/2016) mukaan tuella tarkoitetaan taloudelliseen toimintaan myönnettävää avustusta ja korkotukea sekä sellaista lainaa, takausta, takuuta, oman pääoman ehtoista rahoitusta, verotukea ja muuta järjestelyä, johon sisältyy taloudellista etua ja joka myönnetään tukiohjelman mukaisesti tai tukiohjelman ulkopuolisena yksittäisenä tukena. Tukiohjelmalla tarkoitetaan säädöstä tai päätöstä, jonka perusteella tukiviranomainen myöntää yksittäisiä tukia säädöksessä tai päätöksessä määriteltyihin tarkoituksiin erikseen määritellyin ehdoin.

TEM:n käyttämässä yrityksen ja yritystuen määritelmässä taloudellinen toiminta ei siis välttämättä edellyttäisi voiton tavoittelua. Klassisen taloustieteen mukaan voiton maksimointi on kuitenkin yrityksen keskeinen tunnusmerkki. Käsitteiden sekavuutta lisää vielä se, että lain (429/2016) 4§ puhuu Tilastokeskuksen tapaan kannattavasta toiminnasta (*”tukea voidaan myöntää vain toimintaan, jolla arvioidaan olevan edellytykset kannattavaan toimintaan lukuun ottamatta tukea, jossa tukiviranomaisella ei ole harkintavaltaa eli yleensä verotuet”*).

TEM:n väljä tulkinta, jonka mukaan myös julkisyhteisö on yritys harjoittaessaan taloudellista toimintaa, herättää lisäksi kysymyksen, salliiko tulkinta myös muiden julkisyhteisöjen kuin valtion liikelaitosten tukemisen. Julkisyhteisöjä ovat valtion- ja kunnanhallinto, kuntayhtymähallinto sekä Ahvenanmaan maakuntahallinto.

Valtiontuki on pääsääntöisesti kielletty. Tuki määritellään valtiontueksi, jos se on myönnetty julkisista varoista. Tuen pitää lisäksi olla valikoiva, sen pitää vääristää tai uhata vääristää kilpailua ja vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Nämä edellytykset täyttyvät myös eräiden verotukien kohdalla. Vuonna 2014 Suomessa seuraavat verotuet katsottiin valtiontuiksi, mutta komission mukaan ne ovat sisämarkkinoille hyväksytyjä. Niiden yhteismäärä oli noin 750 miljoonana euroa:

- tonnistoveroa koskeva tuki
- yhdistetty sähkön ja lämmön tuotannon (CHP), puolitettu CO₂-vero
- sijoitustoiminnan määräaikainen veronhuojennus v. 2013-2015
- elokuvatuottajien verovapaa tuotantotuki
- teollisuuden, kasvihuoneiden ja konesalien alempi sähköverokanta
- energiantensiivisten yritysten veronpalautus (pl. kaivostoiminta)
- maatalouden energiaveron palautus.

Valtiontukien uusi yleinen ryhmäpoikkeusasetus tuli voimaan 1.7.2014. Asetus on keskeinen osa EU:n valtiontukisääntöjen kokonaisuudistusta, jonka tavoitteena on nopeuttaa talouskasvua ja kilpailukykyä edistävien tukien käsittelyä sekä siirtää valtiontukivalvonnan painopistettä eniten kilpailua vääristäviin tukiin. Ryhmäpoikkeusasetus mahdollistaa tukien myöntämisen ilman komissiolle tehtävää ennakkoilmoitusta ja komission hyväksyntää. Komissio valvoo asetuksen edellytysten noudattamista jälkikäteen.⁴²

Komissio on antanut useita yksityiskohtaisia sääntöjä siitä, millaiset valtiontuet ovat sisämarkkinoille hyväksytyjä. Ryhmäpoikkeusasetuksen 44 artiklan mukaan esimerkiksi ympäristöverojen alentamiset, jotka täyttävät energiaverodirektiivin edellytykset, ovat sisämarkkinoille soveltuvia. Tukea myönnettäessä jäsenvaltion

⁴² Suomessa yhteensä 44 tukea on vapautettu ilmoitusvelvollisuudesta: Alueellinen tuki (3 tukimuotoa), pk-yritysten tuet (8), pk-yrityksille rahoituksen saantiin myönnettävät tuet (4), tutkimus, kehitys- ja innovaatiotuet (6), koulutustuki (1), palkkatuki (2), ympäristönsuojelu- ja energia (14), tuki luonnonmullistusten vahinkojen korvaamiseksi (1), sosiaalinen kuljetustuki syrjäisten alueiden asukkaiden hyväksi (1), tuki laajakaistainfrastruktuurille (1), tuki kulttuurin ja kulttuuriperinnön edistämiseen (2), tuki urheiluinfralle ja monikäyttöiselle vapaa-ajan infralle (1) ja tuki paikallisille infrastruktuureille (1).

on varmistuttava siitä, että energiaverodirektiivin rakennetta ja vähimmäistasoja noudatetaan jäsenvaltiossa tosiasiallisesti. Jos tukea maksetaan enemmän kuin unionin lainsäädäntö mahdollistaa, kyseessä on laitton tuki ja seurauksena voi olla tuen takaisinperiminen tuen saajalta korkoineen.

Lakiin (429/2016) on kirjattu lukuisia ns. hyvän tuen edellytyksiä, joiden tulee täytyä (3§). Tuella tulee olla selkeästi määritelty taloudellinen tai yhteiskunnallinen tavoite. Jos tuella on taloudellinen tavoite, tuen on kohdistuttava sellaisiin tarkoituksiin, joilla korjataan markkinoiden toimintapuutetta. Tuen tulee olla tarkoituksenmukainen ja kustannustehokas keino näiden tavoitteiden saavuttamiseksi. Tuen kilpailua vääristävien vaikutusten on oltava mahdollisimman vähäiset myös silloin, kun tukea käytetään ohjauskeinona muiden kuin taloudellisten tavoitteiden saavuttamiseksi. Tuen on oltava määräaikainen, jollei erityisistä syistä muuta johdu ja tuella on oltava kannustava vaikutus.

Hallituksen esityksen mukaan hyvän tuen edellytysten tarkoituksena on varmistaa taloudellisen toiminnan tukien yhdenmukainen käyttö kansantalouden kannalta mahdollisimman tehokkaalla tavalla. Edellytysten tähtyminen olisi arvioitava ennen tuen käyttöön ottoa ja tämä arviointi pitäisi lisätä tukisäädöksen valmisteluaineistoon, hallituksen esitykseen tai perustelumuistioon. Tukiviranomainen voisi (vapaaehtoisesti) pyytää yritystukineuvottelukunnalta lausunnon hyvän tuen edellytysten tähtymisestä.

Hallituksen esityksestä annetuissa lausunnoissa kiinnitettiin huomiota esimerkiksi kohtaan, jonka mukaan tukiviranomaisen olisi jo ennen uuden tuen käyttöönottoa arvioitava tuen vaikuttavuutta ja tehokkuutta. Tämä kohtuuton vaatimus jäikin pois lopullisesta laista, mutta edelleen jää epäselväksi, miten tehokkaasti hyvän tuen edellytysten vapaaehtoinen lausuntomenettely voisi ohjata tuen tai tukiohjelman valmistelua. Vaarana on, että lain tavoitteet eivät toteudu ja yritystukiin liittyvä valmistelutyö viivästyy. Hyvän tuen edellytysten arviointi – jos se toteutetaan huolellisesti – on suuritöistä. Tällainen arviointi voi osoittautua jopa mahdottomaksi, koska Suomessa ei ole käytössä huolellisesti rakennettua ja systemaattista tukien evaluointijärjestelmää (Rauhanen ym. 2015).

Lain mukaan tukiviranomaisella on hyvän tuen edellytysten selvittämisen lisäksi muitakin vastuita (4§). Viranomaisen on selvitettävä tuettavaan hankkeeseen myönnettävän julkisen rahoituksen määrä sekä hankkeen kokonaisrahoitus, kannattavuus ja kilpailuvaikutukset. Tukea voidaan myöntää toimintaan, jolla arvioidaan olevan edellytykset kannattavaan toimintaan. Tukea ei pitäisi myöntää toimintaan, joka tuensaaja toteuttaisi joka tapauksessa myös ilman tukea. HE:n mukaan verotukien osalta edellytetään, että tukiohjelma on otettu käyttöön ennen tuetun hankkeen tai toiminnan aloittamista.

Lain 5§:n mukaan tukiviranomaisen on lisäksi määräjain, viimeistään ennen tuen jatkamista tai muuttamista arvioitava tuen vaikuttavuutta, tehokkuutta ja toimivuutta sen tarpeellisuuden ja kehittämistarpeiden selvittämiseksi.

Tukiviranomaisen on pyydettävä yritystukineuvottelukunnalta lausunto tuen suhteesta valiontukisäännöksiin (7§)⁴³, joka ei ole sitovia. Sen pyytäminen verotuista on kuitenkin vapaaehtoista. Tätä perustellaan HE:ssä sillä, että verotukien valtiontuen kriteereiden arviointi vaatii jo valmisteluvaiheessa suoria keskusteluja komission kilpailun pääosaston kanssa (Nicolaides 2016, s 143).⁴⁴ Perustelu saattaa olla pätevä, mutta samalla korostetaan verotukien ja suorien tukien erilaista käsittelyä.

Lainvalmistelun yhteydessä edistytettiin yritystukien arviointikehikon suunnittelussa. Sitä on tarkoitus käyttää apuvälineenä yritystukien ennakoarvioinnin ja yritystukineuvottelukunnan lausunnon laatimisessa. Koska tuen vaikuttavuuden ja tehokkuuden selvittämisen vaatimus on verotukien osalta huomattavasti kevyempää kuin suorilla tuilla, tämä vaikuttaisi verotukien ja suorien tukien valintatilanteessa verotukia suosivasti. Siten verotukien ja suorien tukien kohtelu eriytetään HE:ssä tavalla, joka poikkeaa OECD:n ja muiden asiantuntijoiden suosituksista.

Tukien vaikuttavuuden arvioinnin resursoinnista HE toteaa, että viranomaisten tulee varata tähän riittävät resurssit. Toisaalta arvioidaan näin: ”Koska arviointeja tehdään jo nykyisin voimassa olevan lain yritystuen yleisistä ehdoista nojalla, uudistuksen myötä ei arvioida aiheutuvan merkittäviä lisäkustannuksia.” Edellä luetellut lakiin kirjatut vaatimukset eivät kuitenkaan tue tällaista johtopäätöstä, sillä tukiviranomaisen tai lainvalmistelijan mahdollisuudet näin mittavaan selvitysjä arviointityöhön ilman lisäresursseja ovat hyvin todennäköisesti heikot.

Lisäksi on hieman kyseenalaista, edistetäänkö lainvalmistelun laatua erilaisten arviointielimien avulla, jos samalla ei huolehdita riittävästä resursseista itse valmistelutyössä. Vuoden 2016 keväällä asetettiin myös toinen arviointielin: lainsäädännön arviointineuvosto keskittyy hallituksen esitysluonnosten taloudellisten vaikutusten arviointeihin, mutta se voi arvioida myös muita vaikutuksia. Se voi myös säädösten tultua voimaan arvioida, ovatko lainsäädännön vaikutukset toteutuneet arvioidusti. Neuvoston tehtävänä ei ole suorittaa vaikutusarviointeja, vaan se arvioi laadittuja arviointeja.

⁴³ Lausunto on pyydettävä siitä, täyttääkö suunniteltu tukiohjelma tai tukiohjelman ulkopuolinen yksittäinen tuki EU:n valiontukisäännösten edellytykset. Myös tukiohjelman mukaisesta yksittäisestä tuesta on pyydettävä lausunto, jos se täyttää valiontuen ennakoilmoitusvelvollisuuden edellytykset. Verotuki sekä sitä koskeva EU:n valiontukioikeudellinen arvio on tuotava jälkikäteen yritystukineuvottelukunnalle tiedoksi.

⁴⁴ Jos jäsenvaltio vapauttaa tuotteen tai toiminnon arvonlisäverosta tai soveltaa siihen alennettua verokantaa alv-direktiivin määräysten mukaisesti, kyseessä ei ole valiontuki, koska päätöstä ei voida lukea kansallisen viranomaisen syyksi.

2.10 Millainen on hyvä verotukianalyysi?

Suomen perustuslain (731/1999) mukaan valtion verosta ja kunnallisverotuksesta säädetään lailla. Koska verotuki on poikkeus verotuksen normijärjestelmästä, myös siitä on aina säädettävä lailla. Lainvalmistelun avuksi tarkoitetuissa ohjeissa on useita yhtymäkohtia uuden verotuen taloudellisen analyysin kanssa. Ohjeissa kysytään muun muassa sitä, onko esityksessä ehdotettu laki tarpeellinen, saavutetaanko sillä halutut tavoitteet ja onko se paras keino tavoitteiden saavuttamiseksi. Uusimman Lainkirjoittajan oppaan (Oikeusministeriö 2013) mukaan on tunnistettava erilaiset ohjauskeinot, myös sellaiset, jotka eivät kuulu lainsäädäntöön tai julkisen hallinnon toimialaan. Jos kyse on lainsäädäntöasiasta, tunnistetaan myös lainsäädäntöä täydentävät ohjauskeinot. Hallituksen esityksen laatimisohjeen (Oikeusministeriö 2004) mukaan on selostettava ehdotettujen säännösten taloudelliset vaikutukset, vaikutukset viranomaisten toimintaan, ympäristövaikutukset ja yhteiskunnalliset vaikutukset.

Verotukianalyysin ohjeistus on edellä esitetyn mukainen. Esimerkiksi Lenjosek (2004) katsoo, että verotuen evaluointi on aloitettava jo siinä vaiheessa, kun uutta säännöstä valmistellaan. Kun haluttu politiikkatavoite on määritelty ja perusteltu, on asetettava kolme peruskysymystä: (i) onko taloudellinen väline pätevämpi halutun politiikkatavoitteen kannalta kuin juridinen tai informaatio-ohjaus, (ii) saavutetaanko politiikkatavoite paremmin verolla vai tuella, ja (iii) jos tukea pidetään parempana, onko sovellettava verotukea vai suoraa tukea.

Säädösehdotusten vaikutusten arviointiohjeiden (Oikeusministeriö 2007) mukaan uuteen lakiin liittyy myös seuranta eli sen arviointi, ovatko uudistuksen ennakoitujen vaikutukset toteutuneet ja, onko esiintynyt sellaisia vaikutuksia, joita ei ennen päätöksentekoa ole osattu ennakoida. Näin joudutaan ottamaan myös kantaa siihen, mitä muutostarpeita mahdollisesti on. Vaikutusten seurannan toteuttamista on syytä pohtia jo valmisteluvaiheessa.

Säädettävän lain vaikutusten seuranta jää kuitenkin yleensä kirjaamatta hallituksen esitykseen. Käytännössä lainvalmistelun tuki verotukianalyysille päättyykin tähän. Hyvä verotukianalyysi lisää kuitenkin ymmärrystä verotukien taloudellisesta ja oikeudellisesta merkityksestä. Sen tärkein tehtävä on verojärjestelmän kautta rahoitettujen valtion politiikkaohjelmien läpinäkyvyyden ja vastuullisuuden varmistaminen. Samalla hillitään yrityksiä rahoittaa erilaisia hankkeita uusien verotukien kautta silloin, kun tätä tarkoitusta varten esitetyt suorat tuet eivät ole läpäisseet valtion talousarvioprosessia tai budjetin menokehys estää niiden toteutumisen. Voimassa olevan verotuen analyysillä tarkoitetaan verotuen laskentaa, raportointia ja hyvän tuen periaatteiden pohjalta toteutettua systemaattista evaluointia. Evaluointi on työkalu, jonka avulla voidaan tuoda esiin tehottomat ja huonosti vaikuttavat verotuet. Hyvän tuen vaatimukset täyttävät verotuet tulevat samalla identifioituiksi. Kun verotukijärjestelmästä tällä tavoin

muodostuu kokonaiskäsitys, verotukiin liittyvä poliittinen päätöksenteko voidaan perustaa tutkittuun tietoon.

Verotukien fiskaalisen volyymin arviointi on verotukianalyysin lähtökohta. Yleisimmin käytetty laskentamanetelmä on menetetyn verotulon menetelmä. Se kertoo sen hinnan, joka maksetaan tavoitellusta edunsaajan reaktiosta. Toisesta näkökulmasta näin kuvataan verovelvolliselle koituvaa nettotulon kasvua. Tässä menetelmässä verotuki lasketaan säännös kerrallaan muiden säännösten ollessa muuttumattomia. Verotuella ei oleteta olevan vaikutuksia veronmaksajan käyttäytymiseen eikä välillisiä vaikutuksia talouden toimintaan.

Kun verotuen euromäärä on selvitetty, tulokset on esitettävä asianmukaisesti luokiteltuna. Tukimuoto ja verolaji ovat verotuen perustietoja. Raportointi verotuen taloudellisesta merkityksestä edellyttää budjetin toiminta-alueittaista luokittelua lisätynä tuen tavoitteen ja tuesta hyötyvän veronmaksajan (tuen kohde) mukaisella luokittelulla. Jos kyseessä on evaluointihanke, edellytyksenä on, että lisäksi käytetään luokittelua verotuen suuruusluokan ja verotukeen liittyvien riskien pohjalta.

Pääsääntöisesti verotukien evaluointi ei ole lakisääteistä. Yksittäisen verotuen evaluoinnin käynnistymisen kiireellisyydelle voidaan kuitenkin antaa kriteereitä. Tällaisia ovat tuen käyttöönotosta kulunut aika, tavoite, euromäärä ja tukeen liittyvät riskit. Erityisen kiireelliseksi evaluointi tulee, jos verotuelle määrätty evaluoinnin ajankohta on saavutettu tai sen tavoite ei ole enää nykyisen politiikkaohjelman mukainen taikka se on epäselvä. Evaluointi on myös tarpeen, jos verotuen euromäärä on kasvanut merkittävästi yli odotetun tason tai sen toteutunut riskitaso ylittää määritellyn marginaalin.

Evaluointi on kuitenkin toteutettava silloin, kun kyseessä on EU:n valtioneuvoston kriteerit täyttävä verotuki. Lain (429/2016) mukaan tukiviranomaisen on määräajoin, viimeistään ennen tuen jatkamista tai muuttamista, arvioitava tuen vaikuttavuutta, tehokkuutta ja toimivuutta sen tarpeellisuuden ja kehittämistarpeiden selvittämiseksi.

Evaluoinnin lähtökohtana on vastata kysymykseen ”miksi?” Kun tuen alkuperäistä tarkoitusta verrataan toteutuneeseen, voidaan arvioida, onko järjestelmä vaikuttava, tehokas ja ajan tasalla. Tämä ei ole mahdollista, ellei tuen tarkoitus ole jäljitettävissä. Joskus verotukisäännöksen muotoilu on liian kapea tai yleinen ja pahimmassa tapauksessa tuen tarkoitus on jäänyt kokonaan kirjaamatta säännöksen perusteluihin.

Verotuen vaikuttavuutta ei kuitenkaan voida arvioida pelkästään sen virallisen tavoitteen perusteella. Kokonaisarviointi tulisi esittää sekä verotuen yksilöllisten tavoitteiden, että verotuille asetettujen yleisten periaatteiden suhteen. Arvioinnin

ydin on mitata sitä kokonaishyötyä, joka saavutetaan kaikkien veronmaksajien kustannuksella ja myös ”yleinen etu” on otettava huomioon. Verotuen vastaanottajan taloudellinen etu ei missään tapauksessa ole riittävä peruste tuelle.

Evaluointityössä on suurta hyötyä huolellisesti laaditusta arviointikehikosta, joka toimii tiekarttana jokaisen verotuen kohdalla. Kehikon keskeiset kysymykset liittyvät verotukien taloudelliseen tehokkuuteen, vaikuttavuuteen, sosiaaliseen oikeudenmukaisuuteen, markkinapuutteisiin sekä taloudellisen kasvun ja yrittäjyyden vahvistamiseen. Yksilöaineistolla on verotukien evaluoinnissa keskeinen rooli erityisesti, jos sillä voidaan ulottaa tarkastelu sekä arvioitavan verotuen käyttöön ottoa edeltävään, että sen käytönaikaiseen ajanjaksoon. Nykyaikainen politiikansuunnittelu/voimaantulo/evaluointi –sykli edellyttää tällaisen aineiston säännöllistä keräämistä hyvissä ajoin ennen kuin evaluointia tai arviointia on erikseen edellytetty.

Tutkimuskirjallisuus on varsin yksimielinen siitä, että verotuki olisi rajattava palvelemaan asetettua tavoitetta vain määrätyn ajanjakson ajan. Tämä tarkoittaa sitä, että voimassa olevan verotuen taustalla olevaa säännöstä voidaan jatkaa vain, jos verotuki menestyy evaluoinnissa. Määräaikaaisuuteen liittyy kuitenkin haittoja, joista suurin on verotuen kohteelle tästä koituva epävarmuus. Ongelmaksi saattaisi muodostua myös se, että jos ministeriö ei jostain syystä ole toteuttanut evaluointia, verotuki lakkaisi automaattisesti. Tällöin parlamentti joutuisi tekemään päätöksen verotuen jatkamiseksi/lopettamiseksi ilman asianmukaista valmistelua (Hemels 2011). Määräaikaisen verotuen jatkaminen edellyttääkin sen säännöllistä evaluointia, mutta tähän on harvoin osoitettavissa riittävästi aikaa ja resursseja. Toisaalta, eräissä maissa määräaikaisilla laeilla on tunnustettu ja vakiintunut asemansa sääntelyn välineenä; niitä käytetään poliittisten kompromissien aikaansaamiseksi, vahvistamaan parlamentaarista lainsäädännön kontrollia ja luomaan parempaa sääntelyä ja näyttöön perustuvaa politiikkaa (Jantz and Veit 2010).

Verotukia voidaan vähentää myös enimmäisrajoituksilla, yhdistämällä toisiaan lähellä olevia verotukia ja muuttamalla verotukia talousarviosta rahoitettaviksi suoriksi tuiksi. Suomessa verotukien lukumäärä ei ole viime vuosina vähentynyt. Veropohjan laajentaminen verotukia karsimalla näyttääkin edelleen olevan vaikeaa. Eräs syy tähän on se, että verotuki on poliittisen päättäjän kannalta houkutteleva kanava kattaa vaalilupauksia. Toinen selitys voi olla siinä, että verotukien systemaattinen evaluointi on Suomessa tekemättä. Tämän vuoksi sen enempää tutkijoilla kuin päättäjilläkään ei ole kokonaiskuvaa verotukien tehokkuudesta ja vaikuttavuudesta. Jos evaluointi toteutettaisiin, sen pitäisi ilmeisesti olla hallitusohjelmaa osa, jossa sitouduttaisiin toteuttamaan saadut suositukset tai ainakin niistä merkittävimmät.

Vaikka verotukien evaluointiin liittyy useita ongelmia, se kannattaa toteuttaa.
Martin Feldstein (1980): *“The fact that experts disagree about which provisions should be considered tax expenditures does not reduce the usefulness of any estimates of particular tax subsidies”*

Lähteet

- Alkio, Mikko ja Olli Hyvärinen (2016): Valtiontuet. Talentum Pro. Helsinki 2016.
- Australian Treasury (2010): Australia's Future Tax System: Final Report. Chapter 2: Designing a future tax and transfer system. Commonwealth of Australia.
- Baneman, Daniel, Joseph Rosenberg, Eric Toder, Robertson Williams (2012): Curbing Tax Expenditures. Urban-Brookings Tax Policy Center, January 30, 2012.
- Barrios, S., Fatica, S., Martinez, D. and Mourre, G. (2014), Reforming work-related tax expenditures in the EU: impact on tax revenues, European Economy, Economic Paper.
- Bauger, Lovise (ed.) (2014): European Economy, Economic Papers: The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation No.523, July.
- Bemelmans-Videc, Marie-Louise, Ray C. Rist and Evert Oskar Vedung (eds.) (2011): Carrots, Sticks, and Sermons: Policy Instruments and Their Evaluation. Transaction Publishers. New Brunswick.
- Black, J., Hashimzade, N. & Myles, G. (2009): Dictionary of Economics. Oxford University Press.
- Bolander, Jane (ed.) (2012): Tax Expenditures. Yearbook for Nordic Tax research 2012. DJØF Publishing.
- Bradford, David (2003): Reforming Budgetary Language, in Sijbren Cnossen and Hans-Werner Sinn, eds., Public Finance and Public Policy in the New Century, Cambridge, MA: MIT Press, 2003, pp. 93–116.
- British Treasury (2011): The Green Book: Appraisal and Evaluation in Central Government: Treasury Guidance. TSO, London.
- Buchanan, James M. (1960): Fiscal Theory and Political Economy. Chapel Hill: University of North Carolina Press.
- Buchanan, James M. and Richard E. Wagner (1977): Democracy in Deficit: The Political Legacy of Lord Keynes, Academic Press, New York.
- Burman, Leonard E., Christopher Geissler and Eric J. Toder (2008): How Big Are Total Individual Income Tax Expenditures, and Who Benefits from Them?, The American Economic Review (Papers and Proceedings), 2008. 98(2): 79–83.
- Burman, Leonard E and Marvin Phaup (2013): Economic, Policy and Budgetary Aspects of Tax Expenditures, Presentation at ECFIN Taxation Workshop "The use of tax expenditures in times of fiscal consolidation", Brussels. 23rd October 2013.

- Collins, Micheál and Mary Walsh (2010): Ireland's tax expenditure system: international comparisons and a reform agenda. *Studies in Public Policy*: 24. The Policy Institute at Trinity College Dublin.
- Commission on Taxation (2009): Commission on Taxation Report 2009. Dublin, Stationery Office.
- de la Feria, Rita and Richard Krever (2012): Ending VAT Exemptions: Towards A Post-Modern VAT. Oxford University Centre for Business Taxation, WP 12/28.
- de la Feria, Rita (2014): Blueprint for reform of VAT rates in Europe. WP 14/13, Oxford University, Centre for Business Taxation. Said Business school, September 2014.
- Department of Finance, Ireland (2013). Review of Ireland's Research and Development Tax Credit.
- Department of Finance, Ireland (2014): Report on Tax Expenditures. Incorporating Department of Finance Guidelines for Tax Expenditure Evaluation. October 2014.
- Dodge, Joseph M. (2012): Deconstructing Haig-Simons Income and Reconstructing It as Objective Ability-to-Pay Income. FSU College of Law, Public Law Research Paper No. 595.
- Downs, Anthony (1961): Why the Government Budget Is Too Small in a Democracy. *World Politics* 12, no. 4: 541–63.
- Ebrill, Liam, Jean-Paul Bodin, Michael Keen and Victoria Summers (2001): *The Modern VAT* (Washington: International Monetary Fund).
- Eduskunnan tarkastusvaliokunnan mietintö 8/2010 vp.
- EU:n neuvosto (2006): Neuvoston direktiivi 2006/112, liite III: Luettelo tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, joihin voidaan soveltaa 98 artiklassa tarkoitettuja alennettuja verokantoja.
- Euroopan komissio (2003): Komission tiedonanto valtioneuvoston päätöksen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen, 98/C 384/03.
- Euroopan komissio (2012): Komission tiedonanto valtion tuen hyväksyttävyyttä koskevista arviointiperusteista, COM(2012/209) final.
- Euroopan komissio (2014): Komission asetus tiettyjen tukimuotojen toteamisesta sisämarkkinoille soveltuviksi perussopimuksen 107 ja 108 artiklan mukaisesti, 651/2014.
- Euroopan komissio (2016): Komission tiedonanto Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettusta valtiontuen käsitteestä (2016/C 262/01).

- European Commission (2012): Tax reforms in EU Member States 2012: Tax policy challenges for economic growth and fiscal stability. Taxation Papers 34 and European Economy 6.
- European Commission (2014): Tax expenditures in direct taxation in EU Member States. European Economy Occasional Papers 207, December 2014.
- European Commission (2015): Tax reforms in EU Member States 2015. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability. Institutional Paper 008. September 2015.
- Fall, Johan och Anders Morin (2001): Vård, skola och omsorg – en gökunge i svensk ekonomi? Stockholm: Industriförbundet.
- Feldstein, Martin (1980): A contribution to the theory of tax expenditures: the case of charitable giving In H. J. Aaron and M. J. Boskin (eds) *The Economics of Taxation*. The Brookings Institution, Washington DC, 1980.
- Fleming, J. Clifton and Robert J. Peroni (2010): Can Tax Expenditure Analysis Be Divorced from a Normative Tax Base? A Critique of the 'New Paradigm' and its Denouement. *Virginia Tax Review*, Vol. 30, p. 135, 2010.
- Gagoa, Alberto, Xavier Labandeiraa, Fidel Picoso and Miguel Rodrígueza (2009): Specific and general taxation of tourism activities. Evidence from Spain. *Tourism Management*, vol. 30, Issue 3, Pages 381–392 (June 2009).
- Grady, Patrick and Richard W. Phidd (1992): Budget Envelopes, Policy Making and Accountability, prepared for the Government and Competitiveness Reference, Economic Council of Canada, Discussion Paper 93–16, pp. 259–268.
- German Ministry of Finance (2012): 23rd Subsidy Report of the Federal Government. Report of the Federal Government on the development of subsidies for the years 2009 to 2012.
- Harju Jarkko ja Tuomas Kosonen (2013): Restaurant VAT cut: Cheaper meal and more service? VATT Working Papers 52/ 2013.
- Harju, Jarkko, Tuomas Kosonen and Oskar Nordström Skans (2015): Firm types, price-setting strategies, and consumption-tax incidence, VATT Working Papers 70/2015.
- Harju, Jarkko, Tuomas Matikka and Timo Rauhanen (2016a): The Effects of Size-Based Regulation on Small Firms: Evidence from VAT Threshold (October 11, 2016). CESifo Working Paper Series No. 6115.
- Harju, Jarkko, Topi Hokkanen, Marita Laukkanen, Kimmo Ollikka ja Saara Tamminen (2016b): Vuoden 2011 energiaverouudistuksen arviointia. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminta 61/2016.

- Harju, Jarkko, Seppo Kari, Aliisa Koivisto, Tero Kuusi, Tuomas Matikka, Niku Määttä, Mika Pajarinen, Olli Ropponen, Petri Rouvinen ja Tarmo Valkonen (2017): Yrittäjäverotus, investoinnit ja tuottavuus. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminta 6/2017.
- HE 147/2010: Hallituksen esitys Eduskunnalle energiaverotusta koskevan lainsäädännön muuttamiseksi.
- Hemels, S. J. C. (2011). Ex post evaluation of tax legislation in the Netherlands. *Svensk skattetidning*, 2011(9), 754–764.
- Holm, Pasi, Jaakko Kiander, Timo Rauhanen ja Matti Virén (2007): Elintarvikkeiden arvonlisäverokannan alentamisen vaikutukset. Pellervon taloudellisen tutkimuslaitoksen raportteja 200.
- Hjerpe, Reino, Matti Korhonen, Sixten Korkman, Markku Puntila ja Timo Rauhanen (1994): Rahaunioni ja Suomi. VATT-julkaisuja 15.
- Hämäläinen, Kari (2009): Kvantitatiivinen politiikka-arviointi – Esiselvityksen taustamuistio. VATT.
- Ilmakunnas, Seija, Teuvo Junka ja Roope Uusitalo (toim.) (2008): Vaikuttavaa tutkimusta – miten arviointitutkimus palvelee päätöksenteon tarpeita. VATT Julkaisuja, 47.
- IMF (2011): *Shifting Gears: Tackling Challenges on the Road to Fiscal Adjustment*. Fiscal Monitor, World Economic and Financial Surveys, Washington DC.
- IMF (2013): *United Kingdom: Technical Assistance Report – Assessment of HMRC’s Tax Gap Analysis*, August 2013.
- Jantz, Bastian and Sylvia Veit (2010): *Sunset Legislation and Better Regulation. Empirical Evidence from Four Countries*. Bertelsmann Stiftung, June 2010.
- JCT, Joint Committee on Taxation (2008): *A Reconsideration of tax expenditure analysis*. May 12, 2008 JCX-37–08.
- KAI, Knowledge, Analysis & Intelligence Directorate in HMRC (2015): *Estimated cost of tax reliefs, expenditure, & allowances*. KAI Data, Policy and Coordination. 31st December 2015.
- Kari, Seppo, Tuomo Heikkilä, Teuvo Junka, Outi Kröger, Esko Mustonen, Timo Rauhanen, Sari Virtanen ja Timo Östring (2004): *Verotuet Suomessa vuosina 1985–2002*. VATT-keskustelualoitteita 353.
- Kerola, Hannele (2007): *Hyvä verojärjestelmä ja kansantalous*. Keskustelualoitteita no.75, KO/VM.
- Kröger, Outi ja Rauhanen, Timo (toim.) (2010): *Verotuet Suomessa 2009*. VATT Valmisteluraportit 5.

- Kleinbard, Edward D. (2010): Tax Expenditure Framework Legislation. *National Tax Journal*, June 2010, 63 (2), 351–382.
- Kärkelä, Susanna (2012): EU:n valtiontukisääntöjen soveltaminen verotukiin. *Acta Legis Turkuensia* 1/2012 ja www.edilex.fi/lakikirjasto/8865.
- Lenjosek, Gordon (2004): A framework for evaluating tax measures and some methodological issues. Department of Finance Canada. In Bixi, H. P., & Swift, Z. L.: *Tax Expenditures – Shedding Light on Government Spending Through the Tax System*. World Bank Publications 2004.
- Listokin, Yair (2012): Equity, Efficiency, and Stability: The Importance of Macroeconomics for Evaluating Income Tax Policy. *Yale Journal on Regulation*, 29, (2012) 45.
- Lith, Pekka (2012): Kotitalousvähennystä leikattiin – vaikutukset kyseenalaisia. *Tieto&trendit* 1/2012.
- Matikka, Tuomas (2015): The Elasticity of Taxable Income: Evidence from Changes in Municipal Income Tax Rates in Finland, VATT Working Papers 69/2015.
- McBride, William (2013): A Brief History of Tax Expenditures. Fiscal Fact No. 391. Tax Foundation.
- Minnesota Department of Revenue (2011): Tax Expenditure Review Report: Bringing Tax Expenditures into the Budget Process.
- Mirrlees, James (Ed.) (2011): *Tax by design: The Mirrlees review*. Oxford University Press.
- Müller-Clemm, W.J. and Barnes, M.P. (1997): A Historical Perspective on Federal Program Evaluation in Canada. *The Canadian Journal of Program Evaluation*, Vol. 12, No. 1, pp. 47–70.
- Musgrave, Richard A. (1957): A Multiple Theory of Budget Determination, *FinanzArchiv, New Series* 25(1), pp. 33–43.
- Määttä, Kalle (2008): *Veropolitiikka: Teoria ja käytäntö*. Edilex.
- Määttä, Kalle (2012): Economic and Legal General Report. In *Yearbook for Nordic Tax Research 2012: Tax Expenditures By*: Bolander, Jane. DJØF Publishing 2012.
- Määttä, Kalle (2015): *Arvonlisäverolain tulkintaongelmat*. Kauppakamari 2015.
- NAO, National Audit Office (2014): *Tax Reliefs*. HC 1256, 2013–2014. The Stationary Office, London.
- Nicolaides, Phedon (2016): *State Aid Uncovered. Critical Analysis of Developments in State Aid 2015*. Lexxion Publisher, Berlin.

- Niinivaara, Reino ja Heikki Viitamäki, toim. (2005): TUJA-käsikirja. Verotuksen ja etuuksien mikrosimulointimalli. VATT-muistioita 72.
- Nordiska Ministerrådet (1987): Skatteutgifter – Rapport lämnad till Nordiska Ministerrådet av den Nordiska Skatteutgiftsgruppen, NORÐ 187:11, Norstedts Tryckeri, Stockholm.
- OECD (1996): Tax Expenditures – Recent Experience, OECD, Paris.
- OECD (2002): OECD Best Practices for Budget Transparency, OECD Journal on Budgeting, Vol 1, ss. 7–14.
- OECD (2004): Best Practice Guidelines – Off Budget and Tax Expenditures. GOV/PGC/SBO(2004)6.
- OECD (2008): The Choice between Base Broadening and Incentives: Tax Expenditures in OECD Countries. Note by Joseph J. Minarik.
- OECD (2010a): Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation, OECD Tax Policy Studies, No. 19, OECD Publishing.
- OECD (2010b): Tax Expenditures in OECD Countries. Paris, OECD.
- OTS, British Office of Tax Simplification (2011): Review of tax reliefs – final report, March 2011.
- OECD (2015): Taxing Wages 2013–2014. OECD Publishing. Paris.
- Oikeusministeriö (1996): Lainlaatijan opas. Edita.
- Oikeusministeriö (2004): Hallituksen esitysten laatimisohteet. Oikeusministeriön julkaisu 2004:4. Helsinki 2004 oikeusministeriö. Edita.
- Oikeusministeriö (2007): Säädossehdotusten vaikutusten arviointi. Ohteet. Oikeusministeriön julkaisu 2007:4.
- Oikeusministeriö (2010): Lainlaatijan opas. Osa 2. Lakitekniikka. Selvityksiä ja ohteita 43/2010.
- Oikeusministeriö (2013): Lainkirjoittajan opas.
- Pajarinen, Mika ja Petri Rouvinen (2014): Tekesin rahoituksen vaikutus työn tuottavuuteen. Etla Raportit 35.
- Peck, Frank, Gail Mulvey, Keith Jackson and Jacqui Jackson (2012): Business Perceptions of Regulatory Burden. Submitted to: UK Department for Business, Innovation and Skills. Centre for Regional Economic Development, University of Cumbria. May 2012.
- Penttilä, Seppo (toim.) (2013): Yritysverotus – EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta, KHT-Media Oy.

- Polsky, Gregg (2011): Rationally Cutting Tax Expenditures. *University of Louisville Law Review*, 50, 643.
- Rauhanen, Timo (2013): Kokemuksia verotukien evaluoinnista eräissä maissa, *VATT Muistiot* 36, 2013.
- Rauhanen, Timo (2015): Laaja pohja ja yksi verokanta – visio tehokkaasta arvonlisäverosta, *VATT Muistiot* 51.
- Rauhanen, Timo, Sami Grönberg, Jarkko Harju ja Tuomas Matikka (2015): Yritystukien arviointi ja vaikuttavuus, *Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja* 8/2015.
- Richelle, Isabelle, Wolfgang Schön, Edoardo Traversa (Eds.) (2016): *State Aid Law and Business Taxation*. MPI Studies in Tax Law and Public Finance 6. Springer.
- Riihelä, Marja, Risto Sullström and Matti Tuomala (2010): Trends in top income shares in Finland 1966–2007. *Government Institute for Economic Research*. *VATT Research Reports* 157/2010.
- Regeringens skrivelse (2014): *Redovisning av skatteutgifter 2015*.
- Rossi, Peter H. and Howard E. Freeman (1985): *Evaluation: a systematic approach*, Sage 1985.
- Sanandaji, Tino and Björn Wallace (2011): Fiscal Illusion and Fiscal Obfuscation Tax Perception in Sweden. *The Independent Review*, v. 16, n. 2, Fall 2011, pp. 237–246.
- Schön, Wolfgang (2016): Tax Legislation and the Notion of Fiscal Aid: A Review of 5 Years of European Jurisprudence, in Richelle, Isabelle, Wolfgang Schön, Edoardo Traversa (Eds.) (2016): *State Aid Law and Business Taxation*. MPI Studies in Tax Law and Public Finance 6. Springer.
- Stiglitz, Joseph (1988): *Economics of the Public Sector*. W.W. Norton.
- Surrey, Stanley S. (1970): Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy: A Comparison with Direct Government Expenditures. *Harvard Law Review* Vol. 83, No. 4 (Feb., 1970), pp. 705–738.
- Surrey, Stanley S. (1973): Pathways to tax reform: The concept of tax expenditures (pp. 140–54). *Cambridge Massachusetts: Harvard University Press*.
- Surrey, Stanley S. and Paul R. McDaniel (1985): *Tax Expenditures*. Cambridge, MA. Harvard University Press.
- Tabellini, Alberto and Guido Alesina (1990): A Positive Theory of Fiscal Deficits and Government Debt, *Review of Economic Studies*, 57(3), pp. 403–414.

- TARC, Tax Administration Research Centre (2014): The Definition, Measurement, and Evaluation of Tax Expenditures and Tax Reliefs. Technical paper prepared for the National Audit Office (UK), June 2014.
- TEM, Työ- ja elinkeinoministeriö (2012): Yritystukiselvitys. TEM julkaisuja. Innovaatio 7/2012.
- TEM, Työ- ja elinkeinoministeriö (2014a): Yritystukijärjestelmän uudistaminen. Työpaperi 28.4.2014.
- TEM, Työ- ja elinkeinoministeriö (2014b): EU:n valtiontukisäännöt, lokakuu 2014.
- TEM, Työ- ja elinkeinoministeriö (2016): Yritystuet – mitä ve ovat ja valmistelun askeleet. TEM oppaat ja muut julkaisut 11/2016.
- Thöne, Michael (2012): 18 Billion at One Blow. Evaluating Germany's Twenty Biggest Tax Expenditures. FiFo Discussion Paper 12–4, November 2012.
- Tokman Ramos, Marcelo, Jorge Rodríguez Cabello and Cristobal Marshall Silva (2006): Las excepciones tributarias como herramienta de política pública. In Estudios Públicos N. 102.
- Valkonen, Tarmo (2007): Tutkimus- ja tuotekehitysinvestointien verotuki. ETLA Keskusteluaiheita 1066.
- Valtioneuvoston kanslia, VNK (2016): Hallituksen vuosikertomus 2015, Hallituksen julkaisusarja 3/2016.
- VATT, Valtion taloudellinen tutkimuskeskus (2009): Verotukien kansainvälinen vertailu. Julkaisematon raportti 7.5.2009.
- Valtiontalouden tarkastusvirasto, VTV (2007): Verotuet – tilivelvollisuuden toteutuminen, Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomus 141/2007.
- Valtiovarainministeriö (1988): Verotuet Suomessa. Valtiovarainministeriön julkaisusarja 2/1988.
- Valtiovarainministeriö (2006): Parempaan lainsäädännön taloudellisten vaikutusten hallintaan. Työryhmämuistioita 6/2006.
- Valtiovarainministeriö (2016): Menokartoitus 2016, VM:n julkaisuja 21/2016.
- Villela Luiz, Andrea Lemgruber and Michael Jorratt (2010): Tax Expenditure Budgets. Concepts and Challenges for Implementation. IDB working paper series 131.
- Wattel, Peter J. (2016): Comparing Criteria: State Aid, Free Movement, Harmful Tax Competition and Market Distorting Disparities, in Richelle, Isabelle, Wolfgang Schön, Edoardo Traversa (Eds.) (2016): State Aid Law and Business Taxation. MPI Studies in Tax Law and Public Finance 6. Springer.

Weber, Dennis and Guglielmo Maisto (eds.) (2013): EU Income Tax Law: Issues for the Years Ahead. September 2013. IBFD.

3. Kokemuksia verotukien evaluoinnista eräissä maissa (essee 2)

3.1 Johdanto

Verotuksen päätehtävä on kerätä varoja julkisen sektorin toiminnan rahoittamiseen. Lisäksi verojärjestelmää käytetään monien yhteiskunnallisten päämäärien edistämiseen – puhutaan verotuksen ei-fiskaalisista tavoitteista. Näiden tavoitteiden saavuttamiseksi käytetään verotukia eli veronhuojennuksia, vähennyksiä, verosta vapauttamisia, alennettuja verokantoja ja veronmaksua lykkäviä säännöksiä (Kröger ja Rauhanen 2010).⁴⁵

Verotuet ovat määritelmän mukaan verolain säännöksiä, määräyksiä tai käytäntöjä, jotka vähentävät tai lykkäävät verrattain pienen veronmaksajajoukon veroja suhteessa verotuksen normaaliin perusrakenteeseen eli normiverojärjestelmään. Lisäksi voidaan asettaa seuraavia lisäкитеereitä: (OECD 1996, OECD 2010).

- huojennuksen tulee hyödyttää rajattua veronmaksajien ryhmää tai taloudellista toimintoa,
- säännöksellä voidaan tunnistaa olevan verotuksen fiskaalisesta tehtävästä ja verojärjestelmän tehokkaasta toiminnasta poikkeava tukemistarkoitus,
- verotuki on korvattavissa jollain toisella politiikkavälineellä kuten suoralla tuella,
- tarkasteltava veromuoto on riittävän laaja-alainen, jotta sille voidaan mielekkäästi määrittää normi,
- tuen poistaminen ei aiheuta mainittavia verojärjestelmän toimivuuteen liittyviä ongelmia,
- verojärjestelmässä ei ole muita säännöksiä, jotka kumoavat verotuen tuoman edun.

Verotukien tunnistaminen muusta verolainsäädännöstä voi olla hankalaa. Tuki-tavoitetta ei ehkä ole avoimesti mainittu säännösten perusteluissa eivätkä ko. säännökset muutoinkaan poikkea selvästi muusta normistosta.⁴⁶

⁴⁵ Vuonna 2012 verotukien yhteismäärä oli 23 miljardia euroa, mikä oli noin 12 prosenttia bruttokansantuotteesta ja 27 prosenttia veroista ja veroluonteisista maksuista (Hallituksen vuosikertomus 2012).

⁴⁶ Normi tarkoittaa tässä vertailukohtaa, mittapuuta, arvosteluperustetta eikä viittaa verosäännöksiin. Englannin kielessä normiverojärjestelmästä käytetään nimityksiä *normative*, *benchmark* tai *reference tax system* (*structure*).

Verotukien vastakohtaan muodostavat verosanktiot, joiden myötä verovelvollisten verokohtelu muodostuu ankarammaksi kuin mitä normijärjestelmän mukainen verokohtelu olisi. Verosanktion tavoitteena voi olla esimerkiksi tietyn hyödykkeen kulutuksen hillitseminen (Määttä 2007).

Verotukien säännöllisellä raportoinnilla on monissa maissa pitkät perinteet ja raportointi voi olla myös lakisääteistä.⁴⁷ Yleensä verotukiraportti sisältää vähintään kuvauksen verotuen taustalla olevasta säännöksestä sekä laskelmat tai arviot tuen verotulovaikutuksesta. Käytäntö kuitenkin vaihtelee, sillä jotkut maat tarjoavat hyvin niukkaa tietoa, kun taas eräissä maissa selvitetään laajasti perustelut tuen aloittamiselle ja arvioidaan säännöksen vaikutusta. Joissain maissa raportoinnin piirissä on myös säännöksiä, joilla ei ole selvää tukiluonnetta.⁴⁸

Yksi syy verotukien seurannan laiminlyöntiin on siinä, että useimmiten verotukisäännös on kirjoitettu pysyväksi. Tuelle ei tällöin voida asettaa vuosittaista enimmäismäärää (*open-end spending*). Siksi se ei ole automaattisesti samanlaisen vuosittaisen arvioinnin kohteena kuin budjettirahoitteiset tuet. Budjettitalouden kannalta on kuitenkin aivan sama, saako tietty veronmaksajaryhmä rahallista tukea vai tuetaanko sitä verovähennyksen kautta.

Vaikka verotuki toimii tehokkaasti silloin, kun kyseessä on kaikille avoin vähennys, suora tuki on yleensä parempi vaihtoehto, koska se on läpinäkyvämpi ja helpommin kohdistettavissa. Verotuksen kautta myönnetyn tuen rinnastaminen budjetin menoihin olisikin suotavaa aina, kun tämä on mahdollista (OECD 2010).

Kaikkien verotukien vaikuttavuuden ja toimivuuden systemaattisesta arvioimisesta eli evaluoinnista Suomessa ei ole juuri keskusteltu. Alan kirjallisuudesta (Polackova Brixin ym., 2004 ja Müller-Clemm and Barnes, 1997) löytyy kuitenkin perusteltua pohdintaa siitä, miksi verotukien evaluointi on tärkeää ja miten se tulisi järjestää. Myös muiden maiden kokemuksista voitaisiin ottaa oppia. Verotukien samanaikainen evaluointiprosessi on Euroopassa toteutettu Alankomaissa, Irlannissa ja Isossa-Britanniassa. Lisäksi Saksa on evaluoinut merkittävimmät verotuet. Yhdysvalloissa ja Kanadassa on luotu uusien verotukien yhteydessä sovellettava evaluointiohjeistus ja säännöllinen yksittäisten tukien toimivuuden arviointimalli.

⁴⁷ Tällaisia maita ovat Australia, Itävalta, Belgia, Ranska, Saksa, Italia, Portugali, Espanja ja Yhdysvallat.

⁴⁸ Esimerkiksi Kanadassa tuotetaan vuosittaisten verotukilaskelmien lisäksi joka neljäs vuosi yksityiskohtainen kuvaus ja arviointi kaikista verotuista. Ranskassa vuosittainen raportointi sisältää myös viittauksen verotuen oikeudelliseen perustaan, selvityksen verotuen saajien määrästä, kuvauksen evaluointimenetelmästä ja sen luotettavuudesta sekä verotuen alkamisvuoden ja viimeisimmän muutosajankohdan. Saksassa verotuet arvioidaan joka toinen vuosi ja lista 20 suurimmasta verotuista liitetään vuosittain budjettiehdotukseen. Alankomaissa verotuet lasketaan vuosittain ja samalla raportoidaan kussakin verotuessa tapahtuneet muutokset: lakkauttamiset, uudet säännökset, lisäykset ja vähentymiset. (OECD 2010)

Tämän selvityksen tavoitteena on perustella, miksi verotukien evaluointi olisi hyödyllistä myös Suomessa. Luvussa 3.2 keskustellaan evaluoinnin tarpeellisuudesta kansainvälisen kirjallisuuden valossa. Näkökulma on taloudellinen ja oikeudellinen. Luvussa 3.3 esitellään eräissä maissa toteutettuja evaluointihankkeita. Huomiota kiinnitetään siihen, että eri maissa päädytään hankkeiden toimeksiannosta johtuen hyvin erilaisiin lopputuloksiin. Kun lisäksi sovellettavat normijärjestelmät eroavat toisistaan, verotukien evaluointien vertailu maiden välillä ovat ongelmallista. Lopuksi esitetään johtopäätökset.

3.2 Miksi verotukia pitäisi evaluoida?

Verotukien evaluoinnin avulla julkinen valta voi arvioida, onko tukijärjestelmä vaikuttava, tehokas ja ajan tasalla. Voi olla, että tuen alkuperäiset veropoliittiset tavoitteet ovat hämärtyneet. On saatettu ajautua tehottomiin tai päällekkäisiin tukirakennelmiin. Verotuki ei ehkä enää kohdistu pelkästään siihen verovelvollisryhmään, jolle se on tarkoitettu.

Verotuet synnyttävät mitä todennäköisimmin verosuunnittelua ja tukisäännösten alkuperäisistä tavoitteista poikkeavia käyttäytymisvaikutuksia,⁴⁹ jotka heikentävät verotukien kustannustehokkuutta. Toisaalta, koska verotuen saaminen edellyttää veronalaista tuloa, verotuki saattaa vähentää yritysten verosuunnittelua ja kannustaa tuloksen näyttämiseen. Verotukien kartoittamisen ja niiden laskemisen oheistuotteena luodaan tarpeellisia tietoaaineistoja myös tällaisten käyttäytymisvaikutusten tutkimiseen. (Kröger ja Rauhanen 2010).

Verotukien säännöllinen evaluointi on jopa niiden säännöllistä laskentaa ja raportointia tärkeämpää. ”Vaikka verotukien evaluointi saattaa olla vaikeaa, vielä vakavampi ongelma voi olla, ettei sitä edes yritetä” (OECD 2010). Tätä ajatusta voidaan perustella sillä, että jos minkäänlaista evaluointia ei toteuteta, verotuki on voimassa yhtä kauan kuin sen taustalla oleva säännös. Evaluointi tarjoaa työkalun, jolla voidaan päivittää verotuen perusteet ja tehdä päätös siitä, jatketaanko tukea, onko sen puutteita korjattava vai lopetetaanko tuki kokonaan.

3.2.1 Yhteys lainvalmisteluun

Sekä verotuen käyttöönoton yhteydessä tapahtuva (*ex ante*) että sen jälkikäteisarviointi (*ex post*) tunnustetaan yleensä tarpeellisiksi osiksi lainvalmistelua. Lainlaatijan oppaan (Oikeusministeriö 1996) ”huoneentaulun” ensimmäinen kohta kuuluu näin: ”Onko esityksessä ehdotettu laki tarpeellinen,

⁴⁹ Esimerkiksi verotueksi määritelty osingon verovapaus ja markkinakorkoa suurempi tuotto prosentti (TVL 3 b § 1 mom.) luovat kannusteen tulojen muuntamiseksi ansiotuloista pääomatuloiksi.

saavutetaanko sillä halutut tavoitteet ja onko se paras keino tavoitteiden saavuttamiseksi?” Useissa kirjallisuuslähteissä lähestulkoon sama kysymys esitetään myös uudelle verotuelle.

Hallituksen esityksen laatimisoheissa (Oikeusministeriö 2004) ei erikseen mainita lakiehdotuksen mahdollista verotukiominaisuutta. Ohjeiden mukaan kuitenkin ”esityksiä valmisteltaessa on kiinnitettävä huomiota siihen, vaaditaanko haluttujen tavoitteiden saavuttamiseksi välttämättä lainsäädäntöä, vai onko mahdollista hoitaa asia jollakin muulla tavalla”. Lisäksi on lyhyesti selostettava ehdotettujen säännösten taloudelliset vaikutukset, vaikutukset viranomaisten toimintaan, ympäristövaikutukset ja yhteiskunnalliset vaikutukset.

Myös Säädösehdotusten ja säädösten taloudellisten vaikutusten arvioinnin yleisohjeissa (Valtiovarainministeriö 2006) on elementtejä, jotka sopivat verotukien evaluoinnin tarpeeseen. Ohjeissa korostetaan muun muassa selkeiden yhteiskunnallisten tavoitteiden asettamista. Menetelmien valinta, riittävä vaikutusarvioinnin asiantuntemus, erillisen arvioinnin hankkiminen erittäin laajojen taloudellisten vaikutusten tapauksissa, ja toisaalta suppea vaikutusarviointi ovat keskeisiä sääntelyn taloudellisten vaikutusten menetelmiä ja toteuttamistapoja. Myös kuulemismenettely on ohjeiden mukaan tärkeä osa vaikutusarviointia.

Säädösehdotusten vaikutusten arviointiohjeissa (Oikeusministeriö 2007) luetellaan verotukien kannalta tärkeitä seikkoja. Ohjeiden mukaan on arvioitava edellyttääkö tavoitteiden saavuttaminen uutta lainsäädäntöä vai onko olemassa muita, yhtä tehokkaita tai tehokkaampia ratkaisuvaihtoehtoja. Tähän liittyy myös seuranta eli sen arviointi, ovatko uudistuksen ennakoitujen vaikutukset toteutuneet ja onko esiintynyt sellaisia vaikutuksia, joita ei ennen päätöksentekoa ole osattu ennakoida. Näin joudutaan ottamaan myös kantaa siihen, mitä muutostarpeita mahdollisesti on. Vaikutusten seurannan toteuttamista on syytä pohtia jo valmisteluvaiheessa.

Valtiontalouden tarkastusviraston (2007) verotukia koskevassa tarkastuskertomuksessa todetaan, että ohjeista huolimatta hallituksen esityksissä ei ole juurikaan asetettu tavoitteita verotukien yhteiskunnallisille tai valtiontaloudellisille vaikutuksille. Verotuille olisi määrärahojen tapaan asetettava tulostavoitteet, joita myös seurataan ja joista raportoidaan. Tätä edellyttäisi myös Valtion talousarviosta annettu laki ja asetus (1243/1992) sekä valtiovarainministeriön ohjeistus valtion tilinpäätöksen laadinnasta.⁵⁰ Eräistä

⁵⁰ Valtion tilinpäätöskertomus sisältää valtion tilinpäätöksen ja tarpeelliset muut tiedot valtiontalouden hoidosta ja talousarvion noudattamisesta sekä tiedot valtion toiminnan yhteiskunnallisen vaikuttavuuden ja toiminnallisen tuloksellisuuden kehityksen kannalta tärkeimmistä seikoista samoin kuin tärkeimmät tiedot yhteiskunnallisen vaikuttavuuden ja toiminnallisen tuloksellisuuden kehityksestä ministeriöiden toimialoilla (Talousarviolaki (423/1988), 17 §).

verotuista on tehty *ex post* -arvioita, mutta näissäkin tapauksissa verotuen tavoitteet on jouduttu päättämään itse toimenpiteestä.

Verotuki voisi myös olla määräaikainen. Määräaikaisella verotukeen liittyvällä lailla, johon on liitetty uudistamisvaatimus, (*sunset legislation/clause*) on kaksi perusominaisuutta. (i) Se luo laille päättymisen uhan, joka siirtää näyttötaakan niiltä, jotka haluavat lopettaa kyseisen politiikkaohjelman niille, jotka haluavat uudistaa sen. (ii) Se edellyttää hallituksen tehtävien ja ohjelmien säännöllistä vaikuttavuuden ja tehokkuuden evaluointia. Ihannetapauksessa lain uudistamisvaatimus edistää verotukien evaluointiprosessia ja harjoitetusta politiikasta oppimista. Käytännössä määräaikaisen/uudistettavan lain säätäminen saattaa kuitenkin olla vaikea tehtävä. Kansainväliset kokemukset osoittavat, että niiden evaluointiin on liian vähän aikaa ja resursseja, niiden hyväksyttävyyden on rajoitettua ja määräaikaisuuden vaikutuksiin liitetään epärealistisia odotuksia. Toisaalta, eräissä maissa määräaikaisilla/uudistettavilla laeilla on tunnustettu ja vakiintunut asemansa sääntelyn välineenä; niitä käytetään poliittisten kompromissien aikaansaamiseksi, vahvistamaan parlamentaarista lainsäädännön kontrollia tai luomaan parempaa sääntelyä ja näyttöön perustuvaa politiikkaa. (Jantz and Veit 2010).

3.2.2 Evaluointiin liittyvät ongelmat

Keskeinen verotukien evaluointiin liittyvä ongelma on tarvittavan tietoaineiston puute tai, että se on vaikeasti saatavilla ja hyödynnettävissä. Tämä näkyy jo verotukien peruslaskelmissa, joissa usein joudutaan tyytymään suuruusluokkarivioihin. Käyttäytymismuutosten huomioon ottaminen ei useinkaan onnistu, koska sopivaa tutkimusasetelmaa vaikutusten erottelunsa ei ole käytettävissä.

Määtän (2012) mukaan yksittäisen verotuen evaluointia hankaloittaa se, että muutos yhdessä tuessa voi vaikuttaa toisen tuen kustannuksiin ja vaikuttavuuteen. Tällöin kokonaiskuvan saamiseksi olisi arvioitava koko verojärjestelmä. Evaluointia vaikeuttaa myös tukien päällekkäisyys. Esimerkiksi tutkimus- ja kehitystukea saatetaan verotuen lisäksi myöntää avustuksina, lainoina, hankintatukena ja patenteina. Lopputuloksena t&k -verotuen evaluointi on kaikkea muuta kuin yksinkertaista.

Koska verotuen saajan tulotasolla on vaikutusta tuen suuruuteen, verotuen tulonjakovaikutukset voivat olla vaikeasti selvitetävissä. Esimerkiksi tuloverotuksessa verotuki voidaan antaa tulosta tai verosta tehtävänä vähennyksenä. Verotuksen progressiivisuuden takia suurituloiset hyötyvät tulosta tehtävästä vähennyksestä enemmän kuin pienituloiset. Kun vähennys tehdään verosta, se on saman suuruinen kaikilla tulotasoilla. Ongelmaksi voivat kuitenkin

muodostua pienituloiset henkilöt, jotka eivät maksa veroa eivätkä siten hyödy verotuesta. Heille tuki olisi tehokkainta antaa suorana tulonsiirtona.

Koska arvonlisäverokannat eivät määräydy toimialoittain vaan hyödykeryhmittäin, alennettujen verokantojen vaikutukset voivat olla ennalta arvaamattomia. Arvonlisävero kohdistuu pienituloisiin suhteellisesti muita tulonsaajia haitallisemmin. Alennetut arvonlisäverokannat ovat kuitenkin tulonjaon välineinä epävarmoja, koska verotuki ei välttämättä siirry kokonaan kuluttajan hyödyksi. Lisäksi tämä tulee kalliiksi, koska myös euromääräisesti enemmän kuluttavat suurituloiset saavat tuen.

Jos kohderyhmän ulkopuoliset veronmaksajat hyötyvät verotuesta, on kyse ylikattavuudesta (*over-inclusiveness*). Esimerkiksi elintarvikkeiden alennetusta verokannasta hyötyvät myös miljonäärit. Jos taas kaikki verotuen kohderyhmän jäsenet eivät hyödy siitä, on kysymys alikattavuudesta (*under-inclusiveness*). Esimerkiksi tappiollinen tai pientä tulosta tekevä yritys ei hyödy veronhyvityksestä lainkaan tai saa siitä vain hiukan etua. Tällöin on kysymys huonosti suunnitellusta verotuesta, joka on vääristymän merkittävydestä riippuen mahdollisesti korvattava suoralla tuella. (Määttä 2007).

Kohdentuminen liittyy tiiviisti verotukien tulonjakovaikutuksiin. Verotuksen horisontaalinen oikeudenmukaisuus tarkoittaa sitä, että samanlaisessa taloudellisessa asemassa olevia verovelvollisia tulee käsitellä samalla tavoin (*equal treatment of equals*) ja vertikaalinen oikeudenmukaisuus taas liittyy veronmaksukykyyn (*unequal treatment of unequals*). Yleisemmin ymmärrettynä oikeudenmukainen verojärjestelmä pitää sisällään myös sen, että verotuen arvo riippuu veronmaksukyvyistä. Eräät OECD-maat ovatkin tämän vuoksi siirtyneet verovähennyksistä rahamääränä palautettavissa olevaan veronhyvitykseen, jolloin palautettava vero voi olla suurempi kuin maksettu vero.⁵¹

Progressiivisessa tuloverojärjestelmässä veronalaisesta tulosta tehtävä vähennys hyödyttää suurituloisia, koska hellä on pienituloisia korkeampi rajaveroaste. Kun kysymyksessä on verotuki, joka liittyy suurempituloisille tyypilliseen hankintaan, kuten asuntoon tai yksityiseen eläkkeeseen, voidaan perustellusti kysyä, miksi luodaan ylimääräisiä kannusteita sellaisille veronmaksajille, jotka muutenkin toimisivat näin? Jos verotuen tavoitteena on lisätä omistusasumista, eikö nimenomaan pienituloisten asunnon hankintaa pitäisi tukea?

Tällaista verovähennykseen liittyvää käänteisistä ja syrjivää (*upside-down*) vaikutusta voidaan lieventää asettamalla vähennykseen sovellettavalle veroasteelle

⁵¹ Yhdysvalloissa oli vuosina 2009 ja 2010 käytössä *Making Work Pay* -säännös, jonka mukaan työtulon ennakonpidätyksestä sai enintään 400 dollarin (aviopuolisot yhteensä \$800) vähennyksen. Jos tuloa ei ollut tai kyseessä oli useita työsuhteita, summa oli mahdollista vaatia maksettavaksi kertamaksuna. Iso-Britannia, Kanada, Ranska ja Belgia soveltavat edelleen tämän tyyppistä järjestelmää (EMCO 2003).

yläraja tai kiinteä veroprosentti taikka tekemällä vähennyksestä kiinteä, verosta tehtävä vähennys (Hanlon 2011).

Verotuki voi olla poliittisten päätöksentekijöiden kannalta houkutteleva, koska tuen rahoitus realisoituu vasta tuonnempana talousarvion tulopuolen pienentyessä. Tällainen ajattelu johtaa kuitenkin kyseenalaiseen taloudenpitoon (Burman 2003). Poliitikot ovat usein haluttomia edistämään verotuen evaluointia, koska he pelkäävät tukea kannattavien äänestäjien reaktiota. Erityisesti verotuen lakkauttaminen voi osoittautua vaikeaksi, koska etujärjestöt pitävät mielellään kiinni saavuttamistaan eduista ja useilla verotuilla on veronmaksajien enemmistön hiljainen hyväksyntä. Tällaisista tuista mainittakoon esimerkiksi työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksujen vähennysoikeus ja monet omistusasumisen tuet. Hallitukset eivät myöskään halua siirtää huomiota pois omasta ohjelmastaan avaamalla kriittistä keskustelua menneisyydessä päätetyistä verotuista (Hemels 2011).

3.2.3 Evaluoinnin keskeiset kriteerit ja välineet

Talousteorian mukaan julkisen sektorin interventiolla voi olla myönteisiä tehokkuusvaikutuksia vain, jos se korjaa markkinahäiriöitä. Markkinoiden hintamekanismin pitäisi saada aikaan kysynnän ja tarjonnan tasapaino, joka minimoii tietyn hyödykkeen todelliset yhteiskunnalliset kustannukset. Näin ei käy, jos yksilöiden valitsema kulutustaso on alhaisempi kuin sosiaalisesti optimaalinen kulutuksen taso. Julkinen sektori voi lisätä hyödykkeen kulutusta sääöksillä, vero- tai suorilla tuilla taikka tarjoamalla sen ilmaiseksi. Jotta markkinahäiriö korjaantuisi, tuetun hyödykkeen kulutuksella on oltava positiivisia ulkoisvaikutuksia. Tällaisia niin sanottuja meriittihyödykkeitä ovat esimerkiksi koulutus, ennalta ehkäisevä terveydenhuolto, opiskelu, liikunta ja nuorisotyö, joista on hyötyä paitsi asianomaiselle itselleen myös koko kansantaloudelle. Siten yhteiskunnan edun mukaista on rohkaista tällaiseen käyttäytymiseen, vaikka hyötyjä voidaan pitää talouden vapaamatkustajana. (Musgrave 1957).

Erityinen tapaus tässä yhteydessä on omistusasuminen, jota tuetaan useissa maissa verojärjestelmän kautta. Perustelut omistusasumisen tukemiselle nojaavat siitä mahdollisesti aiheutuviin positiivisiin ulkoisvaikutuksiin. Ajatus lähtee siitä, että asunto on monen omistusasujan merkittävin varallisuuskohde. Asunnon arvo riippuu puolestaan asuinalueen laadusta ja viihtyisyydestä. Siksi omistusasujalla on kannustin pitää hyvää huolta asuinalueestaan, mikä hyödyttää myös muita alueen asukkaita. Tämän teorian mukaan vuokralaisten vastaavat kannustimet ovat heikkommat, koska vuokrat nousevat asuinympäristön laadun paranemisen myötä. Esimerkiksi Kortelainen ja Saarimaa (2012) tulevat kuitenkin siihen tulokseen, että asuntojen hinnat eivät ole korkeammat sellaisissa naapurustoissa, joissa on

korkea omistusasumisaste. Omistusasumisen tuelle ei siten löytynyt empiirisiä perusteita.

Talusteoria ei kuitenkaan yleensä ole ohjenuorana verotukia säädettäessä. Verojärjestelmää käytetään monien yhteiskunnallisten tavoitteiden edistämiseen eikä kyseessä suinkaan aina ole meriittihyödykkeiden kulutuksen verotuki. Verotukien evaluoinneissa ei yleensä muutenkaan oteta kantaa siihen, ovatko verotuen perustelut ”järkeviä.” On toimittu pragmaattisesti: Verotukien vaikuttavuutta ja tehokkuutta peilataan asetettuihin tavoitteisiin, vaikka ne eivät täyttäisi talusteorian vaatimuksia. Poikkeuksen muodostaa (jäljempänä esiteltävä) Irlanti, jossa verotukia selvittänyt komissio katsoi, että verotukea voitaisiin harkita vain korjaamaan markkinahäiriöitä, houkuttelemaan liikkuvia investointeja tai korjaamaan julkisen vallan sääntelyhäiriöitä.

Verotukien perusteellinen evaluointi ei ole mahdollista ellei tuen tarkoitus ole jäljitettävissä. Lenjosekin (2004) mukaan evaluointi on tästä syystä aloitettava jo siinä vaiheessa, kun uutta säännöstä valmistellaan. Kun haluttu politiikkatavoite on määritelty ja perusteltu, on asetettava kolme peruskysymystä: (i) onko fiskaalinen väline pätevämpi halutun politiikkatavoitteen kannalta kuin juridinen tai ohjauskeino, (ii) saavutetaanko politiikkatavoite paremmin vero-ohjauksella vai tuella, ja (iii) jos tukea pidetään parempana, onko sovellettava verotukea vai suoraa tukea?

Verotukia on arvioitava niiden relevanssin, vaikuttavuuden ja tehokkuuden kriteereillä (Lenjosek 2004):

3.2.3.1 Relevanssi

Onko verotuki yhdenmukainen poliittisten prioriteettien kanssa ja kohdistuuko se realistisella tavalla todelliseen tarpeeseen?

Jotta osataan valita asianmukaiset evaluointimenetelmät, on tärkeää tunnistaa verotuen luonne sekä sen suunnitteluun ja tavoitteisiin liittyneet tekijät. Verotuen käyttöön ottamisen aikana vallinneet olosuhteet on tiedettävä, jotta voidaan arvioida verotuen todellista tarvetta tämän hetken taloudellisessa ja sosiaalisessa tilanteessa sekä sopivuutta nykyisiin poliittisiin prioriteetteihin. Verotuen tavoitteita on saatettu kirjata monenlaisiin harjoitetun politiikan yhteydessä tuotettuihin dokumentteihin, kuten budjettiasiakirjoihin, tutkimusraportteihin, keskustelualoitteisiin, komiteoiden ja työryhmien pöytäkirjoihin sekä tiedotteisiin ja muihin julkisiin puheenvuoroihin. Verotuen lähtökohtien, perusrakenteen ja toiminnan kriittinen analysointi helpottaa sen arvioimista, kuinka tehokkaasti verotuen voidaan kohtuudella odottaa saavuttavan tavoitteensa eli vaikuttavan kotitalouksien ja yritysten käyttäytymiseen ja talouden tilaan. Samalla voidaan

saada valaistusta siihen, miten verotuki täydentää muita samaan tarkoitukseen käytettyjä politiikkavälineitä.

Verotuen perusrakenteen avainkysymyksiin kuuluu selvittää, (i) keneen verotuki kohdistuu ja missä olosuhteissa, (ii) kohderyhmän ulkopuolisen käytön mahdollisuus, (iii) verotuen laajuus ("anteliaisuus") ja kesto, (iv) verotuesta koituvan hyödyn ajoittuminen, (v) vuorovaikutus muun verojärjestelmän kanssa sekä (vi) sopeuttamis- ja hallinnolliset kustannukset.

Jälkimmäisellä viitataan siihen tosiasiaan, että verotukseen liittyy yleensä kustannuksia sekä veronmaksajalle että veronsaajalle. Yrityksille syntyy hallinnollisia kustannuksia, kun ne keräävät, muokkaavat ja toimittavat tietoa viranomaisille ja kolmansille osapuolille, kuten työntekijöille. Lakisääteisiä tiedonantovelvoitteita ovat esimerkiksi erilaiset ilmoitus- ja raportointivelvoitteet, tuotemerkintävelvoitteet, lupamenettelyt ja tukihaut. Kustannuksista osa aiheutuu toimista, joita yritys ei tee oman liiketoimintansa tarpeista, vaan pelkästään lainsäädännön vaatimusten vuoksi. Tätä osuutta kustannuksista kutsutaan sääntelytaakaksi (Peck ym. 2012).

3.2.3.2 Vaikuttavuus

Saavuttaako verotuki tavoitteensa vaikuttavasti talousarvion puitteissa ja ilman epätoivottuja tuloksia?

Kun verotuen vaikuttavuutta arvioidaan, on tarkasteltava sen kohdejoukon ominaisuuksia sekä vertailtava alun perin tarkoitettuja ja todellisia tuen saaja. Lisäksi on selvitettävä, missä määrin muutokset taloudellisessa käyttäytymisessä tai olosuhteissa johtuvat suoraan verotuesta vai onko kyse muista tekijöistä. Verotuen todellinen kustannus suhteessa odotettuun kustannukseen on selvitettävä. Näin voidaan paljastaa ei-toivottuja tai odottamattomia vaikutuksia ja arvioida verotuen kustannus-hyöty -suhde. Tässä työssä on yleensä käsiteltävä ja analysoitava monenlaisia tietoaineistoja. Verotuen vaikuttavuutta ei kuitenkaan voida luotettavasti selvittää ilman eri osapuoliin (tuen saajat, veronmaksajat yleensä, verohallinto, asiantuntijat ym.) kohdistuvaa haastattelu- tai kyselytutkimusta.⁵²

3.2.3.3 Tehokkuus

Onko verotuki sopivin ja tehokkain keino tavoitteen saavuttamiseksi verrattuna muihin suunnittelu- ja toteutusvaihtoehtoihin?

⁵² Erinomainen yleiskuvaus Suomen lakien vaikutuksia määräävistä ja ohjaavista tekijöistä on Tala (2001).

Talous toimii tehokkaasti, kun sen resurssit ovat täyskäytössä ja saavat aikaan mahdollisimman paljon tuotosta.⁵³ Myös verotuen tehokkuudessa on kysymys resurssien allokaatiosta. Verotuen kokonaisvaikutus talouden tehokkuuteen voidaan ilmaista reaalityulojen muutoksena. Vaikuttamalla hintoihin tai kustannuksiin, verotuki kohdistaa resursseja ja reaalityuloja uudelleen markkinoilla. Verotuet aiheuttavat myös sopeuttamiskustannuksia veronmaksajille ja hallinnollisia kustannuksia verohallinnolle. Näiden eri tekijöiden nettovaikutus kokonaisreaalityuloon on yhtä kuin verotuksen tehokkuustappion (*excess burden of taxation* tai *deadweight loss*)⁵⁴ muutos. Se viestii taloudellisen tehokkuuden paranemisesta tai heikkenemisestä ja voidaan konstruoida vain simulointimallilla joka hyödyntää empiirisiä tuloksia.

Verotuen kykyä parantaa yleistä reaalityulotasoa voidaan arvioida kustannus-hyöty-suhteella, joka määrittää verotuesta välittömästi johtuvan taloudellisen käyttäytymisen muutoksena menetettyä euroa kohti. Verotukea voidaan pitää taloudellisesti kannattavana (kustannustehokkaana), jos jokainen verotukena menetetty euro saa aikaan vähintään yhden euron lisämenon verotuen kohteena olevassa toiminnossa. Toisin sanoen, verotuki voi olla tehokas, jos sen kustannus-hyöty - suhde on yhtä suuri tai suurempi kuin yksi. Taloudellinen kannattavuus ei yksin ole kuitenkaan riittävä tehokkuuden mittari, koska se ei ota huomioon kaikkia verotuen hyötyjä ja kustannuksia. Tällaisia ovat esimerkiksi verotuen kohteena välittömästi olevien markkinoiden reaalityulomuutokset, markkinahäiriöt ja niiden korjaamisesta saatava hyöty, muiden markkinoiden politiikkakannusteiset spillover-vaikutukset, verotuen rahoittamiseen liittyvät taloudelliset ja sosiaaliset kustannukset sekä hallinnolliset ja sopeutumiskustannukset.

Kaikkien verotukien tarkoitus ei kuitenkaan ole etupäässä taloudellisen tehokkuuden parantaminen. Eräissä tapauksissa tavoitteena voi olla resurssien tasaisempi ja oikeudenmukaisempi jakautuminen. Vaikka tulonjakomuutoksia voidaan mitata, tulosten objektiivinen arvottaminen voi osoittautua mahdottomaksi. Tämä tosiseikka vaikuttaa verotukien evaluoinnin suuntautumiseen, tehokkuuskriteerien valintamenetelmiin sekä keskeisten tulosten tiivistämisessä tarvittavien suorituskykymittareiden valintaan. Oikeudenmukaisuutta ja tasa-arvoa korostavat verotuet vaikuttavat kuitenkin myös talouden tehokkuuteen, koska nekin vaikuttavat käyttäytymiseen, ne on rahoitettava ja hallinnoitava ja niiden saajille muodostuu kustannuksia. Sen sijaan, että tällaisissa tapauksissa yritettäisiin määrittellä oikeudenmukaisuuden muutoksen arvo, evaluoinnin pitää keskittyä (i) halutun tulonjaon tavoittamiseksi säädettävän verotuen kustannuksiin ja siihen, (ii) miten suunnittelua parantamalla ja

⁵³ Tällainen resurssien allokaatio on samalla *Pareto-tehokas*, koska kenenkään asemaa ei voida parantaa huonontamatta jonkun muun asemaa. Pareto-kriteeriä parempi yhteiskunnallinen mittari saattaisi tässä yhteydessä olla ns. *Kaldor-Hicks- tehokkuus*. Se on kahden toimenpiteen vertailukriteeri jossa A on B:hen nähden tehokas, jos A voidaan muuttaa B:n Pareto-parannukseksi jälkikäteen tulonsiirroilla.

⁵⁴ Verotuksen tehokkuustappiosta: Feldstein (1999).

käyttämällä vaihtoehtoisia jakelumekanismeja voitaisiin joko parantaa tulonjakoa entisillä kustannuksilla tai saavuttaa entinen tulonjako pienemmillä kustannuksilla. Ongelmaksi muodostuu tällöin, miten suunnitella politiikkavälineet paremmin saavuttamaan halutun lopputuloksen mahdollisimman pienillä talouden tehokkuustappioilla. (Lenjosek 2004)

3.2.4 Yhteys budjettiin

Verotukien vaikuttavuuden arviointi on tietopohjien puutteellisuuden takia vaikeampaa kuin suorien budjettirahoitteisten tukien. (OECD 2004). Lisäksi verohallinto joutuu valvomaan, että verotukien myöntämiskriteerit täyttyvät. Tämä vaatii resursseja ja voi haitata verohallinnon ydintehtävän suorittamista, verojen keruuta. Suoran budjettituen etu on läpinäkyvyys, helpompi kohdennettavuus ja verotukia paremmat edellytykset tukien vaikutusten seurantaan. Verotukien eduksi taas on nähty hallinnollinen yksinkertaisuus, erityisesti silloin, kun on kyse laajajakoille ryhmille suunnatusta yleistuesta, jonka määrä voidaan laskea verotuksessa rutiininomaisesti kerättävien tietojen perusteella. Manuaalisen valmistelutyön väheneminen ja sähköisten palvelujen yleistyminen rajaavat kuitenkin sitä aluetta, jolla verotukia voidaan järkevästi ohjata haluttuihin kohteisiin.

Verotukien vertailtavuutta suorien budjettirahoitteisten tukien kanssa voitaisiin OECD:n (2010) mukaan parantaa luokittelemalla verotuet niiden tarkoituksen ja kohteen mukaan seuraavasti⁵⁵:

- pienituloiset (ei työhön liittyvät)
- työntekoon kannustavat
- eläkeläiset
- työntekijät (ei terveyteen tai eläkkeelle siirtymiseen liittyvät)
- koulutus
- terveys
- asuminen
- yleinen liike-elämä ja investoinnit
- tutkimus ja kehitys
- toimialakohtainen tuki
- pääomatulojen huojennus
- hallitustenväliset suhteet
- hyväntekeväisyys
- muut.

⁵⁵ Suomessa verotuet luokitellaan tehtäväalueittain kahdeksaan ryhmään: 1. yleinen hallinto, 2. opetus, tiede ja kulttuuri, 3. sosiaaliturva, 4. terveydenhuolto, 5. asuminen ja ympäristö, 6. liikenne, 7. teollisuus ja elinkeinot, 8. ei eriteltävissä.

On muistettava, että verotuet eivät suinkaan aina ole tehottomia tai peräti vahingollisia. Hyödylliset ja talouden tehokkuutta parantavat verotuet voidaan kuitenkin tunnistaa vasta huolellisen evaluointiprosessin jälkeen. Polackova Brixin (2004) mukaan verotuet on säännöllisesti luetteloitava ja raportoitava niiden kohdistuminen, laillinen perusta, odotetut ja toteutuneet vaikutukset sekä toteutuneet ja ennakoitujen kustannukset. Verotukia on käsiteltävä vuosittaisten talousarvioiden yhteydessä osana yleistä talouspoliittista linjaa. Tämä onnistuu parhaiten, jos verotuen vaikutusarvio on tehty ja sen päättymisajankohta määritelty säännöksen laatimisen yhteydessä.

Uusi verotuki olisi hyväksyttävä vuotuisen valtion talousarvion yhteydessä, jolloin verotuen arvioituja kustannuksia verrataan ehdotettuihin budjetin menoeriin ja ehdollisiin tukiohjelmiin. Valtion talousarvio tarjoaa tehokkaan arvioimisvälineen sekä uusille että äskettäin käyttöön otetuille verotuille. Omaksumalla verotukien ja ehdollisten vastuiden päätöksenteko osaksi budjettiprosessia, edistetään myös neutraalia valintaa välittömien budjettimenojen (suorien tukien) ja tulevan budjettialijäämän (verotuen) välillä.

Uuden budjettikulttuurin luominen voi osoittautua vaikeaksi monenlaisten institutionaalisten esteiden vuoksi. Tällaisia esteitä ovat erityisesti budjetin tulo- ja menovastuihin liittyvä työnjako ministeriöiden välillä. Tällöin voitaisiin *second-best* -ratkaisuna harkita verotuille talousarviossa asetettavia enimmäismääriä. (Polackova Brixin 2004).

Valtion tarkastusvirastojen yhteisjärjestön mukaan (EUROSAI 2008) verotukien säännöksiä koskevien esitysten määrälliset ja laadulliset tavoitteet ovat usein dokumentoitu riittämättömästi. Tavoitteet on lisäksi muotoiltu liian yleisillä käsiteillä, minkä vuoksi niiden saavuttamista on mahdotonta arvioida. Käytännössä tämä tarkoittaa verotukien valvonnan, analysoinnin ja evaluoinnin perustan puuttumista. Tämä taas johtaa siihen, että sekä *ex ante* ja *ex post* – evaluoinnit on useimmiten jätetty tekemättä. Monissa tapauksissa myöskään sellaista vaihtoehtoa ei ole esitetty, jossa verotukea olisi ajallisesti tai määrällisesti rajoitettu.

Myös verotukien raportointi budjetin yhteydessä tai erillisenä raporttina on riittämättömästi järjestetty. Kaiken kaikkiaan eri maiden hallitusten tuottama aineisto verotuista on useimmissa tapauksissa liian suppea suhteessa verotuille asetettuihin tehtäviin, tavoitteisiin, todellisiin tuloksiin ja evaluointitarpeisiin. EUROSAI katsoo, että tulevaisuudessa lainsäädännössä on määriteltävä yksiselitteiset, selkeästi muotoillut ja todennettavissa olevat verotukien tavoitteet. Kaikkien verotukien säännöllinen raportointi on välttämätöntä niiden vaikuttavuuden ja vaikutuksen varmistamiseksi.

3.3 Verotukien evaluointi eräissä maissa

Suomessa verotukien laskenta ja tulosten raportointi aloitettiin 1980-luvun lopussa (Valtiovarainministeriö 1988). Varsinaista verotukien evaluointia ei ole koskaan Suomessa toteutettu ja viimeisin aiheeseen liittynyt hanke rajoittui lainsäädännön läpikäymisen kautta tehtyyn verotukien normijärjestelmän ja laskentamenetelmien päivittämiseen (Kröger ja Rauhanen 2010). Yksittäisten tutkimushankkeiden yhteydessä on arvioitu useitakin verotukia, mutta tällöin kiinnostuksen kohteena ovat yleensä olleet verotukeen liittyvän reformin taloudelliset vaikutukset.⁵⁶

Vuonna 2009 valmistuneessa pohjoismaisessa verotukiprojektissa (Nordic Tax Economist Meeting 2009) katsottiin, että verotukien nykyistä laajempi ja useammin toistuva evaluointi olisi paikallaan. Kaikkien verotukien samanaikainen arviointi olisi kuitenkin epärealistista ja siksi arviointi pitäisi aloittaa vähitellen ja suunnata resurssit muutamaan tukeen kerrallaan. Jokaiselle uudelle tuelle pitäisi määrittää arviointiajankohta. Verotuelle voitaisiin asettaa myös päättymispäivä, jolloin arvioitaisiin tuen jatkamisen perusteita.

Pohjoismaiden normiverojärjestelmät ja verotukimääritykset perustuvat pitkälti pohjoismaisen työryhmän laatimaan Skatteutgifter-raporttiin (Nordiska Ministerrådet 1987). Suomessa verotukien raportointi aloitettiin vuonna 1988, Ruotsissa vuonna 1997, Tanskassa 1998 ja Norjassa 1999. Pohjoismaat ovat kuitenkin pitäytyneet kriittisestä verotukien tarkastelusta (Määttä 2012). Ne ovatkin selvästi jäljessä seuraavassa esiteltyjä maita. Alankomaat, Irlanti, Iso-Britannia, Kanada, Saksa ja Yhdysvallat ovat toteuttaneet eriasteisia verotukien evaluointihankkeita.

Koska verotuet määritellään eri maissa eri tavoin, myös evaluoinnin piirissä on varsin erilaisia verotukia ja paikallisista tekijöistä johtuen myös periaatteessa samojen verotukien evaluointitulokset ja politiikkasuositukset voivat olla hyvinkin erilaisia.

Alankomaissa kiinnitettiin erityistä huomiota verotukisäännösten määräaikaaisuuteen ja samantyyppisten tukien yhdistämiseen. Irlannissa toteutettiin maan finanssikriisiin liittynyt laaja verotukien evaluointihanke, jossa ehdotettiin merkittävien verotukien lakkauttamista. Isossa-Britanniassa vain osa verotuista evaluoitiin, mutta samalla annettiin joukko suosituksia olemassa olevien tukien uudelleen organisoimiseksi. Kanadassa ei ole toteutettu kattavaa verotukien evaluointia. Siellä on keskitytty huolellisiin, nopealla aikataululla tehtyihin *ad hoc* – tyyppisiin arvionteihin. Saksassa evaluoitiin 20 merkittävintä verotukea. Hanke toteutettiin hyvin perusteellisen valmistelun jälkeen, jossa oli mukana useita

⁵⁶ Esimerkiksi Harju ja (2013), Kari (2012), Kosonen (2011), Honkatukia et al. (2011), Häkkinen Skans (2011) ja Tuuli (2009).

taloustutkimuslaitoksia. Yhdysvalloissa tehdään vain yksittäisiä verotukien evaluointeja, mutta vuosiraportointi on hyvin kattava. Osavaltiot laskevat itsenäisesti omat verotuksensa Erään tutkimuksen mukaan jokaisen verotuen erillistä evaluointia helpompaa ja tehokkaampaa saattaa olla tukien enimmäismäärien rajoittaminen.

Myös Italiassa on aloitettu kattava verotukien evaluointiohjelma, jossa on tarkoitus arvioida kaikki 720 verotukea (OECD 2013). Tämä hanke käynnistyi IMF:n ja OECD:n aloitteesta (OECD 2012). Taustalla on Italian julkisen talouden velkaongelma, jonka vakauttaminen edellyttäisi muun muassa veropohjan vahvistamista. Raporttien mukaan Italian verojärjestelmä on ilmeisen tehoton ja esimerkiksi arvonlisäverotuksen verotuet pitäisi korvata paremmin kohdistettavilla suorilla budjettituilla.

3.3.1 Alankomaat

Alankomaissa verotuet on raportoitu budjetin liitteenä vuodesta 1998. Varsinaisen verotukiraportin lisäksi internetissä julkaistaan vuosittain verotukikatsaus, jossa kustakin verotuesta esitetään lyhyt kuvaus, tuen tarkoitus ja vastuuministeriö. Lisäksi raportoidaan mahdollisen verotuen evaluoinnin tuloksia tai seuraavan evaluoinnin ajankohta. Noin kolmasosasta verotukia kumpaakaan tietoa ei ole kuitenkaan esitetty (van den Ende ym. 2004, OECD 2008).

Verotukien evaluointi on siten vakiintunut osa Alankomaiden hallitusten ohjelmaa. Vuonna 2001 evaluoinnin tueksi otettiin käyttöön arviointikehikko, jota on sittemmin muutettu useaan kertaan. Kehikko sisältää kuusi kysymystä, joihin on vastattava ennen kuin verotuki voidaan ottaa käyttöön. Nykyiset kysymykset ovat seuraavat (Hemels 2011):

1. Onko ongelma määritelty selkeästi?
2. Onko tavoite lausuttu selvästi ja yksiselitteisesti?
3. Voidaanko osoittaa, miksi taloudellinen väliintulo on välttämätön?
4. Voidaanko osoittaa, miksi tuki on parempi vaihtoehto kuin vero?
5. Voidaanko osoittaa, miksi verotuki on etusijalla verrattuna suoraan tukeen?
6. Onko säännöksen evaluointi varmistettu riittävästi?

Viidellä ensimmäisellä kysymyksellä varmistetaan, että verotuki on oikea instrumentti ja kuudennen kysymyksen tehtävänä on huolehtia siitä, että uuden verotuen evaluointi varmasti toteutetaan.

Alankomaissa verotukien evaluointiraporttien kohteena voi olla kokonaisia verolakeja tai jopa koko verojärjestelmä, mutta tämä on melko harvinaista. Tämän lisäksi virkamiehet tai ulkopuoliset tutkijat vuosittain evaluoivat useita yksittäisiä verotukia.

Vuonna 2005 Alankomaissa evaluoitiin vuoden 2001 tuloverolaki. Hankkeen tarkoituksena oli paljastaa mahdolliset pullonkaulat ja arvioida, täyttikö lakiuudistus sille asetetut tavoitteet. Syksyllä 2009 hallitus asetti komitean arvioimaan koko Alankomaiden verojärjestelmän. Sen jäsenistä pääosa oli valtiovarainministeriön virkamiehiä ja puheenjohtajana toimi vero-oikeuden professori. Huhtikuussa 2010 julkistettiin komission raportti, jossa kaikki verotuet oli evaluoitu (Hemels mt.).

Vuonna 2010 valmistui myös Alankomaiden valtiovarainministeriön laatima metatutkimus em. evaluointiprosessista. Siinä haettiin vastauksia esimerkiksi tällaisiin kysymyksiin: onko evaluointi tehty objektiivisesti, onko vastattu oikeisiin kysymyksiin ja onko sovellettu pätevää tutkimusmenetelmää? Kertomusta kommentoi riippumaton ulkopuolinen henkilö, joka totesi, että lähes jokainen evaluointi oli tehty kritiikin kestäväällä tavalla. Samalla todettiin, että useat evaluoinnit olivat kvalitatiivisia, koska kvantitatiivisten menetelmien edellyttämää dataa ei ollut saatavilla.

Vuoteen 2010 asti politiikkasuosituksena oli, että jokainen verotuki on evaluoitava viiden vuoden välein. Kun tavoitetta ei saavutettu, päädyttiin siihen, että kukin vastuuministeriö määrittelee evaluoinnin ajoituksen ja tiheyden. Niiden verotukien osalta, joita ei voitu osoittaa tietyn ministeriön vastuulle, valtiovarainministeriö arvioi evaluointitarpeen. Päätös tästä tehtiin kysymällä, onko verotuen valtion varoihin liittyvää ohjeistus arvioitu tai ollaanko sitä muuttamassa. Lisäksi kysyttiin, onko tuki ollut riittävän kauan voimassa, jotta sen vaikutusta voidaan arvioida, onko evaluoinnissa tarvittava tietoaineisto saatavilla ja onko veromenetys merkittävä. Jos vastaus kaikkiin kysymyksiin oli kyllä, evaluoinnin katsottiin olevan toivottavaa.

Hemelsin (2004) näkemyksen mukaan edellä mainittu käytäntö tarkoittaa evaluointien vähenemistä entisestään. Läpinäkyvyyden kannalta tämä olisi valitettavaa, muttei käytännössä kuitenkaan välttämättä suuri muutos, koska verotukien evaluointien suosituksia on noudatettu Alankomaissa vaihtelevasti. Evaluoinnin kielteinen lopputulos ei läheskään aina ole vaikuttanut poliittisten päättäjien näkemykseen verotuen muuttamiseen tai poistamiseen.

Alankomaissa myös verotukisäännöksen määräaikaaisuuteen on perinteisesti suhtauduttu skeptisesti ja sitä on aiemmin sovellettu vain yksittäistapauksissa. Määräaikaaisuudesta rakenteellisena verotukien evaluoinnin työkaluna ei juuri keskusteltu ennen huhtikuuta 2011. Tuolloin valtiovarainministeriö julkaisi taloudellisen katsauksensa, jossa todettiin, että määräaikaaisuuden käyttöön ottaminen verotuissa näyttää todennäköiseltä. Tätä edellyttävä lauseke voitaisiin lisätä edellä mainittuun arviointikehikkoon. Päätös verotuen jatkamisesta tai lopettamisesta olisi tehtävä evaluointiraportin pohjalta. Tavoitteena olisi, että verotuen perustana oleva säännös lakkaisi tietyn periodin jälkeen, ellei sitä

nimenomaan jatketa. Näin parlamentti joutuisi säännöllisesti ottamaan kantaa tiettyjen verotukien säilyttämiseen. Hemels (2004) katsoo, että ongelmaksi saattaisi kuitenkin muodostua se, että jos ministeriö ei eri syistä ole toteuttanut evaluointia, verotuki lakkaisi automaattisesti. Tällöin parlamentti joutuisi tekemään päätöksen verotuen jatkamiseksi/lopettamiseksi ilman asianmukaista valmistelua.

Parlamentti otti yllättävän hyvin vastaan ehdotuksen määräaikaisista verotuista ja vuonna 2012 kolmeen verotukeen⁵⁷ liitettiinkin määräaikaisuussäännös. Suunnitelmissa on tehdä määräaikaisuudesta rakenteellinen arviointiväline (*structural appraisal*), joka on osa jo käytössä olevaa verotukien arviointikehikkoa. Kun määräaikaisuussäännös on liitetty uuteen verotukeen eikä verotukea ole viiden vuoden sisällä evaluoitu positiivisella lopputuloksella, verotuki lakkaa automaattisesti. Määräaikaisuusvaatimus voidaan evaluoinnin jälkeen lisätä myös jo olemassa olevaan verotukeen (Garnier ym 2013).

Helmikuussa 2013 nimitettiin komitea uudistamaan Alankomaiden tulovero- ja etuusjärjestelmää (Ministry of Finance, The Netherlands 2013). Komitean tavoitteena oli (i) työllisyysasteen nostaminen tekemällä työnteosta entistä kannattavampaa, (ii) lähes pysähtyneiden asuntomarkkinoiden toiminnan vauhdittaminen ja (iii) etuusjärjestelmän rahanjaon vähentäminen ja järjestelmän yksinkertaistaminen.

Koska ehdotukset tuli periaatteessa tehdä budjettineutraalina, lisätuloja esitettiin hankittavaksi myös verotuista; yhdistämällä päällekkäisiä tukia, muuttamalla monimutkaisia verotukia suoriksi tuiksi ja lakkauttamalla verotuet, jotka eivät sovellu nykyiseen verojärjestelmään. Esimerkiksi asumistuki, lapsiperheen etuudet ja sairausajan tuet yhdistettäisiin yhdeksi perhetueksi, joka vähitellen lakkaisi tulojen kasvaessa. Vain sellaisia verotukia jatkettaisiin, jotka komitea olisi nykytietämyksen perusteella valmis ottamaan uudelleen käyttöön. Lopetuslistalla olivat esimerkiksi lahjoituksiin ja koulutusmenoihin liittyvät verotuet. Ehdotusten toteutuminen on kuitenkin epävarmaa hallituksen vaihduttua kesken komitean toimikauden.

3.3.2 Irlanti

Irlannissa toteutettiin vuonna 2009 maan finanssikriisiin liittynyt verotukien yksityiskohtainen evaluointiprosessi (Commission on Taxation Report 2009). Toimeksi saaneen verokomission lähtökohtana oli arvioida kaikkien verotukien

⁵⁷ Energiaa säästävien investointien verovähennys, ympäristöystävällisten investointien verovähennys ja näiden investointien vapaa poisto-oikeus.

taloudelliset ja sosiaaliset hyödyt ja suositella sellaisten tukien lakkauttamista, joiden kustannus/hyöty – suhde ei täytä vaatimuksia.

Verotuet määriteltiin noudattaen mahdollisimman tarkasti OECD:n suosituksia. Kuitenkin eräät merkittävät, yleensä verotueksi tunnistetut huojennukset jäivät evaluoinnin ulkopuolelle, merkittävimpinä arvonlisäverotuksen ja valmisteverotuksen erilaiset verokannat ja -tasot.⁵⁸

Verokomissio asetti verotuet laajempaan talouspoliittiseen yhteyteen lausumalla, että hallituksen yleinen talouspolitiikka vaikuttaa taloudellisen toiminnan tasoon ja rakenteeseen paljon enemmän kuin verotuksi kutsutut erityistoimet. Tämän vuoksi komissio katsoi, että verotukea voitaisiin harkita vain seuraavissa tapauksissa:

1. korjaamaan markkinahäiriöitä
2. houkuttelemaan liikkuvia investointeja
3. korjaamaan julkisen vallan sääntelyhäiriöitä.

Komission suosituksen mukaan aina, kun uutta verotukea ehdotetaan tai voimassa olevalle verotuelle esitetään jatkoaikaa, on vastattava kysymykseen, onko verotuki tarkoituksenmukaisempi kuin suora tuki? Tämän jälkeen on kysyttävä, kiinnittykö ehdotus sille asetettuihin tehokkuus-, vakaus- ja yksinkertaisuusperiaatteisiin. Jos vastaus näihin kysymyksiin on myönteinen, on harkittava, voidaanko verotuen edellyttämä poikkeus oikeudenmukaisuusperiaatteesta hyväksyä.

Verotuet pitää suunnitella saavuttamaan tietyt tulokset. On tutkittava, missä määrin niille asetetut tavoitteet ovat toteutuneet. Verotukien on myös oltava joustavia, jotta ne voidaan räätälöidä erilaisiin olosuhteisiin. Joustavuus on oleellista, jos tukea ei ole tarkoitus myöntää niissä tapauksissa, joissa tietty toiminto toteutuisi joka tapauksessa. Joustavuus tarkoittaa myös valikoitavuutta. On luotava tasapaino valikoivan tuen vaatimien hallinnollisten kustannusten ja universaalien tuen aiheuttaman resurssien haaskaamisen välillä. Jotta verotuet voivat toimia tehokkaana osana verojärjestelmää, niiden on oltava herkästi reagoivia ja uusiutumiskykyisiä, uudelleen kohdistettavissa tai lopetettavissa olosuhteiden muuttuessa.

Verotuki on selvästi rajattava palvelemaan asetettua tavoitetta määrätyn ajanjakson ajan. Tällainen vakaus ja jatkuvuus ovat tavoiteltavia, koska niiden myötä sekä julkisen vallan että edunsaajien epävarmuus vähenee. Verotuen on oltava myös mahdollisimman yksinkertainen, millä tarkoitetaan tuen ymmärrettävyyttä ja siihen liittyvien säädösten selkeyttä. Läpinäkyvyys on

⁵⁸ Myös Isossa-Britanniassa välillinen verotus jätettiin verotukien evaluoinnin ulkopuolelle (luku 3.3).

välttämätöntä, jotta tuensaajan hyödyt sekä julkisen sektorin kustannukset ja hyödyt ovat helposti käsitettävissä. Hallinnollisten kustannusten ja sopeutumiskustannusten on oltava proportionaalisia eli suhteessa saatuun hyötyyn.

Useimmat verotuet loukkaavat verotuksen oikeudenmukaisuusperiaatetta,⁵⁹ koska ne kohdistuvat vain tietyille edunsaajaryhmälle. Verotukien poikkeaminen tästä verotuksen perusperiaatteesta on eräs keskeinen syy rajoittaa niiden käyttöä.

Jos ehdotettu verotuki (tai käytössä olevan tuen jatkaminen) on edellä kuvatun analyysin jälkeen todettu sopivaksi, sille on asetettava useita lisävaatimuksia. Tällaisia ovat muun muassa perusteellinen *ex ante* -evaluointi, laadukkaan aineiston ja mittausmenetelmien varmistaminen sekä verotuen kontrollointi kynnysmäärien, ylärajojen/kattojen ja vähennysmallien avulla.

Irlannin verokomission vaativin tehtävä oli nykyisten verotukien evaluointi eli niiden taloudellisten ja sosiaalisten hyötyjen ja kustannusten selvittäminen. Verotuet jaettiin kahdeksaan kategoriaan niiden kohteen tai kohderyhmän perusteella.⁶⁰ Jokaisen verotuen perusteita arvioitiin edellä esitettyjen vaatimusten pohjalta. Sen jälkeen tehtiin kustannus-hyötyanalyysi, mikäli tarvittava data oli saatavilla. Lopuksi kullekin verotuelle annettiin suositus jatkamisesta, lakkauttamisesta tai muuttamisesta.

Hankkeessa tutkituista 245 säännöksestä tunnistettiin 115 verotukea aiheuttavaa. Evaluoiduista verotuista 30 esitettiin lakkautettavaksi (liite 1). Näistä merkittävimpiä olivat lapsilisien verovapaus, omistusasunnon korkovähennys (jatkossa vain ensiasunnon ostajalle), työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksun vähennys tuloverotuksessa ja osa-aikatyön veronhuojennus.

Verokomission raportin jälkeen Collins ja Walsh (2010) tutkivat verotukien roolia tulevaisuudessa Irlannin talousarvioissa. He arvioivat verotukien vaikutusta, etuja, rajoituksia ja seurauksia ja esittivät uudistusehdotuksensa, joka toisi huomattavia säästöjä ja tekisi verotukijärjestelmästä nykyistä laajaa ja kallista mallia tarkoituksenmukaisemman ja paremmin hallinnoitavan.

Ehdotuksen mukaan Irlannin kymmenen suurinta verotukea olisi muokattava tai lakkautettava (liite 1). Kirjoittajien arvion mukaan näillä uudistuksilla valtion verotulot kasvaisivat ensimmäisenä vuonna noin 240 miljoonaa euroa ja neljän vuoden kuluttua noin 12 miljardia euroa. Näin saataisiin merkittävä helpotus Irlannin julkisen talouden tilaan.

⁵⁹ Samanlaisessa taloudellisessa asemassa olevia verovelvollisia tulee käsitellä samalla tavoin ja veronmaksukyky on otettava huomioon (ks. sivu 7).

⁶⁰ Irlannin tapa luokitella verotukia poikkeaa selvästi Suomen jäykästä valtion tehtäväalueittaisesta ryhmittelystä.

3.3.3 Iso-Britannia

Ison-Britannian valtiovarainministeriö antoi heinäkuussa 2010 verotuksen yksinkertaistamisyksikölleen (Office of Tax Simplification, OTS) tehtäväksi käydä läpi ja arvioida kaikki verojärjestelmään sisältyvät veronhuojennukset, vähennykset, verovapaudet, alennetut verokannat ja veronmaksua lykkäävät säännökset. Olisi tunnistettava ne verotuet, jotka olisi syytä lakkauttaa tai yksinkertaistaa hallituksen veropoliittisten tavoitteiden mukaisesti. Näitä tavoitteita olivat verotuksen yksinkertaistaminen, kansainvälisen kilpailukykyyn turvaaminen, oikeudenmukaisuus ja vakaan verotuoton varmistaminen. Hankkeelle asetettiin neuvottelukunta ja se kuuli noin kuuttakymmentä sidosryhmien edustajaa. Erityisesti oltiin kiinnostuneita sellaisista verotuista, jotka ovat:

- historiallisia tai joiden poliittinen perusta on heikentynyt ajan myötä
- ovat harvoin käytettyjä
- hyödyttävät pientä joukkoa veronmaksajia, mutta ovat saattaneet vääristää verojärjestelmää
- kohdistuvat suurelle joukolle veronmaksajia, mutta ovat hallinnollisesti raskaita liiketoiminnalla ja/tai verohallinnolle.

Hankkeen loppuraportti valmistui maaliskuussa 2011. Kaiken kaikkiaan 1 042 verotuen kriteerit täyttävää säännöstä löydettiin. Näistä 887 verotukea jätettiin eriyistä evaluoinnin ulkopuolelle. Tällaisia tukia olivat:

- kansainvälisiin sopimuksiin perustuvat verotuet
- verojärjestelmään kiinteästi ja rakenteellisesti liittyvät verotuet, esimerkiksi kahdenkertaisen verotuksen välttäminen
- verotuet, jotka ovat parhaillaan verohallinnon/valtiovarainministeriön selvitettävänä
- arvonlisäverotuksen verotuet, koska ne ovat osa EU-lain ja Ison-Britannian poliittisten sitoumusten vuorovaikutusta, ja koska EU on lähiaikoina tuomassa koko alv-järjestelmän arviotavaksi.⁶¹ Alustavien arvioiden perusteella on kuitenkin selvää, että myös arvonlisäverotuksessa on huomattava tarve yksinkertaistamistoimille.

Evaluoinnin kohteeksi seuloutuneista 155 verotuesta suositeltiin 54 säilytettäväksi sellaisenaan, 37 uudelleen arvioitaviksi ja 47 lakkautettaviksi sillä perusteella, että

⁶¹ Tällä viitattiin ilmeisesti Vihreään kirjaan alv:n tulevaisuudesta: Kohti yksinkertaisempaa, vahvempaa ja tehokkaampaa alv-järjestelmää. 1.12.2010.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com%282010%29695_fi.pdf. Vuosittaisessa verotukiraportoinnissa välillisen verotuksen verotuet ovat kuitenkin mukana:

https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/487119/Dec15_expenditure_reliefs_Final.xlsx.pdf/table1-5.pdf. (Viitattu 1.9.2016)

päättymisajankohta oli ylitetty, poliittista perustaa tuelle ei enää ole, tuen arvo on mitätön tai siihen liittyvä hallinnollinen taakka on hyötyä suurempi. Liitteessä 2 on esitetty lakkautettavat verotuet.

Kuten liitteen 2 listauksesta voidaan nähdä, lakkautettavaksi esitetyt verotuet olivat lähes poikkeuksetta pienille edunsaajaryhmille suunnattuja ja määrältään vähäisiä. Tämä johtuu kahdesta tekijästä. Ensiksikin, suurin osa (887 tukea 1042:sta) jätettiin eri syistä arvioimatta. Niiden joukossa on merkittäviä verojärjestelmään sisältyviä poikkeuksia, jotka vuosittaisessa raportoinnissa luetaan verotuksiksi (välillinen verotus, tuloverojärjestelmään liittyvät tuet ym.). Toiseksi, hankkeessa ei noudatettu kovin tiukkaa linjaa, vaan annettiin suuri joukko suosituksia olemassa olevien tukien uudelleen organisoimiseksi. Näiden joukossa oli useita merkittäviä yritysverotukseen liittyviä tukia.

3.3.4 Kanada

Kanadassa ei ole toteutettu kattavaa verotukien arviointia, vaan keskitytty huolellisiin *ad hoc* –tyyppisiin arvionteihin. Verotuista raportoidaan parlamentille laajasti ja yksityiskohtaisesti, vaikka asiasta ei olekaan erityisiä määräyksiä lainsäädännössä. Verotukien määritelmät ja mittausmenetelmät dokumentoidaan neljän vuoden välein laadittavassa raportissa ”Tax Expenditures: Notes to the Estimates/Projections”. (Department of Finance, Canada 2010b). Tämä raportti julkaistiin ensimmäisen kerran vuonna 2000.

Parlamentti saa budjettiesityksen liitteenä erillisen selvityksen kyseiseen budjettiin sisältyvistä verotukien muutoksista (Tax Measures: Supplementary Information and Notices of Ways and Means Motions). Liitteessä kuvataan jokaisen verotukimuutoksen tarkoitus ja verotuen käytännön toteutus sekä eritellään kunkin verotukimuutoksen kustannukset.

Vuonna 1988 toteutettiin verouudistus, jonka olennainen sisältö oli veropohjan laajentaminen ja veroasteiden alentaminen. Tässä yhteydessä joistakin verotuista luovuttiin. Liittovaltion heikon taloudellisen tilan aikana 1990-luvun alussa joitakin verotukia pienennettiin, mutta toisia suurennettiin ja uusiakin otettiin käyttöön. Vuosina 1997–2007 liittovaltion talous oli ylijäämäinen ja poliittinen keskustelu koski talouden liikkumavaran (*fiscal dividend*) käyttöä. Useissa budjeteissa alennettiin veroasteikkoja, leikattiin verotukia ja otettiin käyttöön uusia määrärahoja. Erittäin harvoja verotukia on lopetettu (Department of Finance 2007).

Kanadassa verotukia on systemaattisesti arvioitu 1970-luvulta lähtien. Arviointiohjelmassa edistymisen oli kuitenkin vaivalloista, koska niihin oli sitouduttu heikosti ja ne olivat byrokraattisia sekä huonosti resursoituja. Müller-Clemm and Barnes 1997). Vuoteen 1994 mennessä arviointiympäristö oli

kuitenkin muuttunut huomattavasti arviointipoliittisen ohjelman myötä. Siinä yhdistettiin sisäinen tarkastus ja verotukien evaluointi. Samalla ministeriöiden vastuuta korostettiin suoritusten arvioinnissa. Nykyään julkisten ohjelmien evaluointikäytäntö perustuu vuonna 2001 valmistuneeseen valtiovarainministeriön dokumenttiin, joka korvattiin vuonna 2009 evaluointitoiminnon ohjeistusasiakirjalla (Treasure Board of Canada 2004 ja 2009).

3.3.4.1 Evaluoinnin periaatteet

Kanadassa evaluointi voi palvella useita tarkoituksia ja yksittäiset toiminnot voidaan suunnitella erilaisilla lähestymistavoilla vastaamaan haluttuihin kysymyksiin. Evaluointi keskittyy verotuen kustannus-hyötyyn (*value for money*) esittämällä selkeät ja pätevät johtopäätökset verotuen merkittävydestä ja tehokkuudesta. Keskeiset kriteerit on esitetty taulukossa 1. Vastuuministeriöillä on kuitenkin melko lailla liikkumatilaa soveltaa näitä kriteerejä omalla alueellaan ottaen huomioon kunkin verotuen riskit ja erityisominaisuudet.

Taulukko 1. Evaluoinnissa sovellettavat ydinkysymykset (lähde: Treasure Board of Canada 2009)

Merkittävyys

- | | |
|---------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. Tuen jatkuva tarve | Arvioitava missä määrin verotuki liittyy todennettavissa olevaan puutteeseen ja reagoi kanadalaisten tarpeisiin. |
| 2. Yhteensopivuus hallituksen prioriteettien kanssa | Arvioitava yhteys verotuen tavoitteiden ja liittovaltion prioriteettien sekä ministeriöiden strategisten tulosten välillä. |
| 3. Yhteensopivuus liittovaltion tehtävien ja vastuiden kanssa | Arvioitava liittovaltion hallituksen tehtävät ja vastuut verotuen toteuttamisessa. |

Suorituskyky (vaikuttavuus, tehokkuus, taloudellisuus)

- | | |
|------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 4. Toivottujen tulosten saavuttaminen | Arvioitava edistyminen toivottujen lopputulosten saavuttamisessa (välittömät, välivaiheen ja lopulliset tulokset) viitaten tulostavoitteisiin sekä verotuen vaikutusalaan ja tarkoitukseen mukaan lukien tuotosten yhteys ja vaikutus lopputulokseen. |
| 5. Tehokkuuden ja taloudellisuuden näyttäminen | Arvioitava resurssien käyttö suhteessa tuotoksiin ja edistymiseen toivottujen lopputulosten saavuttamiseksi. |

Liittovaltion budjettikurin heikennyttyä 1980-luvun alussa, Kanadassa toteutettiin uudistus, jossa kullekin politiikka-alueelle osoitettiin käytettäväksi yhteinen määräraha menoja ja verotukia varten. Ministeriöt (*line agencies*)⁶² saivat itse

⁶² Kanadan valtionhallinnon organisaatiossa on ministeriöitä, komiteoita ja toimikuntia, lautakuntia, oikeudellisia elimiä sekä julkisia yhtiöitä. Ministeriöitä on kahdella tasolla. Näistä merkittävämpiä ovat

päätää, käyttävätkö ne niille osoitetun summan budjettimenoina vai verotukina. Toisin sanoen uusien verotukiehdotusten aiheuttamat tulojen menetykset vähennettiin menokehyksestä (“*envelope system*”). Tarkoituksena oli saattaa verotuet ja määrärahat samalle viivalle päätöksenteossa.⁶³ Hyvästä alkumenestyksestä huolimatta menettelystä kuitenkin luovuttiin, koska se johti eri politiikka-alueiden epätasapuoliseen ja ei-systemaattiseen kohteluun. Keskeisin syy tähän oli se, että valtiovarainministeriön esittämiä verotukia ei vähennetty minkään ministeriön kehyksestä. Tämä johti siihen, että muut ministeriöt ajoivat haluamiaan verotukia valtiovarainministeriön agendalle ja samaan aikaan esittivät omien verotukiensa vähentämistä ja korvaamista suorilla tuilla. Näin ministeriöt yrittivät saada kasvaneet menonsa rahoitetuksi käytännössä verotusta kiristämällä. (Grady and Phidd 1992).

Sen jälkeen, kun budjettiesitys on hyväksytty, parlamentti tai hallitus ei enää arvioi verotukia millään muodollisella mekanismilla. Valtiovarainministeriö seuraa kuitenkin jatkuvasti verotuksessa tapahtuvia muutoksia virastojen teknisen tuen avulla. Hallituksen valtion varojen hoitoa koskevassa kertomuksessa verotukia ei käsitellä.

3.3.4.2 Esimerkkejä toteutetuista evaluoinneista

Verotukien raportointi toimitetaan vuosittain. Vuodesta 1997 lähtien Kanadan finanssiministeriön raportit ovat kattaneet arviointivuoden lisäksi viisi edellistä vuotta ja tulevat kaksi vuotta. Kolmen–neljän (riippuen verolajista) vanhimman vuoden tiedot ovat lopullisia ja tätä uudemmat ovat ennusteita. Neljän vuoden välein tuotetaan kaikkien verotukien yksityiskohtainen kuvaus ja suppea arviointi (OECD, 2010). Raporteissa kuvataan myös yksittäisten verotukien evaluointien tuloksia.

Vuoden 2007 raportissa evaluoinnin kohteena olivat vuosina 2001–2004 toteutetun yritysten tuloveroasteen alentamisen vaikutukset investointeihin. Vuonna 2009 vertailtiin Kanadan tutkimus- ja kehitysvähennyksen vaikutuksia eräiden muiden maiden kokemuksiin efektiivisen marginaaliveroasteen avulla (Department of Finance, Canada 2009). Vuonna 2010 evaluoitiin Kanadassa toteutettujen marginaaliveroasteiden alennusten vaikutuksia henkilöiden verotettavaan tuloon käyttäen verotettavan tulon jouston (*elasticity of taxable income, ETI*) konseptia (Department of Finance, Canada 2010).

central agencies eli valtioneuvoston kanslia, talousministeriö ja valtiovarainministeriö, joilla on koko julkisen sektorin organisointi- ja valvontavastuu. *Line departments* ovat ministeriöitä, joiden tehtävät rajoittuvat sellaisille alueille, kuin maatalous, ympäristö tai puolustus.

⁶³ Teoreettisesti katsoen tällainen malli vaikuttaa erinomaiselta, koska siinä tehdään valintaa samaan tavoitteeseen tähtäävän verotuen ja suoran tuen välillä. Oletuksena on tällöin, että läpinäkyvämpi suoratuiki syrjäyttää verotuen. Päättäjät eivät kuitenkaan välttämättä suhtaudu asiaan näin, koska veromaksajat ja äänestäjät eivät yleensä ole halukkaita veronkorotuksiin (minkälaisiksi verotuen lakkauttaminen tulkittaisiin) julkisen kulutuksen rahoittajana (OECD 2010).

Vuonna 2009 Kanadassa otettiin käyttöön säästötilien verovapaus ja tätä koskeva evaluointi toimitettiin kolmen vuoden kokemusten jälkeen (Department of Finance, Canada 2012). Verovapaudella tähdättiin säästämisen kannusteiden parantamiseen. Kolmen vuoden aikana jo 8,2 miljoonalla kanadalaisella oli verovapaa säästötili ja tilien yhteisarvo oli yli 62 miljoonaa Kanadan dollaria. Järjestelmästä on siten tullut tärkeä osa kanadalaisten taloussuunnittelua.

Verovapaan säästötilin talletukset eivät ole verovähennyskelpoisia, mutta nostot siltä sekä tilin tuotto ovat verovapaita. Verotuki on siten monessa suhteessa peilikuva vapaaehtoisen eläkesäästämisen verotuesta, joka koostuu verotuksessa vähennyskelpoisista säästöistä samalla, kun sekä nostot ja säästötilin tuotto ovat veronalaisia. Vuonna 2013 verovapaan säästötilin vuosittaisen talletuksen yläraja nostettiin 5 500 Kanadan dollariin. Säästötilin varat tai nostot eivät vaikuta liittovaltion tulosidonnaisiin tukiin tai vähennyksiin, kuten lapsilisät, arvonlisäverovähennys, eläketulovähennys ja vanhuuseläke lisineen. Tämän vuoksi verovapaa säästäminen on suosittu erityisesti vanhemman väestön ja myös pienituloisten keskuudessa.

Vuonna 2009 verovapaisten säästötilien tuotto oli yhteensä 1,1 miljardia Kanadan dollaria ja vuonna 2010 kaikkiaan 2 miljardia. Vuonna 2011 – yleisen finanssikriisin vuoksi – säästötilit olivat 1,3 miljardia miinuksella, mutta lähes riskittömien sijoitustensa vuoksi kolme neljäsosaa säästäjistä sai kuitenkin positiivista tuottoa.

Verovapaisten säästötilien ”pikaevaluointi” on tyypillinen Kanadassa sovellettava verotukien vaikuttavuuden ja tehokkuuden arviointimalli. Vaikka näin lyhyellä, tässä tapauksessa kolmen vuoden, aikavälillä ei voida saada mitattua läheskään kaikkia arvioitavan verotuen vaikutuksia, päättäjät saavat hyödyllistä tietoa tukimäärän välittömästä kehityksestä ja tuen saajista.

3.3.5 Saksa

Saksa aloitti verotukien raportoinnin ensimmäisenä maana vuonna 1959. Alun perin raportoinnissa sovellettiin laajaa verotuen käsitettä, minkä seurauksena hyvin monet yleiset veronhuojennukset määriteltiin verotuksiksi. Vuoden 1977 jälkeen verotueksi määritellään vain säännökset, jotka tukevat yrityksiä ja elinkeinoelämää. Kotitalouksille verotuksen kautta suunnattu tuki katsotaan verotueksi silloin, kun se tukee välillisesti liiketoimintaa. Kaikki muu verojärjestelmän kautta ohjattava tuki raportoidaan otsikolla ”Muut verosäännökset”. Siten Saksan verotukien määritelmä poikkeaa monista muista maista (OECD 2010).

Saksassa valmistui joulukuussa 2009 tutkimus, jossa evaluoitiin 20 merkittävintä verotukea (Bundesministeriums der Finanzen 2009). Tutkimuksen tekijöinä oli kolmen taloustutkimuslaitoksen⁶⁴ kaksitoista tutkijaa. He evaluoivat 20 suurinta verotukea, joiden yhteisarvo mitattuna menetetyllä verotulolla oli 18 miljardia euroa eli 85 prosenttia Saksan kaikkien (yrityksille ja elinkeinoelämälle suunnattujen) verotukien volyymistä. Tutkimusraportti ilmestyi kolmiosaisena, joista ensimmäinen kuvasi käytetyt menetelmät ja tutkimuksen johtopäätökset. Toisessa ja kolmannessa osassa kukin verotuki kävi läpi saman evaluointiprosessin. (Thöne 2012).

Evaluoinnissa käytetyn menetelmän (Thöne 2003) perustavoitteena on taata erilaisten verotukien vertailtavuus niin pitkälti, kun se on järkevää. Yhteisellä evaluointikehikolla on useita tehtäviä:

- pyrkimys varmistaa, että evaluoinnit perustuvat läpinäkyvään ymmärrykseen suorien tukien ja verotukien roolista markkinataloudessa,
- varmistaa kaikille verotuille samat kysymykset ja näin perustaa evaluoinnit yhtäläisille laatuvaatimuksille,
- luoda mahdollisimman hyvä vertailtavuus käytettyjen taloudellisten tunnuslukujen ja normien välillä.

Tällaisessa evaluointimallissa törmätään kuitenkin perustavaa laatua oleviin rajoituksiin. Verotukien yleisen vertailtavuuden kehikko voi tuottaa lisäarvoa vain, jos verotukien yksilölliset politiikkatavoitteet ja niiden käyttöön ottamisen edellytykset otetaan huomioon. Tämä ongelma korostuu kaikkein suurimpien verotukien kohdalla, jotka ovat Saksassa peräisin eri verolajeista. Jotta evaluointi ylipäänsä olisi mahdollista, verotukien evaluoinnin on painotuttava yksittäisen verotuen ominaisuuksiin ja kaikkien verotukien yhteisistä arvioimisperusteista on tingittävä.

Perimmäinen evaluoitujen verotukien vertailtavuutta haittaava tekijä on eri verolajien erilaiset normijärjestelmät. Siksi tavanomaiset standardit ja mittarit eivät toimi verotukien tuloksellisuuden tai toimimattomuuden tunnistamisessa. Käytännössä nämä ongelmat liittyvät erityisesti edellä esitettyyn kolmanteen tehtävään; vertailukelpoisten taloudellisten tunnuslukujen ja normien luominen on todennäköistä vain hyvin rajoitetussa määrin. Verotukien evaluoinnin yleiset puitteet määräytyvät siten pääosin kahden ensimmäisen tehtävän kautta.

Jokainen verotuki on yksilöllinen ja vaatii juuri sille räätälöidyn evaluoinnin. Yritysten t&k -verovähennyksellä on hyvin vähän yhteistä meriittihyödykkeiden (esim. liikunta- tai kulttuuripalvelujen) alennettujen arvonlisäverokantojen kanssa. Tällaisten esimerkkitaustusten tarkoitus ja tavoite, rakenne, tuotoksen ja

⁶⁴ Finanzwissenschaftliche Forschungsinstitut an der Universität zu Köln (FiFo Köln), Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) sekä Copenhagen Economics.

vaikutusten mittasuhteet sekä niiden koon ja vaikutusten laskentamallit eroavat selvästi toisistaan. Tässä tilanteessa evaluointien johdonmukaisuus ja yhtenäisyys riippuu vahvasti menetelmien vertailtavuudesta ja ennen kaikkea korostuu yksittäisten evaluointien yhtenäinen rakenne (tehtävä 2).

Jokaisen verotuen evaluoinnin yhteydessä on kysyttävä periaatteessa samat kysymykset. Kysymysten ei välttämättä tarvitse olla identtisiä, mutta kuitenkin sellaisia, joilla on yhteisen evaluointikehikon määrittelemä yhtäläinen tarkoitus. Jokaisen evaluoinnin yhteydessä noudatetaan seuraavaa kaaviota:

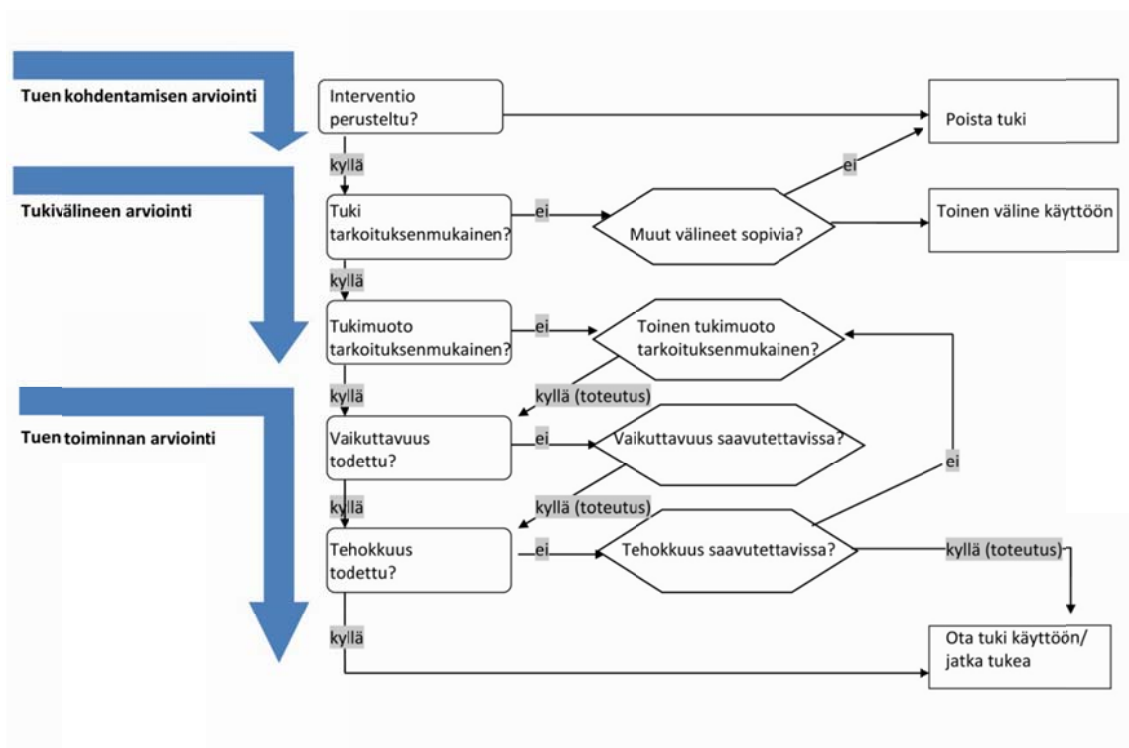
1. Lyhyt kuvaus verotuesta ja sen kehityksestä.
2. Verotuen todellisen laajuuden mittaaminen.
3. Luettelo tutkimuskirjallisuudessa raportoiduista evaluoinneista ja niiden tuloksista.
4. Evaluoinnin ydinosa:
 - a. Toimenpiteen läpinäkyvyys
 - b. Tuen perustelu
 - c. Tuen merkitys ja tukivälineen arviointi
 - d. Vaikuttavuuden mittaus
 - e. Tehokkuuden mittaus
5. Johtopäätökset ja toimenpide-ehdotukset.

Evaluointikehikon kolmessa ensimmäisessä vaiheessa kootaan tasapainoisessa evaluoinnissa tarvittava informaatio. Neljännessä vaiheessa toteutetaan varsinainen evaluointi (kuvio 1),⁶⁵ joka jakaantuu kolmeen vaiheeseen: tuen kohdentamisen arviointi, tukivälineen arviointi ja tuen toiminnan arviointi. Prosessi on varsin suoraviivainen ja siinä esitetään talouden peruskysymyksiä: Onko tuki oikeutettu? Onko se relevantti? Onko se hyvin suunniteltu? Onko se vaikuttava ja tehokas?

Evaluointi alkaa tarkasteltavan verosäännöksen kuvauksella. Se sisältää näkökohtia verotuen juridisesta ja teknisestä rakenteesta, viimeisimmän virallisen selvityksen verotuen tarkoituksesta ja alkuperäisistä perusteluista (jos eroavat nykyisestä). Lisäksi raportoidaan tietoja verotuen käyttöön ottamisen ja siihen tehtyjen merkittävimpien muutosten ajankohdista sekä tietoja verotuen kanssa rinnakkaisista toimenpiteistä.

⁶⁵ Tämä rakenne on kehitetty FiFo Kölnissä ja otettu käyttöön Saksan valtiovarainministeriössä (Thöne 2003).

Kuvio 1. Optimaalisen verotukiarvioinnin malli (lähde: Thöne 2012)



Verotukien fiskaalisen volyymin arvioinnissa on korostettava sekä tukikohtaisen laskennan että verotukien kokonaismäärän tärkeyttä. Yksittäisen verotuen aiheuttama verotulon menetys on se hinta, joka maksetaan tavoitellusta edunsaajan reaktiosta. Tuen kvantitatiivinen arviointi on myös kustannus-hyötyanalyysin edellytys (milloin tämä on mahdollista), ja keskeinen tekijä jokaisessa evaluoinnissa. Verotukien yhteissumma taas on tärkeä poliittinen indikaattori, sillä se kertoo verotukien volyymin kehityssuunnan ja sen, kuinka hyvin valtionhallinto on onnistunut verotukien hillitsemisessä. Tällöin on kuitenkin tärkeää tunnistaa ne tekijät, jotka ovat vaikuttaneet verotukien volyyymiin. Erityisesti on huolehdittava siitä, että verotukien laskentamenetelmien paranemista ei sekoiteta todellisiin volyyminmuutoksiin. Saattaa olla, että merkittävä verotuki on tunnistettu ja ollut voimassa jo vuosikautia, mutta se on pystytty kvantifioimaan vasta nyt. Tällöin sillä ei ole todellista vaikutusta verotukien volyymin muutokseen. Asian laita on toisin, jos normijärjestelmän muutos aiheuttaa uuden verotuen tunnistamisen.

3.3.5.1 Tuen kohdentumisen arviointi

Menetetyt verotulon menetelmä on OECD:n suosittama ja kaikkialla yleisin käytetty laskentamenetelmä.⁶⁶ Sillä arvioidaan, kuinka paljon verotulo vähenee verotuen käyttöön ottamisen jälkeen. Toisesta näkökulmasta verotuki kuvaa

⁶⁶ Menetetyt verotulon menetelmän (*revenue foregone*) lisäksi voidaan käyttää potentiaalisen verotulon lisäyksen menetelmää (*revenue gain*) ja menoekvivalenssimenetelmää (*outlay equivalence*).

verovelvolliselle koituvaa nettotulon kasvua. Verotuki lasketaan säännös kerrallaan muiden säännösten ollessa muuttumattomia. Tämä menetelmä olettaa, että verotuella ei ole vaikutuksia veronmaksajan käyttäytymiseen eikä välillisiä vaikutuksia talouden toimintaan. Saksassa tätä laskentamenetelmää täydennetään *marginal cost of public funds*⁶⁷ -konseptilla ja *standard cost model*⁶⁸ -menetelmällä.

Verotukien evaluoinnin ydin on mitata sitä hyötyä, joka saavutetaan kaikkien veronmaksajien kustannuksella. Keskeinen kysymys kuuluu, kenen hyöty on relevantti. Tässä yhteydessä ei voida rajoittua pitämään lähtökohtana tuen vastaanottajan taloudellista etua tai tuen myöntäneen tahon poliittista hyötyä. Perimmäinen mittapuu kaikille verotukien arvioinneille on yleinen etu.

Verotuen nimellinen tavoite ei välttämättä vastaa yleistä etua. Toisaalta verotuki voi virallisesti olla tarkoitettu palvelemaan yleistä etua, mutta käytännössä se ensisijaisesti hyödyttää pientä intressijoukkoa. Tästä huolimatta lainsäätäjän tarkoittama tavoite on evaluointien lähtökohtana, ei kuitenkaan välttämättä lopullisena mittarina, verotuen sosiaalisen ja taloudellisen hyödyn arvioinnissa.

Saksan käyttämässä evaluointimallissa sovelletaan kolmitasoista kriteeristöä (*benchmark*). Ensiksi tutkitaan saavuttavatko verotuet niiden omat, lakiperusteiset tavoitteensa. Toiseksi arvioidaan, ovatko verotuet yhteensopivia liittohallituksen vuonna 2006 päättämien tukipoliittisten yleisten suuntaviivojen kanssa. Kolmanneksi tutkitaan verotukien suhde yleiseen etuun. Tämä ei ole helppo tehtävä, koska käsitteet ”yhteinen hyvä” ja ”yleinen hyvinvointi” ovat epämääräisiä käsitteitä. Kaikki yritykset tällaisten käsitteiden toiminnallistamiseksi ovat tuomittuja epäonnistumaan niihin liittyvien jonkinasteisten arvoarvostelmien vuoksi. Myöskään saksalaisessa evaluointikehikossa tätä ongelmaa ei ole pystytty ratkaisemaan. Se on kuitenkin

⁶⁷ Yksityisen sektorin reagoidessa asetettuun veroon, talouteen aiheutuu hyvinvointitappio tai vääristymä, jota kuvataan julkisen menojen varjohinnalla tai varojen rajakustannuksella (MCPF = marginal cost of public funds). Jos verotus on optimaalista, verotuksesta saatu yhteiskunnallinen hyöty = varjohinta. Jos varjohinta = 1, verotuksella ei ole kustannuksia veronsaajalle, mutta ei myöskään yhteiskunnallista arvoa. Tällöin verotus on tarpeeton tulonsiirto julkiselle sektorille, ja sen hinnaksi muodostuvat veronmaksajien hallintokulut. (Keen and Mintz 2002)

⁶⁸ SCM on hallinnollisen taakan keskeinen mittaamenetelmä. Mallin lähtökohta on, että jokainen säädökseen liittyvä tiedonantovelvoite identifioidaan erikseen ja hallinnollinen taakka (HT) arvioidaan seuraavan kaavan mukaan: $HT = N * W * T$,

missä

N = velvoitteen vaikutuspiirissä olevien yritysten määrä,

W = tuntitariffi ja

T = toimenpiteiden vuosittainen kokonaismäärä (toimenpiteisiin käytettävä aika * frekvenssi).

Summaamalla yksittäisten tiedonvelvoitteiden kustannukset saadaan käsitys säädöksestä aiheutuvan hallinnollisen taakan kokonaismäärästä. Mallin keskeinen käsite ja mittaamisyksikkö on ns. normaalitehokas yritys, joka määritellään haastatteluiden pohjalta. (<http://www.administrative-burdens.com/default.asp?page=122>).

saatu tehokkaasti hallintaan käyttämällä yksinkertaisia ja todennäköisiä taloudellisen tehokkuuden sekä horisontaalisen ja vertikaalisen oikeudenmukaisuuden periaatteita.

Näiden kolmen eri analyysitason ei välttämättä tarvitse tuottaa erilaisia tuloksia. Eroilla on merkitystä pääasiassa silloin, kun lainsäätäjän ilmaisemat tavoitteet eivät yksin riitä evaluoinnin mittatikuksi.

3.3.5.2 Tukivälineen arviointi

Arvioitaessa valittua toimenpidettä (politiikkaa) keskeinen kysymys on, onko se suunniteltu riittävän hyvin saavuttamaan asetetut tavoitteet? Jos näin ei ole, voidaanko sen toteuttamistapaa kehittämällä päästä parempiin tuloksiin? Seuravaksi kysytään, onko suunnitellun toimenpiteen oltava verotuen muodossa? Jos tähän päädytään, niin mikä on verotuen tarkka muoto?

On pystyttävä osoittamaan, että politiikkatavoitteen saavuttamiseksi verotuki on sopivampi väline kuin suora tuki tai tulonsiirto, korkotukilaina, valtion takaamat lainat, valistuskampanjat, palkinnot, tai – toisaalta – sääntely ja valvonta. Jos verotukeen päädytään, on valittava siihen parhaiten sopiva vero. Esimerkiksi Saksassa taistelussa harmaata taloutta vastaan ja matalapalkka-alojen tukemiseksi käytetään tuloverotuksen vähennyksiä, kun taas monissa EU-maissa tähän tarkoitukseen sovelletaan arvonlisäverotusta.⁶⁹ Lopuksi on päätettävä valitun verolajin kautta annetun tuen muoto; verovähennys, veronhuojennus, alennettu verokanta tai veron lykkääminen.

3.3.5.3 Tuen toiminnan arviointi

Verotuen vaikuttavuuden ja tehokkuuden tarkastelu eli tuen toiminnan arviointi on jokaisen evaluoinnin keskeisin osa. Eri verotuista voidaan kuitenkin raportoida vain muutama yhteinen piirre. Tämä johtuu yhtäältä verotukien tavoitteiden ja tarkoituksen erilaisuudesta ja toisaalta erilaisista käytettävissä olevista arviointimenetelmistä. Näitä ominaisuuksia on vaikea nivoa yhteen. Periaatteessa tuen toiminnan arviointi sisältää kaksi elementtiä:

- Vaikuttavuus: Missä määrin verotuki saavutti tavoitteensa? Oliko tavoitteen saavuttamisen taso riittävä? Voidaanko riittämätöntä vaikuttavuuden tasoa parantaa mahdollisten uudistusten kautta?

⁶⁹

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/labour_intensive_services/index_en.htm

- Tehokkuus: Mikä oli tavoitteen saavuttamisen yksikkökustannus? Oliko havaittu kustannus-hyöty suhde hyväksyttävä? Voidaanko verotuen tuotoksen (tai tuloksen) yksikkökustannusta vähentää parantamalla tukivälinettä tai sen hallinnointia?

Käytännössä vaikuttavuustarkastelu on selkeästi tärkeämpi kuin tehokkuustesti. Kummassakin tapauksessa keskeisintä on kysymys relevantista tavoitteesta eli millaisilla arvosteluperusteilla saavutettua vaikuttavuutta ja tehokkuutta pitäisi mitata? Tällainen lopputulos-sävytyneisyys voi kuitenkin vain hyvin harvoin johtaa luotettavaan ja pätevään empiiriseen tulokseen. Tavallisesti tukiohjelman menestys ja epäonnistuminen voidaan määritellä vain ohjelman välitavoitteen mukaisilla välittömällä tuloksilla.

Saksassa valmistuneessa 20 suurimman verotuen evaluointihankkeessa (Thöne 2012) käytettiin menetelmien yhdistelmää, jossa yhdistyi kolme erilaista elementtiä: 1) malliperustaiset simulaatiot, jotka perustuvat joko laajoihin mikroaineistoihin tai empiiristen parametrien kalibrointiin, 2) käytettävissä olevien aineistojen ja lähteiden pohjalta tehtyyn ekonometriseen analyysiin ja 3) valmistuneiden empiiristen analyysien meta-analyysiin.

Evaluoinnin lopputuloksissa yllätti se, miten vähäinen käytännön merkitys tuen tehokkuuden arvioinnilla oli. Selityksenä tähän tutkijat esittivät tehokkuusanalyysin ja yhtäaikaisten tehokkuusarviointien vaikeuden. Verotukien evaluoinnin luotettavuus on kuitenkin tärkeintä. Periaatteessa verotuen tehokkuus per euro –indikaattori voidaan joissakin tapauksissa laskea helposti. Analysoitavien verotukien tarkoitukset ja tavoitteet ovat kuitenkin hyvin erilaisia. Tunnusluvut eivät olekaan vertailukelpoisia ja siksi niillä on hyvin vähän informaatioarvoa. Tilanne voisi olla toinen, jos evaluoitaisiin joukko verotutkia, joilla on vertailukelpoiset tavoitteet.

3.3.5.4 Evaluoinnin tulokset

Tulokset esitettiin ”liikennevaloilla” seuraavasti:

- *Vihreä valo:* Verotuki voidaan säilyttää niin kauan, kun tuen tavoitteeseen pyritään. Tämä ei sulje pois vähäisiä parannuksia tai säännöllisen evaluoinnin suositusta.
- *Keltainen valo:* Verotukea on huomattavasti parannettava, koska se on menestynyt huonosti ainakin yhdessä tarkastelukriteerissä. Usein suositellaan uuden evaluoinnin tekemistä heti, kun parempaa aineistoa on satavilla.

- *Punainen valo*: Verotuki on lopetettava. Tuen puutteet yhdellä tai useammalla evaluointikriteerillä ovat niin vakavia, että niitä ei voida ratkaista tukea tarkistuksilla ja uudistuksilla.

Tutkituista 20 verotuesta vain viiden jatkamiselle löydettiin riittävät perusteet. Kymmenen, yhteisarvoltaan yli 10 miljardia euroa, verotuen perusteita olisi arvioitava uudelleen ja tiukennettava. Viisi tukea suositeltiin kokonaan poistettaviksi: verottomat lisäpalkkiot yö- ja viikonlopputyöstä, kulttuurihyödykkeiden ja kirjojen alennettu alv-kanta, kerosiin verovapaus, kiinteistösijoitusosakerahaston (REIT) veronhuojennus ja työntekijöiden säästötilien verovähennys. Lopetettavien tukien yhteismäärä oli noin 5 miljardia euroa. (liite 3).

Johtopäätöksenä evaluointiraportin tekijät esittivät, että verotukien läpinäkyvyyttä on parannettava dramaattisesti. Tätä kohti mentäisiin ottamalla käyttöön OECD:n (2004) suositus verotukien käsittelemisestä budjetissa samaan tapaan kuin suorat tuet.

Verotukien evaluointia pitäisi raportin mukaan jatkaa niin, että seuraavaksi otetaan tarkasteluun kaikki verojärjestelmän kautta annetut tuet, olivat ne verotuiksi luokiteltuja tai eivät. Tässä viitataan Ison-Britannian laajaan hankkeeseen (Office of Tax Simplification, 2011), jossa vastaava arviointi toimitettiin. Evaluointiraportin seuranta Sveitsin tapaan (*Swiss subsidy act*)⁷⁰ olisi myös hyvin toivottavaa.⁷¹

Raportin mukaan Saksassa olisi hyvin aiheellista muuttaa asenteita positiivisemmaksi nykyaikaisia hallinnon työvälineitä, kuten evaluointia kohtaan. Käytännössä tämä tarve näkyy esimerkiksi niin, että kun 20 suurimman verotuen evaluointi valmistui, kaikkein suurinta verotukea (käsiyöläisten tuloverovähennys) *lisättiin* voimakkaasti.

3.3.6 Yhdysvallat

USA:ssa verotukiraportoinnin alkuna voidaan pitää vuonna 1960 tehtyä laaja tutkimusta liitovaltion verolakeihin sisältyvistä kannustimista. Ensimmäinen USA:n verotukiraportti julkaistiin vuonna 1968 valtiovarainministeriön vuosikertomuksessa (Annual Report of the Secretary of the United States

⁷⁰ <http://www.admin.ch/ch/e/rs/1/192.12.en.pdf>

⁷¹ Sveitsissä seurataan lakisääteisesti, missä määrin esitetyt suositukset on pantu toimeen. Kuitenkin myös Sveitsissä evaluointien hyödyntäminen on melko heikkoa poliitikkojen keskuudessa ja päätöksentekoa hallitsevat poliittiset eivät käytännön kriteerit. Tämä piirre vahvistuu Sveitsissä maan konsensustradition vuoksi; kaikki keskeiset puolueet ovat hallituksessa ja jokaisen puolueen näkemykset on otettava huomioon evaluointien tuloksia analysoitaessa (Jantz and Veit 2010).

Treasury). Siinä käytetyn verotukikäsitteen kehitti alun perin apulaisvaltiovarainministeri Stanley S. Surrey (1973). Myöhemmin hän määritteli uudelleen verotukikäsitettä yhdessä Paul R. McDanielin kanssa (Surrey and McDaniel 1985). Nämä käsitteet ovat pitkälti olleet eri maiden verotukimäärittelyiden pohjana.

Yhdysvalloissa on myös kritisoitu verotukien laskentaperusteita. Arvostelijoiden mukaan normiverojärjestelmä ei voi täyttää sille asetettuja vaatimuksia. Se on pitkälti nykyisen veropoliittisen päätöksenteon jatke, joka muodostuu monenlaisista käytännön valinnoista. Se ei ole täsmällinen ja periaatteellinen verotuksen kehikko. Yhdysvalloissa onkin ehdotettu normiverojärjestelmästä luopumista ja uudenlaista lähestymistapaa, jossa veronhuojennukset jaettaisiin varsinaisiin verotukiin ja verotuksen aiheuttamiin rakenteellisiin vääristymiin (Joint Committee on Taxation 2008).

3.3.6.1 Alustavia näkökohtia

Yhdysvalloissa useat viranomaiset raportoivat liittovaltion verotukia. Verotuet lasketaan vuosittain sekä valtiovarainministeriön verotuksen tutkimusyksikössä (Department of Treasury's Office of Tax Analysis, OTA) että senaatin ja kongressin yhteisessä verotuksen sekakomiteassa (Joint Committee on Taxation, JCT). OTA vastaa myös budjetin verotuottoarvioista ja lakiehdotusten taloudellisten vaikutusten arvioinnista.⁷² JCT:n raportti sisältää keskustelun verotuen käsitteestä, uusien verotukien esittelyn, verotukien laskentamenetelmien yleisesittelyn, arviot verotukien rahamääristä ja valikoitujen verotukien jakauman tuloluokittain. (JCT 2013).

JCT:n ja OTA:n verotukiarviot poikkeavat jonkin verran toisistaan, koska niiden soveltamat laskentamenetelmät ovat hiukan erilaisia. Voimassa olevien verotukien evaluointia ei edellytetä, mutta monelle on säädetty päättymisajankohta, joka edellyttää vähintään verotuen perusteiden uudelleenarviointia.

Puolueista riippumaton Kongressin tutkimuspalvelu (Congressional Research Service) tuottaa kahden vuoden välein käsikirjan, joka sisältää kaikista verotuista seuraavat tiedot: verotulovaikutus, laillinen perusta, kuvaus verosäännöksestä ja sen vaikutuksesta, perustelut tuen aloittamiselle, arviointi tuen haitoista ja hyödyistä, mahdollinen tulonjakoanalyysi sekä kirjallisia lähteitä. Kongressin budjettitoimisto (Congressional Budget Office, CBO) valmistee joka toinen vuosi Budget Options - julkaisun. Se on edellistä suppeampi ja siinä listataan taloudellisia säästöjä edistäviä toimia, joista monet koskevat verotukien vähentämistä, lakkauttamista tai päivittämistä.

⁷² <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/General-Explanations-FY2014.pdf>

Kongressin apuna toimii myös United States Government Accountability Office (GAO), joka tarkastaa liittovaltion talouden toimivuutta ja raportoi siitä, kuinka hyvin hallituksen ohjelmat ja harjoitettu politiikka ovat täyttäneet niille asetetut tavoitteet. GAO tekee myös verotukia koskevia politiikka-analyyssejä (GAO 2012).

Viranomaisten verotukiraportoinnin ohella Yhdysvalloissa tehdään monenlaista tutkimusta verotuista. Perusteellisen katsauksen Yhdysvaltojen verotukikeskusteluun tarjoaa National Tax Journal (2011). Esimerkkinä yksittäistä verotukea koskevasta tutkimuksesta olkoon Nada ja Hoynes (2011), jotka tutkivat ansiotulovähennyksen vaikutuksia. Kyseessä on vähennys, joka vähitellen pienenee ja lakkaa kokonaan 15 000 dollarin vuosituloilla eli se on selvästi suunnattu pienituloisille. Ansiotulovähennyksen etuna pidetään sen hallinnollista yksinkertaisuutta verrattuna suoraan tukeen sekä sitä, että sitä ei mielletä ”köyhäinavuksi”, kuten tulonsiirtoa. Tutkimuksessa arvioitiin sekä vaikutuksia, jotka vähennyksen laajentaminen suurempituloisille aiheuttaisi että niitä vaikutuksia, joita vähennyksen tarkempi kohdistaminen aiheuttaisi. Työn tarjonnan muutoksia arvioitiin simuloimalla raja- ja keskimääräisiä veroasteita. Tulosten mukaan ansiotulovähennyksen korottamisen rahoittaminen alentamalla sen lakkaamiskynnystä lisää hyvinvointia ilman ylimääräistä kompensatiotarvetta yksinhuoltajaäideille.

Baneman ym. (2012) tarjoavat mielenkiintoisen ja ajankohtaisen lähestymistavan verotukien rajoittamiseksi. He tutkivat mahdollisuutta paikata Yhdysvaltojen budjettivajetta yhdistämällä ja leikkaamalla verotukia. Tutkimuksen kohteeksi valittiin kuusi verotukea,⁷³ jotka kuuluvat suurimpien ja eniten käytettyjen tukien ryhmään. Niitä korvaamaan sovellettiin kolmea vaihtoehtoa: (i) verotukien muuntaminen yhdeksi niiden yhteismäärästä laskettavaksi 15 prosentin (ei rahana palautettavaksi) hyvitykseksi, (ii) verotukien yhteismäärän rajoittaminen 3,9 prosenttiin verotettavasta tulosta ja (iii) jokaiseen verotukseen tehtävä 39 prosentin vakioprosenttinen leikkaus. Raportin johtopäätöksissä todetaan, että tämänkaltaisissa verouudistuksissa olisi toki ihanteellista evaluoida jokainen verotuki erikseen. Helpompaa ja nopeampaa kuin joidenkin verotukien poistaminen ja toisten uudistaminen tai säilyttäminen, saattaa kuitenkin olla kaikkia tukia koskevien rajoitusten asettaminen. Tällaiset rajoitukset ovat suunniteltavissa siten, että ne toteuttavat halutut tulonjakotavoitteet ja tuottavat merkittävän verotulojen lisäyksen liittovaltion budjetin tarpeisiin.

⁷³ Ns. luonnolliset vähennykset sekä pääomatulojen alennettu verokanta, lääkekuluvähennys, maksettujen verojen vähennys, asuntolainojen korkovähennys ja lahjoitusvähennys.

3.3.6.2 Case Minnesota

Yhdysvalloissa osavaltiot laskevat itsenäisesti omat verotuksensa. Minnesotan osavaltion verotukien budjetointijärjestelmä (Tax Expenditure Budget, TEB) luetaan Yhdysvaltojen kolmen parhaan joukkoon. Sitä pidetään laajan ja informatiivisen raportoinnin mallina ja sen taustalla olevaa normiverojärjestelmää huolellisesti määriteltynä. Seuraavassa esitetään verotukien evaluointiin liittyvä luku Minnesotan verohallinnon julkaisemasta raportista (Minnesota 2011), jossa arvioidaan osavaltion verotukiraportointia ja esitetään suosituksia paremmiksi käytännöiksi sekä esitellään verotuen evaluoinnissa tarvittava informaatio.

Verotuen tarkoituksen määrittely

Verotuksen kolmen peruseriaatteen (tehokkuus, horisontaalinen oikeudenmukaisuus ja yksinkertaisuus) ohella käytännön veropolitiikalla on julkistaloudellisia tavoitteita, jotka voivat olla ristiriidassa edellisten kanssa. Tällaisia tavoitteita ovat (i) vertikaalinen oikeudenmukaisuus, (ii) tiettyjen ryhmien verotuksen keventäminen, (iii) tiettyjen talouden toimintojen tai sektoreiden edistäminen, (iv) yleisen taloudellisen kehityksen edistäminen, (v) valtion kilpailukyvyyn säilyttäminen muihin maihin kohdistetuilla rajoitteilla, (vi) yhteensovittaminen liittovaltion lainsäädännön kanssa ja (vii) verotulojen turvaaminen. Nämä tavoitteet voivat synnyttää verotukea.

Verotuen perusteluihin on usein jäänyt kirjaamatta sen tarkoitus. Verotukien asianmukainen evaluointi ei ole kuitenkaan mahdollista ellei tuen tarkoitus ole määriteltä tai se on liian kapea taikka yleinen.⁷⁴ On siis vastattava kysymykseen *miksi* ja verrattava alkuperäistä tarkoitusta toteutuneeseen. Lisäksi on selvitettävä, onko tarkoitus vielä ajan tasalla vai onko sitä päivitettävä.

Välitön ja välillinen vaikutus

Onnistunut evaluointi edellyttää verotukisäännöksen vaikutuksen mittaamista sille asetettuun tarkoitukseen verrattuna. Tässä tarvitaan ainakin seuraavia tietoja:

- Ketkä maksavat vähemmän veroa: lukumäärä ja kuvaus. Elinkeinotuissa esimerkiksi hyötyvien yritysten määrä, koko ja sijainti ja henkilöverotuksen tuissa esimerkiksi hyötyvien määrä ja tulot, ikäjakauma, kotitaloustyyppi, sijainti.

⁷⁴ Suomessa esimerkiksi ”energiaintensiivisen teollisuuden tukeminen” on riittämätön peruste, sen lisäksi olisi kerrottava, miksi tämä on tärkeää. Toisaalta perustelu ”kulttuuripoliittisista syistä” on aivan liian yleisellä tasolla.

- Käyttäytymisvaikutukset. Muutoksia käyttäytymisessä on usein mahdotonta suoraan mitata; voidaan vertailla muihin maihin tai toteuttaa voimaantulon yhteyteen kohdistuva empiirinen tutkimus.
- Ei-tavoitellut vaikutukset. Kohdistuuko veronkevennys laajempaan tai muuhun ryhmään kuin alun perin tavoiteltiin? Aiheuttaako verotuki sekaannusta, hallinnollisia kustannuksia tai sopeutumisongelmia?

Budjettivaikutus

Koska verotuki pienentää verotuloja, se aiheuttaa budjetin epätasapainon. Talousarvion tulopuolen vahvistamiseksi muita veroja on korotettava ja tästä seuraa budjetti-, käyttäytymis-, tulonjako- ym. vaikutuksia. Erityisesti suurien verotukien kautta menetetty verotulo on havainnollista esittää euromäärän lisäksi veroasteina. Näin verotuen kustannus saadaan paremmin näkyviin, budjettikytkentä konkretisoituu ja samalla kiinnitetään huomiota budjettineutraaliin ratkaisumalliin eli verotukien vähentämiseen ja vastaavaan veroasteen leikkaamiseen. Verotuen vaikutus talouden kasvuun tai tuottavuuteen olisi kyettävä mittaamaan, ja myös verotuen budjettineutraalin lakkauttamisen vaikutusta pitäisi arvioida.

Evaluoinnin kiireellisyyden määrittely

Evaluoinnissa pitää harkita muitakin vaihtoehtoja kuin tietyn verotuen poistaminen tai siihen liittyvän säännöksen jatkaminen. On mahdollista, että suora tuki tai toisenlainen verotuki voi tuottaa saman tuloksen halvemmalla. Myös ”tuloksellinen” verotuki saattaa olla kannattavaa korvata jollain muulla tukimuodolla.⁷⁵

Kaikkien verotukien nopealla aikataululla toteutettava evaluointi edellyttää mittavaa resursointia, jota ei Minnesota-raportin mukaan ole yleensä saatavilla. Siksi on tarkoituksenmukaista asettaa verotuet järjestykseen sen mukaan, miten kiireellistä niiden evaluointi on. Tätä varten tukia on tarkasteltava kuuden kriteerin pohjalta. Verotuen evaluoinnille on annettava korkea prioriteetti, (i) jos sen taustalla oleva säännös poikkeaa normiverojärjestelmästä tai (ii) se voidaan helposti korvata suoralla tuella niin, että edunsaajien jakauma säilyy. Verojärjestelmää pitäisi käyttää etuuskien välittäjänä vain, jos näin tuotetaan selvästi hallinnollista hyötyä, muutoin on suosittava suoraa tukia, joiden kustannukset ovat paremmin läpinäkyviä. (iii) Jos verotuki vaikuttaa voimakkaasti vuotuisen verotuloon tai kasvaa nopeasti vuositasolla. Koska verotuen evaluointikustannukset ovat pääosin kiinteitä, tehokkainta on tarkastella suurimpia tukia, joiden leikkaamisella tai lakkauttamisella saavutetaan parhaat hyödyt. Tämä

⁷⁵ Suomessa tästä esimerkkinä alv ja valmisteverotus vaihtoehtoina terveysvaikutteisten/haitallisten elintarvikkeiden tukemisessa/sanktioimisessa.

koskee erityisesti tukia, joiden kasvu on ennakoimatonta ja johtuu teknologian muutoksesta tai tilitoimistojen aktiivisesta toiminnasta. Myös inflaation vaikutus on otettava huomioon. (iv) Jos verotuki on äskettäin ollut muutos- tai lakkauttamisesitysten kohteena, (v) verotuki on vaikea hallinnoida, se lisää verovelvollisen ja verohallinnon kustannuksia, monimutkaistaa kirjaamista ja arkistointia tai aiheuttaa rajanveto-ongelmia ja harmaata taloutta. Ongelmat lisääntyvät, jos verotuen kohderyhmä laajenee alkuperäisestä. (vi) Jos verotuki voidaan poistaa tai sitä voidaan muokata ilman uusia hallinnollisia ongelmia. Eräissä tapauksissa verotuki voi vähentääkin hallinnollisia kustannuksia ja siksi sen poistaminen lisääisi niitä.⁷⁶

Kunkin verotuen osalta on arvioitava, miten se täyttää em. kriteerit. Seuraavaksi on päätettävä kriteerien painoarvo, mikä saattaa osoittautua vaikeaksi tehtäväksi. Minnesotassa sovellettavassa mallissa järjestys määrittää verolajin sisäisenä, ei verolajien välisenä.⁷⁷ Käytössä on kahdeksanvuotinen ohjelma, jonka aikana kaikki verotuet tulevat kertaalleen evaluoiduiksi.

Verotuen taustalla olevaa säännöstä voidaan jatkaa, jos evaluoinnin lopputulos on seuraava: verotuki on edellä mainituilla kriteereillä perusteltavissa ja lisäksi kansalaisten kannalta tarkoituksenmukainen, sen tavoitteet ovat yhteydessä hallituksen tavoitteisiin ja ao. ministeriön strategiaan, se on saavuttanut sille asetetut tavoitteet ja sen panos-tuotos -suhde on ”riittävä”. Tällöin verotuella määrittää päätymispäivä, jolloin suoritetaan uusi arviointi. Jollei tuen soveltamista päätetä jatkaa, se lakkautetaan. Tässä tapauksessa on syytä harkita budjettineutraalia ratkaisua, jolloin veroaste voidaan asettaa alemmaksi niin, että verotulo pysyy muuttumattomana.

3.4 Keskustelu ja johtopäätökset

Verotuksen perustehtävän, julkisen sektorin rahoittamisen kannalta on tärkeää, että verotukiin suhtaudutaan kriittisesti. Koska verotukisäännös on useimmiten kirjoitettu pysyväksi, verotuki ei kuitenkaan ole samanlaisen vuosittaisen arvioinnin kohteena kuin budjettirahoitteiset suorat tuet. Monet verotuet olisivat kuitenkin korvattavissa suorilla tuilla.

Verotuet ovat saamatta jääneitä verotuloja. Siksi niillä on oltava selkeä tarkoitus. Jotta verotukijärjestelmä olisi tehokas, vaikuttava ja ajan tasalla, se olisi säännöllisin väliajoin otettava kokonaistarkasteluun eli evaluoitava. Eräistä

⁷⁶ Suomessa tällaisia verotukia ovat esimerkiksi itse poimittujen, luonnonvaraisten marjojen verovapaus ja talkootyön verovapaus.

⁷⁷ Näin päädyttiin ranking-listaan, jossa kiireellisimminkin evaluoitavaksi nousivat verolajeittain perhevähennys (Working Family Credit), yritystulon jakokaava (Weighted Apportionment), lämmitysöljy kotitalouskäytössä sekä maatalousmaan (Green Acres) normia alempi omaisuusvero. Olisi myös mahdollista yhdistää toisiinsa liittyviä tukia ja arvioida näin saatujen ryhmien evaluointitarvetta.

aloitteista huolimatta Suomessa ei tästä ole kuitenkaan juuri keskusteltu. Yksi syy saattaa olla se, että verotuki on poliittisten päätöksentekijöiden kannalta usein houkutteleva, koska se voidaan kohdistaa halutulle kannattajajoukolle. Lisäksi tuen rahoitus realisoituu vasta tuonnempana verotulojen vähentyessä.

Talousteorian mukaan verotuen tapaisia julkisia interventioita ei pitäisi käyttää, ellei niillä ole markkinoiden tasapainohäiriöitä korjaavia positiivisia ulkoisvaikutuksia. Talousteoria on kuitenkin harvoin merkittävässä roolissa, kun verotukia otetaan käyttöön. Myös verotukia evaluoitaessa niiden vaikuttavuutta ja tehokkuutta joudutaan yleensä peilaamaan historiallisiin tavoitteisiin. Uusien verotukien yhteydessä olisi kuitenkin mahdollista kriittisempään otteeseen. Esimerkiksi Irlannissa on katsottu, että verotuki voidaan säätää vain, jos se korjaa markkinahäiriöitä, houkuttelee liikkuvia investointeja tai korjaa julkisen vallan sääntelyhäiriöitä.

Verotukien käyttöön ottamisen harkinta tiivistyy muutamaan kysymykseen: Onko taloudellinen ohjaus halutun politiikkatavoitteen kannalta tehokkaampaa kuin lakiin kirjoitettu velvoite tai muu ohjaus? Saavutetaanko politiikkatavoite paremmin vero-ohjauksella vai tuella? Jos tukea pidetään parempana, onko sovellettava verotukea vai suoraa tukea?

Yleensä verotukea ei ole ajallisesti tai määrällisesti rajoitettu. Olisi kuitenkin tärkeää, että uutta verotukea suunniteltaessa säännöksen uudistamiskysymykseen otettaisiin selkeä kanta. Määräaikaisuuden päättyessä näyttötaakka ei tällöin ole niillä, jotka haluavat lopettaa kyseisen verotuen vaan niillä, jotka haluavat jatkaa sen voimassaoloa. Tällaiset rajoitukset ovat suunniteltavissa siten, että ne toteuttavat halutut tulonjakotavoitteet ja tuottavat merkittävän verotulojen lisäyksen.

Verotukien kokonaisevaluointi on Euroopassa toteutettu Alankomaissa, Irlannissa ja Isossa-Britanniassa. Lisäksi Saksa on evaluoinut merkittävimmät verotuet. Yhdysvalloissa ja Kanadassa on luotu uusien verotukien yhteydessä sovellettava evaluointiohjeistus ja yksittäisten tukien säännöllinen arviointimalli. Toteutettujen evaluointihankkeiden yleinen lopputulos oli, että noin kolmasosa arvioiduista verotuista pitäisi tehostomina ja huonosti vaikuttavina välittömästi lakkauttaa.

Alankomaissa kiinnitettiin huomiota myös verotukisäännösten määräaikaisuuteen ja samantyyppisten tukien yhdistämiseen. Irlannissa ehdotettiin merkittävien verotukien lakkauttamista maan finanssikriisiin liittyen. Isossa-Britanniassa vain annettiin joukko suosituksia olemassa olevien tukien uudelleen organisoimiseksi. Kanadassa on toteutettu huolellisia, nopean aikataulua arviointeja. Saksassa evaluoitiin 20 merkittävintä verotukea huolellisesti ja usean taloustutkimuslaitoksen voimin. Yhdysvalloissa tehdään vain yksittäisiä verotukien evaluointeja, mutta vuosiraportointi on hyvin kattava. Erään

tutkimuksen mukaan jokaisen verotuen erillistä evaluointia helpompaa ja tehokkaampaa saattaa olla tukien enimmäismäärien rajoittaminen.

Sekä lainvalmistelun yhteydessä tapahtuva että lain vaikutusten seuranta tunnustetaan yleisesti välttämättömiksi lainsäädännön välineiksi. Suomessa tähän liittyvä valtionhallinnon ohjeistus on hyvin yksityiskohtaista ja soveltuisi monelta osin myös verotukien säännölliseen evaluointiin. Myös valtion talousarviolaki sekä ohjeistus valtion tilinpäätöksen laadinnasta edellyttävät tietoja valtion toiminnan yhteiskunnallisesta vaikuttavuudesta ja toiminnallisen tuloksellisuuden kehityksestä. Tämän tulisi systemaattisesti koskea myös verotukia.

Jotta verotuet voivat toimia tehokkaana osana verojärjestelmää, niiden on oltava uudistettavissa, uudelleen kohdistettavissa tai lopetettavissa olosuhteiden muuttuessa. Verotukien lukumäärää voidaan vähentää myös yhdistämällä toisiaan lähellä olevia tukia ja muuttamalla niitä talousarviosta rahoitettaviksi suoriksi tuiksi.

Hyvän hallinnon ja politiikan valmistelun kannalta myös Suomessa olisi syytä ottaa vakavasti harkittavaksi verotukien systemaattinen evaluointi. Tähän tarvittava tietoaineisto on kuitenkin usein puutteellista ja käytettävät menetelmät melko karkeita. Myös käytettävissä olevat resurssit ovat tyypillisesti liian pienet. Siksi evaluointi joudutaan usein rajoittamaan muutamaa keskeiseen luotettavasti evaluoitavissa olevaan verotukeen. Evaluointi voitaisiin aloittaa kaikkein suurimmista verotuista. Se olisi luonteva jatko vuonna 2010 valmistuneelle hankkeelle, jossa käytiin läpi koko verolainsäädäntö ja päivitettiin verotukien normijärjestelmä ja laskentamenetelmät.

Lähteet

- Baneman, Daniel, Joseph Rosenberg, Eric Toder, Robertson Williams (2012): Curbing Tax Expenditures. Urban-Brookings Tax Policy Center, January 30, 2012.
- Bundesministeriums der Finanzen (2009): Evaluierung von Steuervergünstigungen. Endfassung (Herbst 2009). Forschungsauftrag, Projektnummer 15/07.
- Burman, Leonard E. (2003): Is the Tax Expenditure Concept Still Relevant? *National Tax Journal*, Vol. 56, No. 3, pp. 613–28.
- Collins, Micheál and Mary Walsh (2010): Ireland's tax expenditure system: international comparisons and a reform agenda. *Studies in Public Policy*: 24. The Policy Institute at Trinity College Dublin.
- Commission on Taxation Report, Ireland (2009): Review of Tax Expenditures. <http://www.commissionontaxation.ie/downloads/Part%208.pdf>
- Department of Finance, Canada (2009, 2010, 2012). Tax Expenditures and Evaluations.
- Department of Finance, Canada (2010b): Tax Expenditures: Notes to the Estimates/Projections 2010.
- EMCO, EU Employment Committee (2012): Making work pay. Facts, figures and policy options. Report to the Employment Committee. Group of Experts on Making Work Pay. 1 October 2003.
- EUROSAI (2008): Report on the Coordinated Audit of Tax Subsidies.
- Feldstein, Martin (1999): Tax Avoidance and the Deadweight Loss of the Income Tax. *The Review of Economics and Statistics*, November 1999, 81(4): 674–6.
- GAO, United States Government Accountability Office (2012): Tax Expenditures: Background and Evaluation Criteria and Questions.
- Garnier, Gaëlle, Aleksandra Gburzynska, Endre György, Milena Mathé, Doris Prammer, Savino Ruà and Agnieszka Skonieczna (2013): Recent Reforms of Tax Systems in the EU: Good and Bad News. WORKING PAPER N.39-2013, October, 2013.
- Grady, Patrick and Richard W. Phidd (1992): Budget Envelopes, Policy Making and Accountability, prepared for the Government and Competitiveness Reference, Economic Council of Canada, Discussion Paper 93-16, pp. 259–268.
- Hallituksen vuosikertomus 2012. Osa 1/4: Hallituksen vaikuttavuusselvitys. Hallituksen julkaisusarja 1/2013.

- Hanlon, Seth (2011): Six Principles for Tax Expenditure Reform.
<http://www.americanprogress.org/issues/tax-reform/report/2011/10/20/10410/six-principles-for-tax-expenditure-reform/>
- Harju, Jarkko ja Tuomas Kosonen (2013): Restaurant VAT cut: Cheaper meal and more service?" VATT Working Papers 52.
- Hemels, Sigrid (2011): Ex-Post Evaluation of Tax Legislation in the Netherlands. Svensk Skattetidning, No. 9, pp. 754–764, 2011.
- Honkatukia Juha, Jouko Kinnunen ja Timo Rauhanen (2011): Alennettujen arvonlisäverokantojen taloudelliset vaikutukset. TEM-raportteja 12/2011.
- Häkkinen Skans, Iida (2011): Kotitalouspalveluiden verovähennykset Suomessa ja Ruotsissa. VATT Valmisteluraportit 11.
- Jantz, Bastian and Sylvia Veit (2010): Sunset Legislation and Better Regulation. Empirical Evidence from Four Countries. Bertelsmann Stiftung, June 2010.
- JCT, Joint Committee of Taxation (2008): A Reconsideration of Tax Expenditure analysis.
- JCT, Joint Committee of Taxation (2012): Background Information on Tax Expenditure Analysis and Historical Survey of Tax Expenditure Estimates.
- JCT, Joint Committee of Taxation (2013): Estimates of Federal Tax Expenditures for Fiscal Years 2012–2017.
- Kangasharju, Aki ja Timo Rauhanen (2008): Lainsäädännön hallinnollinen taakka yrityksille – raskaimmat säädösalueet. Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja, Kilpailukyky 13/2008.
- Kari, Seppo (2012): Miksi yritykset eivät reagoi korotettuihin poistoihin? VATT Muistiot 22.
- Kortelainen, Mika ja Tuukka Saarimaa (2012): Do homeowners benefit urban neighborhoods? Evidence from housing prices. VATT Working Papers 36.
- Kosonen, Tuomas (2010): What was actually cut in the barbers' VAT cut? VATT Working Papers 18.
- Kröger, Outi ja Rauhanen, Timo (toim.)(2010): Verotuet Suomessa 2009. VATT Valmisteluraportit 5.
- Lenjosek, Gordon J. (2004): A Framework for Evaluating Tax Measures and Some Methodological Issues, in Polackova Brix, Hana, Christian Valenduc and Zhicheng Li Swift (eds.): Tax Expenditures, Shedding Light on Government Spending Through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies. World Bank Publications 2004.

- Ministry of Finance, The Netherlands (2013): Towards a more motivating tax system. Summary of the interim report of the Income Tax and Benefits Committee. 19.6.2013.
- Minnesota Department of Revenue (2011): Tax Expenditure Review Report. Bringing Tax Expenditures into the Budget Process, February 2011.
- Musgrave, Richard A. (1957): A Multiple Theory of Budget Determination, *FinanzArchiv, New Series* 25(1), pp. 33–43.
- Müller-Clemm, W.J. and Barnes, M.P. (1997): A Historical Perspective on Federal Program Evaluation in Canada. *The Canadian Journal of Program Evaluation*, Vol. 12, No. 1, pp. 47–70.
- Määttä, Kalle (2007): *Veropolitiikka: Teoria ja käytäntö*. Edita.
- Määttä, Kalle (2012): Economic and Legal General Report, in Bolander, J. (ed.) “Yearbook for Nordic Tax Research 2012. Tax Expenditures”, Djøf Publishing: Copenhagen. pp.13–72.
- Nada, Eissa and Hilary Hoynes (2011): Redistribution and Tax Expenditures: The Earned Income Tax Credit. *National Tax Journal*, June 2011, 64 (2, Part 2).
- National Tax Journal* (2011). Special Issue. Economic Analysis of Tax Expenditures. Vol 64, No. 2, part 2, pp. 459–751.
- Nordic Tax Economist meeting in Oslo (June 2009): Tax Expenditures in the Nordic Countries. Mimeo.
- Nordiska Ministerrådet (1987): *Skatteutgifter*. København.
- Office of Tax Simplification (2011): Review of tax reliefs, final report. March, 2011.
- OECD (2004): Best Practice Guidelines – Off Budgets and Tax Expenditures, OECD, GOV/PGC/SBO(2004)6, 19-May-2004.
- OECD (2008): The Choice between Base Broadening and Incentives: Tax Expenditures in OECD Countries. Note by Joseph J. Minarik CTPA/CFA/WP2(2008)24, 3.11.2008.
- OECD (2010). Tax Expenditures in OECD countries.
- OECD (2012): Italy. Reviving growth and productivity. OECD Better Policies Series, September 2012.
- OECD (2013): Tax Expenditures Analysis in Italy. OECD Working Party No.2 on Tax Policy and Tax Statistics. CTPA/CFA/WP2(2013)31, 13 November 2013.
- Oikeusministeriö (1996): *Lainlaatijan opas*. Edita.

- Oikeusministeriö (2004): Hallituksen esitysten laatimisohteet. Oikeusministeriön julkaisu 2004:4. Helsinki 2004 oikeusministeriö. Edita.
- Oikeusministeriö (2007): Säädösehdotusten vaikutusten arviointi. Ohteet. Oikeusministeriön julkaisu 2007:4.
- Oikeusministeriö (2010): Lainlaatijan opas. Osa 2. Lakitekniikka. Selvityksiä ja ohteita 43/2010.
- Peck, Frank, Gail Mulvey, Keith Jackson and Jacqui Jackson (2012): Business Perceptions of Regulatory Burden. Submitted to: UK Department for Business, Innovation and Skills. Centre for Regional Economic Development, University of Cumbria. May 2012.
- Polackova Brixi, Hana (2004): Managing Tax Expenditures: Policy Options, teoksessa Polackova Brixi, Hana, Christian Valenduc and Zhicheng Li Swift (eds.): Tax Expenditures, Shedding Light on Government Spending Through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies. World Bank Publications 2004.
- Rauhanen, Timo and Takis Venetoklis (2012): Tax Expenditures, National Report, Finland, in Bolander, J. (ed.) "Yearbook for Nordic Tax Research 2012. Tax Expenditures", Djøf Publishing: Copenhagen. pp.101–116.
- Surrey, Stanley S. and Paul R. McDaniel (1973): Pathways to Tax Reform, the Concept of Tax Expenditures, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, 1973.
- Surrey, Stanley S. and Paul R. McDaniel (1985): Tax Expenditures, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts, 1985.
- Tala, Jyrki (2001): Lakien vaikutukset. Lakiuudistusten tavoitteet ja niiden toteutuminen lainsäädäntöteoreettisessa tarkastelussa. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen julkaisu 177.
- Thöne, Michael (2003): Subventionskontrolle. Ziele–Methoden–international Erfahrungen. Berlin, edition sigma. 2003.
- Thöne, Michael (2012): 18 Billion at One Blow. Evaluating Germany's Twenty Biggest Tax Expenditures. FiFo Discussion Paper 12–4, November 2012.
- Treasury Board of Canada (1977): Circular number 1977–47, Subject: Evaluation of programs by departments and agencies. Ottawa.
- Treasury Board of Canada (2001). Evaluation Policy and Standards for the Government of Canada.
- Treasure Board of Canada (2004): Evaluation Function in the Government of Canada. Draft. Prepared by the Centre of Excellence for Evaluation.
- Treasure Board of Canada (2009): Directive on the Evaluation Function.

- Tuuli, Jukka (2009): Polttoaineveron ja muiden ympäristöverojen tulojakovaikutukset. VATT Muistiot 6.
- Valtiontalouden tarkastusvirasto (2007): Verotuet–tilivelvollisuuden toteutuminen. Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomus 141/2007.
- Valtiovarainministeriö (1988): Verotuet Suomessa. Suunnittelusihteeristö 2/1988.
- Valtiovarainministeriö (2006): Parempaan lainsäädännön taloudellisten vaikutusten hallintaan. Työryhmämuistioita 6/2006.
- van den Ende, Leo, Amir Haberham and Kees den Boogert (2004): Tax Expenditures in the Netherlands, in Polackova Brixi, Hana, Christian Valenduc and Zhicheng Li Swift (eds.): Tax Expenditures, Shedding Light on Government Spending Through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies. World Bank Publications 2004.

Liitteet

LIITE 1

Irlannin verotukikomission lakkautettavaksi suosittellamat verotuet kategorioittain

1. Lapset

- lapsilisien verovapaus
- lasten päivähoitorakennusten investointivähennys
- lasten perhepäivähoidon vähennys tuloverotuksessa
- työnantajan järjestämän lasten päivähoidon verovapaus

2. Asuminen

- omistusasunnon korkovähennys (jatkossa vain ensiasunnon ostajalle)
- yksityisen vuokra-asunnon vuokravähennys tuloverotuksessa
- asuntojen paikallisten huoltopalvelujen vähennys tuloverotuksessa
- vuokratulon tuloverovapaus 10 000 euroon saakka
- vapautus omalle lapselle lohkotun tontin myyntivoittoverosta ja varainsiirtoverosta

3. Terveys

- pitkäaikaisten hoitovakuutusten tuloverovapaus
- tuloverovähennys kehitysvammaisen lapsen hoidosta (korvattava suoralla tuella)
- sokeiden tuloverovähennys (korvattava suoralla tuella)

4. Hyväntekeväisyys

- historiallisten rakennusten korjauksen ja ylläpidon tuloverovapaus
- työnantajan tarjoamien taide-esineiden luontoisedun tuloverovapaus

5. Yritykset ja maatalous

- rakennuksen luovutushinnan lisääminen menojäännökseen, rajoitus eräissä tapauksissa
- avustusten verovapaus
- patenttioikeusmakujen verovapaus
- maatalouden varaston lisäyksen korotettu vähennys
- maatalouden ympäristöhaittojen ehkäisemiseksi tehtyjen investointien kiihdytetyt poistot
- maitokiintiön hankinnan kiihdytetty poisto
- valtion myöntämän taloudellisen tuen verovapaus maanviljelijöiden etujärjestölle ja edelleen maanviljelijöille
- Mid-Shannonin alueen matkailuinvestointien kiihdytetyt poistot
- kaivosteollisuuden investointivähennys

6. Työllisyys

- työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksun vähennys tuloverotuksessa
- osa-aikatyön veronhuojennus

- työntekijän työnantajayhtiön osakkeista saamien optiotulojen (employee stock option) vapautus työntekijän sosiaalivakuutusmaksuista
 - työnantajayhtiön tiettyjen optio-ohjelmien verovapaus työntekijälle
 - työnantajayhtiön osakkeiden merkinnän veronhuojennus työntekijälle
 - taiteilijoiden tuloverovapaus
 - merityötulovähennys
 - eräiden oppilaitosten opiskelijoiden majoituspalvelujen verovapaus
7. Säästäminen ja investoinnit
- ..
8. Muut verotuet
- ..

Collins ja Walsh (2010) mukaan Irlannin kymmenen suurinta verotukea olisi muokattava tai lakkautettava seuraavasti:

1. Eläkkeiden verovähennykset
 - siirryttävä yhtenäiseen 20 prosentin verokannan mukaiseen vähennysjärjestelmään
2. Työtulovähennys
 - siirryttävä malliin, jossa vähennyksen määrä vähitellen lakkaa tulojen kasvaessa
3. Omistusasunnon vapautus myyntivoittoverosta
 - säilytetään, mutta otettava käyttöön vuosittainen omistusasunnon varallisuusvero
4. Asuntolainojen korkovähennys
 - poistumassa jo tehdyillä päätöksillä vuosina 2013 ja 2018
5. Kiinteän pääoman investointituki
 - rajoitetaan tai lopetetaan neljän vuoden ajaksi
6. Lapsilisien verovapaus
 - lakkautetaan välittömästi
7. Yksityisen sairaanhoitovakuutuksen verovähennys
 - lopetetaan vähitellen neljän vuoden aikana
8. Maatalousyrittäjän perintö- ja lahjaverohuojennus
 - lopetetaan vähitellen neljän vuoden aikana

9. Patenttien rojalitulojen verovapaus

- lakkautetaan välittömästi

10. Nuorten koulutettujen maanviljelijöiden leimaverohuojennus

- lopetetaan vähitellen neljän vuoden aikana.

LIITE 2

Ison-Britannian Office of Tax Simplification –yksikön lakkautettavaksi suosittelemat verotuet.

1. Työllisyys
 - “pyöräile töihin” – teemapäivien ateriaetu
 - vuorotyöntekijän tilapäisen taksinkäytön verovapaus
 - työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksun (osa) vähennys tuloverotuksessa
 - poliisijärjestöjen jäsenmaksun (osa) vähennys tuloverotuksessa
 - lounassetelin (pieni osa) vähennys tuloverotuksessa
 - kaivostyöläisten maksuttoman kivihiilen verovapaus
 - sukeltajien sova-maksun huojennus
 - luottokortin löytöpalkkioiden sova-maksuvapaus
 - tiettyjen työnantajan neuvontapalvelujen vapautus sova-maksusta
 - valtion eläkejärjestelmästä luopumisen huojennus
2. Poistojärjestelmä
 - käyttämättömien liiketilojen saneeraaminen, kertapoisto eräillä ehdoilla
 - käyttämättömien myymälätilojen saneeraaminen asuinkäyttöön, kertapoisto eräillä ehdoilla
3. Yritykset
 - pilaantuneen maa-alueen pudistaminen, huojennus eräillä ehdoilla
 - verovaraus
4. Henkilöverotus
 - sokeiden tuloverovähennys (korvattava suoralla tuella)
 - maanomistajan kaivannaistulojen veronhuojennus
 - eläkeneuvonnan virheestä johtuvan korvauksen vapautus pääomatuloverosta
5. Pääomatulot
 - osakepoolien indeksointivähennys
6. Leimavero
 - yhtiön hankkimien toisen yhtiön osakkeiden veronhuojennus
 - eräiden maanvuokrien vapautus verosta
 - vapautus verosta maankäyttöoikeuden siirtämisestä sosiaaliselle vuokranantajalle
 - epäedullisen maa-alueen kaupan veronhuojennus
 - jaetun omistajuuden järjestelyt
 - puolustusyhteistyöhön liittyvä veronhuojennus
 - eräiden erikoislaitteiden kaupan veronhuojennus

- valtion obligaatioiden kauppaan liittyvä veronhuojennus
7. Merenkulku
- tilapäiseen merityötuloon liittyvä vapautus sova-maksusta
 - merimiesten etujärjestöille maksetun palkanosan vapautus leimaverosta
 - laivan laitteiden kaupan vapautus leimaverosta
8. Urheilu ja liikunta
- lisäpoisto eräiden urheilulaitosten turvallisuuteen liittyvistä investoinneista
9. Vakuutustoiminta
- henkivakuutusmaksujen tuloverohuojennus
 - työnantajan maksamien henkivakuutusmaksujen tuloverohuojennus
 - perheen toimeentulon turvaamiseksi otetun vakuutuksen tuloverohuojennus
10. Muu toiminta
- taiteilijoiden palkkioiden jaksottaminen
 - erään yrttikatkeron vapautus valmisteverosta
 - mustan oluen (*black beer*) vapautus valmisteverosta
 - epäedullisille alueille tehtyjen liikeinvestointien veronhuojennus
 - lahjoitusten väliaikainen vähennys tuloverotuksessa (lakannut)
 - ylimääräinen 10 prosentin lahjoitusvähennys (lakannut)
 - Millenium-vuoden lahjoitusvähennys (lakannut)
 - käyttelytilin korkovähennys (lakannut)
 - työntekijän uudelleensijoittamisen tuloverovähennys (lakannut)
 - tappiontasaukseen liittyvä sova-maksuvähennys (lakannut)

LIITE 3

Saksan 20 suurimman verotuen evaluoinnin tulokset (lähde: Thöne 2012)

Verolaji	Verotuen tarkoitus	MEUR	Luokitus
Henkilöverotus	Käsityöläisten tuloverovähennys	2 185	keltainen
Henkilöverotus	Verottomat lisäpalkkiot yö- ja viikonlopputyöstä	2 000	punainen
Energiaverotus	Teollisuusyritysten ympäristöverovähennys	1 850	keltainen
ALV	Kulttuurihyödykkeiden ja kirjojen alennettu alv-kanta	1 815	punainen
Energiaverotus	Energiaintensiivisten teollisuusyritysten ylimääräinen ympäristöverovähennys	1 700	keltainen
Energiaverotus	Yhdistetyn sähkön ja lämmön tuotannon (CHP) tuki	1 300	keltainen
Henkilöverotus	Työvaltaisten palvelujen tuloverovähennys	1 075	keltainen
Henkilöverotus	Henkilökohtaisen säästämisen verovapaa vähimmäisraja	1 059	vihreä
ALV	Julkisen liikenteen alennettu alv-kanta	750	keltainen
Energiaverotus	Biopolttoaineiden tuki	670	keltainen
Henkilöverotus	Yksityisten eläkejärjestelmien verovähennys	560	vihreä
Yritysverotus	Merirahtiyritysten yksinkertaistettu verotus	500	vihreä
Energiaverotus	Maatalouden ympäristöverovähennys	440	keltainen
Energiaverotus	Ei-energiatuotantoon käytettävien fossiilisten polttoaineiden verovapaus (i)	400	keltainen
Energiaverotus	Kerosiinin verovapaus	395	punainen
ALV	Hammasteknikkojen palvelujen alennettu alv-kanta	380	vihreä
Yritysverotus	Kiinteistösijoitusosakerahaston (REIT) veronhuojennus	325	punainen
Yritysverotus	Itäisen Saksan investointikannuste	285	vihreä
Henkilöverotus	Työntekijöiden säästötilien verovähennys	260	punainen
Energiaverotus	Ei-energiatuotantoon käytettävien fossiilisten polttoaineiden verovapaus (ii)	170	keltainen
punainen		4 795	5
keltainen		10 540	10
vihreä		2 784	5

4. Yritystukien arviointi ja vaikuttavuus (essee 3)⁷⁸

4.1 Johdanto

Talusteorian mukaan julkisen sektorin interventiolla voi olla talouden tehokkuutta parantavia vaikutuksia vain, jos se korjaa markkinahäiriöitä. Tässä tarkoituksessa julkinen sektori voi yrittää lisätä haluamansa hyödykkeen kulutusta sääädöksillä, suorilla tuilla, verotuilla taikka tarjoamalla sen ilmaiseksi.

Yrityksille suunnattuja suoria tukia tarvitaan, jos rahoitusmarkkinat eivät kykene arvioimaan hankkeita ja yrityksiä ja ohjaamaan rahoitusta oikeisiin kohteisiin. Kysymys on nimenomaan uusien ja uutta teknologiaa soveltavien yritysten rahoitusongelmista. Markkinat voivat myös olla kykenemättömiä hinnoittelemaan positiivisia ulkoisvaikutuksia, joista tärkein tässä yhteydessä on tiedon leviäminen yrityksen ulkopuolelle ja toisiin yrityksiin (TEM 2012).

Suoran tuen kustannus on vähintään myönnetyn tuen suuruinen. Koska yhden yritysryhmän tukeminen edellyttää muiden verottamista, tuen rahoitus aiheuttaa lisäksi hyvinvointitappiota. Tukipolitiikassa on siten kyse myös tulonsiirrosta kuluttajilta ja tukea saamattomilta yrityksiltä tuetuille yrityksille. Vaikka tiedon leviämisen ulkoisvaikutukset ovat tyypillisesti positiivisia, myös negatiivisia ulkoisvaikutuksia voi syntyä esimerkiksi sen vuoksi, että uudet innovaatiot syrjäyttävät vanhoja markkinoilla tai yritykset kilpailevat hyvin samantyyppisten innovaatioiden kehittämisessä. Tukijärjestelmiin liittyy myös se ongelma, etteivät tuet aina kohdistu sinne, mihin ne oli tarkoitettu. Esimerkiksi kuluttajia hyödyntämään tarkoitettu tuki saattaa osittain jäädä yritysten voittoihin tai työntekijöille tarkoitettu tuki voi kasvattaa yritysten voittoja. Toisaalta yritysten toiminnan tukemiseksi tarkoitettu tuki voi kasvattaa palkkamenoja ja muita tuotannontekijäkorvauksia (Ilmakunnas 1994).

Verotuksen ensisijainen tehtävä on rahoittaa julkisia palveluja ja tulonsiirtoja. Tämä täytyy tehdä oikeudenmukaisesti ja niin, että talouden toimintaan kohdistuvat haittavaikutukset ovat mahdollisimman pienet. Periaatteena tulisi olla mahdollisimman laaja veropohja sekä alhaiset verokannat ja -tasot. Verotuki on normaalista kansallisesta verorakenteesta poikkeavia säännös, jolla tuetaan haluttua kohderyhmää. Myös verotuella pitäisi olla kansantalouden tehokkuutta parantavia positiivisia ulkoisvaikutuksia. Käytännössä verotusta käytetään kuitenkin monien yhteiskunnallisten tavoitteiden edistämiseen ja siksi verotukia

⁷⁸ Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 8/2015, kesäkuu 2015. Tutkimus on osa valtioneuvoston vuoden 2014 selvitys- ja tutkimussuunnitelman toimeenpanoa (www.vn.fi/TEAS). Jarkko Harju ja Tuomas Matikka ovat koonneet luvun 4 kirjallisuuskatsauksen, Sami Grönberg on tehnyt taulukon 4 yhteenvedon suorista tuista. Timo Rauhanen on kirjoittanut selvityksen muut osat.

säädettäessä talousteoria on vain harvoin ollut ohjenuorana. (Kröger ja Rauhanen 2010)

Suora tuki edellyttää hankkeiden ja/tai niiden toteuttajien tapauskohtaista arviointia. Suoraa tukea myönnettäessä on etukäteen muodostettava käsitys toteuttajasta, hankkeesta ja yleisestä teknologisesta kehityksestä. On myös ymmärrettävä näiden yhteys innovaatiopolitiikan yleisiin tavoitteisiin ja meneillään oleviin hankkeisiin. Lisäksi on pohdittava, toteutuisiko tarkasteltava hanke ilman suoraa tukea. Hankkeen kuluessa ja sen jälkeen on seurattava tuen käyttöä ja mitattava sen vaikutuksia.

Verotuki on periaatteessa itseohjautuva, vaikka sen laajuutta ja kohdentumista voidaan jossain määrin säädellä. Verotuissa on suoraa tukea vähemmän etukäteistietoon liittyviä vaatimuksia: toteuttajat ja hankkeet valikoituvat itse. Ongelmaksi muodostuvat tuen kohteena olevan toiminnan rajaaminen ja sen laajuuden todentaminen jälkepäin. Ainakin yhtä suuri haaste on tukiparametrien asettaminen siten, että haluttu vaikutus saadaan aikaan yksinkertaisesti, kustannustehokkaasti ja verotuksen yleisiä periaatteita murentamatta. (Pajarinen ja Rouvinen 2014)

Suorien yritystukien vaikuttavuuden arviointi on ongelmallista, koska tuetun yrityksen kehitystä ilman tukea ei voida koskaan havaita. Yritykset ovat heterogeenisiä, mutta tukien allokointi ei ole satunnaista kuten ihanteellisessa koeasetelmaan perustuvassa tutkimusasetelmassa tulisi olla. Lisäksi ulkoisvaikutusten mittaaminen on hankalaa ja tukien mahdollisia haitallisia vaikutuksia markkinoiden toimintaan on erittäin vaikea arvioida.

Verotukiin liittyvä akateeminen tutkimus on melko hajanaista. Sitä koskevat monet samat ongelmat kuin suorien tukien arviointiakin. Keskeinen ongelma on tarvittavan tietoaineiston puute tai se, että tieto on vaikeasti saatavilla ja hyödynnettävissä. Tämä näkyy jo verotukien peruslaskelmissa, joissa usein joudutaan tyytymään suuruusluokka-arvioihin. Käyttäytymismuutosten huomioon ottaminen ei useinkaan onnistu, koska sopivaa tutkimusasetelmaa vaikutusten erottelemiseksi ei ole käytettävissä.

Erilaisten tukien arviointia varten on kehitetty hyvän tuen periaatteita ja käytäntöjä. Niiden pohjalta laadittu arviointikehikko on yleensä suunniteltu erikseen verotuille ja suorille tuille. Yritysten toimintaan vaikuttavia tukia on kuitenkin perusteltua arvioida sellaisessa kehikossa, joka soveltuu molemmille tuille. Tässä yhteydessä törmätään kuitenkin ongelmiin.

Vaikka suorien yritystukien identifiointi on helppoa ja niiden tavoite yleensä tiedetään, verotukien tavoitteet voivat olla moninaisia ja epäselviäkin. Kiistatta yritysten toimintaan vaikuttavia verotukia löytyy elinkeinoverotuksessa, mutta

esimerkiksi energiaverotuksessa kategoriaan ”teollisuus ja elinkeinot” on katsottu kuuluvan vain kolme kaikkiaan 14 verotuesta.⁷⁹ Auto- ja ajoneuvoveron tuet kohdistuvat luonnollisesti liikenteeseen ja ovat siten vain välillisesti yritystoimintaa tukevia. Arvonlisäverotuksen tuet ovat vielä vaikeampi kysymys. Alennettu alv-kanta tai verosta vapauttaminen hyödyttää periaatteessa loppukuluttajaa, mutta käytännössä ainakin osa hyödystä jää usein yritykselle. Silti tuen virallisessa perustelussa ei välttämättä mainita lainkaan yritysten tukemistarkoitusta, vaan se saattaa olla esimerkiksi tulonjakoon liittyvä tai kulttuuripoliittinen.

On tärkeää keskustella verotukien ja suorien tukien sopivuudesta julkisen sektorin tukitoimien välineeksi. Valtiovarainministeriön virkamiesraportissa 19.3.2015 (Valtiovarainministeriö 2015) kehoitetaan verotukien sijasta käyttämään ensisijaisesti muita, paremmin kohdennettavissa olevia ja vaikuttavuudeltaan tehokkaimpia tukimuotoja. Esimerkiksi verotuksen tulonjakovaikutuksia voidaan tarvittaessa korjata tulonsiirroilla. Yritystukien tulisi edesauttaa talouden rakenteiden uudistumista ja vahvistaa yritysten välistä kilpailua. Tavoitteena on oltava yrityskehittämisen, uusien tuotteiden kehittäminen ja kehityspanosten suuntaaminen korkean arvonlisän tuotantoon, joissa on odotettavassa vahvaa globaalia kysyntää ja joissa Suomella on suhteellisia vahvuuksia. Valtio voi tukea yrityksiä uusien markkinoiden löytämisessä, mutta kehitys- ja investointipäätökset kuuluvat yrityksille.

Tässä selvityksessä suorien tukien ja verotukien vaikuttavuuden arviointi kohdistetaan sellaisiin näkökohtiin ja kysymyksiin, joista on käytettävissä taloustieteellistä tutkimuskirjallisuutta. Silloin, kun yksittäistä tukea ei ole arvioitu Suomessa eikä muualla, tarkastellaan suurempaa kokonaisuutta. Tätä varten suorat tuet ryhmitellään tukimuodoittain ja verotuet verolajeittain. Näin muodostetaan valmiin aineiston pohjalta kvalitatiivinen arvio tuen tai tukiryhmän tilanteesta. Samalla saadaan käsitys myös siitä, missä määrin relevanttia tutkimusta on käytettävissä ja miltä osin on tarvetta lisätutkimukselle. Lopuksi esitetään luonnos hyvän tuen periaatteiden mukaiseksi arviointikehikoksi, jonka tarkoitus on soveltua molemmille tukityypeille. Tässä selvityksessä ei ollut mahdollista tehdä kokonaisarviota yksittäisistä yritystoimintaan vaikuttavista verotuista ja suorista tuista. Se jää jatkotutkimuksen varaan.

Tutkimus etenee niin, että luvussa 4.2 määritellään arvioinnin kohteena olevat verotuet. Luvussa 4.3 käsitellään suorat tuet samalla periaatteella. Kummassakin luvussa nojaututaan pääosin suomalaisiin selvityksiin ja raportteihin. Molempiin tukityyppisiin liittyvää kansainvälistä tutkimuskirjallisuutta esitellään luvussa 4.4. Hyvän tuen periaatteita kommentoidaan luvussa 4.5. Samassa luvussa

⁷⁹ http://www.vatt.fi/file/verotukiselvitys/Verotuet_2013_-_2015e.pdf

konstruoidaan ehdotus molempien tukimuotojen yhteiseksi arviointikehikoksi. Lopuksi esitetään johtopäätökset.

4.2 Verotuet

Verotuet voivat vaikuttaa yritystoimintaan suoraan tai välillisesti. Välittömästi yrityksiin kohdistuvia verotukia ovat useat elinkeinoverotuksen ja valmisteverotuksen tuet. Tältä pohjalta on lähtenyt myös Yritystukijärjestelmän uudistaminen -työryhmä (TEM 28.4.2014), jonka selvityksessä verotuista oli elinkeinoverotuksen tukien lisäksi energiaveroihin, autoveroon ja ajoneuvoveroon liittyviä tukia. Sen sijaan Yritystukiselvityksessä TEM (2012) verotuista on otettu mukaan vain energiaverotuksen tuet. Muut teollisuuteen ja elinkeinoihin liittyvät verotuet on jätetty pois, koska ”näiden verotukien yritystukivaikutus on tulkittu muista laskelman tuista poiketen epäsuoraksi”

Saksassa (German Ministry of Finance 2012) erityistä veronhuojennusta pidetään verotukena, jos se tukee suoraan tai epäsuorasti tiettyä talouden sektoria. Verotueksi katsotaan myös sellainen verotuksen kautta annettu tuki, joka suosii yleisesti enemmän liikeyrityksiä verrattuna suureen yleisöön. Suora tuki (”rahoitustuki”) määritellään Saksassa liittovaltion hallinnon ulkopuolelle liittovaltion varoista annetuksi tueksi yksityisille yrityksille tai muulle talouden sektoreille. Verotuki on erityinen verosäännös, jonka vähentää verotuloja. Myös epäsuorasti vaikuttavat verotuet otetaan huomioon. Ne muodostuvat tuista, joka suoraan vähentävät tiettyjen kotitaloushyödykkeiden hintaa, mutta vaikuttavat epäsuorasti kauppaan ja teollisuuteen (esimerkiksi asumiseen liittyvät tuet ja arvonlisäverotuksen alennetut verokannat).

Myös tässä selvityksessä arvonlisäverotuksen hyödykeryhmittäiset verotuet on luokiteltu yritystoimintaan vaikuttaviksi verotuksiksi. Tähän tulkintaan liittyvien erityiskysymysten vuoksi arvonlisäverotusta käsitellään muita verolajeja perusteellisemmin. Sen sijaan henkilöiden tuloverotusta ei ole otettu mukaan selvitykseen, vaikka pitkällä tähtäimellä esimerkiksi palkkaverotukseen liittyvät vähennykset todennäköisesti tukevat yrityksiä. Tämän vuoksi pois on jätetty myös voitonjaon verotukseen liittyvä tuki, vaikka yhtiön ja sen osakkaan verotusta usein tarkastellaankin kokonaisuutena.

Verotuksen normaalia perusrakennetta kutsutaan normijärjestelmäksi (normiksi). Verotuet ovat kansallisessa verolainsäädännössä tukemistarkoituksessa määriteltyjä poikkeuksia normista. Verotukia ei siis määritellä esimerkiksi kilpailijamaiden verotason perusteella. Verotuen tavoitteena on tiettyjen toimintojen tai verovelvollisryhmien tukeminen vähennyksillä, verovapaudella, alennetuilla verokannoilla, veronhuojennuksilla tai veronmaksua lykkäävillä säännöksillä.

Suomessa valtiovarainministeriön soveltama verotukien määrittely perustuu vuonna 2010 päätyneeseen verotukihankkeeseen, jossa kartoitettiin säännöskohtaisesti koko verolainsäädäntö. Poikkeuksena on energiaverotuksen normi, joka päivitettiin vuonna 2011 voimaan tulleen energiaverouudistuksen myötä. Verotuet lasketaan pääsääntöisesti menetetyin verotulon periaatteella, jolloin tuki on normista poikkeavasta verosäännöksestä aiheutuva verotulon menetys, kun muut säännökset pysyvät muuttumattomina. Käyttäytymisvaikutuksia tai mahdollisia tukien päällekkäisyyksiä ei oteta huomioon. (Kröger ja Rauhanen 2010)

EU:n lainsäädännössä seuraavia verotuksellisia toimenpiteitä ei katsota valtiontuiksi, jos niitä sovelletaan yhtäläisesti kaikkiin yrityksiin ja tuotannonaloihin: puhtaasti verotekniset toimenpiteet (esimerkiksi verokannat, poistosäännöt ja tappiontasaus; kaksinkertaisen verotuksen tai veronkierron torjumista koskevat säädökset) sekä toimenpiteet, jotka edistävät yleisten talouspoliittisten tavoitteiden saavuttamista keventämällä tiettyihin tuotantokustannuksiin (esim. tutkimus ja kehitys, ympäristö, koulutus ja työllisyys) liittyvää verotusta.⁸⁰

Vaikka verotuki voi toimia tehokkaasti silloin, kun kyseessä on kaikille avoin vähennys, suora tuki on yleensä parempi vaihtoehto, koska se on läpinäkyvämpi ja helpommin kohdistettavissa. Verotuksen kautta myönnetyn tuen rinnastaminen budjetin kautta kanavoituun suoraan tukeen olisi tämän vuoksi suotavaa aina, kun se on mahdollista (OECD 2004).

Verotuet synnyttävät usein verosuunnittelua ja tukisäännösten alkuperäisistä tavoitteista poikkeavia käyttäytymisvaikutuksia, jotka heikentävät verotukien vaikuttavuutta ja tehokkuutta. Toisaalta, koska verotuen saaminen edellyttää veronalaista tuloa, verotuki saattaa vähentää yritysten verosuunnittelua ja kannustaa tuloksen näyttämiseen. Verotukien kartoittamisen ja niiden laskemisen oheistuotteena luodaan tarpeellisia tietoaaineistoja myös tällaisten käyttäytymisvaikutusten tutkimiseen. (Kröger ja Rauhanen 2010)

Suomessa tunnistettiin vuonna 2014 yhteensä 187 verotukea. Riittävän laajan ja luotettavan tietopohjan puuttuessa noin kolmasosalle havaituista verotuista ei pystytty laskemaan euromääriä. Verotukien kokonaismäärää ei ole siten voitu arvioida. Niiden tukien, jotka pystyttiin arvioimaan, verotukien yhteismäärä oli 23,8 mrd. euroa, mikä oli noin 12 prosenttia bruttokansantuotteesta ja 27 prosenttia veroista ja veroluonteisista maksuista. Valtion osuus verotuista oli noin 70 prosenttia, loput 30 prosenttia jakautui kunnille, seurakunnille ja Kelalle. Verotuet ovat saamatta jääneitä verotuloja ja siksi niillä on huomattava vaikutus julkisen sektorin rahoitukseen. Verotukien kokonaismäärään on kuitenkin

⁸⁰ Komission tiedonanto valtiontukisääntöjen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen (98/C 384/03).

suhtauduttava varauksin, koska tuet ovat osittain päällekkäisiä, käyttäytymisvaikutuksia ei ole huomioita ja tukien laskentaan liittyy monenlaisia ongelmia. Tästä huolimatta verotukien summa on tärkeä poliittinen indikaattori, sillä se kertoo verotukien volyymin kehityssuunnan ja sen, kuinka hyvin valtionhallinto on onnistunut verotukien käytön hillitsemisessä.

Taulukko 1. Verotuet verolajeittain ja merkittävimmät yksittäiset tuet 2014, miljoonaa euroa

Tuloverotus	14 840
asuntotulon verovapaus	2 900
työtulovähennys	2 080
ansiotulovähennys	1 465
eläkevakuutusmaksuvähennys	1 950
oman asunnon myyntivoiton verovapaus	1 300
Elinkeinoverotus	972
irtaimen käyttöomaisuuden nopeutettujen poistojen verotuki	575
käyttöomaisuuteen kuuluvien osakkeiden luovutusvoiton verovapaus	350
Maatalous- ja metsäverotus	100
nopeutettujen poistojen verotuki	38
metsävähennys	35
Arvonlisäverotus	2 992
elintarvikkeet	1 195
ravinto- ja ateriapalvelut	486
lääkkeet	356
joukkoliikenne	272
Valmisteverotus	2 042
dieselpolttoaineen alennettu verokanta	741
teollisuuden ja kasvihuoneiden alempi sähköveroluokka	458
työkoneissa käytetyn kevyen polttoaineen alennettu verokanta	516
turpeen alennettu verokanta	70
Varainsiirtoverotus	2 099
arvopaperiluovutus	2 000
ensiasunnon varainsiirtovero	40
Perintö- ja lahjaverotus	191
sukupolvenvaihdos	110
Kiinteistöverotus	585
vakituisten asuinrakennusten alennettu verokanta	630
YHTEENSÄ	23 822

Lähde: Valtiovarainministeriö.

4.2.1 Elinkeinoverotus

Elinkeinoverotuksen normijärjestelmä perustuu mahdollisimman laajaan veropohjaan ja verotus perustuu nettotuloon. Kaikki tulot ovat veronalaisia ja

niiden hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneet menot ovat vähennyskelpoisia. Yritykseen sijoitettu pääoma ja emissiovoitot eivät kuulu veropohjaan. Yrityksen listautumisesta aiheutuneet menot ovat kuitenkin normin mukaan vähennyskelpoisia.

Yrityksillä on mahdollisuus tehdä joitakin varauksia. Tuloksentasaukseen tarkoitetut varaukset ja vastaisten menojen kattamiseen tarkoitetut varaukset (esimerkiksi takuuvaraus, kuluvan käyttöomaisuuden jälleenhankintavaraus sekä toimitilan jälleenhankintavaraus) eivät kuulu normiin ja aiheuttavat siten verotukea.

Poistot liittyvät yrityksen pitkävaikutteisten menojen jaksotukseen, mutta ne ovat myös tuloksen säätelykeino. Poisto määritellään liiketoiminnassa käytettyjen pysyvien vastaavien (rakennukset, koneet ja kalusto) kulumista vastaavaksi kuluosuudeksi hankintahinnasta. Normin mukaan käyttöomaisuuden poistot vähennetään omaisuuden teknistaloudellisen kulumisen mukaisesti. Verosäännös sallii kuitenkin hankintamenon vähentämisen etupainotteisesti, mikä aiheuttaa verotuen. Omaisuuden arvonalenemisen takia tehdyt lisäpoistot ovat osa normia. Sen, että koneet ja kalusto lasketaan yhteen ja poisto tehdään tästä yhteenlasketusta menojäännöksestä, ei kuulu normiin, vaan poistot tulee tehdä omaisuuserittäin. Lisäksi myyntivoitot ja muut vastikkeet tai korvaukset kyseisestä omaisuudesta luetaan normin mukaan veronalaiseksi tuloksi niiden realisoiduttua. Tällöin niiden vähentäminen nykykäytännön mukaan menojäännöksestä aiheuttaa verotuksen lykkääntymisen ja on siten verotukea. (Kröger ja Rauhanen 2010 mt.)

Elinkeinoverotuksen verotukien määrä väheni huomattavasti 1980 ja 1990 lukujen yritysverouudistusten yhteydessä, kun nimellistä yhteisöverokantaa alennettiin nopeassa tahdissa ja veropohjaa laajennettiin varausmahdollisuuksia voimakkaasti supistamalla. Elinkeinoverotuksessa ei myöskään enää juuri tunneta verovapaita tuloja, mutta selvän poikkeuksen laajasta veropohjasta tekee vuonna 2004 säädetty käyttöomaisuusosakkeiden luovutusvoittojen verovapaus ja vastaavien tappioiden vähennyskeltottomuus.

4.2.2 Arvonlisäverotus

Teorian mukaan arvonlisävero kohdistuu kaikkeen kulutukseen ja vaihdantaan, joita verotetaan yhden verokannan mukaan. Hankittujen välituotteiden vero voidaan vähentää myynnin verosta ja näin vero siirtyy tuotantoketjun viimeisen eli loppukuluttajan maksettavaksi. Vienti on järjestelmässä verotonta, mutta myös siihen liittyvien välituotteiden verot vähennetään.

Jos edellä mainitut edellytykset toteutuvat, arvonlisävero ei kertaudu eikä vääristä hintoja tai kannusta maita verokilpailuun. Parhaimmillaan arvonlisäveroon liittyy

useita hyvän verojärjestelmän ominaisuuksia, kuten yhdenmukaisuus, hallinnollinen yksinkertaisuus ja fiskaalinen tehokkuus. EU:n yhteinen alv-järjestelmä täyttää kuitenkin melko heikosti edellä mainitut periaatteet. Näennäisen tiukoista direktiiveistä huolimatta järjestelmä on epäyhtenäinen ja monelta osin tehoton. Ensinnäkin, EU:n alv-lainsäädäntö määrää jättämään eräät keskeiset kulutushyödykkeet veropohjan ulkopuolelle. Toiseksi, jäsenmaille tarjotaan mahdollisuus soveltaa alennettuja verokantoja monenlaisiin tavaroihin ja palveluihin. Lisäksi vanhat jäsenmaat ovat saaneet jatkaa vanhoja käytäntöjään ja monen uuden jäsenmaan liittymissopimukseen on kirjattu poikkeuksia ja siirtymäkausia. Tutkimuskirjallisuus suhtautuu voittopuolisen kriittisesti arvonnäisäverotuksella ohjattuun verotukseen eli verosta vapauttamisiin ja alennettuihin verokantoihin.

Verosta vapauttamisilla ja hyödykeryhmien välisillä suurilla verokantaeroilla on kulutusta ja tuotantoa vääristävä vaikutus. Uudistuksella, joka laajentaa veropohjaa ja yhtenäistää verokantarakenteeseen, voidaan parantaa hyvinvointia. Esimerkiksi Uudessa-Seelannissa laajennetusta veropohjasta syntyvä verotulojen lisäys ohjattiin budjettineutraalisti yhtenäisen verokannan rahoitukseksi, joka on vuodesta 2010 lähtien ollut 15 prosenttia. Tällainen uudistus edellytti eräitä tulonjakoon liittyviä kompensointitoimia. (Benge ym. 2013)

Tutkimuskirjallisuuden perusteella tällaisella reformilla voisi olla positiivisia vaikutuksia talouden kasvuun, työllisyyteen, hintavakauteen, budjettitasapainoon. Hintojen nousu uudistuksen voimaantulon yhteydessä olisi pieni ja tilapäinen. Lisäksi hallinnolliset kustannukset ja harmaa talous vähenisivät. Julkisen ja yksityisen sektorin verokohtelu yhtenäistyminen poistaisi kilpailuhaitat ja yksi verokanta lopettaisi rajanveto-ongelmat (Copenhagen Economics 2013). Erityisesti Uudessa-Seelannissa, mutta myös Australiassa ja Kanadassa on saatu hyviä tuloksia tämän tyyppisestä uudistuksesta (Bolton ja Dollery 2004).

4.2.2.1 Verosta vapauttaminen

EU:n lainsäädännössä eräät taloustoimet on jätetty sosiaalisista, verotusteknisistä tai hallinnollisista syistä veropohjan ulkopuolelle. Direktiivin mukaan verosta on vapautettava (ilman vähennysoikeutta) eräät keskeiset julkiset ja yksityiset palvelut sekä pankki- ja vakuutustoiminta. Kysymyksessä on tiukasti velvoittava direktiivin määräys (“on vapautettava”), josta on jäsenmaille myönnetty vain harvoja poikkeuksia (de la Feria 2014). Myös Suomen arvonnäisäverotuksessa on vapautettu verosta seuraavat direktiivissä mainitut palvelut:

- terveyden- ja sairaanhoito
- sosiaalihuolto
- koulutus

- postin yleispalvelut
- rahoitus- ja vakuutuspalvelut
- arpajaiset ja rahapelit
- kiinteistöjen myynti ja vuokraaminen

Suomessa vuonna 2010 päättyneen laajan verotukihankkeen (Kröger ja Rauhanen mt.) tulkinnan mukaan näiden palvelujen verosta vapauttaminen ei aiheuta verotukea. Jos taas direktiivi pelkääntään antaa oikeuden vapauttaa verosta, tätä oikeutta käytettäessä syntyy verotukea. Suomessa ei ole käytännössä sovellettu tätä mahdollisuutta.⁸¹

Siitä huolimatta, että edellä mainittuja verosta vapauttamisia ei Suomessa pidetä verotuksena, niiden vaikutuksia olisi syytä arvioida. Onhan niiden vaikutus noin kolmannes koko arvonlisäveron potentiaalisesta pohjasta. Veropohjan laajuuden kannalta tärkeä kysymys on yksityisen ja julkisen sektorin tuottamien palvelujen kilpailutilanne. On perusteltua ajatella, että kilpailevia palveluntuottajia tulisi kohdella verotuksessa yhdenmukaisella tavalla. Tästä on useissa maissa (myös Suomessa) ollut seurauksena se, että julkisen sektorin palvelujen kanssa kilpailevat yksityiset palvelut on vapautettu arvonlisäverosta. Tällä tavoin arvonlisäverotuksen pohja on entisestään kaventunut. Verosta vapauttamisen malli soveltuukin huonosti nykyaikaiseen palvelutuotantjärjestelmään, missä paineet julkisten palvelujen tuottavuuden parantamiseksi ovat johtaneet julkisen-yksityinen -rajan hämärtymiseen yksityistämisen, ulkoistamisen, alihankintajärjestelyjen ja public-private -malleilla (de la Feria ja Krever 2012.). Arvonlisäverosta vapauttamisen suurin haitta on siinä, että verottomien hyödykkeiden kauppa katkaisee verontilitysten ketjun. Jos tuotantoketju katkeaa alkupäässä, seuraavien portaiden suhteelliset hinnat vääristyvät. Koska verottomalla yrityksellä ei ole välituotteiden veron vähennysoikeutta, se maksaa veroa välituotteistaan – alv:n periaatteiden vastaisesti. Tämä taas kannustaa lisäämään omaa työtä, mikä heikentää yrityksen tehokkuutta. (Ebrill ym. 2001)

4.2.2.2 Alennetut arvonlisäverokannat

Alennettuja arvonlisäverokantojen soveltaminen on jäsenvaltioiden itsensä päätettävissä direktiivin ehdoin, ja siksi ne eivät kuulu normiin ja aiheuttavat verotukea. Alennetun verokannan vaikutus yrityksen toimintaan ei ole aivan selvää. Teoriassa verokantahyödyn tulisi siirtyä suoraan myyntihintaan. Tämä riippuu kuitenkin monesta tekijästä eikä ole etukäteen selvää, mikä on siirtymän suuruusluokka. Jos yrityksellä on vahva markkina-asema, myyjä voi jättää osan veronkevennyksen hyödystä itselle. Toisaalta markkinoiden kilpailutilanne voi pakottaa yrityksen siirtämään koko veronalennus vähittäishintaan. Myös silloin, kun kysyntä reagoi herkästi hintaan, verotuki on hyödyllistä siirtää kokonaan

⁸¹ Poikkeuksena mm. sijoituskulta ja eräät vesialukset.

hintaan. Jos taas hintajousto on matala, yrityksen kannattaa jättää verotuen hyöty katteisiinsa.

Suomen EU-jäsenyyden edellytyksenä oli unionin yhteinen arvonlisäverojärjestelmä. Se otettiin käyttöön 1.7.1994 ja tuolloin myös palvelut ja rakentaminen tulivat veron piiriin. Sovellettuja alennettuja verokantoja perusteltiin eri tavoin. Henkilökuljetuksille asetettiin 6 prosentin verokanta. Katsottiin, että yleinen verokanta heikentäisi joukkoliikenteen kilpailuasemaa yksityisautoiluun verrattuna ja vaikeuttaisi pyrkimyksiä turvata liikenteen vähimmäispalvelut eri alueille ja väestöryhmille. Elinkeinopoliittisista syistä myös majoitustoimintaan päätettiin soveltaa 6 prosentin verokantaa.

Viestintäpoliittisista syistä televisiolupamaksujen verorasitusta ei haluttu lisätä. Yleisradiotoiminnan jättäminen verotuksen ulkopuolelle olisi kuitenkin aiheuttanut kilpailuneutraalisuusongelman. Tämän estämiseksi yleisradiotoiminta saatettiin verotuksen piiriin soveltamalla siihen erityistä 5 prosentin verokantaa, joka vastasi lupamaksuihin aiemmin sisältynyttä tuotantopanosten vähennyskelvottomuudesta aiheutuvaa piilevää veroa.

Kulttuuripoliittisista syistä kirjojen myyntiä ja elokuvateatteriesityksiin päätettiin verottaa 12 prosentin verokannalla. Samaa verokantaa sovellettiin liikuntapalveluihin kansanterveydellisistä syistä. Myös lääkkeet tulivat 12 prosentin verokannan piiriin. Lääkkeiden lievempi liikevaihtoverotus oli toteutettu asettamalla niiden myynti verottomaksi ja myöntämällä apteekkarille 18 prosentin suuruinen vähennys. Tämä ei ollut arvonlisäverotuksen periaatteiden mukainen ratkaisu ja siksi lääkkeiden lievempi verotus toteutettiin alennetulla alv-kannalla. Tilapäiseksi säädetyistä elintarvikkeiden 17 prosentin verokannasta siirryttiin 12 prosentin verokantaan vasta vuonna 2009.

Suomen EU-jäsenyys aiheutti myös tarpeen arvonlisäverokantojen rakenteen harmonisointiin. Tv-lupien verokanta korotettiin 6 prosenttiin ja samasta syystä verokantarakennetta tarkistettiin vuoden 1998 alusta lukien yhdistämällä 6 ja 12 prosentin verokannat yhdeksi 8 prosentin kannaksi. Suomen nykyiset verokannat, 24 prosentin vakioverokanta ja kaksi alennettua verokantaa (10 ja 14 prosenttia), täyttävät EU:n arvonlisäverodirektiivin vaatimukset.

Taulukko 2. Arvio Suomen alennettujen alv-kantojen verotuesta vuonna 2015 (milj. euroa)

Tilattujen sanoma- ja aikakauslehtien alennettu alv-kanta (10 %) sekä yhdistysten jäsenlehtien nollaverokanta	133
Lääkkeiden alennettu alv-kanta (10 %)	361
Elintarvikkeiden ja rehujen alennettu alv-kanta (14 %)	1211
Ravintola- ja ateriapalvelujen alennettu alv-kanta (14 %)	497
Henkilökuljetusten alennettu alv-kanta (10 %)	279
Yleisradio Oy:n televisio- ja radiorahastosta saaman korvauksen alennettu alv-kanta (10 %)	86
Viihde- ja kulttuuripalvelujen alennettu alv-kanta (10 %)	83
Liikuntapalvelujen alennettu alv-kanta (10 %)	68
Kirjojen alennettu alv-kanta (10 %)	62
Majoituspalvelujen alennettu alv-kanta (10 %)	91
Tekijänoikeusjärjestöjen saamien tekijänoikeuskorvausten alennettu alv-kanta (10 %)	3
Yhteensä	2874

Lähde: VM.

https://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/03_muut_asiakirjat/20140915Verotu/Verotuet_2013_-_2015e.pdf.

Alennetuilla alv-kannoilla on tutkimuskirjallisuuden mukaan voimakkaita talouden toimintaa ja kasvua haittaavia vaikutuksia. Useat veroverokannat hankaloittavat kirjanpitoa, verontilitystä ja tilintarkastusta sekä lisäävät alv-palautusten maksatusta. Koska nämä kustannukset ovat lähes kokonaan kiinteitä, ne rasittavat eniten pieniä yrityksiä. Ongelmiin joudutaan myös rajatapauksissa, kun on päätettävä, minkä verokannan piiriin tietty tuote kuuluu. Määrättyjen tavaroiden tai palvelujen saama verotuki voi kohdistua ennalta arvaamattomasti, koska arvonlisäverolaki on hyödykekohtainen eikä toimialoittain kohdistettu. Erilaisymv-kannat ovat lisäksi poliittisesti hankalia, sillä yhdelle alalle suunnattu alennus saa helposti aikaan vaatimuksia tuen ulkopuolelle jääneiltä yrittäjiltä. (Ebrill ym. 2001.)

Alennetut verokannat ovat myös keskeinen hallinnollista takkaa lisäävä verotuki (Kangasharju ja Rauhanen 2008). Vaikka verosta vapauttamiset eivät virallisen määritelmän mukaan ole verotukea, niillä on vaikutusta yritysten toimintaan myös sitä kautta, että ne kaventavat veropohjaa ja asettavat verokannat korkealle.

Kosonen (2010) arvioi Suomen työvoimavaltaiten palvelualojen alv-kannan alennuskokeilun tuloksia. Tutkimuksessa selvitettiin parturi-kampaamojen 14 prosenttiyksikön suuruisen arvonlisäveroalennuksen vaikutuksia hintoihin. Tulosten mukaan parturi-kampaamot alensivat hintojaan noin puolella veronalennuksen määrästä, mutta palveluiden kysyntään ei toimenpiteellä näyttänyt olleen vaikutusta. Kun lopputuotteen kysyntä ei alv-alennuksen myötä muuttunut, muutoksella ei ollut vaikutusta myöskään alan työvoiman kysyntään. Harju ja Kosonen (2014) tutkivat ravintolapalveluiden alv-alennuksen vaikutusta hintoihin. Ravintolaruuan arvonlisävero laski vuoden 2010 heinäkuun alussa 22 prosentista 13 prosenttiin. Tulosten mukaan verokannan alennuksesta keskimäärin 30 prosenttia ohjautui myyntihintoihin ja vain kolmasosa ravintoloista vei alennuksen hintoihinsa. Hintaa alennettiin enemmän suuremmissa ravintoloissa kuin pienissä. Tuloksissa oli eroavuuksia myös sen mukaan, kuuluuko ravintola ketjuun tai kaupparyhmittymään. Jos kuului, hinta aleni keskimääräisesti enemmän.

4.2.3 Valmisteverotus

Eräiden hyödykkeiden kulutuksen aiheuttamat negatiiviset ulkoisvaikutukset heikentävät hyvinvointia. Usein kysymys on ympäristöhaitoista. Koska tätä vaikutusta ei oteta huomioon kulutus- ja tuotantopäätöksissä, päätöksiä on tarpeen ohjailla. Ensin paikallistetaan ulkoisvaikutus, johon halutaan puuttua, ja sen jälkeen hinnoitellaan vaikutuksen aiheuttaminen johdonmukaisesti. Ympäristölle haitallista kulutusta säädellään energiaverotuksella. Tällöin hyödykkeen hinta nousee, minkä seurauksena yritykset ja kotitaloudet ottavat kulutuspäätöksissään epäsuorasti huomioon myös kulutuksen aiheuttaman ympäristöhaitan.

Ympäristöverotusta varten tarvitaan luotettavaa tietoa siitä, kuinka suuret ympäristöhaitat ovat. Tätä tutkimustietoa on harmillisen vähän. On kuitenkin tärkeää pyrkiä siihen, että vero kohdistuu oikein. Jos tämä ei onnistu, ympäristöhyötyjä ei saavuteta, mutta vero aiheuttaa hyvinvointitappioita samalla tavalla kuin kaikki muutkin verot. Suomessa valmisteverojen tarkoitus on pääsääntöisesti ollut verotuottojen kerääminen valtiolle. Tällöin on kuitenkin jouduttu myöntämään verotukia, jotta eräät toimialat eivät kärsisi kohtuuttomasti (VATT analyysi 2013). Tällaisia tukia on Suomessa lähinnä energia-, liikenne- ja maataloussektoreilla (Hyyrynen 2013).

Taulukko 3. Valmisteverotuksen verotuet vuonna 2014, miljoonaa euroa

Dieselpolttoaineen normia alempi verokanta	732
Työkoneissa käytetyn kevyen polttoaineen normia alempi verokanta	504
Yhdistetty sähkön ja lämmön tuotanto (CHP) puolitettu CO ₂ -vero	82
Turpeen normia alempi verokanta	96
Teollisuuden ja kasvihuoneiden alempi sähköverokanta (veroluokka II)	561
Energiaintensiivisten yritysten veronpalautus	220
Maatalouden energiaveron palautus	30
Pelastusauton, sairausauton, invataksin yms. vapautus autoverosta	89
Lämmitykseen käytetyn maakaasun normia alempi verokanta	32
Henkilö- ja pakettiautojen ajoneuvoveron käyttövoimavero (sanktio)	-274
Muut	90
Yhteensä	2162

Lähde: VM.

(https://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/03_muut_asiakirjat/20140915Verotu/Verotuet_2013_-_2015e.pdf).

4.2.3.1 Energiaverotus

Energiaverotuksella tarkoitetaan nestemäisten polttoaineiden sekä sähkön ja eräiden ei-nestemäisten polttoaineiden valmisteveroja. Kevyestä ja raskaasta polttoöljystä sekä kivihielestä ja maakaasusta kannetaan niiden lämpöarvon perusteella määräytyvää energiasisältöveroa ja poltosta syntyvän hiilidioksidipäästön perusteella määräytyvää hiilidioksidiveroa. Lämmityspolttoaineista kannetaan valmisteverotuksen yhteydessä lisäksi huoltovarmuusmaksua. Kaasumaiset ja kiinteät biopolttoaineet ovat verottomia ja huoltovarmuusmaksuttomia. Yhdistetyssä sähkön ja lämmön tuotannossa verotetaan vain hyötylämmön tuottamiseen käytettyjä polttoaineita, minkä lisäksi siinä on käytettyjen polttoaineiden hiilidioksidivero puolitettu.

Energiaverojärjestelmään kuuluu tällä hetkellä yhteensä 13 energiaverotukea, joiden kokonaismäärä on noin 2 miljardia euroa. Merkittävimmät tuet ovat dieselpolttoaineen normia alempi verokanta, työkoneissa käytetyn kevyen polttoaineen normia alempi verokanta ja sähkön veroluokkaan 2 kuuluvien toimijoiden alempi verokanta.

Energiaverotukseen liittyy myös merkittäviä valmisteverojen palautusjärjestelmiä. Ammattimaisella maatalouden harjoittajalla ja kasvihuoneviljelijällä on oikeus hakemuksesta saada maataloudessa ja kasvihuoneviljelyssä käyttämästään kevyestä ja raskaasta polttoöljystä, biopolttoöljystä sekä sähköstä valmisteveron palautusta. Palautukseen on oikeutettu maatalouden harjoittajat, joille on verovuoden aikana maksettu Euroopan unionin suorita tukia (ns. CAP-tuet) tai kansallista tukea. Palautukseen ovat oikeutettuja myös ammattimaiset kasvihuoneviljelijät. Sähkön verotus ei perustu energiasisältöön eikä hiilidioksidipäästöön. Sähkön valmisteveron palautusta maksetaan vain I veroluokan⁸² kulutuksesta. Valmisteveroa palautetaan kuitenkin enintään veron määrä.

Energiaintensiivisten yritysten veronpalautuksia maksettiin vuonna 2013 noin 150 miljoonaa euroa. Maatalouden energiaveropalautusta muutettiin vuonna 2014 koskemaan ainoastaan energiasisältöveroa ja hiilidioksidiveron palautus poistettiin.

Valmisteverojen tasot ovat Suomessa EU-maiden korkeimpia. Tällä on osin vaikutuksia kansainväliseen kilpailukykyyn. Korkeat verotasot aiheuttavat haitallisia vaikutuksia erityisesti kotimaiselle elinkeinoelämälle ja lisäävät tarpeita verotukien kasvattamiselle, mikä puolestaan monimutkaistaa verojärjestelmää ja aiheuttaa hallinnollista työtä. Energiaverotuksen nimellistasoja on korotettu viime vuosina huomattavasti, mutta valtaosa teollisuuden maksamista energiaveroista palautetaan. Valtiovarainministeriön mukaan verotuet olisivat toteutettavissa hallinnollisesti kevyemmin tai uudelleenkohdennettavissa energiaverotuksen tukirakennetta uudistamalla ja säilyttäen kokonaisverotuotto ennallaan. (Valtiovarainministeriö 2015)

4.2.3.2 Muut valmisteverot

Autoverojärjestelmään kuuluu merkittäviä verotukia. Esimerkiksi invalidien ja pelastus- ja sairausautojen, invataksien ja matkailuautojen autoveroon kuuluu useita palautuksia ja vapautuksia. Taksien autoverotuki on puolitettu vuoden 2015 alusta. Muuttotavarana tuotavan ajoneuvon verotuki poistuu siirtymäajan jälkeen vuoden 2018 alusta.

Ajoneuvoveron perusveroa maksetaan henkilö- ja pakettiautoista. Veron suuruus perustuu auton ominaishiilidioksidipäästöön. Käyttövoimaveroa kannetaan henkilö-, paketti- ja kuorma-autoista, jotka käyttävät polttoaineena

⁸² Veroluokkaan 1 kuuluvat kotitaloudet, julkinen sektori, maataloussektori sekä palvelutoiminnot. Myös kaivannaistoiminta siirtyi veroluokan 1 piiriin 1.1.2015. Sähkövero on 2,253 snt/kWh luokassa 1. Veroluokka 2 on tarkoitettu teollisuudelle ja kasvihuoneille. Vuoden 2014 alusta myös konesalit siirtyivät veroluokkaan 2. Sähkövero on 0,703 snt/kWh luokassa 2.

moottoribensiiniä lievemmin verotettua polttoainetta tai käyttövoimaa. Henkilöautojen käyttövoimaverolla tasoitetaan eri tavoin verotettua polttoainetta käyttävien autoilijoiden kustannuksia keskimääräisellä vuotuisella ajosuoritteella. Paketti- ja kuorma-autojen käyttövoimaverolla on pikemminkin valtiontaloudellinen peruste. Kuorma-autojen käyttövoimaverolla pannaan täytäntöön EU:ssa edellytetty aikaperusteinen vähimmäisvero. (www.vm.fi/verotus)

4.2.4 Verotukien arvioinnista

Verotukien systemaattisen arvioinnin eli *evaluoinnin* avulla julkinen valta voi arvioida, onko tukijärjestelmä vaikuttava, tehokas ja ajan tasalla. Voi olla, että tuen alkuperäiset veropoliittiset tavoitteet ovat hämärtyneet. On saatettu ajautua tehottomiin tai päällekkäisiin tukirakennelmiin. Verotuki ei ehkä enää kohdistu pelkästään siihen verovelvollisryhmään, jolle se on tarkoitettu.

Verotukien säännöllinen evaluointi on jopa niiden säännöllistä laskentaa ja raportointia tärkeämpää. ”Vaikka verotukien evaluointi saattaa olla vaikeaa, vielä vakavampi ongelma voi olla, ettei sitä edes yritetä” (OECD 2010). Tätä ajatusta voidaan perustella sillä, että jos minkäänlaista evaluointia ei toteuteta, verotuki on voimassa yhtä kauan kuin sen taustalla oleva säännös. Evaluointi tarjoaa työkalun, jolla voidaan päivittää verotuen perusteet ja tehdä päätös siitä, jatketaanko tukea, onko sen puutteita korjattava vai lopetetaanko tuki kokonaan.

Lenjosekin (2004) mukaan verotukien evaluoinnin on perustuttava tukien relevanssiin, vaikuttavuuteen ja tehokkuuteen. Relevanssilla etsitään vastausta kysymyksen, onko verotuki yhdenmukainen poliittisten prioriteettien kanssa ja kohdistuuko se realistisella tavalla todelliseen tarpeeseen. Vaikuttavuus edellyttää, että verotuki saavuttaa tavoitteensa vaikuttavasti talousarvion puitteissa ja ilman epätoivottuja tuloksia. Tehokkuuskriteeri mittaa sitä, onko verotuki sopivin ja tehokkain keino tavoitteen saavuttamiseksi verrattuna muihin vaihtoehtoihin.

On muistettava, että verotuet eivät suinkaan aina ole tehottomia tai jopa vahingollisia. Hyödylliset ja talouden tehokkuutta parantavat verotuet voidaan kuitenkin tunnistaa vasta huolellisen evaluointiprosessin jälkeen. Verotuet on säännöllisesti luetteloitava ja raportoitava niiden kohdistuminen, laillinen perusta, odotetut ja toteutuneet vaikutukset sekä toteutuneet ja ennakoitavat kustannukset. Verotukia on käsiteltävä vuosittaisten talousarvioiden yhteydessä osana yleistä talouspoliittista linjaa. Tämä onnistuu parhaiten, jos verotuen vaikutusarvio on tehty ja sen päättymisajankohta määritelty säännöksen laatimisen yhteydessä.

Polackova Brixin ym. (2004) katsoo, että uusi verotuki olisi hyväksyttävä vuotuisen valtion talousarvion yhteydessä, jolloin verotuen arvioituja kustannuksia verrataan ehdotettuihin budjetin menoeriin ja vaihtoehtoihin tukiohjelmiin. Valtion

talousarvio tarjoaa tehokkaan arvioimisvälineen sekä uusille että äskettäin käyttöön otetuille verotuille. Omaksumalla verotukien ja ehdollisten vastuiden päätöksenteko osaksi budjettiprosessia, edistetään myös neutraalia valintaa välittömien budjettimenojen (suorien tukien) ja tulevan budjettialijäämän (verotuen) välillä. Uuden budjettikulttuurin luominen voi osoittautua vaikeaksi monenlaisten institutionaalisten esteiden vuoksi. Tällaisia esteitä ovat erityisesti budjetin tulo- ja menovastuihin liittyvä työnjako ministeriöiden välillä. Tällöin voitaisiin second-best -ratkaisuna harkita verotuille talousarviossa asetettavia enimmäismääriä.

Verotukien kansainvälinen vertailu on vaikeaa useista syistä. Eri maiden verojärjestelmät poikkeavat toisistaan ja sovelletut normijärjestelmät voivat olla erilaisia. Yhdessä maassa verojärjestelmään sisältyvä säännös voi kuulua normiin, kun toisessa maassa sen katsotaan aiheuttavan verotukea. Myös valittu tuki- ja interventio politiikka vaihtelee. Tulonsiirrot voivat olla verovapaita tai veronalaisia tai ne on voitu korvata verovähennyksillä.

Kattava verotukien arviointiprosessi on Euroopassa toteutettu Alankomaissa (Hemels 2011), Irlannissa (Commission on Taxation Report Ireland 2009, Collins ja Walsh 2010) ja Isossa-Britanniassa (Office of Tax Simplification 2011). Lisäksi Saksa on evaluoinut merkittävimmät verotuet (Thöne 2012). Yhdysvalloissa (mm. Minnesota Department of Revenue 2011) ja Kanadassa (Müller-Clemm ja Barnes 1997) on luotu uusien verotukien yhteydessä sovellettava evaluointiohjeistus ja säännöllinen yksittäisten tukien toimivuuden arviointimalli. Edellä lueteltuja lähteitä esittelee ja kommentoi tarkemmin Rauhanen (2013).

4.3 Suorat yritystuet

Valtaosaa Suomenkin yritystuista säätelevät EU:n valtiontukisäännöt, joiden puitteet määritellään Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen artikloissa 107–109. Valtiontukien uusi yleinen ryhmäpoikkeusasetus tuli voimaan 1.7.2014. Uudistuksella laajennettiin ryhmäpoikkeusasetuksen soveltamisalaa ja selkeytettiin niitä edellytyksiä, jotka valtiontukitoimenpiteen tulee täyttää, jotta se soveltuu ryhmäpoikkeusasetuksen piiriin. Uusi asetus on keskeinen osa EU:n valtiontukisääntöjen kokonaisuudistusta, jonka tavoitteena on nopeuttaa talouskasvua ja kilpailukykyä edistävien tukien käsittelyä sekä siirtää valtiontukivalvonnan painopistettä eniten kilpailua vääristäviin tukiin. Ryhmäpoikkeusasetus mahdollistaa tukien myöntämisen ilman komissiolle tehtävää ennakoilmoitusta ja komission hyväksyntää. Komissio valvoo asetuksen edellytysten noudattamista jälkikäteen.

Ryhmäpoikkeusasetuksen piiriin kuuluu kaikkiaan 44 eri tukimuotoa, jotka voidaan ryhmitellä seuraavasti:

- alueellinen tuki
- tuki pk-yrityksille
- tutkimus- ja kehitystyöhön sekä innovaatiotoimintaan myönnettävä tuki
- koulutustuki
- epäedullisessa asemassa olevien tai alentuneesti työkykyisten työntekijöiden työhönottoon ja työllistämiseen myönnettävä tuki
- ympäristönsuojeluun myönnettävä tuki
- tukiohjelmat tiettyjen luonnonmullistusten aiheuttaman vahingon korvaamiseksi
- sosiaalinen kuljetustuki syrjäisten seutujen asukkaiden hyväksi
- tuki laajakaistainfrastruktuureille
- tuki kulttuurin ja kulttuuriperinnön edistämiseen ja audiovisuaalisia teoksia edistävät tukiohjelmat
- tuki urheiluinfrastruktuureille ja monikäyttöisille vapaa-ajan infrastruktuureille
- paikallisille infrastruktuureille myönnettävä investointituki.

EU:n vähämerkityksellistä valtiontukea koskevan eli ns. de minimis -asetuksen mukaan yhdelle yritykselle on mahdollista myöntää tukea enintään 200 000 euroa kolmen verovuoden aikana. Summassa tulee huomioida maan kaikkien eri viranomaisten yhteensä de minimis -tukena kyseisenä ajanjaksona myöntämä rahoitus. Tuki voi olla lähtökohtaisesti tarkoitettu mihin tahansa yrityksen kustannuksiin.

Suomessa sovelletaan noin 30 suoraa yritystukea:

Taulukko 4. Suorat yritystuet politiikkatavoitteiden mukaan vuoden 2015 valtion talousarviossa (suluissa ko. momentti, miljoonaa euroa)

Politiikkatavoite	
Energia- ja ympäristöpolitiikka	380
Maatalouspolitiikka	304
T&K&I	194
Työllisyys	193
Toimialapolitiikka	143
Yrityspolitiikka	126
Aluepolitiikka	23
Yhteensä	1 363

1. Energia- ja ympäristöpolitiikka
 - a. Energiatuki (32.60.40.)
 - b. LNG-terminaalien investointituki (32.60.41.)
 - c. Uusiutuvan energian tuotantotuki (32.60.44.)
 - d. Tuki puuntuotannon kestävyden turvaamiseen (30.40.44.)
 - e. Metsäluonnon hoidon edistäminen (30.60.45.)

2. Maatalouspolitiikka
 - a. Maatalouden aloittamis- ja investointituet (30.10.40.)
 - b. Maaseutuelinkeinotoiminnan korkotuki (30.10.41.)
 - c. EU:n osallistuminen maaseudun kehittämiseen (30.10.61.)
 - d. Valtion rahoitusosuus EU:n osittain rahoittamasta maaseudun kehittämisestä (30.10.62.)
 - e. EU:n ja valtion rahoitusosuus alueelliseen ja paikalliseen maaseudun kehittämiseen (30.10.64.)
 - f. Luonnonmukainen tuotanto ja ei-tuotannolliset investoinnit (30.20.43.)

3. T&K&I
 - a. TEKES, Avustukset tutkimukseen, kehitykseen ja innovaatiotoimintaan (32.20.40.)
 - b. TEKES, Lainat tutkimus- ja innovaatiotoimintaan (takaisinmaksettavia) (30.20.83.)

4. Työllisyys
 - a. Starttiraha (32.30.51.)
 - b. Palkkatuki, vain yksityisen sektorin osuus (32.30.51.)
 - c. Työllisyysperusteiset siirtomenot investointeihin, poistumassa (32.30.64.)

5. Toimialapolitiikka
 - a. Meriliikenteessä käytettävien alusten kilpailukyvyn parantaminen (31.30.43.)
 - b. Sanomalehdistön tuki (31.40.42.)
 - c. Median innovaatiotuki (31.40.44.)
 - d. Elinkeinokalatalouden edistäminen (30.40.62)

6. Yrityspolitiikka
 - a. Valtionavustus yritysten kansainvälistymisen ja kasvun edistämiseen (32.20.41.)
 - b. Kansainvälistymisavustus yritysten yhteishankkeisiin (32.20.43.)
 - c. Finnvera Oyj:n tappiokorvaukset, aiemmin myös korkotuki (32.20.47.)
 - d. Yritysten investointi- ja kehittämishankkeiden tukeminen (32.30.45.)
 - e. Korko- ja muu tuki julkisesti tuetuille vienti- ja alusluotoille (32.20.48.)

7. Aluepolitiikka
 - a. Alueellinen kuljetustuki (32.30.44.)
 - b. Valtiontuki sähköhuollon varmistamiseksi (32.60.42.)
 - c. Valtionavustus valtakunnallisen laajakaistahankkeen toteuttamiseen (31.40.44.)

4.4 Suorien tukien arvioinnista

Kosken ja Yli-Anttilan (2011) mukaan epäsymmetrinen informaatio rahoitusta tarvitsevan yrityksen ja rahoittajan välillä voi aiheuttaa yritystuen tarpeen. Yritys tietää hankkeestaan paljon enemmän kuin rahoittaja, jolle tiedon hankkiminen voi olla liian kallista tai tehotonta. Tällainen markkinoiden toimintapuute koskee pääosin pienien yritysten pienehköjä hankkeita, joiden tuotot eivät yksityisijoittajien mielestä täysin kata riskiä. Tästä huolimatta tukia myöntävät organisaatiot suosivat yleensä suurehkoja, vakiintuneita yrityksiä, joilla on myös taipumusta pysyä yritystukien piirissä. Tuet on kuitenkin tarkoitettu väliaikaisiksi, korjaamaan markkinoiden toimimattomuutta. On myös mahdollista, että erityisesti vaikeissa suhdannetilanteissa yksityisen riskirahoituksen saatavuus vaikeutuu. Eniten tästä kärsivät alkuvaiheessa olevat yritykset. Tällöin voidaan harkita julkisen yritysrahoituksen väliaikaista lisäämistä.

Myös niin sanottu positiivisten ulkoisvaikutusten julkinen yritystuki on perusteltua. Jokin tutkimushanke saattaa hyödyttää muitakin yrityksiä hankkeen toteuttajan saamatta siitä täyttä rahallista korvausta. Tämän muiden saaman lisähyödyn vuoksi hankkeen yhteiskunnallinen tuotto ylittää yksityisen tuoton. Ilman tukea yritys ei toteuttaisi projektia, koska sen yksityiset odotetut hyödyt alittavat kustannukset. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2011).

Yleisenä periaatteena voidaan pitää sitä, että terveet, markkinakelpoiset yritykset eivät tarvitse jatkuvia tukia. Kosken ja Yli-Anttilan (mt.) aineistoanalyysi kuitenkin osoittaa, että monilla organisaatioilla on vuodesta toiseen tukea saavia ”kanta-asiakkaita”, ja lisäksi joukko yrityksiä saa jatkuvasti tukea useilta organisaatioilta. Vaikutus tulee kahdesta suunnasta: tuenhakijat oppivat hakemaan tukea ja tuenmyöntäjät oppivat tuntemaan hakijan, jolloin aiemmin tukea saanut yritys saa tukea todennäköisemmin kuin jokin muu yritys.

Aidon tutkimusasetelman puuttumisen vuoksi Koski ja Yli-Anttila ei ole voinut selvittää luotettavasti, onko työllistämistuilla aidosti työllisyyttä lisäävä vaikutus vai onko kyse esimerkiksi siitä, että keskimääräistä nopeammalle kasvu-uralle siirtyneet, toimintaansa laajentavat yritykset ovat käyttäneet työllistämistukea muita useammin. Myös innovaatio- ja tuottavuusvaikutusten syventävä, perusteellinen aineistoanalyysi olisi tarpeen. Yritystukien vaikuttavuuden arvioimiseen liittyvät ongelmat Koski ja Yli-Anttila esittävät seuraavasti.

- tuetun yrityksen kehitystä ilman tukia – vaihtoehtoista tulemaa, ns. kontrafaktuaalia – ei voida koskaan havaita
- yritykset ovat heterogeenisiä
- tukien allokointi ei ole satunnaista (kuten ihanteellisessa vaikuttavuustutkimusasetelmassa tulisi olla)

- erityisesti innovaatiotukien muita yrityksiä ja yhteiskuntaa yleisemmin hyödyttäviä vaikutuksia (ulkoisvaikutukset) on erittäin vaikea mitata
- tukien mahdollisia haitallisia vaikutuksia markkinoiden toimintaan on erittäin vaikea arvioida.

4.4.1 Yritystukien vaikuttavuus: kirjallisuuskatsaus

Tässä lukuissa kootaan yhteen yritystoimintaan kohdistuvien tukien tehokkuutta ja vaikutuksia käsittelevää taloustieteellistä kirjallisuutta. Yritystuet jaetaan tässä yhteydessä kolmeen eri alakategoriaan: tutkimus- ja kehitystoiminnan sekä innovaatiotoiminnan tuet, työllistämistuet ja investointituet.

Yritystoimintaan kohdistuvat tuet ovat erittäin yleisiä useissa kehittyneissä maissa. Vaikka tukien käyttö on laajaa, niiden vaikuttavuuden luotettava ja johdonmukainen arviointi on hankalaa. Merkittävin ongelma on luotettavan koetyyppisen vertailuasetelman⁸³ puuttuminen. Tämä johtuu siitä, että tyypillisesti yritystoimintaan kohdistuvia tukia myönnetään valikoivasti vain tietyn tyyppisille yrityksille. Esimerkiksi työllistämiseen liittyviä tukia myönnetään usein sellaisilla alueilla tai toimialoilla toimiville yrityksille, joissa työllisyyskehitys on ollut keskimääräistä huonompaa.

Vertaaminen muiden alueiden parempaan työllisyyskehitykseen ei välttämättä anna luotettavaa lopputulosta. Lisäksi investointeihin ja tuotekehitykseen liittyvät tuet määräytyvät pääasiassa valikoivasti. Tällöin on todennäköistä, että tuki suuntautuu sellaisiin investointeihin, jotka olisi toteutettu myös ilman julkista tukea. Tämän kaltainen yritysten ominaisuuksiin perustuva harkinnanvarainen valikoituminen vaikeuttaa olennaisesti esimerkiksi tuotekehitystukien todellisten vaikutusten arviointia. Edellä mainituista syistä tässä luvussa keskitytään pääasiassa sellaisiin empiirisiin tutkimuksiin, joissa on analysoitu tukien vaikuttavuutta käyttäen luotettavia koeasetelmia.

Aikaisempia suomalaisia katsauksia ovat tehneet muun muassa Pajarinen ja Rouvinen (2014) ja Halme ym. (2012). Tämä katsaus poikkeaa edellä mainituista, sillä keskitymme akateemiseen kirjallisuuteen koskien nimenomaan luonnollisilla koeasetelmilla tehtyyn tutkimukseen yritystukien vaikuttavuudesta.

4.4.1.1 Tutkimus- ja kehitystoiminnan sekä innovaatiotoiminnan tuet

⁸³ Luotettavassa koeasetelmassa tukea saaneita yrityksiä verrataan samankaltaisiin yrityksiin, jotka eivät saaneet tukea. Tällaisella vertailuasetelmalla voidaan saada käsitys siitä, miten paljon tuilla on vaikutusta yritysten toimintaan verrattuna sellaiseen tilanteeseen, jossa tukea ei olisi saatu.

Valtion myöntämien tutkimus- ja kehitystoiminnan (T&K) verotukien ja erilaisten suorien innovaatiotukiohjelmien pääasiallisena tavoitteena on uusien innovaatioiden luominen. Tämän kaltaiset tuet ovat yleisiä monissa maissa. T&K-tukiohjelmien vaikutusten arvioinnista on muodostunut melko laaja tutkimuskirjallisuus, jossa pyritään pääasiassa arvioimaan tukien toimivuutta ja tehokkuutta.

Kansainvälistä kirjallisuutta T&K-tukien vaikuttavuudesta on konnut esimerkiksi Euroopan komissio (European Commission 2014), jonka raportissa on käyty läpi 31 maan yli 80 T&K-tukea. Kuusikohtaisella arviointikehikolla eri maiden tuet pisteytettiin paremmuusjärjestykseen. Kriteereitä olivat (i) investoinnin volyyymiin sidottu tuki mieluummin kuin uusinvestoinnin tuki, (ii) maailmanlaajuinen ulkoisvaikutus, (iii) painotus nuoriin yrityksiin, (iv) tuen carry-over mahdollisuus yrityksen tappiovuosina, (v) yhden luukun asiointi ja online-yhteydet tuen myöntäjän suuntaan, (vi) tuen järjestelmällinen evaluointi.

Vaikuttavuudeltaan parhaaksi arvioitiin Ranskan nuorten yrittäjien rahoitustuki. Eri maissa innovaatiotoimintaa tuetaan monella tavoin ja myös tutkimuskirjallisuudessa on analysoitu laajasti erilaisten instrumenttien vaikuttavuutta. Verotuki on usein sovellettu T&K-investointien tukimuoto, mutta monissa maissa on myös erityisiä T&K-toiminnan suorita tukia. Tällaiset kohdistetut tuet tarjoavat usein luotettavamman tavan tutkia tukien vaikuttavuutta, koska tällöin vertailuasetelman muodostaminen on uskottavampaa. Tästä kertoo myös se, että suorita tukia käsittelevien tutkimusten tulokset ovat melko yhdenmukaisia verrattuna verotukiin kohdistuviin tutkimuksiin (David ym. 2000, Criscuolo ym. 2012).

T&K-investoinneille myönnettävien verotukien vaikuttavuutta käsittelevää kirjallisuutta on raportoitu vain harvassa tutkimusartikkelissa. Hall ja Van Reenen (2000) tutkivat T&K-tukien vaikutuksia eräissä OECD-maissa. Heidän johtopäätöksensä on, että yksi tukieuro lisää T&K-investointeja noin yhdellä eurolla. Vaikutusten arvioidaan olevan suhteellisen samankaltaisia kaikissa OECD-maissa. Täyttä konsensusta tästä tutkimuskirjallisuus ei kuitenkaan tarjoa. Lisäksi huomionarvoista on, että alkuvaiheessa tukien vaikutus investointeihin on yleensä pieni, mutta se kasvaa pidemmällä aikavälillä.

Einiö (2014) hyödyntää alueellisten eroja vertailuasetelmaa tutkimuksessaan suomalaisiin yrityksiin kohdistuvista T&K-tuista. Tutkimustulosten mukaan tuet kasvattavat yritysten innovaatiotoiminnan investointeja, työllisyyttä ja kokonaisliikevaihtoa vertailuyrityksiin nähden. Einiö ei kuitenkaan havaitse välitöntä tukien aiheuttamaa tuottavuuden kasvua, mutta pidemmällä aikavälillä tuen piiriin päässeet yritykset osoittautuivat olevan muita tuottavampia.

Einiö osoittaa, että oikein asetetuilla ja kohdistetuilla uusiin innovaatioihin tähtäävillä tuilla voi olla merkittäviä vaikutuksia. Hän arvioi, että ensimmäisenä täytenä tuensaantivuonna yhden tukieuron vaikutus T&K- kehitysmenoihin on 1,4 euroa. Tämä tulos on samaa suuruusluokkaa Hallin ja Van Reenen (2000) tutkimuksen kanssa T&K-investointitukien vaikuttavuudesta. On kuitenkin myös mahdollista, että innovaatiotuet menevät pääasiassa sellaisille hankkeille, jotka ovat kaikkein lupaavimpia. Tällöin julkisella rahalla tuetaan sellaisia hankkeita, jotka olisi todennäköisesti toteutettu ilman tukeakin. Tuen tehokkuuden näkökulmasta olisi tärkeää, että julkisen tuen avulla käynnistettäisiin mahdollisimman monta uusiin potentiaalisesti merkittäviin innovaatioihin tähtäävää hanketta, ja että tuki ei korvaisi yksityisellä rahoituksella toteutettavia investointeja (Einiö 2013).

Wallsten (2000) tutki pienten yritysten saamaa julkista innovaatiotukea Yhdysvalloissa. Tutkimuksessa tarkastellaan erityisesti sitä, miten tukiohjelma vaikuttaa yksityisesti rahoitettujen T&K-investointien määrään. Tutkimuksen perusteella T&K-tuet eivät ole tehokas tapa lisätä investointeja ja työllisyyttä, sillä yhden euron julkinen tuki vähentää yritysten tekemiä yksityisiä T&K-investointeja yhdellä eurolla. Toisaalta, vaikka julkinen tuki syrjäyttää yksityisiä investointeja, se ei kuitenkaan vähennä T&K-toiminnan kokonaisinvestointeja.

Lach (2002) tutkii T&K-tukien vaikuttavuutta teollisuustoimialalla Israelissa. Tutkimustulosten perusteella pienet yritykset lisäävät tuen ansiosta T&K-investointejaan merkittävästi, mutta suurilla yrityksillä vastaavaa vaikutusta ei löydy. Lachin tulkinta on se, että suuret yritykset olisivat mitä todennäköisimmin toteuttaneet T&K-investointinsa tuesta riippumattakin. Pienille yrityksille tuen saaminen on kuitenkin tärkeää ja voi vaikuttaa merkittävästi siihen, että investointi ylipäätään toteutuu. Tulosten perusteella vaikuttaa siltä, että tuet tulisi kohdistaa mieluummin pieniin kuin suuriin yrityksiin, mikäli tavoitteena on lisätä T&K-investointeja.

Criscuolo ym. (2012) tarkastelevat Isossa-Britanniassa käytössä olevien suorien aluetukien ja investoinneille myönnettävien tukien vaikutuksia. He toteavat suorilla tuilla olevan vaikutusta vain pienten yritysten investointikäyttäytymiseen. Samankaltainen tulos havaitaan myös Bronzinin ja Iachinin (2004) tutkimuksessa Italian aineistolla.

Näiden tutkimusten tulokset kertovat, että vaikka tuilla ei keskimäärin havaittaisi vaikutuksia, reaktiot voivat yritystasolla olla voimakkaitakin. On havaittu esimerkiksi, että pienet yritykset reagoivat tukiin huomattavasti, mutta suuret eivät. Suuriin yrityksiin kohdistuvalla tuella voi olla jopa negatiivinen, syrjäyttävä vaikutus. Vielä ei kuitenkaan tiedetä, mitkä muut yritystason ominaisuudet selittävät näitä tuloksia.

T&K-tukien arvioinnissa on tärkeä pitää mielessä institutionaaliset seikat. Eri maissa sovellettavien tukien heikko vertailtavuus tekee tukien tehokkuutta käsittelevien tutkimusten tulosten yleistettävyydestä haastavaa. Muualla saatu tutkimustieto ei siksi ole välttämättä sovellettavissa esimerkiksi suomalaisiin tukiohjelmiin. Myös sillä, onko tuki luonteeltaan suora investointituki vai verotuki, voi olla merkitystä. Tutkimuskirjallisuus on lisäksi liikaa painottunut Yhdysvaltojen T&K-tukien tutkimukseen. Hall ja Van Reenen (2000) toteavat, että lisää tutkimusta kaivataan Yhdysvaltojen ulkopuolelta. Tarvittaisiin myös nykyistä parempaa ymmärrystä tukien vaikuttavuudesta yritysten muuhun toimintaan, erityisesti tuottavuuteen ja liiketoiminnan kehitykseen. Uudesta tutkimuksesta onkin jo näyttöä, hyvänä esimerkkinä Einiö (2014), jossa käsitellään T&K-investointimenojen lisäksi myös tukien muita vaikutuksia.

4.4.1.2 Työllisyystuet

Yrityksille myönnettäviä työllisyys- ja palkkatukia on laajalti käytössä monissa maissa. Tällaisten tukien tavoitteena on lisätä työllisyyttä jollakin tietyllä alueella tai toimialalla – ja usein matalapalkka-aloilla. Työllisyys- ja palkkatuki toteutetaan tyypillisesti niin, että tukeen oikeutetut yritykset maksavat pienempiä työnantajamaksuja kuin muut yritykset. Toinen tukimuoto on suora euromääräinen tuki uusien työntekijöiden työllistämiseen.

Suomessa työllisyystukia ovat tutkineet muun muassa Korkeamäki ja Uusitalo (2009) sekä Huttunen, Pirttilä ja Uusitalo (2013). Korkeamäki ja Uusitalo tutkivat yritys- ja yksilötason aineistolla alennettujen työnantajamaksujen vaikutusta palkkatasoon ja työllisyyteen. Tutkimuksessa hyödynnetään kokeilua, jossa Kelamaksu poistettiin yrityksiltä vuosina 2003–2009 Pohjois-Suomessa ja saaristokunnissa. Tutkimuksessa verrataan tukialueella olevia yrityksiä samankaltaisiin yrityksiin ja alueisiin, jotka eivät saaneet tukea. Tulosten mukaan työnantajamaksun alentaminen nosti jonkin verran keskimääräisiä palkkoja, mutta ei kasvattanut työllisyyttä.

Huttunen ym. (2013) tutkivat tilapäisen yli 54-vuotiaisiin työntekijöihin kohdennetun matalapalkkatuen (2006–2010) vaikutuksia Suomessa. Tutkimuksessa tarkastellaan, miten tukeen oikeutettujen henkilöiden työmarkkinoille tuleminen muuttui tuen myötä verrattuna niihin, jotka eivät saaneet tukea. Tarkastelussa pyritään mahdollisimman tarkasti ottamaan huomioon tuesta riippumattomat muutokset eri ryhmissä. Havaittiin, että tällä tuella ei ollut vaikutusta työllisyyteen tai palkkoihin.

Palkka- ja työllisyystuilla ei ole havaittu olevan muissakaan maissa merkittäviä vaikutuksia työllisyyteen ja taloudellisen aktiviteetin määrän. Benmarker ym. (2009) tutkivat alueellisen työnantajamaksun alennuksen vaikutusta työllisyyteen

Ruotsissa. Tulosten mukaan Pohjois-Ruotsiin kohdennettu työllisyystuki ei vaikuttanut työllisyyteen, mutta nosti hieman keskimääräistä palkkatasoa. Lisäksi havaittiin viitteitä siitä, että alennetut työnantajamaksut lisäsivät yritysten lukumäärää jonkin verran. Betcherman ym. (2010) tutkivat alueellisen työllistämistuen vaikutuksia Turkissa. He havaitsivat, että tuki kasvatti sen kohteena olevien alueiden työllisyyttä. Valtaosa vaikutuksesta tuli kuitenkin työvoiman siirtymisestä harmaasta taloudesta sosiaaliturvajärjestelmän piiriin, joten tuella ei todennäköisesti ole merkittävää vaikutusta todelliseen taloudellisen aktiviteetin määrään.

Neumark ja Kolko (2010) tutkivat työllisyys- ja palkkatukialueiden (enterprise zone) vaikutusta työllisyyteen USA:n Kaliforniassa. Tulosten mukaan näillä tuilla ei ole vaikutusta työllisyyteen. Kalifornian tukijärjestelmä kannustaa erityisesti matalapalkkaisten henkilöiden palkkaamista, mutta keski- ja matalapalkkaisten työntekijöiden suhteessa ei havaittu tuesta johtuvia muutoksia. Brown ym. (2010) vertailivat erilaisten työllisyystukien toimivuutta ja tehokkuutta käyttämällä dynaamista rakenteellista mallia ja saksalaista tilastoaineistoa. Heidän kalibrointitulostensa perusteella matalapalkkatuet eivät ole tehokkaita keinoja parantaa työllisyyttä ja hyvinvointia, mutta erityisesti pitkäaikaistyöttömille suunnatut työllistämistuet saattavat joissain tapauksissa olla tehokkaita.

Yhteenvedona voidaan todeta, että kohdennetuilla työllisyys- ja palkkatuilla ei saavuteta niille asetettuja tavoitteita. Vain hyvin harvoin saadaan aikaan positiivisia työllisyysvaikutuksia. Esimerkiksi alennetuilla työnantajamaksuilla ja matalapalkkatuilla ei havaittu olevan minkäänlaista vaikutusta työllisyyteen. Nämä tuet saattavat kuitenkin joissakin tapauksissa nostaa kohderyhmänsä palkkatasoa.

4.4.1.3 Investointituet

Investointitukien tavoitteena on kannustaa yrityksiä kasvattamaan uusien investointien määrää. Lisäksi voidaan tavoitella kokonaistuottavuuden kasvua. Joissakin tapauksissa halutaan tukea heikosti kehittyviä alueita (Hasset and Hubbard 2002).

Investointeihin kohdistuvien yritystukien vaikutuksista on melko vähän luotettavia empiirisiä tuloksia. Suorien tukien osalta Italiassa käytössä oleva tukijärjestelmä tarjoaa mahdollisuuden tukien vaikuttavuuden arviointiin, koska siellä tuki määritellään alueellisesti tietynlaisen ranking-järjestelmän kautta. Tässä mallissa koeasetelma luodaan hyödyntämällä rajaa, jonka yläpuolella olevat yritykset saavat tukea ja alapuolella olevat eivät saa.

Cerqua ja Pellegrini (2014) käyttävät edellä mainittua rajaa tutkimuksessaan, jossa he selvittävät tuen vaikutuksia yritysten investointeihin, liikevaihtoon ja työllisyyteen. Tulosten perusteella tuet vaikuttavat positiivisesti tukien saamisen aikana. Investointituet luovat uusia investointeja eikä tuki näytä syrjäyttävän yksityisrahoitteisia investointeja. Näin tukia saaneiden yritysten kokonaispääoma kasvaa verrattuna niihin, jotka eivät saa tukea. Tuilla ei kuitenkaan näytä olevan vaikutusta tuottavuuden kasvuun.

Toinen Italian tukijärjestelmän vaikuttavuutta arvioiva tutkimus päättyy päin vastaiseen tulokseen. Bronzini ja Blasio (2006) havaitsivat, että yritykset käyttävät tukirahoitusta edistääkseen jo aiemmin aloitettuja investointihankkeita. Lisäksi tuetut yritykset näyttävät investoivan sellaisiin projekteihin, joita ei-tuetut yritykset toteuttavat tukea ilmankin. Tulosten perusteella voidaan päätellä, että investointituet syrjäyttävät investointien omarahoitusta, ja että tuet eivät merkittävästi lisää uusia investointeja. Investointituki ei siis vaikuta kovin tehokkaalta.

Näiden kahden tutkimuksen erilaiset johtopäätökset kuvaavat hyvin sitä epävarmuutta, mikä liittyy investointitukien arviointiin. Siksi niiden vaikuttavuudesta ei ole selvää konsensusta tutkimuskirjallisuudessa.

Yhdysvalloissa verokannustimin toteutettuja investointitukia on käytössä hyvin laajasti eri osavaltioissa. Chirinko ja Wilson (2008) arvioivat näiden tukien vaikutuksia hyödyntäen eroja osavaltioiden välillä. He käyttävät aikasarja-aineistoa 20 vuodelta 48 eri osavaltiossa. Tulokset antavat viitteitä siitä, että verotuilla on pieni positiivinen vaikutus pääomakantaan. Investointien verotuilla voi olla vaikutusta myös yritysten sijoittautumispäätöksiin, mutta tämän vaikutuksen taloudellinen merkitys on myös melko pieni.

Yhdysvalloissa on käytössä myös tiettyjen kehitysalueiden investointitukia. Näiden tukien tavoitteena on nostaa heikosti kehittyneen alueen keskimääräistä tulotasoa. Tämän tyyppisistä tukitoimista on myös tutkimuskirjallisuutta, jonka mukaan investoinnit kasvavat näillä alueilla (Gurley-Calves ym. 2009 ja Freedman 2013). Tukien nettovaikutuksesta ei ole kuitenkaan kattavaa tietoa. Epäselvää on esimerkiksi se, vaikuttaako tuki lähialueiden kehitykseen. Kehitysalueiden investointitukien kustannustehokkuudesta ei siten ole selvää kuvaa.

Yksi investointitukien muoto on korotetut poistot. Usein tätä tukimuotoa käytetään suhdannepoliittisena toimenpiteenä (ts. matalasuhdanteessa), jotta investointiastetta saataisiin kasvatettua. Poistojen korottamisen vaikutuksia investointeihin on selvitetty erityisesti Yhdysvaltalaisessa kirjallisuudessa. Näiden mukaan korotetuilla poistoilla on ollut ainakin pieni positiivinen vaikutus investointeihin (Cummins ym. 1994, House ja Shapiro 2008, Zwick ja Mahon 2013). Samansuuntaisia tuloksia on saanut Edgerton (2010). Tosin on myös

todettava, että korotettu poisto on tehtävissä vain positiivisesta tuloksesta eikä se näin ollen hyödytä tappiollista yritystä.

Mielenkiintoisena erityistapauksena on syytä mainita Saksojen yhdistymisen jälkeinen maan itäosissa sovellettu korotettujen poistojen ohjelma vuosina 1990–1999. Eichfelder ja Schneider (2014) mukaan tällä ohjelmalla oli merkittävä ja vahva positiivinen vaikutus investointeihin.

Lopuksi voidaan todeta, että tutkimus investointitukien vaikuttavuudesta on aika lailla ristiriitaista: löydetään sekä merkittäviä että korkeintaan vähäisiä vaikutuksia uusien investointien määrään. Tutkimuskirjallisuuden yleinen johtopäätös on se, että investointituilla ei ole vaikutusta kokonaistuottavuuteen, joka on kuitenkin niiden taloudellisesti tärkein tavoite.

4.4.1.4 Yhteenveto

Tutkimus- ja kehitystoiminnan verotuilla ja suorilla tukitoimilla näyttäisi olevan positiivinen vaikutus innovaatio toimintaan kohdistuvien investointien määrään. Erityisesti pienissä yrityksissä niiden vaikutukset ovat merkittäviä. Toisaalta suurten yritysten saama julkinen tuki syrjäyttää usein investointien yksityistä rahoitusta. Kirjallisuudessa on kuitenkin melko vähän heterogeenisuustuloksia yritysten muunlaisista ominaisuuksista kuin kokoluokasta. Tutkimustuloksia tukien vaikuttavuudesta muuhun yritystoimintaan on melko rajallisesti, joskin aivan viime aikoina myös niiden vaikuttavuutta liikevaihtoon ja tuottavuuteen on pyritty arvioimaan. Erityisen tärkeää olisi selvittää, miten tuet vaikuttavat yritysten tuottavuuteen pidemmällä aikavälillä.

Työllistämisen- ja matalapalkkatuilla ei ole todettu olevan vaikutusta työllisyyteen, jonka parantaminen on kuitenkin näiden tukien tärkein tavoite. Myöskään vaikutusta yritysten tuottavuuteen ei ole havaittu. Tutkimuskirjallisuuden perusteella tuet siirtyvät osittain palkkoihin, mutta vielä suuremmalta osin ne näyttävät jäävän yrityksille.

Investointitukien vaikuttavuudesta ei ole kirjallisuudessa selvää konsensusta, ja luotettavia tuloksia on ylipäätään saatavilla melko vähän. Useimmat tutkimustulokset kertovat, että investointituilla ei ole uusia investointeja lisäävää vaikutusta. Joissakin tutkimuksissa kuitenkin löydetään pieniä positiivisia vaikutuksia. Yleisesti investointituilla ei näytä olevan positiivisia tuottavuusvaikutuksia.

Kokonaisyhteenvetona voidaan todeta, että tutkimus- ja kehitystoimintaan ja innovaatioihin kohdistuvilla tuilla on tutkimustulosten perusteella positiivisia kokonaistaloudellisia vaikutuksia. Erityisen tärkeitä ovat tukien vaikutukset kokonaistuottavuuteen. Oikein kohdennettuina, pääasiallisesti pienille yrityksille,

ne voivat olla vaikuttava ja tehokas tapa edistää taloudellista kasvua. Muilla yrityksen toimintaan suunnatuilla tuilla ei havaita olevan juurikaan positiivisia vaikutuksia.

Tutkimus- ja kehitystoiminnan tukien tutkimuksessa on kuitenkin vielä paljon avoimia kysymyksiä. Esimerkiksi tulosten jaottelu erilaisten yritystason ominaisuuksien mukaan olisi erittäin hyödyllistä. Tämä voisi auttaa paremmin ymmärtämään tukien vaikutusmekanismeja. Myöskään tukien vaikutusten leviämisestä laajemmalle ei ole kirjallisuudessa yhteistä näkemystä. Näihin teemoihin tulevat tutkimukset tulevat varmaankin keskittymään.

4.5 Yritystukien arviointikehikko

Verotuen ja suoran tuen ominaisuudet ja niiden myöntämisprosessit ovat erilaisia, mikä vaikuttaa tukien arviointiin. Keskeisiä eroja ovat muun muassa se, että suora tuki on vuosittaisen valtion talousarviokäsittelyn kohteena ja sen myöntäminen on lähes aina harkinnanvaraista. Verotuki sen sijaan saattaa jatkua vuodesta toiseen ilman kriittistä tarkastelua ja sen saa jokainen verosäännösten perusteella siihen oikeutettu. Lisäksi verotuen saajan identifioiminen on usein hankalaa, kun taas suoran tuen saajista on tarkka kirjanpito. Verohallinto joutuu valvomaan, että verotukien myöntämiskriteerit täyttyvät. Tämä vaatii resursseja ja voi haitata verohallinnon ydintehtävän eli verojen keruun suorittamista. Suoran budjettituen etu on läpinäkyvyys, helpompi kohdennettavuus ja verotukia paremmat edellytykset tukien vaikutusten seurantaan. Verotukien eduksi taas on nähty hallinnollinen yksinkertaisuus, erityisesti silloin, kun on kyse laajahkoille ryhmille suunnatusta yleistuesta, jonka määrä voidaan laskea verotuksessa rutiininomaisesti kerättävien tietojen perusteella. Manuaalisen valmistelutyön väheneminen ja sähköisten palvelujen yleistyminen rajaavat kuitenkin sitä aluetta, jolla verotukia voidaan järkevästi ohjata haluttuihin kohteisiin.

Seuraavassa on kuvattu verotuen ja suoran tuen ominaisuuksia hyödyt/haitat - taulukolla:

Taulukko 5. Verotukien ja suorien tukien ominaisuuksia

	Verotuki	Suora tuki
Hyödyt	-kannustaa yksityissektoria osallistumaan julkisiin politiikkaohjelmiin -toimii suhteellisen automaattisesti	-talousarvion läpinäkyvyys ja vuosittainen tarkastelu -saajan tehokas kohdentaminen -tuen kokonaismäärän kontrolli
Haitat	-lisää verohallinnon kustannuksia -hyöty voi kohdistua epätoivotusti jatkuu automaattisesti, ellei verolakia muuteta -monimutkaistaa verotusta	-edellyttää maksatusjärjestelmää ja saajan valintaprosessia

Tukilajien ominaispiirteistä huolimatta verotukien ja suorien tukien arviointi on syytä yrittää toteuttaa yhteisen arviointikehikon avulla, joka asettaa ne vertailutilanteeseen. Tämän edellytyksenä on, että tukien yksilölliset politiikkatavoitteet ja niiden käyttöön ottamisen edellytykset on otettu huomioon. Siksi kaikkien tukien yhteiset arvioimisperusteet eivät voi olla kovin tiukkoja.

Saksan valtiovarainministeriön selvityksen (German Ministry of Finance 2012) mukaan uusi tuki pitäisi ottaa käyttöön vain silloin, kun se on muita toimenpiteitä sopivampi väline ja tehokas kustannus-hyöty -mielessä. On parempi, että uusi tuki myönnetään rahoitustukena kuin verotukena ja siihen osoitettu määräraha säästetään muualla valtion menoissa. Uusi rahoitustuki on myönnettävä vain määräajaksi ja sen pitää olla ajan myötä vähenevä (degressiivinen). Rahoitustuen tavoitteet on määriteltävä niin, että ne sallivat tuen evaluoinnin. Tässä yhteydessä otetaan huomioon tuen vaikutukset kasvu-, jakelu-, kilpailu- ja ympäristöpolitiikkaan. Käytössä olevat verotuet pitäisi arvioida siitä näkökulmasta, voidaanko ne korvata rahoitustuella tai muilla toimenpiteillä, jotka rasittavat vähemmän julkista taloutta. Olemassa oleville rahoitustuille on asetettava määräaika ja yleensä ne on tehtävä degressiivisiksi.

Hyvän tuen periaatteiden tärkeä lähtökohta on selvittää tuen tarkoitus ja tavoitteet. Ne on usein muotoiltu liian yleisillä tai kapeilla käsiteillä, minkä vuoksi niiden saavuttamista on hankalaa tai jopa mahdotonta arvioida. Tukisäännöksiä koskevien esitysten määrälliset ja laadulliset tavoitteet on tyypillisesti riittämättömästi dokumentoitu.

Kun arvioidaan tuen todellista tarvetta, on tiedettävä tuen käyttöön ottamisen aikana vallinneet olosuhteet. Tuen lähtökohtien, perusrakenteen ja toiminnan

kriittinen analysointi helpottaa sen arvioimista, kuinka tehokkaasti tuen voidaan kohtuudella odottaa saavuttavan tavoitteensa eli vaikuttavan yritysten käyttäytymiseen ja talouden tilaan.

Eräissä maissa on toteutettu laajoja verotukien evaluointihankkeita. Alankomaissa kiinnitettiin erityistä huomiota verotukisäännösten määräaikaaisuuteen ja samantyyppisten tukien yhdistämiseen. Irlannissa toteutettiin maan finanssikriisiin liittynyt laaja verotukien evaluointihanke, jossa ehdotettiin merkittävien verotukien lakkauttamista. Isossa-Britanniassa vain osa verotuista evaluoitiin, mutta samalla annettiin joukko suosituksia olemassa olevien tukien uudelleen organisoimiseksi. Myös Italiassa on aloitettu kattava verotukien evaluointiohjelma, jossa on tarkoitus arvioida kaikki verotuet (Rauhanen 2013).⁸⁴

4.5.1 Saksan verotukien evaluointikehikko

Erilaisten tukien arviointia varten on kehitetty suosituksia, periaatteita ja käytäntöjä. Saksassa vuonna 2009 valmistunut tutkimus verotuista (Thöne 2012) on ilmeisesti tähän mennessä perusteellisin aiheesta toteutettu. Siinä evaluoitiin maan 20 merkittävintä verotukea. Tavoitteena oli taata erilaisten verotukien vertailtavuus niin pitkälti, kun se on järkevää, ja varmistaa ymmärrys suorien tukien ja verotukien roolista markkinataloudessa. Kaikille verotuille tehtiin samat kysymykset ja näin arvioinnit perustettiin yhtäläisille laatuvaatimuksille. Samalla luotiin mahdollisimman hyvä vertailtavuus käytettyjen taloudellisten tunnuslukujen ja normien välillä. Tutkituista 20 verotuesta vain viiden jatkamiselle löydettiin riittävät perusteet.

”Vihreän valon” saivat:

- merirahtiyritysten yksinkertaistettu verotus
- itäisen Saksan investointikannustin
- henkilökohtaisen säästämisen verovapaa vähimmäisraja
- hammashoitopalvelujen alennettu alv-kanta
- yksityisten eläkejärjestelmien verovähennys.

Viisi tukea sai ”punaisen valon” eli ne suositeltiin lopetettaviksi:

- verottomat lisäpalkkiot yö- ja viikonlopputyöstä
- kulttuurihyödykkeiden ja kirjojen alennettu alv-kanta
- kerosiin verovapaus
- kiinteistösisjoitusosakerahaston (REIT) veronhuojennus
- työntekijöiden säästötilien verovähennys.

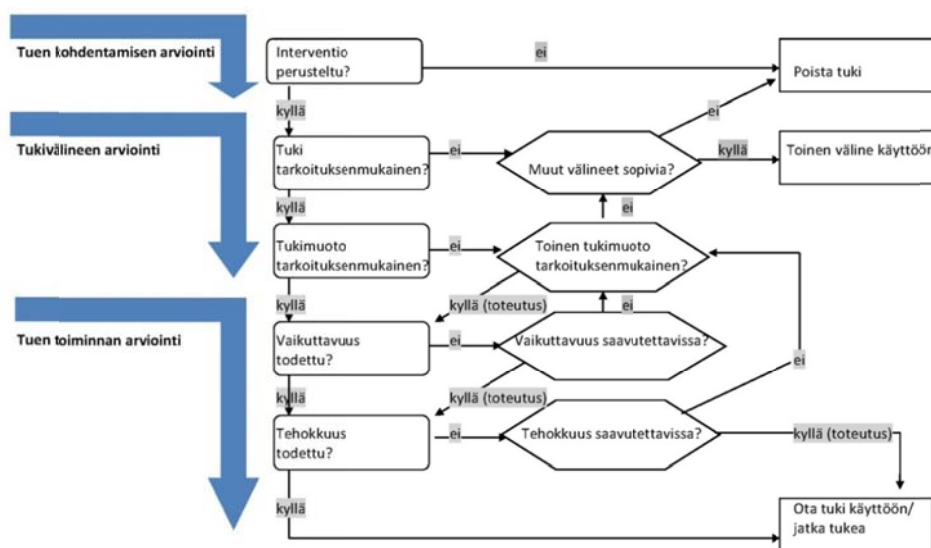
⁸⁴ Alankomaissa lakkautettaviksi esitettyjä verotukia olivat lahjoituksiin ja koulutusmenoihin liittyvät verotuet, Irlannissa lapsilisien verovapaus, työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksuvähennys ja asuntovelkojen korkovähennyksen rajaaminen ensiasunnon ostajille. Isossa-Britanniassa pääpaino oli tukien puutteiden korjaamisessa ja leikkauslistalle ehdotettiin melko pieniä verotukia: yhtiön hankkimien toisen yhtiön osakkeiden veronhuojennusta, henkivakuutusmaksujen tuloveronhuojennusta ja lounasetilien luontoisetua.

Kymmenen verotuen perusteita olisi arvioitava uudelleen ja tiukennettava. ”Keltaisen valon” verotukia olivat:

- teollisuusyritysten ympäristöverovähennys
- energiaintensiivisten teollisuusyritysten ylimääräinen ympäristöverovähennys
- yhdistetyn sähkön ja lämmön tuotannon (CHP) tuki
- julkisen liikenteen alennettu alv-kanta
- maatalouden ympäristöverovähennys
- ei-energiatuotantoon käytettävien fossiilisten polttoaineiden verovapaus
- käsityöläisten tuloverovähennys
- työvaltaisten palvelujen tuloverovähennys
- maatalouden ympäristöverovähennys.

Thönen (2013) esittämä verotukien arviointimalli on kuviossa 1. Ennen tätä vaihetta on koottava evaluoinnissa tarvittava informaatio. Arviointimalli jakaantuu kolmeen vaiheeseen: tuen kohdentamisen arviointi, tukivälineen arviointi ja tuen toiminnan arviointi. Prosessi on varsin suoraviivainen ja siinä esitetään talouden peruskysymyksiä: Onko tuki oikeutettu? Onko se relevantti? Onko se hyvin suunniteltu? Onko se vaikuttava ja tehokas?

Kuvio 1. Saksan verotukien arviointimalli



Lähde: Thöne 2012.

Seuraavassa esitellään Thönen (mt) kehittämän verotukien arviointimallin keskeiset ominaisuudet.

Tuen kohdentamisen arvioinnissa tärkeintä on mitata sitä hyötyä, joka saavutetaan veronmaksajien kustannuksella. Keskeinen kysymys kuuluu, kenen hyöty on relevantti. Tässä yhteydessä ei voida rajoittua pitämään lähtökohtana tuen vastaanottajan taloudellista etua tai tuen myöntäneen tahon poliittista hyötyä. Perimmäinen mittapuu kaikille verotukien arvioinneille on yleinen etu. Tuen

nimellinen tavoite ei välttämättä vastaa yleistä etua. Toisaalta verotuki voi virallisesti olla tarkoitettu palvelemaan yleistä etua, mutta käytännössä se ensisijaisesti hyödyttää pientä intressijoukkoa. Tästä huolimatta lainsäätäjän tarkoittama tavoite on evaluointien lähtökohtana tuen sosiaalisen ja taloudellisen hyödyn arvioinnissa.

Saksan käyttämässä evaluointimallissa sovelletaan kolmitasoista kriteeristöä (benchmark). Ensiksi tutkitaan saavuttavatko verotuet niiden omat, lakiperusteiset tavoitteensa. Toiseksi arvioidaan, ovatko verotuet yhteensopivia liittohallituksen päättämien tukipoliittisten yleisten suuntaviivojen kanssa. Kolmanneksi tutkitaan verotukien suhde yleiseen etuun. Tämä ei ole helppo tehtävä, koska käsite yleinen etu on epämääräinen käsite. Saksalaisessa mallissa ongelma on yritetty ratkaista käyttämällä yksinkertaisia ja todennäköisiä taloudellisen tehokkuuden sekä horisontaalisen ja vertikaalisen oikeudenmukaisuuden periaatteita.

Tukivälineen arvioinnissa keskeinen kysymys on, onko tuki suunniteltu riittävän hyvin saavuttamaan asetetut tavoitteet? Jos näin ei ole, voidaanko sen toteuttamistapaa kehittämällä päästä parempiin tuloksiin? Seuraavaksi kysytään, onko suunnitellun toimenpiteen oltava valitun tuen muodossa? Jos tähän päädytään, niin mikä on tuen tarkka muoto?

On ratkaistava, mikä väline on sopivin politiikkatavoitteen saavuttamiseksi. Onko se verotuki, suora tuki tai tulonsiirto, korkotukilaina, valtion takaamat laina, valistuskampanjat, palkinnot tai sääntely ja valvonta. Lopuksi on päätettävä valitun tuen muoto, esimerkiksi verotuen osalta on valittava verovähennys, veronhuojennus, alennettu verokanta tai veron lykkääminen.

Tuen vaikuttavuuden ja tehokkuuden tarkastelu eli tuen toiminnan arviointi on jokaisen evaluoinnin keskeisin osa. Eri tuista voidaan kuitenkin raportoida vain muutama yhteinen piirre. Tämä johtuu yhtäältä erilaisten tukien tavoitteiden ja tarkoituksen erilaisuudesta ja toisaalta käytettävissä olevista arviointimenetelmistä. Näitä ominaisuuksia on vaikea nivoa yhteen. Periaatteessa tuen toiminnan arviointi sisältää kaksi elementtiä:

- Vaikuttavuus: Missä määrin tuki saavutti tavoitteensa? Oliko tavoitteen saavuttamisen taso riittävä? Voidaanko riittämätöntä vaikuttavuuden tasoa parantaa mahdollisten uudistusten kautta?
- Tehokkuus: Mikä oli tavoitteen saavuttamisen yksikkökustannus? Oliko havaittu kustannus-hyöty -suhde hyväksyttävä? Voidaanko tuen tuotoksen (tai tuloksen) yksikkökustannusta vähentää parantamalla tukivälinettä tai sen hallinnointia?

Käytännössä vaikuttavuustarkastelu on selvästi tärkeämpi kuin tehokkuustesti. Kummassakin tapauksessa keskeisintä on kysymys relevantista tavoitteesta eli millaisilla arvosteluperusteilla saavutettua vaikuttavuutta ja tehokkuutta pitäisi mitata. Tällainen lopputulos-sävyttyneisyys voi kuitenkin vain hyvin harvoin

johtaa luotettavaan ja pätevään empiiriseen tulokseen. Tavallisesti tukiohjelman menestys ja epäonnistuminen voidaan määritellä vain ohjelman välitavoitteen mukaisilla välittömällä tuloksilla.

Vaikka saksalainen arviointimalli on suunniteltu verotukia varten, sen elementit ovat niin yleisiä, että se voisi sopia myös suorien tukien tarpeisiin. Malli auttaisi sekä suunnitellun uuden tuen arvioinnissa että jo käytössä olevan tuen evaluoinnissa.

4.6 Hyvän tuen periaatteet

Pääministeri Kataisen hallitus tarttui yritystukijärjestelmän puutteisiin rakennepoliittisessa ohjelmassaan syksyllä 2013. Tavoitteeksi asetettiin yritystukien kehittäminen taloutta ja elinkeinorakennetta uudistavaan sekä kasvua ja kansainvälistymistä edistävään suuntaan. Samalla yritystukia tuli uudistaa niin, että ne edistävät kestävästä talouskasvusta ja vähentävät ympäristöhaittoja. Lisäksi hallitus päätti asettaa erillisen ministerityöryhmän valmistelemaan esityksen elinkeinotukien ja ympäristölle haitallisten tukien uudistamisesta sekä uudelleenkohdentamisesta maaliskuun 2014 kehysriihen mennessä. Ministeriryhmän työn pohjaksi valmisteltiin yritystoimintaan vaikuttavien tukien osalta ns. hyvän tuen periaatteet (TEM 2014).

Ministerityöryhmälle valmistellut hyvän tuen periaatteet on johdettu voittopuolisesti suorien tukien pohjalta. Verotukien kokonaisarviointiin ne ovat eräiltä osin liian tiukkoja. Seuraavassa tarkastellaan näitä periaatteita ja esitetään niihin lisäyksiä ja muutoksia. Tavoitteena on muokata hyvän tuen periaatteet sellaiseksi, että ne ovat käyttökelpoisia mittaamaan sekä yritystoimintaan vaikuttavia suoria tukia että verotukia.

1. Relevantti tavoite

”Selkeästi määritelty ja yhteisen edun mukainen tavoite, kuten elinkeinotoiminnan uudistaminen, yritysten kilpailukykyyn parantaminen, ilmasto- ja ympäristötavoitteet, rakennemuutosten haittavaikutusten lieventäminen, aluekehitys tai huoltovarmuus.”

Kommentti: Tavoite ei saa olla liian kapea tai yleinen, tavoitteita voi olla useita.

2. Kohdistuminen

”Tuki kohdistuu myönteisten ulkoisvaikutuksien leviämisen edistämiseen tai selkeästi tunnistetun markkinapuutteen korjaamiseen sekä sellaisille toimijoille ja sellaiseen toimintaan, joilla on erityisen olennainen merkitys ko. markkinapuutteen korjaamisessa.”

Kommentti: Määriteltävä tuen laajuus ja kesto. Onko kohderyhmä sama kuin alun perin tavoiteltiin (esim. lain tulkinta muuttunut, tuotekehittely)?

3. Vaikuttavuus

"Tuki on arvioitu tutkimustiedon perusteella vaikuttavaksi eikä se syrjäytä yrityksen omaa rahoitusta. Vaikuttavuustutkimuksen lähtökohtana on selvittää, olisiko tuettava hanke/investointi toteutunut ilman tukea. Tällöin pyritään vertaamaan tilannetta tuen jälkeen vaihtoehtoiseen tilanteeseen ilman tukea. Pelkkä tilastollinen seuranta tai haastattelukyselyt eivät kerro, miten nimenomainen tuki on vaikuttanut esim. yrityksen kasvuun, tuottavuuteen ja työllisyyteen."

Kommentti: Tuen vaikutusta rahoituspäätöksiin on vaikea todentaa. Saavuttiko tuki tavoitteensa ilman kielteisiä tuloksia. Voidaanko vaikuttavuutta parantaa tukea uudelleen kohdistamalla tai päivittämällä?

4. Suuri hyöty pienillä kustannuksilla

"Tuki voi olla vaikuttava, mutta hyvin kallis, jolloin se ei ole kustannustehokas. Kustannustehokkuuden tulee ohjata valintaa muiden politiikkakeinojen ja suorien/epäsuorien tukien välillä perustuen mahdollisimman tarkkaan arvioon kustannuksista ja hyödyistä."

Kommentti: Tehokkuus ei ole yhtä tärkeä kuin vaikuttavuus, jälkimmäistä on vaikeampi parantaa.

5. Tarkoituksenmukainen

"Tuki on vahvan analyysin pohjalta todettu välttämättömäksi politiikkatoimeksi muiden politiikkatoimien sijaan tai niiden rinnalla. Ennen suorien tukien käyttöönottoa tulisi arvioida mahdollisuudet edistää markkinoiden toimivuutta kysyntään vaikuttavilla epäsuorilla tuilla tai muilla ohjauskeinoilla, esim. lainsäädännöllä. Jos suoriin tukiin päädytään, tulisi arvioida käytetäänkö vastikkeettomia ja vai palautuvia tukimuotoja."

Kommentti: Suora tuki on useimmiten taloudellisesti tehokkaampi vaihtoehto kuin epäsuora tuki eli verotuki.

6. Hallinnollinen rasitus tuen saajalle pieni

"Tukivalikoiman sekä yksittäisiin tukiin liittyvien haku- ja seurantaprosessien tulee olla yksinkertaiset, läpinäkyvät ja yhdenmukaiset hakijoiden hallinnollisen rasituksen minimoimiseksi. Samalla tämä vähentää tukien jakajien hallinnollista rasitusta."

Kommentti: Ei ole kovin merkittävä verotukien kannalta, koska tuen myöntäminen on lähes automaattista ja valvontatarve on pieni.

7. Haittavaikutukset pienet

"Tuki ei aiheuta kohtuuttomia kielteisiä vaikutuksia kilpailuun (esim. markkinoille pääsyn esteet, määräävän markkina-aseman väärinkäyttö, ja jäsenvaltioiden väliseen kauppaan) tai muita yhteiskunnallisia kustannuksia."

Kommentti: Hyötyvätkö kohderyhmän ulkopuoliset tahot tuesta tai hyötyvätkö kaikki kohderyhmän jäsenet tuesta.

8. Määräaikainen

"Tukiohjelmien ja yksittäisten tukipäätösten tulee olla määräaikaisia ja niihin tulee sisältyä selkeä irtautumissuunnitelma. Määräajan päättyessä tukien tarpeellisuus ja toimivuus tulee arvioida ennen mahdollista jatkopäätöstä. Pitkäkestoisten tukiohjelmien ja yksittäisten tukipäätösten tarpeellisuus ja toimivuus tulee arvioida esim. 4-5 vuoden välein."

Kommentti: Koskee sellaisenaan myös verotukia. Jollei tuen soveltamista päätetä jatkaa, se lakkautetaan.

9. Tukiautomaatiikka pois

”Siinä missä suoria tukia tarkastellaan säännöllisesti valtion talousarvio- ja kehysprosesseissa, useimmat verotuet jatkuvat automaattisesti, ellei verolakia muuteta. Lisäksi verotuen määrä kasvaa yleensä, kun veroja korotetaan. Verotuen määrän automaattisen kasvun estämiseksi tulisi pidättäytyä verotukien kasvattamisesta veronkorotusten yhteydessä.”

Kommentti: Jos verotuen euromäärä ei saa kasvaa, alempaa verotasoa on korotettava enemmän kuin normitasoa. Muuten tuki kasvaa automaattisesti.

Yleisenä kommenttina edellä mainituista hyvän tuen periaatteista on todettava, että ne ovat osittain päällekkäisiä. Periaatteet tavoite (1), kohdistuminen (2) ja tarkoituksenmukainen (5) voitaisiin yhdistää periaatteen ”Tavoite ja tarkoitus” alle. Määräaikainen (8) ja tukiautomaatiikka (9) ovat hyvin lähellä toisiaan ja olivat yhdistettävissä nimellä ”Määräaikaisuus”. Haittavaikutukset (7) kuuluu periaatteeseen ”Vaikuttavuus” (3) ja hallinnollinen rasitus (6) sekä suuri hyöty pienillä kustannuksilla (4) pitäisi yhdistää ”Tehokkuus” -periaatteeksi.

Markkinapuute ja ulkoisvaikutus pitäisi erottaa omaksi periaatteenksi niiden painoarvon vuoksi. Suhde hallitus- tai politiikkaohjelmaan olisi syytä ottaa yhdeksi arviointikriteeriksi. Perustiedot tuen määrästä ja kohderyhmästä tarvitaan, samoin kuin vapaamuotoinen kuvaus ”yleisestä edusta”.⁸⁵

4.6.1 Ehdotus arviointikehikoksi

Edellä esitellyt hyvän tuen kriteerit ovat hieman muokattuina käyttökelpoisia rakennettaessa tukien arviointikehikkoa. Verotuella tai suoralla tuella voi kuitenkin olla samanaikaisesti useita tavoitteita ja vaikutuksia. Esimerkiksi EU:ssa on työvaltaisten palvelujen alennetuilla arvonlisäverokannoilla tavoiteltu suotuisia vaikutuksia ”työpaikkojen lisäyksen, talouskasvun ja sisämarkkinoiden moitteettoman toiminnan kannalta”.⁸⁶ Samalla vaikutetaan kuitenkin kotitalouksien valintoihin alentamalla kyseisen palvelun hintaa. Yksityisasuntojen uudistamisen ja korjauksen verotuella on kirjattu sekä työllisyys että energiansäästöavoitteita. Suoralla yritystuella saattaa samanaikaisesti olla työllisyys- ja aluepoliittisia sekä yrittäjyyden tukemistavoitteita. Teollisuuden kilpailukyvyllä tehokas tuki saattaa aiheuttaa negatiivisia ympäristövaikutuksia ja työllisyyttä parantava verotuki voi olla tulonjakovaikutuksiltaan kallis ja tehoton.

Tämän selvityksen tavoitteena on arvioida yritysten toimintaan vaikuttavia tukia. Tuen vaikuttavuutta ei kuitenkaan voida arvioida pelkästään sen virallisesti kirjattun (mahdollisesti epäselvästi muotoillun) tavoitteen perusteella. Tuen

⁸⁵ Yleinen etu (”yhteinen hyvä” tai ”yleinen hyvinvointi”) on toki epämääräinen käsite. Thöne (2012) mittaa sitä käyttämällä yksinkertaisia ja todennäköisiä taloudellisen tehokkuuden sekä horisontaalisen ja vertikaalisen oikeudenmukaisuuden periaatteita.

⁸⁶ NEUVOSTON DIREKTIIVI 2006/18/EY, annettu 14 päivänä helmikuuta 2006, direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta alennettujen arvonlisäverokantojen osalta.

kokonaisarviointi tulisi voida esittää sekä tuen yksilöllisten tavoitteiden että yritystuille asetettujen yleisten periaatteiden (ulkoisvaikutukset, markkinapuute) suhteen. Kaikki tuen tavoitteet ja vaikutukset pitäisi siis ottaa huomioon sen kokonaisarvioinnissa. Tuen arvioinnin ydin on mitata sitä kokonaisuhyötyä, joka saavutetaan kaikkien veronmaksajien kustannuksella eli myös ”yleinen etu” on otettava huomioon. Tuen vastaanottajan taloudellinen etu ei missään tapauksessa ole riittävä peruste tuelle.

Seuraavassa on hahmoteltu tuen arviointikehikon rakennetta. Tavoitteena on arvioida yksittäisen suoran tuen tai verotuen menestymistä tuelle kirjatun tavoitteen saavuttamisessa. Kustakin kehikon kriteeristä olisi tuotettava numeerinen arvio (esimerkiksi asteikolla 1-3). Lopullinen näkemys tuen säilyttämis-, muuttamis- tai poistamistarpeesta annettaisiin ”liikennevaloilla”: vihreä (säilytetään sellaisenaan), keltainen (muutettava, päivitettävä) ja punainen (poistettava).

Tässä selvityksessä ei ollut mahdollista tehdä pilottityyppistä kokonaisarviota useista (tai jopa kaikista) yritystoimintaan vaikuttavista verotuista ja suorista tuista. Tämä jää jatkotutkimuksen varaan, jonka yhteydessä arviointikehikkoa edelleen kehitettäisiin.

Taulukko 6. Ehdotus yritystuki arviointikehikoksi

Arviointikriteeri	Huom.	Arvioitava tuki
Tuen virallinen tavoite ja tarkoitus	<ul style="list-style-type: none"> • myös tuen ”anteliaisuus”, laajuus ja kesto • onko tavoite ajan tasalla vai onko sitä päivitettävä 	1= tavoite puuttuu kokonaan, 2 = tavoitetta kehitettävä, 3 = tavoite hyvin perusteltu
Muu tavoite ja tarkoitus	<ul style="list-style-type: none"> • ks. edellä 	”
Mitä markkinapuutetta korjataan tai mikä on tavoiteltava ulkoisvaikutus?	<ul style="list-style-type: none"> • myös tutkimuskirjallisuuden arvio 	1 = ei ilmoitettu, 2 = kuvaus riittämätön, 3 = selkeästi muotoiltu
Suhde hallitus- tai politiikkaohjelmaan	<ul style="list-style-type: none"> • yhdenmukainen poliittisten prioriteettien kanssa • kohdistuuko todelliseen tarpeeseen 	1 = ei täytä ehtoja, 2 = kuvaus riittämätön, 3 = täyttää ehdot hyvin
Tuen määrä ja kohderyhmän koko	<ul style="list-style-type: none"> • tuki / saaja 	1= kallis, 2 = kohtuullinen, 3 = edullinen

Vaikuttavuus	<ul style="list-style-type: none"> • onko tavoite saavutettu ilman ei-toivottuja tuloksia • kohderyhmän ulkopuolinen käyttö • tutkimuskirjallisuuden arvio 	1 = heikko vaikuttavuus, 2 = kohtalainen vaikuttavuus, 3 = hyvä vaikuttavuus
Tehokkuus	<ul style="list-style-type: none"> • kustannus-hyöty verrattuna muihin vaihtoehtoihin, myös ei-mitattavat vaikutukset • tutkimuskirjallisuuden arvio 	1 = heikko tehokkuus, 2 = kohtalainen tehokkuus, 3 = hyvä tehokkuus
Määräaikaisuus	<ul style="list-style-type: none"> • säännöllinen arviointi tehtävä • "sunset clause" 	1 = ei määräaikaisuutta, ei säännöllistä arviointia, 2 = kuvaus riittämätön, 3 = täyttää ehdot
"Yleinen etu"	<ul style="list-style-type: none"> • esim. horisontaalisen ja vertikaalisen oikeudenmukaisuuden periaatteet 	vapaamuotoinen kuvaus
Kokonaisarvio		vihreä, keltainen tai punainen

4.7 Johtopäätökset

Talusteorian mukaan julkisen sektorin interventiolla voi olla talouden tehokkuutta parantavia positiivisia ulkoisvaikutuksia vain, jos se korjaa markkinahäiriöitä. Tässä tarkoituksessa julkinen sektori voi tukea yrityksiä säädöksillä, suorilla tuilla, verotuilla tai tarjoamalla tietyn palvelun ilmaiseksi.

Suomessa suoria yritystukia jaetaan vuodessa noin 1,3 miljardia euroa. Yritysten toimintaan vaikuttavia verotukia on noin 6 miljardia euroa. Niistä arvonlisäverotuksen verotuet ovat noin 3 miljardia, valmisteverotuksen osuus on noin 2 miljardia ja loput ovat elinkeinoverotuksen tukia.

Tukien vaikuttavuutta voidaan vain harvoin tutkia tieteellisesti kestäväällä tavalla, koska yritykset ovat heterogeenisiä ja tuetun yrityksen kehitystä ilman tukia ei voida koskaan havaita. Erityisesti innovaatiotukien ulkoisvaikutuksia ja tukien mahdollisia haitallisia vaikutuksia markkinoiden toimintaan on vaikea arvioida. Luotettavassa koeasetelmassa tukea saaneita yrityksiä verrataan samankaltaisiin yrityksiin, jotka eivät saaneet tukea. Tukien allokointi on tällöin satunnaista, kuten aidossa koeasetelmassa tulee olla.

Jo uusia tukia suunniteltaessa olisi hyödyllistä pohtia tukeen liittyviä tutkimustarpeita. Pilottihanke tai tuen alueellinen taikka ajallinen kohdistaminen tarjoaisi mahdollisuuden tieteelliset kriteerit täyttävään tutkimusasetelmaan.

Tutkimuskirjallisuuden mukaan tutkimus- ja kehitystoiminnan verotuilla ja suorilla tukitoimilla näyttäisi olevan positiivinen vaikutus innovaatiotoimintaan kohdistuvien investointien määrään. Pienissä yrityksissä niiden vaikutukset ovat merkittäviä. Erityisen tärkeitä ovat tukien vaikutukset kokonaistuottavuuteen. Toisaalta suurten yritysten saama julkinen tuki syrjäyttää usein investointien yksityistä rahoitusta. Oikein kohdennettuina T&K-tuet voivat olla vaikuttava ja tehokas tapa edistää taloudellista kasvua. Tärkeää olisi selvittää, miten tuet vaikuttavat yritysten tuottavuuteen pitkällä aikavälillä.

Työllistämisen ja matalapalkkatuilla ei ole todettu olevan vaikutusta työllisyyteen. Myöskään vaikutusta yritysten tuottavuuteen ei ole havaittu. Tuet siirtyvät osittain palkkoihin, mutta vielä suuremmalta osin ne näyttävät jäävän yrityksille. Investointitukien vaikuttavuudesta ei ole kirjallisuudessa selvää konsensusta, ja luotettavia tuloksia on ylipäättään saatavilla melko vähän. Useimmat tutkimustulokset kertovat, että investointituet eivät lisää uusia investointeja.

Vaikka näyttöä on siitä, että pienten yritysten saamalla suorilla yritystuilla on jopa merkittäviä vaikutuksia investointeihin, suuret yritykset saavat valtaosan tukirahoista. Monilla tukea jakavilla organisaatioilla on vuodesta toiseen tukea saavia ”kanta-asiakkaita”, ja lisäksi joukko yrityksiä saa jatkuvasti tukea useilta

organisaatioilta. Vaikutus tulee kahdesta suunnasta: tuenhakijat oppivat hakemaan tukea ja tuenmyöntäjät oppivat tuntemaan hakijan, jolloin aiemmin tukea saanut yritys saa tukea todennäköisemmin kuin muu yritys.

Verotuet voivat vaikuttaa yritystoimintaan suoraan tai välillisesti. Välittömästi yrityksiin kohdistuvia verotuksia ovat useat elinkeinoverotuksen ja valmisteverotuksen tuet. Tässä selvityksessä myös arvonlisäverotuksen hyödykeryhmittäiset verotuet on katsottu yritystoimintaan vaikuttaviksi verotuiksi. Sen sijaan henkilöiden tuloverotusta ei ole otettu mukaan selvitykseen, vaikka pitkällä tähtäimellä esimerkiksi palkkaverotukseen liittyvät vähennykset todennäköisesti tukevat yrityksiä. Tämän vuoksi pois on jätetty myös voitonjaon verotukseen liittyvä tuki, vaikka yhtiön ja sen osakkaan verotusta usein tarkastellaankin kokonaisuutena.

Arvonlisäverotukseen liittyvillä verotuilla on tutkimuskirjallisuuden mukaan voimakkaita talouden toimintaa ja kasvua haittaavia vaikutuksia. Useat verokannat aiheuttavat rajanveto-ongelmia, hankaloittavat kirjanpitoa, verontilitystä ja tilintarkastusta sekä lisäävät alv-palautusten maksatusta. Koska nämä kustannukset ovat lähes kokonaan kiinteitä, ne rasittavat eniten pieniä yrityksiä. Alennetut alv-verokannat ovat poliittisesti hankalia, sillä jollekin hyödykkeelle suunnattu verotuki saa aikaan paineita suostua yhä uusiin tukiin. Niiden avulla tavoiteltu tulojaon tasaaminen on tutkimuksissa todettu kalliiksi ja tehottomaksi.

Toinen arvonlisäverotuksen tukimuoto on verosta vapauttamiset. Niitä säätelevät EU-direktiivit. Vaikka verosta vapauttamisia ei Suomessa pidetä verotukena, niillä on vaikutusta yritysten toimintaan, koska ne kaventavat veropohjaa ja asettavat verokannat korkealle. Arvonlisäveron pohjasta puuttuu Suomessa noin kolmasosa kansantalouden arvonlisäyksestä. Eräiden tutkimusten mukaan laajalla veropohjalla ja yhdellä verokannalla on ollut selviä positiivisia vaikutuksia niitä soveltavien maiden kasvuun, työllisyyteen ja budjettitasapainoon. Tämä johtuu siitä, että vakioverokantaa on voitu alentaa useita prosenttiyksikköjä budjettineutraalisti entisellä verotuotolla.

Valmisteverot poikkeavat muista veroista, koska ne on ainakin osaksi säädetty korjaamaan negatiivisia ulkoisvaikutuksia (usein ympäristövaikutuksia). Valmisteverojen tasot ovat Suomessa EU-maiden korkeimpia ja siksi valmisteverotuksella annettua tukea on yleensä perusteltu yritysten kilpailukykytekijöillä. Tämä puolestaan monimutkaistaa verojärjestelmää ja aiheuttaa hallinnollista työtä. Energiaverotuksen nimellistasoja on korotettu viime vuosina huomattavasti, mutta valtaosa teollisuuden maksamista energiaveroista palautetaan. Nämä verotuet olisivat ilmeisesti toteutettavissa entisellä verotuotolla kevyemmällä hallinnolla tai uudelleenkohdennettavissa energiaverotuksen tukirakennetta uudistamalla.

Elinkeinoverotuksessa ainoa merkittävä verotuki on nopeutettujen poistojen kautta annettu tuki, mutta se on tyypillisesti tuloksentasauskeino. Kehitysalueiden ylimääräisillä poistoilla tai määräaikaikaisilla korotetuilla poistoilla ei ole todettu olevan vaikutuksia yritysten investointeihin.

Yritysten toimintaan vaikuttavalla tuella voi olla samanaikaisesti useita tavoitteita, ja siksi tuen kokonaisarviointi tulisi voida esittää sekä tuen yksilöllisten tavoitteiden että yritystuille asetettujen yleisten periaatteiden (ulkoisvaikutukset, markkinapuute) suhteen. Tuki saattaa esimerkiksi toimia heikosti yritysnäkökulmasta, mutta sillä voi olla myönteisiä vaikutuksia talouden muille sektoreille. Tämän vuoksi kaikki tuen tavoitteet ja vaikutukset pitäisi ottaa huomioon sen kokonaisarvioinnissa. Tuen vastaanottajan taloudellinen etu ei missään tapauksessa ole riittävä peruste tuelle. Tuen arvioinnin ydin on mitata sitä kokonaishyötyä, joka saavutetaan kaikkien veronmaksajien kustannuksella.

Lähteet

- Ali-Yrkkö, Jyrki (2013): *Mysteeri avautuu, Suomi globaaleissa arvoverkostoissa*, Helsinki, Taloustieto.
- Benge, Matt, Marie Pallot and Hamish Slack (2013): Possible lessons for The US from New Zealand GST. *National Tax Journal*. June 2013, 66(2), 479–498.
- Benmarker, H., Mellander, E. ja Öckert, B. (2009). Do regional payroll tax reductions boost employment? *Labour Economics*, 16: 480–489.
- Betcherman, G., Meltem Daysal N. ja Pagés, C. (2010). Do employment subsidies work? Evidence from regionally targeted subsidies in Turkey. *Labour Economics*, 17: 710–722.
- Bolton, Tom and Brian Dollery (2004): *An Empirical Note on the Comparative Macroeconomic Effects of the GST in Australia, Canada and New Zealand*. University of New England, School of Economics. Working Paper Series in Economics No. 2004–17.
- Bronzini, R. ja Blasio, G. (2006): Evaluating the impact of investment incentives: The case of Italy's Law 488/1992. *Journal of Urban Economics*, Vol. 60, Issue 2, 327–349.
- Bronzini, R. ja Iachini, E. (2014): Are Incentives for R&D Effective? Evidence from a Regression Discontinuity Approach. *American Economic Journal: Economic Policy*, 6(4): 100–134.
- Brown, A., Merkl, C. ja Snower, D. (2010): Comparing the effectiveness of employment subsidies. *Labour Economics*, 18: 168–179.
- Cerqua, A. ja Pellegrini G. (2014): Do subsidies to private capital boost firms' growth? A multiple regression discontinuity approach. *Journal of Public Economics*, 109, 114–126.
- Chirinko, Robert S. and Daniel J. Wilson (2008) : *State Investment Tax Incentives: A Zero-Sum Game?* Working Paper 2006-47, Federal Reserve Bank of San Francisco. July 2008.
- Collins, Micheál and Mary Walsh (2010): *Ireland's tax expenditure system: international comparisons and a reform agenda*. Studies in Public Policy: 24. The Policy Institute at Trinity College Dublin.
- Commission on Taxation Report, Ireland (2009): *Review of Tax Expenditures*. <http://www.commissionontaxation.ie/downloads/Part%208.pdf>
- Copenhagen Economics (2013): *VAT in the public sector and exemptions in the public interest*. Final report for TAXUD/2011/DE/334, 10 January, 2013.

- Criscuolo, C., Martin, R., Overman, H. G. ja Van Reenen, J. (2012): The Causal Effects of an Industrial Policy. SERC Discussion Papers 0098, Spatial Economics Research Centre, London School of Economics.
- Cummins, Jason G, Hassett, Kevin A, Hubbard, R Glenn, Hall, Robert E ja Caballero, Ricardo J (1994): A reconsideration of investment behavior using tax reforms as natural experiments. *Brookings papers on economic activity*, (2):1–74.
- David, P., Hall, B. ja Toole, A. (2000): Is public R&D a complement or substitute for private R&D? A review of the econometric evidence. *Research Policy*, 29(4-5): 497–529.
- de la Feria, Rita (2014): Blueprint for reform of VAT rates in Europe. WP 14/13, Oxford University, Centre for Business Taxation. Said Business school, September 2014.
- de la Feria, Rita and Richard Krever (2012): Ending VAT Exemptions: Towards A Post-Modern VAT. Oxford University Centre for Business Taxation, WP 12/28.
- Ebrill, Liam, Jean-Paul Bodin, Michael Keen and Victoria Summers (2001): The Modern VAT (Washington: International Monetary Fund).
- Edgerton, Jesse (2010): Investment incentives and corporate tax asymmetries. *Journal of Public Economics*, 94(11):936–952 (2010).
- Eichfelder, Sebastian and Kerstin Schneider (2014): Tax Incentives and Business Investment: Evidence from German Bonus Depreciation. CESifo working paper no. 4805, Category 1: Public Finance, May 2014.
- Einiö, E. (2013): Innovaatioiden tukeminen kannattaa. VATT Policy Brief 1-2013, Valtion taloudellinen tutkimuskeskus.
- Einiö, E. (2014): R&D Subsidies and Company Performance: Evidence from Geographic Variation in Government Funding Based on the ERDF Population-Density Rule, *The Review of Economics and Statistics*, October 2014, Vol. 96, No. 4: 710–728.
- European Commission (2014): A Study on R&D Tax Incentives. Taxation papers, Working paper N. 52.
- Freedman, M. (2013): Targeted Business Incentives and Local Labor Markets. *Journal of Human Resources*, Vol. 48, no. 2: 311–344.
- German Ministry of Finance (2012): 23rd Subsidy Report of the Federal Government. Report of the Federal Government on the development of subsidies for the years 2009 to 2012.

- Gurley-Calves, T., Gilbert, T. J., Harper, K., Marples, D. J. ja Daly, K. (2009). Do Tax Incentives Affect Investment?: An Analysis of the New Markets Tax Credit. *Public Finance Review*, vol. 37(4): 371–398.
- Hall, B. ja Van Reenen, J. (2000): How effective are fiscal incentives for R&D? A review of the evidence *Research Policy*, 29 (4-5). 449–469.
- Halme, Kimmo, Vesa Salminen, Kalle Lamminmäki, Samuli Rikama, Brian Barge, Margaret Dalziel ja Cameron Miller (2012): Nuorten kasvavien yritysten merkitys, menestystekijät ja yritystukien rooli kasvun ajurina. TEM julkaisuja, *Konserni* 10/2015.
- Hemels, Sigrid (2011): Ex-Post Evaluation of Tax Legislation in the Netherlands. *Svensk Skattetidning*, No. 9, pp. 754–764, 2011.
- Holm, Pasi, Jaakko Kiander, Timo Rauhanen, Matti Virén (2007): Elintarvikkeiden arvonlisäverokannan alentamisen vaikutukset. PTT raportteja nro 200.
- House, Christopher L ja Shapiro, Matthew D (2008): Temporary investment tax incentives: theory with evidence from bonus depreciation. *The American Economic Review*, 737–768.
- Huttunen, K., Pirttilä, J. ja Uusitalo, R. (2013): The employment effects of low-wage subsidies. *Journal of Public Economics*, 97: 49–60.
- Hyyrynen, Matti (2013): Ympäristön kannalta haitalliset tuet. Ympäristöministeriön raportteja 13/2013.
- Ilmakunnas., Pekka (1994): Yritystuki taloustieteen näkökulmasta. *Kansantaloudellinen aikakauskirja* 4/1994.
- Kangasharju, Aki ja Timo Rauhanen (2008): Lainsäädännön hallinnollinen taakka yrityksille – raskaimmat säädösalueet. TEM julkaisuja. *Kilpailukyky* 13/2008.
- Hassett, Kevin A. and R. Glenn Hubbard (2002): Chapter 20 – Tax Policy and Business Investment. *Handbook of Public Economics*. Edited by Alan Auerbach and Martin Feldstein. Volume 3, 2002, Pages 1293–1343.
- Korkeamäki, O. ja Uusitalo, R. (2009). Employment and wage effects of a payroll-tax cut - evidence from a regional experiment. *International Tax and Public Finance*, 16: 753–772.
- Koski H. ja Ylä-Anttila P (2001).: Yritystukien vaikuttavuus: tutkimushankeen yhteenveto ja johtopäätökset, ETLA, TEM raportteja 7/2011.
- Kosonen, Tuomas (2010): What was actually cut in barbers' VAT cut? VATT Working Papers 18.
- Kosonen, Tuomas ja Jarkko Harju (2010): Ravintoloiden arvonlisäveroalennuksen hintavaikutukset. VATT Muistiot 10.

- Kröger Outi ja Rauhanen T (toim.)(2010): Verotuet Suomessa 2009. VATT valmisteluraportti 5/2010.
- Lach, S. (2002): Do R&D Subsidies Stimulate or Displace Private R&D? Evidence from Israel. *The Journal of Industrial Economics*, Vol. 50, No. 4: 369–390.
- Minnesota Department of Revenue (2011): Tax Expenditure Review Report. Bringing Tax Expenditures into the Budget Process, February 2011.
- Müller-Clemm, W.J. and Barnes, M.P. (1997): A Historical Perspective on Federal Program Evaluation in Canada. *The Canadian Journal of Program Evaluation*, Vol. 12, No. 1, pp. 47–70.
- Neumark, D. ja Kolko, J. (2010). Do enterprise zones create jobs? Evidence from California's enterprise zone program. *Journal of Urban Economics*, 68: 1–19.
- Office of Tax Simplification (2011): Review of tax reliefs, final report. March, 2011.
- OECD (2004): Best Practice Guidelines – Off Budgets and Tax Expenditures, OECD, GOV/PGC/SBO(2004)6, 19-May-2004.
- Pajarinen, Mika ja Petri Rouvinen (2014): Tekesin rahoituksen vaikutus työn tuottavuuteen. Etna Raportit 35.
- Polackova Bixi, Hana, Christian Valenduc and Zhicheng Li Swift, eds. (2004): Tax Expenditures, Shedding Light on Government Spending Through the Tax System. Lessons from Developed and Transition Economies. World Bank Publications 2004.
- Rauhanen, Timo (2014): Kokemuksia verotukien evaluoinnista eräissä maissa. VATT muistiot.
- Thöne, Michael (2012): 18 Billion at One Blow. Evaluating Germany's Twenty Biggest Tax Expenditures. FiFo Discussion Paper 12-4, November 2012.
- Työ- ja elinkeinoministeriö (2011): Suurten yritysten tukia arvioivan työryhmän mietintö, TEM raportteja 5/2011.
- Työ- ja elinkeinoministeriö (2012): Yritystukiselvitys. TEM julkaisu. Innovaatio 7/2012.
- Työ- ja elinkeinoministeriö (2014): Yritystukijärjestelmän uudistaminen. TEM 28.4.2014.
- Wallsten, S. (2000): The Effects of Government-Industry R&D Programs on Private R&D: The Case of the Small Business Innovation Research Program. *The RAND Journal of Economics*, Vol. 31, No. 1: 82–100.

- Valtiovarainministeriö (2015): Talouspolitiikan lähtökohdat 2015-2019. Valtiovarainministeriön virkamiespuheenvuoro. Valtiovarainministeriön julkaisuja – 13/2015, Talouspolitiikka.
- VATT analyysi (2013): Hyvän veropolitiikan periaatteet. VATT julkaisut 63.
- Zwick, Eric ja Mahon, James (2013). Do Financial Frictions Amplify Fiscal Policy? Evidence from Business Investment Stimulus. Job market paper, Harvard University.

5. Laaja pohja ja yksi verokanta – visio tehokkaasta arvonlisäverosta (essee 4)

5.1 Johdanto⁸⁷

Kansainvälisestä finanssikriisistä alkanut ja edelleen jatkuva talouden taantuma on monissa EU-jäsenmaissa johtanut julkisen sektorin nopeaan velkaantumiseen. Tässä yhteydessä huoli verotulojen riittävydestä on lisääntynyt ja keskusteluun on nostettu myös arvonlisäveron (alv) pohjan vahvistaminen. Yhä yleisemmin alv:n ongelmiksi tunnistetaan myös alennettujen verokantojen aiheuttama hallinnollinen rasite, rajanveto-ongelmat ja kilpailuhaitat.

Ramsey'n käänteisjoustosäännön mukaan tehokkainta on verottaa kysynnältään joustavia hyödykkeitä kevyemmin kuin sellaisia hyödykkeitä, joiden kysyntä on joustamatonta. Tämä sillä rajoituksella, että ristihintajoustoa eli hyödykkeen hinnanmuutoksen vaikutusta muihin hyödykkeisiin ei esiinny. Ramsey'n sääntö on kuitenkin osoitettu käytännössä mahdottomaksi soveltaa. Tähän palataan tarkemmin luvussa 5.5.

Käytännössä soveltuvin kulutusveromalli on arvonlisävero, joka kohdistuu kaikkeen kulutukseen ja vaihdantaan, joita verotetaan yhden verokannan mukaan. Hankittujen välituotteiden vero voidaan vähentää myynnin verosta. Vienti on järjestelmässä verotonta, mutta siihen liittyvien välituotteiden verot ovat vähennyskelpoisia. Kohdemaaperiaatteen mukaisesti ostaja maksaa tuonnista veroa oman maansa verokannan mukaan. Jos edellä mainitut edellytykset toteutuvat, arvonlisävero ei kertaudu eikä vääristä hintoja tai kannusta maita verokilpailuun. Jäljempänä tehokkaalla arvonlisäverolla tarkoitetaan tällä tavoin määriteltyä verojärjestelmää.

EU:n yhteinen alv-järjestelmä täyttää melko heikosti edellä mainitut periaatteet. Näennäisen tiukoista direktiiveistä huolimatta järjestelmä on epäyhtenäinen ja monelta osin tehoton. Ensinnäkin, EU:n alv-lainsäädäntö määrää jättämään erät keskeiset kulutushyödykkeet veropohjan ulkopuolelle. Toiseksi, jäsenmaille tarjotaan mahdollisuus soveltaa alennettuja verokantoja monenlaisiin tavaroihin ja palveluihin. Kolmanneksi sisämarkkinatoimitusten ja viennin nollaverokanta aiheuttaa monenlaista väärinkäytöstä ja tehottomuutta.⁸⁸

Myös Suomessa verosta on vapautettu merkittäviä toimialoja, kuten terveyden- ja sairaanhoito, sosiaalihuolto, koulutus, rahoitus- ja vakuutuspalvelut sekä kiinteistöjen myynti ja vuokraaminen. Lisäksi Suomessa sovelletaan

⁸⁷ Luvun 7 ja sen liitteet on laatinut Marja Riihelä.

⁸⁸ Rajan ylittävään kauppaan liittyvistä arvonlisävero-ongelmista ks. esimerkiksi http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/missing-part_en.htm.

vakioverokannan ohella kahta alennettua verokantaa ja nollaverokantaa (myynti verotonta, mutta vähennysoikeudella).

Tässä tutkimuksessa esitellään EU:n ja Suomen arvonlisäverojärjestelmää ja keskustellaan arvonlisäveron tehokkuudesta. Edelleen arvioidaan, mille tasolle arvonlisäveron pohjan laajentaminen ja alennettujen verokantojen poistaminen asettaisi yhden ja yhtenäisen verokannan. Tällaisen ehdotuksen toteutukseen liittyisi toki käytännön ongelmia, kuten EU:n lainsäädännön veropohjaa säätelevä, jäsenmaita tiukasti velvoittava direktiivi. Siitä on myönnetty vain harvoja poikkeuksia. EU:n piirissä käydään kuitenkin jatkuvaa keskustelua ja teetetään selvityksiä nykyistä tehokkaammasta yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä.

Kirjoituksen päätavoitteena on herättää keskustelua laajapohjaisen yhden verokannan arvonlisäverojärjestelmän hyödyistä. Kattavaa kvantitatiivista arviota uudistuksen taloudellisista vaikutuksista ei tehdä. Yksityiskohtaisia kuvauksia uudistuksen käytäntöön soveltamisesta ei myöskään tarjota. Kansainvälisessä tutkimuskirjallisuudessa on kuitenkin näyttöä siitä, että tällaisella mallilla voisi olla positiivisia vaikutuksia talouden suorituskykyyn. Arvonlisäketjun vahvistuessa verotuksen neutraalisuus paranisi, julkisen ja yksityisen sektorin väliset kilpailuhaitat katoaisivat ja alennettuihin verokantoihin liittyvät tulkinta- ja rajanveto-ongelmat poistuisivat. Kirjoituksen lopussa esitettävän arvion mukaan reformin tulonjakovaikutukset jäisivät todennäköisesti vähäisiksi.

Tutkimus etenee niin, että ensiksi esitellään EU:n ja Suomen arvonlisäverojärjestelmiä. Tämän jälkeen luvussa 5.3 tarkastellaan alv:n tehokkuutta erilaisilla mittareilla mitattuna. Uuden-Seelannin tehokkaasta alv-järjestelmästä kerrotaan luvussa 5.4. Luvussa 5.5 referoidaan aiheeseen liittyvää tutkimuskirjallisuutta. Arvio alv-pohjan laajentamisen vaikutuksesta yhden verokannan tasoon esitetään luvussa 5.6. Seuraavaksi raportoidaan nykyiseen veropohjaan perustuvan, mutta yhtenäistetyn arvonlisäverokannan tulonjakovaikutukset ja lopuksi tutkimuksen johtopäätökset.

5.2 EU:n yhteinen arvonlisäverojärjestelmä

Päätöksenteko EU:n verokysymyksissä edellyttää jäsenvaltioiden yksimielisyyttä. EU:n yhteinen arvonlisäverojärjestelmä perustuu kohdemaaperiaatteeseen. Sen mukaan vienti on nollaverotettua eli verovapaata vähennysoikeudella ja tuontia verotetaan hyödykkeen kulutusmaan verokannalla. Järjestelmä on katsottu siinä määrin yhtäläiseksi, että siihen on voitu osittain perustaa kunkin jäsenmaan rahoitusosuus EU:n budjetista.

Välillisen verotuksen yhtenäistäminen sai vauhtia 1990-luvun alussa, kun rajavalvonta sisämarkkinoilla poistui, valmisteverotuksen vähimmäistasoista

sovittiin ja arvonlisäverotuksessa siirryttiin yrityksissä tapahtuvaan valvontaan. Tämä johti varsin yksityiskohtaiseen säätelyyn ja raskaaseen valvontajärjestelmään. Näin oli kuitenkin meneteltävä, jotta verotulojen kertyminen kulutusmaahan voitaisiin turvata ja jäsenvaltioiden erilaisista verokannoista aiheutuvat väärinkäyttöyritykset estää. Kuluttajat voivat kuitenkin ylittää jäsenvaltion rajan mukanaan rajoittamaton määrä hyödykkeitä, joista arvonlisävero on alkuperämaassa maksettu.

Jotta rajakauppa ei olisi paisunut hallitsemattomaksi, vakioverokannalle sovittiin vähimmäistaso, josta päättää EU:n ministerineuvosto. Vuoden 1992 jälkeen 15 prosentin minimitaso on jatkettu neljästi – viimeksi vuonna 2015. Enimmäisverokantaa ei ole asetettu, mutta neuvoston tarkoituksena on ollut säilyttää jäsenmaiden vakiokantojen ero kymmenessä prosenttiyksikössä. Useat kansainvälisen finanssikriisin velkaannuttamat jäsenmaat ovat kuitenkin viime vuosina korottaneet vakioverokantojaan ja Unkarin kanta on jo 27 prosenttia. EU:n jäsenmaiden arvonlisäverokannat on esitetty liitteessä 1.

Vuoteen 1992 useissa EU-maissa sovellettiin sekä arvonlisäveron vakiokantaa korkeampia että alempia verokantoja. Erilaisia ylellisyshyödykkeitä (kallis alkoholi, turkit, jalokivet, huviveneet, erikoisautot jne.) oli kaikissa alkuperäisissä jäsenmaassa korotetun verokannan piirissä. Niistä luovuttiin vuonna 1993. Alennettujen verokantojen piirissä olevia hyödykkeitä on kuitenkin edelleen varsin paljon.

Alennettua verokantaa voidaan jäsenmaan harkinnan mukaan soveltaa eräiden palvelujen ja tavaroiden myyntiin, yhteisöhankintaan ja maahantuontiin. Tällaisia verokantoja voi olla korkeintaan kaksi ja niiden on oltava vähintään 5 prosenttia. EU:n kuudennen arvonlisäverodirektiivin liite III sisältää listan näistä hyödykkeistä (liite 3). Siihen on kelpuutettu etupäässä kotimarkkinoilla hyödykkeitä. Jäsenmailla ei siis ole minkäänlaista velvollisuutta ottaa käyttöön alennettuja verokantoja

EU:n arvonlisäverodirektiivi säätelee, mitä tavaroita ja palveluita jäsenvaltioiden on vapautettava verosta. Tähän joukkoon kuuluvat muun muassa julkiset palvelut kuten sairaanhoito, sosiaalihuolto, koulutus, sairaankuljetus, julkinen radio- ja tv-toiminta sekä pankki- ja vakuutustoiminta (liite 4). Perusteluina ovat sosiaaliset, verotustekniset tai hallinnolliset syyt. Kysymyksessä on tiukasti velvoittava direktiivi, josta on jäsenmaille myönnetty vain harvoja poikkeuksia (de la Feria 2014).

Veropohjan laajuuden kannalta tärkeä kysymys on yksityisen ja julkisen sektorin tuottamien palvelujen yhdenvertainen kilpailuasema markkinoilla. On perusteltua ajatella, että kilpailevia palveluntuottajia tulisi kohdella verotuksessa yhdenmukaisella tavalla. Tästä on useissa maissa (myös Suomessa) ollut

seurauksena se, että eräät julkisen sektorin liiketoiminnan kanssa kilpailevat yksityiset palvelut on vapautettu arvonlisäverosta. Tällä tavoin arvonlisäverotuksen pohja on entisestään kaventunut.

5.2.1 Suomen kansallinen arvonlisäverotus

Suomessa liikevaihtoverotus otettiin käyttöön vuonna 1941, koska ulkomaankauppa oli sodan takia tyrehtynyt ja valtiolle tärkeän tulolähteen muodostaneet tullitulot olivat pienentyneet. Verollisten ja verottomien tavaroiden luetteloiden perusteet vaihtelivat tuoteryhmittäin ja olivat aika lailla satunnaisia. Esimerkiksi elintarvikkeiden myynti oli verotonta. Veropohja oli kapea ja piilevän veron määrä oli suuri.

Vuoden 1963 pienimuotoinen tai tilapäinen elinkeinotoiminta sekä alkutuotannon harjoittajat vapautettiin verovelvollisuudesta, vähittäismyynnissä ei sallittu lainkaan kokonaan verottomia tavaroita ja verokannaksi säädettiin 10 prosenttia. Erityisesti katsottiin, että koko vähittäiskaupan myyntiin tulee soveltaa samaa verokantaa. Vuonna 1964 veroa ryhdyttiin kantamaan kaikissa taloudellisen vaihdannan vaiheissa ja 1990-luvun vaihteessa teollisuuden välituotepanoksille säädettiin täysi vähennysoikeus veron kertaantumisen estämiseksi. (Valtiovarainministeriö 1989, 1991)

Suomen EU-jäsenyyden edellytyksenä oli unionin yhteinen arvonlisäverojärjestelmä. Se otettiin käyttöön 1.7.1994 ja tuolloin myös palvelut ja rakentaminen tulivat veron piiriin. Sovellettuja alennettuja verokantoja perusteltiin eri tavoin.

Henkilökuljetuksille asetettiin 6 prosentin verokanta. Katsottiin, että yleinen verokanta heikentäisi joukkoliikenteen kilpailuasemaa yksityisautoiluun nähden ja vaikeuttaisi pyrkimyksiä turvata liikenteen vähimmäispalvelut eri alueille ja väestöryhmille. Elinkeinopoliittisista syistä myös majoitustoimintaan päätettiin soveltaa 6 prosentin verokantaa.

Viestintäpoliittisista syistä televisiolupamaksujen verorasitusta ei haluttu lisätä. Yleisradiotoiminnan jättäminen verotuksen ulkopuolelle olisi kuitenkin aiheuttanut kilpailuneutraalisuusongelman. Tämän estämiseksi yleisradiotoiminta saatettiin verotuksen piiriin soveltamalla siihen 6 prosentin verokantaa, joka vastasi lupamaksuihin aiemmin sisältynyttä tuotantopanosten vähennyskelvottomuudesta aiheutuvaa piilevää veroa.

Kulttuuripoliittisista syistä kirjojen myyntiä ja elokuvateatteriesityksiin päätettiin verottaa 12 prosentin verokannalla. Samaa verokantaa sovellettiin liikuntapalveluihin kansanterveydellisistä syistä. Myös lääkkeet tulivat 12 prosentin verokannan piiriin. Lääkkeiden aikaisempi lievempi liikevaihtoverotus oli toteutettu asettamalla niiden myynti verottomaksi ja myöntämällä apteekkarille

18 prosentin suuruinen vähennys. Tämä ei ollut arvonlisäverotuksen periaatteiden mukainen ratkaisu ja siksi lääkkeiden lievempi verotus toteutettiin alennetulla alv-kannalla. (Suomen alv-järjestelmästä ks. Honkatukia ym. 2011).

Tilapäiseksi säädetyistä elintarvikkeiden 17 prosentin verokannasta oli tarkoitus siirtyä 12 prosentin verokantaan vuoden 1997 joulukuussa. Verokannan alentamista kuitenkin lykättiin aina vuoteen 2009 asti.

Suomen EU-jäsenyys aiheutti myös tarpeen arvonlisäverokantojen rakenteen harmonisointiin. Vuoden 1998 alussa yhdistettiin 6 ja 12 prosentin verokannat yhdeksi 8 prosentin kannaksi. Nykyiset kaksi alennettua verokantaa, 10 ja 14 prosenttia, täyttävät EU:n arvonlisäverodirektiivin vaatimukset. Taulukossa 1 esitetään Suomessa tällä hetkellä voimassa olevat alennettujen arvonlisäverokantojen ja nollaverokannan piirissä olevat hyödykeryhmät sekä arvio niihin sisältyvästä verotuesta vuonna 2015. Liitteessä 2 on kuvattu arvonlisäverolain mukaiset määritelmät eri verokantojen soveltamisalueista. Alv-direktiivi antaisi mahdollisuuden alentaa myös esimerkiksi yksityisasuntojen uudistus-, korjaus- ja siivouspalvelujen sekä kodinhoitopalvelujen arvonlisäveroa (liite 3). Näitä mahdollisuuksia ei Suomessa ole käytetty. Perusteeksi on esitetty muun muassa sitä, että meillä on käytössä kotitalousvähennys. Myöskään sosiaalisen asuntotuotannon verokantaa ei ole alennettu. Suomen verotukiselvityksessä alennetun alv-kannan verotuki lasketaan niin, että kyseisen hyödykkeen kulutuksesta kertyvää verotuloa verrataan siihen verotuloon, jonka vakioverokanta tuottaisi. Näiden verokertymien erotus on verotukea (taulukko 1).

*Taulukko 1. Arvio Suomen alennettujen alv-kantojen verotuesta vuonna 2015⁸⁹
(milj. euroa)*

Tilatut sanoma- ja aikakauslehdet (10 %) sekä yhdistysten jäsenlehdet (nollaverokanta)	133
Lääkkeet (10 %)	361
Elintarvikkeet ja rehut (14 %)	1211
Ravintola- ja ateriapalvelu (14 %)	497
Henkilökuljetukset (10 %)	279
Yleisradio Oy:n televisio- ja radiorahastosta saama korvaus (10 %)	86
Viihde- ja kulttuuripalvelut (10 %)	83
Liikuntapalvelut (10 %)	68
Kirjat (10 %)	62
Majoituspalvelut (10 %)	91
Tekijänoikeusjärjestöjen saamat tekijänoikeuskorvaukset (10 %)	3
Yhteensä	2874

⁸⁹

Suomessa noudatettavan tulkinnan mukaan EU:n direktiivin pakottava verosta vapauttaminen (“on vapautettava”) ei aiheuta verotukea. Jos taas direktiivi pelkästään antaa oikeuden vapauttaa verosta, verotuki syntyy tätä oikeutta käytettäessä.⁹⁰ Suomen arvonlisäverotuksessa on näillä perusteilla vapautettu verosta seuraavat palvelut:

- terveyden- ja sairaanhoito
- sosiaalihuolto
- koulutus
- postin yleispalvelut
- rahoitus- ja vakuutuspalvelut
- arpajaiset ja rahapelit
- esiintymispalkkiot ja eräät immateriaalioikeudet
- kiinteistöjen myynti ja vuokraaminen
- julkiset hautauspalvelut

Suomessa sovelletaan myös ns. nollaverokantaa (verosta vapauttaminen vähennysoikeudella) vesialuksiin ja eräisiin niihin kohdistuviin palveluihin sekä kullaan myyntiin keskuspankille. Tämän lisäksi Suomen jäsenyysneuvottelujen yhteydessä sovittiin seuraavista verosta vapauttamisista: rakennuksen voittomarginaalin ja rakennusmaan luovutuksen verovapaus, kirjailijoiden, taitelijoiden yms. tekijänoikeuskorvausten verovapaus, itse poimittujen luonnonvaraisten marjojen ja sienien myynnin verovapaus, sokeiden ja muiden vaikeavammaisten myyntitulojen verovapaus, kansainvälisen henkilöliikenteen kotimaan osuuden verovapaus.⁹¹

5.3 Arvonlisäveron tehokkuus

Arvonlisäverotuksen keskeiset ongelmat liittyvät alennettuihin verokantoihin ja verosta vapauttamisiin. Useat verokannat hankaloittavat kirjanpitoa, verontilitystä ja tilintarkastusta sekä lisäävät alv-palautusten maksatusta. Koska nämä kustannukset ovat lähes kokonaan kiinteitä, ne rasittavat eniten pieniä yrityksiä. Ongelmiin joudutaan myös rajatapauksissa, kun on päätettävä, minkä verokannan piiriin tietty tuote kuuluu. Määrättyjen tavaroiden tai palvelujen saama verotuki voi kohdistua ennalta arvaamattomasti, koska arvonlisäverolaki on hyödykekohtainen eikä toimialoittain kohdistettu. Erilaiset verokannat ovat lisäksi poliittisesti hankalia, sillä yhdelle alalle suunnattu alennus saa helposti aikaan vaatimuksia tuen ulkopuolelle jääneiltä yrittäjiltä. (Ebrill ym. 2001)

⁹⁰ Sama tulkinta koskee alennettuja verokantoja: koska niiden soveltaminen on jäsenvaltioiden itsensä päätettävissä (direktiivin ehdoin), ne aiheuttavat verotukea.

⁹¹ Näiden verotukien yhteismäärä on vuonna 2015 arvion mukaan noin 150 miljoonaa euroa.

Verosta vapauttamisen suurin haitta on siinä, että verottomien hyödykkeiden kauppa katkaisee verontilitysten ketjun. Jos tuotantoketju katkeaa alkupäässä, seuraavien portaiden suhteelliset hinnat vääristyvät. Koska verottoman hyödykkeen myyjällä ei ole välituotteiden veron vähennysoikeutta, myyjä maksaa veroa välituotteistaan – alv:n periaatteiden vastaisesti. Tämä taas kannustaa lisäämään omaa työtä, mikä yleensä lisää yrityksen tehottomuutta.

Arvonlisäveron lähtökohtana on kaikkeen kulutukseen kohdistuva yhteen verokantaan perustuva järjestelmä. Eri maiden järjestelmät poikkeavat tästä vaihtelevassa määrin. Tutkimuskirjallisuudessa on esitetty erilaisia mittareita kuvaamaan tämän poikkeaman kvantitatiivista suuruutta. *C-tehokkuus*⁹² on eräs tällainen mittari.

Merkitään V :llä toteutunutta alv-kertymää, t :llä alv:n vakiokantaa ja C :llä kansantalouden kaikkia kulutusmenoja⁹³ verottomaan hintaan. Tällöin C -tehokkuus määritellään:

$$(1) \quad C\text{-tehokkuus} = V/(t * C)$$

C -tehokkuus kertoo todellisen alv-kertymän osuuden siitä teoreettisesta verokertymästä, joka saataisiin soveltamalla kaikkeen kulutukseen alv:n vakiokantaa. Oletuksena on, että veropohjan laajentamisesta ei seuraa minkäänlaisia vaikutuksia kulutuksen tasoon tai rakenteeseen (Keen 2013).

Täydellinen arvonlisäverojärjestelmä tuottaisi sadan prosentin C -tehokkuuden. Sataa prosenttia pienempi C -tehokkuus johtuu etupäässä kahdesta tekijästä: (i) alv-järjestelmän poikkeamisesta yhteen verokantaan ja kaikkeen kulutukseen perustuvasta mallista ja (ii) alv-järjestelmän epätäydellisestä noudattamisesta. Edellinen tekijä kuvaa alennettujen verokantojen ja verosta vapauttamisen⁹⁴ eli *verotukien* (policy gap) vaikutusta. Kyse on rajatulle veronmaksajajoukolle kohdistetuista veronhuojennuksista, vähennyksistä, verosta vapauttamisista, alennetuista verokannoista ja veronmaksua lykkäävistä säännöksistä.⁹⁵ Jälkimmäinen tekijä on *verovajetta* (compliance gap) eli verovuoden lainmukaisen verokertymän ja todellisen verokertymän erotus.⁹⁶ C -tehokkuuden arvo voi ylittää sata prosenttia, jos verojärjestelmässä on kertaantuvaa veroa. Joissakin

⁹² OECD käyttää nimitystä VRR eli Value-added Tax Revenue Ratio.

⁹³ Kotitalouksien ja kotitalouksia palvelevien voittoja tavoittelemattomien yhteisöjen kulutusmenot sekä julkiset kulutusmenot jaettuna yksilöllisiin ja kollektiivisiin kulutusmenoihin.

⁹⁴ Myös ns. vähäisen toiminnan vapauttaminen arvonlisäverosta (AVL 3§) vaikuttaa tähän.

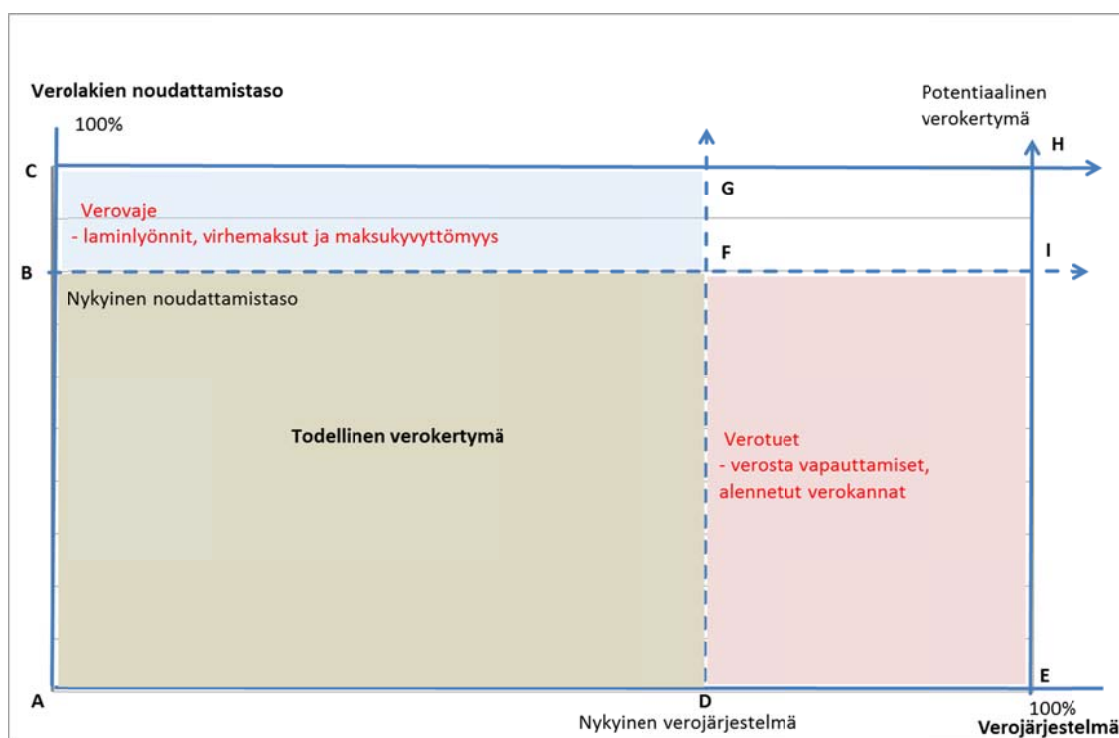
⁹⁵ Verotuista kattava esitys esim. Kröger ja Rauhanen (2010) ja Rauhanen (2013).

⁹⁶ Verovaje syntyy tahallista laiminlyönneistä, osaamattomuudesta aiheutuvista virheistä sekä maksukyvyttömyydestä. Tässä yhteydessä puhutaan ns. nettoverovajeesta, jossa on huomioitu myös eräpäivän jälkeiset suoritukset. Eräpäivänä maksettujen ja eri syistä myöhässä maksettujen verojen erotuksen voidaan ajatella kuvaavan verohallinnon tehokkuutta.

tapauksessa veron kertautuminen voi lisätä verotuloja enemmän kuin verosta vapauttaminen vähentää niitä.

Kuviossa 1 on havainnollistettu C-tehokkuuden osatekijöiden suhteita. Suorakulmio ABFD on todellinen verokertymä, joka on saavutettu nykyisellä verojärjestelmällä ja nykyisellä verolakien noudattamistasolla. ACHE kuvaa sadan prosentin C-tehokkuuden mukaista eli teoreettista enimmäisverokertymää. Se voi toteutua vain, jos samanaikaisesti verolakeja noudatetaan täydellisesti, verohallinto on tehokas ja veropohja on täysin tiivis ilman verotukia.

Kuvio 1. Arvonlisäverotuksen C-tehokkuuden osatekijät
(lähde: IMF 2013)



Taulukossa 2 on esitetty eräiden EU-jäsenmaiden arvonlisäverotuksen C-tehokkuusluvut vuodelta 2006 (Keen 2013). Lukujen poikkeama sadasta eli järjestelmän ”tehottomuus” on edelleen jaettu verovajeeseen⁹⁷ ja verotukeen.⁹⁸ Koska tässä yhteydessä on käytetty eri lähteitä, sarakkeet eivät aina summaudu

⁹⁷ Vaikka verovajeen laskemiseen liittyy useita ongelmia, sen arviointimenetelmät ovat kuitenkin vakiintuneet (Reckon LLP 2009). Toisaalta menetelmien yksinkertaistukset voivat aiheuttaa merkittäviä eroja tuloksissa. Esimerkiksi Ison-Britannian verovaje on tuoreemmassa arvioissa (CASE 2013) huomattavasti taulukossa esitettyä pienempi. Puutteistaan huolimatta tällainen tarkastelu toimii kuitenkin eri maiden alv-järjestelmien vertailu- ja analyysivälineenä.

⁹⁸ Koska verotukien suuruusluokka on laskettu residuaalina, sen dekomponointiin on suhtauduttava varauksin.

sataan. Lisäksi taulukossa on ilmoitettu verotukien jakautuminen alennettuihin verokantoihin ja verosta vapauttamiseen⁹⁹. Tämä jako perustuu vuoden 2004 tietoihin, ja siksi luvut eivät summaudu edellisen sarakkeen verotukiin.

Taulukon mukaan verotukien vaikutus C-tehokkuuteen on selvästi suurempi kuin verovajeen. Lisäksi jäsenmaiden verotukien osuudet poikkeavat toisistaan melko lailla, vaikka maat noudattavat samoja arvonlisäverotuksen direktiivejä. Myös verovajeen osuus näyttää vaihtelevan huomattavasti eri maissa. Suurin verovaje on Kreikassa, Italiassa ja Isossa-Britanniassa. Suomen arvonlisäverotuksen tehokkuus on jonkin verran parempi kuin vertailumaiden keskiarvo. Tämä selittyy etupäässä Suomen verovajeen pienuudella,¹⁰⁰ sillä verotukien määrä on Suomessa suunnilleen EU:n keskitasoa.

Taulukko 2. Arvonlisäverotuksen C-tehokkuuden komponentit (%) eräissä EU-maissa vuonna 2006 (lähde: Keen 2013)

	C-tehokkuus	Verovaje	Verotuet	Verotukien jakautuminen	
				Alennetut verokannat	Verosta vapautus
Irlanti	66	2	33	24	12
Tanska	64	4	33	0	33
Suomi	61	5	36	12	27
Alankomaat	60	3	38	24	19
Espanja	57	2	29	33	-6
Saksa	57	10	37	12	28
Ruotsi	56	3	42	19	29
Portugali	53	4	45	25	27
Ranska	51	7	45	26	26
Iso-Britannia	48	17	42	21	27
Kreikka	47	30	33	30	4
Italia	43	22	45	26	26
Ka.	55,3	9,1	38,2	21,0	21,0

Liitteessä 6 on esitetty OECD-maiden arvonlisäverojärjestelmien C-tehokkuusluvut vuosilta 1976–2012 (OECD 2014). Selvästi korkeimman arvon saa Uusi-Seelanti (96), jonka järjestelmää esitellään seuraavassa luvussa. Myös Sveitsi, Japani ja Korea ovat korkean alv-tehokkuuden maita (C-arvo noin 70). Suomi sijoittuu OECD-maiden keskiarvolle. Tutustumalla tarkemmin eri maiden alv-järjestelmiin voidaan huomata, että tehokas verojärjestelmä voi sisältää monenlaisista ominaisuuksista, eikä esimerkiksi alennettujen verokantojen puuttuminen yksinään välttämättä tuota korkeaa C-tehokkuuslukua (vrt. Tanska).

⁹⁹ Verosta vapauttaminen ilman panosten vähennysoikeutta tekee ostoista verollisia. Jos tästä seuraava verokertymä on suurempi kuin julkisten ilmaisupalvelujen aiheuttama veronmenetyks, verosta vapauttamisen saa negatiivisen arvon.

¹⁰⁰ Suomen verovajeen (5%) lähde on Reckon LLP (2009).

Arvonlisäverotuksen tehokkuutta voidaan mitata myös toisella tavalla. Borsellin, Chirin ja Romagnanon (2012) EU-maita koskevassa analyysissä on käytetty kotitalouksien kulutuslukuja, joilla on painotettu kussakin maassa käytössä olevat verokannat. Kulutusluvut on yhdistelty kuuteen kategoriaan. Luvuissa on mukana myös verosta vapautettu ja verotuksen ulkopuolella oleva maksullinen kulutus. Näin on saatu painotettu keskimääräinen alv-kanta eli efektiivinen alv-veroaste. Arvonlisäverotuksen vakiokannan ja efektiivisen veroasteen ero kertoo, kuinka paljon todellinen veroaste poikkeaa siitä tilanteesta, jossa kotitalouksien kaikki kulutus olisi verotettu vakiokannan mukaan. Tämä poikkeama sisältää siten vain verotuen vaikutuksen (alennetut verokannat ja verosta vapauttamiset).

Taulukko 3. Arvonlisäverotuksen verotuki kulutusryhmittäin Suomessa ja EU27-maissa keskimäärin vuonna 2011 (lähde: Borselli ym. 2012)

	Suomi	EU27 keskim.
Kulutusryhmä		
Elintarvikkeet	1,5	1,5
Henkilökuljetus	0,5	0,3
Hotellit, ravintolat ja pakettimatkat	0,1	0,6
Asuminen	2,1	1
Terveys, koulutus, virkistys ja kulttuuri	2,4	1,5
Muu	0,3	0,3
Yhteensä	6,9	5,2
Vakioverokanta ka.	23	20,7
Efektiivinen veroaste ka.	16,1	15,5

Kun EU27-maiden vakiokantojen keskiarvo vuonna 2011 oli 20,7 prosenttia, keskimääräiseksi poikkeamaluvuksi saadaan 5,2 prosenttiyksikköä (20,7 % miinus 15,5 %). Suomessa vakiokannan poikkeamaluku oli 6,9 prosenttiyksikköä. Tässä tarkastelussa Suomen alv:n verotuki painottuu muita maita enemmän asumiseen sekä terveys-, koulutus, virkistys- ja kulttuuripalveluihin (taulukko 3).

Yhteenvedona arvonlisäverotuksen tehokkuudesta eri maissa voidaan todeta, että EU:n järjestelmä ei selvästikään ole maailman huippua. Tehokkuusvertailussa ylivoimainen on Uusi-Seelanti ja seuraavilla sijoilla ovat Sveitsi, Japani ja Korea. Suomi sijoittuu tarkalleen OECD-maiden keskiarvolle ja hiukan EU-jäsenmaiden keskiarvoa korkeammalle. Kaikissa maissa verotuet heikentävät alv:n tehokkuutta huomattavasti enemmän kuin verovaje.

5.4 Uuden-Seelannin tehokas arvonlisäverojärjestelmä

Uuden-Seelannin Goods and Services Tax (GST) on arvonlisävero, jota pidetään yleisesti esimerkkinä tehokkaasta ja hallinnollisesti yksinkertaisesta kulutusverosta. Se otettiin käyttöön vuonna 1986. GST:n veropohja on erittäin laaja ja samantyyppistä järjestelmää on sovellettu myös Kanadassa ja Australiassa. Lähes kaikkia palveluita ja kulutusta verotetaan samalla verokannalla, joka on vuodesta 2010 lähtien ollut 15 prosenttia. Aikaisemmin käytössä ollut tukkukauppavero¹⁰¹ koettiin yleisesti huonoksi ja epäoikeudenmukaiseksi, mikä edesauttoi siirtymistä uuteen veromalliin. Uuden-Seelannin järjestelmää on kuvannut Benge ym. (2013).

GST oli osa suurta verouudistusta, jossa henkilöverotuksen ylimpiä marginaaliveroasteita laskettiin, yhtiöveron täysi hyvitysjärjestelmä otettiin käyttöön ja tulonsiirrot tulivat verollisiksi. Uudistuksen jälkeen henkilöverotuksen osuus verotuloista laski 60 prosentista 40:een ja GST:n osuus nousi 10 prosentista yli 30 prosenttiin.

Merkittävin vaikeus oli saada elintarvikkeet ja muut välttämättömyshyödykkeet GST:n piiriin. Tätä helpotti se, että suhteellinen tuloerojen kasvu torjuttiin tarkasti suunnatuilla tulonsiirroilla ja pienituloisten tuloverokevennyksillä. Tehtyjen analyysien mukaan GST noudattelee kulutusveron yleisiä ominaisuuksia. Efektiivinen veroaste laskee tulojen kasvaessa eli vero on regressiivinen. Koska välttämättömyshyödykkeillä ei ole alennettua verokantaa, GST:n ja kulutuksen suhde on aika lailla vakio. Elinkaarituloihin suhteutettuna GST on suunnilleen proportionaalinen.

GST:n veropohjaan kuuluvat esimerkiksi monissa EU-maissa verosta vapautetut palvelut, kuten postipalvelut, terveydenhuolto, hammashoito, koulutus, urheilu- ja kulttuuripalvelut sekä hyväntekeväisyys. Tästä huolimatta GST:n tuotto ei ole juurikaan suurempi kuin silloin, jos nuo alat olisivat verosta vapautettuja. Tämä on seurausta siitä, että yritysten välituotteisiin sisältyvän veron kertautuminen lakkaa vähennysoikeuden myötä.

Erikoiseksi Uuden Seelannin verojärjestelmän tekee erityisesti se, miten julkisen ja yksityisen sektorin kilpailuneutraliteetti on toteutettu. Paikallishallinnon pääasiallinen tulonlähde, kiinteistövero (*local authority rates*) kuuluu GST:n veropohjaan. Sen tuominen GST:n piiriin asettaa paikallishallinnon samaan asemaan kuin verovelvolliset yksityiset toimijat. Taustalla on ajatus, että kuntalaiset ostavat kunnan palveluja kiinteistöverolla periaatteessa samaan tapaan

¹⁰¹ Wholesale Sales Tax kannetaan vain silloin, kun hyödyke myydään tukkukaupasta vähittäiskaupalle tai kuluttajalle. Hyödykkeen loppuhinta ei näin ollen tule kokonaan verotetuksi, koska koko tuotantoketju ei ole veron piirissä.

kuin yksityisiä palveluja ostetaan rahalla. Kun kummankin palveluntuottajan saama ”myyntitulo” on GST:n alaista, kilpailu ei vääristy.

Myös keskushallinnon ministeriöt maksavat veroa maksullisista myynneistään sekä osoittamistaan määrärahoista ja avustuksista (*appropriations and grants*). Samalla investointien ja väli-tuotepanosten GST on vähennyskelpoinen. Tällä tavoin valtionhallinto maksaa veroa arvonlisäyksestään. Määrärahoja korotettiin GST:n käyttöön ottamisen yhteydessä.

Rahoituspalvelut ovat osittain mukana GST:n veropohjassa. Rahoituspalvelujen myynnissä muille yrityksille sovelletaan nollaverokantaa ja myynnit loppukäyttäjälle on vapautettu verosta (Benge ym. 2013).

Oman asunnon verotus on järjestetty samalla periaatteella kuin monessa muussakin maassa (myös Suomessa): laskennallista asuntotuloa eikä vuokratuloa veroteta, mutta uuden asunnon rakentamispalvelu on arvonlisäveron piirissä. Asunnon seuraavat myynnit ovat verottomia, mutta ostaja kuitenkin kantaa verotaakkaa ensimmäisen asunnon myyntihintaan kapitalisoituneen GST:n vaikutuksesta.

Uuden Seelannin arvonlisäverojärjestelmästä on valitettavasti melko vähän tuoretta kansainvälistä tutkimusta. Ilmeisesti laajin aiheeseen liittyvä on Krever ja White (2007), GST-järjestelmän 20-vuotisjuhlakirja Crawford ym. (2010) sisältää keskustelua aiheesta ja pitkälti edellä mainittuun lähteeseen tukeutuvan Whiten ja Dicksonin kommentin. Boltonin ja Dolleryn (2004) tutkimus Uuden Seelannin, Australian ja Kanadan käyttöön ottamien GST-verojen vaikutuksista perustuu valikoitujen makrotaloudellisten muuttujien analyysiin (hintamuutokset, vaikutukset talouden kasvuun, verotuottovaikutukset ja vaihtotaseen muutokset). Heidän johtopäätöksensä ovat seuraavat: (i) GST:llä on ollut merkittäviä positiivisia vaikutuksia talouden kasvuun, hintavakauteen, vaihtotaseeseen ja budjettiasapainoon; (ii) tutkituissa pitkälle kehittyneissä avoimissa talouksissa verotuksen painopisteen siirtäminen tuloista kulutukseen on tuottoisa verotulojen lähde; (iii) hintojen nousuvaikutus GST:n voimaantulon yhteydessä oli vähäinen ja tilapäinen; (iv) hallinnolliset kustannukset ovat vähentyneet ja harmaa talous on pienentynyt.

5.5 Tutkimuskirjallisuutta

Verotuksen eräs keskeinen periaate on horisontaalinen oikeudenmukaisuus. Tämä toteutuu, kun samalla tulotasolla olevat verovelvolliset maksavat yhtä paljon veroa. Jos joidenkin hyödykkeiden kulutusta tuetaan verotuksessa, eräitä tulonsaajia palkitaan ja toisia syrjitään heidän kulutustottumustensa perusteella. Verotuksen syrjivyyys voi tällöin kohdistua jopa iän tai sukupuolen perusteella (Mirrlees Review 2010).

Seuraavaksi esitellään katsaus tutkimuskirjallisuuteen, jossa arvioidaan verokantarakenteen ja alv-pohjan vaikutuksia kuluttajien hyvinvointiin ja talouden tehokkuuteen.

5.5.1 Alennetut verokannat

Varhainen kulutusverokirjallisuus tarkasteli tehokkuutta ja kohdentumista. Ramseyen käänteisjoustosäännön mukaan kysynnältään joustavia hyödykkeitä pitäisi verottaa kevyemmin kuin sellaisia hyödykkeitä, joiden kysyntä on joustamatonta. Näin voitaisiin minimoida verotuksen kulutuskäyttäytymistä ohjaava vaikutus. Mitä matalampi on hyödykkeen hintajousto, sitä välttämättömämpi hyödyke on. Tästä taas seuraa, että mitä heikommin kysyntä reagoi veroon eli mitä matalampi jousto on, sitä enemmän hyödykettä voidaan verottaa. Tämä pätee erityisesti silloin, kun ei voida havaita ristihintajoustoa eli hinnanmuutoksen vaikutusta muihin hyödykkeisiin. Tällöin on perusteltua soveltaa yhtä montaa alv-kantaa kuin on hyödykeryhmiä, jotka ovat keskenään täysiä substituutteja.

Yleisempi erilaisia veroasteita puoltava, ns. Corlett-Hague –argumentti, ottaa huomioon hyödykkeiden kulutuksen ja vapaa-ajan välisen suhteen. Verottamalla enemmän sellaisia hyödykkeitä, joiden kulutus liittyy vapaa-ajan käyttöön (esim. golfmailat, alkoholi), pyritään ohjaamaan päätöksentekoa ansiotyötä suosivaksi. Diamondin ja Mirrleesin tuotannon tehokkuus -periaatteen mukaan kulutusverotuksen tulee olla sellaista, ettei se vääristä yritysten tuotannontekijäpäätöksiä. Käytännössä tämä tarkoittaa vain loppukulutuksen, ei välituotteiden verotusta.

Myöhempi tutkimus on keskittynyt tuloverotuksen tehokkuustappioiden ja arvonlisäverotuksen yhteyksiin. Ensiksi, kulutusverotuksen roolia työn tarjonnassa korostavat tuotannon vakioiset skaalatuotot ja täydellinen kilpailu. Jos kilpailu on epätäydellistä, näin ei välttämättä ole. Toiseksi, jos sovelletaan epälineaarista tuloverotusta, tehokkuuskysymykset liittyvät siihen, voidaanko eriytettyllä kulutusverotuksella pienentää tuloverotuksen aiheuttamaa hyvinvointitappiota. Kolmanneksi, eriytetyn kulutusveron käyttökelpoisuuteen vaikuttaa se, onko tietty verotuotto kerättävä nimenomaan kulutusverotuksella vai onko muita veromuotoja käytettävissä.

Atkinsonin ja Stiglitzin (1976) mukaan oleellista on se, voidaanko kulutusverotus suunnitella tavalla, joka lieventää progressiivisen tuloverotuksen aiheuttamaa tehokkuustappiota. He tarkastelivat optimaalista kulutuserotusta olettaen, että kotitalouksien mieltymykset ovat sellaiset, ettei eri hyödykkeiden suhteellinen kulutus riipu työn tarjonnasta. Osoittautuu, ettei siinä tilanteessa ole perusteltua verottaa eri hyödykkeitä eri veroasteilla. Atkinsonin ja Stiglitzin tekemä oletus on

sangen voimakas ja myöhempi kirjallisuus onkin pyrkinyt hahmottamaan, millä tavalla tämä tulos muuttuu, kun eri hyödykkeiden kulutuksen sallitaan vaikuttaa työn tarjontaan. Eri hyödykkeiden kysyntäjoustoja tarkastelevan empiirisen kirjallisuuden perusteella näyttää siltä, että Atkinsonin ja Stiglitzin tekemä oletus voidaan hylätä. Tämä tarkoittaisi sitä, että kulutusverotuksessa tulisi pyrkiä siihen, että eri hyödykkeiden verorasitus heijastaa niiden yhteyttä vapaa-aikaan.

Tutkimuskirjallisuudesta löytyy vahvaa näyttöä siitä, että alennetuilla alv-kannoilla järjestetty tulojakotavoite on kallista ja tehotonta, koska keski- ja suurituloiset saavat valtaosan näin syntyvästä verotuesta (Ebrill ym. 2001). Esimerkiksi elintarvikkeiden alennetusta arvonlisäverokannasta koituva euromääräinen hyöty on suurituloisella kaksinkertainen verrattuna pienituloiseen (Holm ym. 2007). Luultavasti moni vastustaisi vaihtoehtoista mallia, jossa vastaavan suuruiset tulonsiirrot maksettaisiin suurituloisille käteisenä rahana. Periaatteessa kysymys on kuitenkin samasta asiasta.

Alennetut alv-kannat aiheuttavat rajanveto-ongelmia, lisäävät järjestelmän hallinnollisia kustannuksia ja tekevät sen alttiimmaksi väärinkäytöksille. Ne kasvattavat myös poliittista painetta yhä uusiin poikkeuksiin. Jos EU:n vakiokannan minimitasoa korotetaan nykyisestä 15 prosentista, näin on meneteltävä myös alennettujen verokantojen 5 prosentin osalta. Muussa tapauksessa vakiokannan ja alennettujen kantojen ero kasvaa ja samalla kasvaa sellaisten yritysten joukko, jotka saavat jatkuvasti palautusta (ostojen vero > myyntien vero).

Alennettuja alv-kantoja on perusteltu myös työllisyysvaikutuksilla. Jos alennetun alv-kannan verotuki suunnataan sektoreille, joilla on tyypillisesti heikosti koulutettua työvoimaa, työllisyysvaikutukset voivat olla positiivisia. Vaarana on kuitenkin, että näin resursseja siirtyy korkean tuottavuuden sektoreilta matalan tuottavuuden aloille. Tällä on taas omat vaikutuksensa kansantalouden kokonaiskasvuun etenkin pitkällä aikavälillä. On myös esitetty, että tee-se-itse – työ ja harmaa talous voisivat vähentyä paikallisten palvelujen sekä matkailu- ja ravintolapalvelujen verotuella. Kyseessä ovat työvaltaiset toimialat, joiden työllisyyttä voitaisiin kuitenkin tehokkaammin kohentaa tuloverotuksen kautta. (de la Feria 2014, Crawford ym. 2010)

Vaikka erilaisten arvonlisäverokantojen soveltamiselle saattaa löytyä taloudellisen tehokkuuden argumentteja, niiden haitat ovat hyötyjä suuremmat. Ekonomistien keskuudessa onkin yleistynyt näkemys, jonka mukaan alennettuja alv-kantoja pitäisi soveltaa mahdollisimman vähän. Suomessa valtiovarainministeriön verotyöryhmä (Valtiovarainministeriö 2010) katsoi, että edellä mainituista syistä on syytä tavoitella yhtenäistä verokantaa.

Jos alennetut verokannat halutaan poistaa, tästä syntyvä tulonjakovaikutus voidaan kompensoida kotitalouksille suorilla tulonsiirroilla ja tuloverotuksella. Seuraavassa esitellään eräitä tähän liittyviä tutkimuksia.

Crawford ym. (mt.) tarkastelevat uudistusta, jonka tavoitteena on tulonjaon parantaminen. Tutkimuksessa kaikki Ison-Britannian alennetut verokannat ja nollaverokanta uudisrakentamista lukuun ottamatta korotetaan 17,5 prosentin vakioverokantaan. Vakioverokantaa ei alenneta, vaan pienituloisille kotitalouksille suunnattuja tulonsiirtoja lisätään 15 prosentilla. Tulosten mukaan kolme pienituloisinta desiiliä voittavat ja suurituloiset häviävät. Lisäksi uudistus lisää tulonsiirtojen määrää vain puolella siitä, miten paljon verotulot kasvavat.

Boeters ym. (2008) tutkivat alv-uudistusten tulonjako- ja tehokkuusvaikutuksia. Saksan aineistolla tehty tutkimus selvitti neljää budjettineutraalia skenaariota, joissa alennetut alv-kannat poistettiin ja vastaavasti verotusta kevennettiin eri tavoin. Osoittautui, että hyvin suunnitelluilla kompensatiotoimilla alennettujen verokantojen poistamiseen liittyi tuskin lainkaan tulonjakovaikutuksia. Toimialojen välillä on kuitenkin suuria vaihteluja, jotka johtuvat alennettujen alv-kantojen kohtaannosta sekä työvaltaisuuden ja pääomavaltaisuuden asteesta.

Tällaisiin reformeihin voi kuitenkin liittyä ongelmia. Koska alennettujen verokantojen poistaminen on usein regressiivistä, muutos heikentää työn kannusteita (hinnankorotus vähentää reaalityuloja). Jos osa syntyvästä verotulosta käytetään harkinnanvaraisiin tulonsiirtoihin, kannustin lisätä työn tarjontaa heikkenee edelleen. Myös korvaavan tuen hallinnolliset kustannukset on otettava huomioon. Uudistuksissa on kuitenkin aina voittajia ja häviäjiä, ja käytännössä saattaa olla mahdotonta samanaikaisesti suojella pienituloisia, pitää yllä työn kannusteita ja koota merkittävää verotuloa (Adam 2013).

Makrotasolla alennettujen alv-kantojen poistaminen ja samanaikainen vakioverokannan budjettineutraali alentaminen saattaisi lisätä talouden tuottavuutta ja bkt:n kasvua. Alennettujen verokantojen piirissä olevat toimialat kärsisivät yhtenäisestä verokannasta ainakin lyhyellä tähtäimellä, mutta uudistus hyödyttäisi vientiyrityksiä ja teollisuutta. Tämä johtuu siitä, että vienti on nollaverotettua (verotonta panosten veron vähennysoikeudella). Teollisuus hyötyisi, koska se tuottaa pääosin välituotteita toisille yrityksille, jolloin vero on ostajalle vähennyskelpoinen eikä vaikuta kysyntään. Alennettujen verokantojen piirissä olevat päivittäistavarakauppa ja palvelut taas myyvät suuren osan tuotteistaan loppukuluttajalle, jonka kysyntä heikkenee veronkorotuksen nostaessa hintoja. (Honkatukia ym. 2011)

Julkisen sektorin voimavarojen tehokkaan kohdistumisen kannalta tärkeä näkökulma on arvonlisäverotuksen kautta annetun tuen päällekkäisyys muiden tukien kanssa. Esimerkiksi Suomessa sekä kulttuuri että liikuntapalvelut saavat tukea valtion budjetista ja Raha-automaattiyhdistykseltä, kunnat subventoivat

joukkoliikennettä ja valtio tukee sitä edullisen dieselpolttoaineen muodossa. Lääkkeistä merkittävä osa on Kela-korvauksen piirissä ja erälle sanoma- ja aikakauslehdille myönnetään lehtitukea. Useissa tapauksissa valikoiva suora tuki saattaisi olla tuen tarkoituksenmukaisen kohdistumisen kannalta verotukea tehokkaampi malli.

5.5.2 Verosta vapauttaminen

Verosta vapauttamisen yhteydessä syntyy helposti käsitys, että loppukuluttajan ostamassa hyödykkeessä ei ole lainkaan veroa. Tosiasiassa ”verosta vapautettu” osto on kuitenkin ei-verovelvollisen yrityksen kannalta verollista ja ”veronalainen” osto on verovelvollisen yrityksen kannalta verotonta. Tämä johtuu siitä, että ei-verovelvollinen yritys ei voi vähentää ostoonsa sisältyvää veroa, vaan sen täytyy vyöryttää vero asiakkaittensa maksettavaksi. Verovelvollinen yritys taas voi vähentää ostamansa hyödykkeen veron omien myyntiensä verosta. Tällöin loppukuluttajan maksama vero on kuitenkin aina jonkin verran suurempi kuin edellisessä tapauksessa. Yhteenvetona voidaan todeta kaksi asiaa: myös arvonlisäverosta vapautettu yritys maksaa aina veroa ellei se toimi täysin ilman ostettuja välituotteita, ja loppukuluttajan ostohinnassa on lähes aina veroa. (de la Feria 2014).

5.5.3 Yleisiä ongelmia

Verosta vapauttaminen sopii hyvin huonosti arvonlisäverojärjestelmään, koska sen myötä vero kertaantuu. Tämä vääristää talouden toimijoiden valintoja ja lisää talouden tehottomuutta. Koska verottoman hyödykkeen myyjällä ei ole välituotteiden veron vähennysoikeutta, myyjä maksaa veroa välituotteistaan, mikä on vastoin arvonlisäverotuksen periaatteita. Lopputuloksena myynti loppukuluttajalle on aliverotettua ja myynti yritykselle on yliverotettua. Verosta vapauttaminen kannustaa lisäämään omaa tuotantoa (vertikaalinen integraatio) ja vääristää kilpailua verosta vapautettujen ja verollisten toimijoiden välillä.

Verosta vapauttamista on perusteltu sillä, että eräät ”meriittihyödykkeet”¹⁰² tuottavat positiivisia ulkoisvaikutuksia, joiden kulutusta on syytä tukea. Verosta vapauttamiseen liittyvä rajanveto on kuitenkin ongelmallista ja aitojen ulkoisvaikutusten todentaminen hankalaa.

¹⁰² Meriittihyödykkeet ovat hyödykkeitä, joiden kulutuksella on positiivisia ulkoisvaikutuksia. Yksilöiden valitsema meriittihyödykkeen kulutustaso voi kuitenkin olla matalampi kuin yhteiskunnallisesti optimaalinen kulutuksen taso. Tehokkuuden kasvattamiseksi yhteiskunta voi lisätä tällaisen hyödykkeen kulutusta säädöksillä, tukiaisilla tai tarjoamalla sen ilmaiseksi. Esimerkkejä: koulutus, liikunta, ennalta ehkäisevä terveydenhuolto, kulttuuri, kirjat, museot, teatterit jne. Myös energiaa säästävät kodinkoneet ja laitteet.

Vaikka julkisten palvelujen kanssa kilpailevat yksityiset palvelut on vapautettu arvonlisäverosta, malli ei sovellu nykyaikaiseen palvelutuotantojärjestelmään. Paineet julkisten palvelujen tuottavuuden parantamiseksi ovat johtaneet julkisen ja yksityisen toiminnan välisen rajan hämärtymiseen yksityistämisen, ulkoistamisen, alihankintajärjestelyjen sekä ns. elinkaarimallien kautta. Tästä on ollut seurauksena arvonlisäverotuksen soveltamiseen liittyviä hankalia oikeusprosesseja (de la Feria ja Krever 2012).

Copenhagen Economics (2013) ehdottaa eräiden julkisten palvelujen tuomista veropohjaan. Samalla vastaavat yksityiset palvelut tulisivat veron piiriin. Tässä yhteydessä toteutuva välituotteiden veron vähennysoikeus poistaisi nykyisen piiloverotuksen, ja tutkimuksen mukaan hinnat nousisivat alkuvaiheessa vain kohtuullisesti. Kasvava verokertymä kuitenkin tarjoaisi mahdollisuuden budjettineutraaliin uudistukseen niin, että arvonlisäverotuksen vakiokantaa alennettaisiin vastaavasti (esimerkiksi Saksassa 19 prosentista 17,1 prosenttiin). Samalla talouskasvu vauhdittuisi, kun julkisen ja yksityisen sektorin verokohtelu yhtenäistyminen poistaisi kilpailuhaitat. Tutkimuksen arvion mukaan julkisen sektorin työllisyys heikkenisi, mutta tulisi keskipitkällä aikavälillä täysin kompensoiduksi yksityisen sektorin työllisyyden paranemisella.

Myös de la Feria ja Krever (2012) esittävät skenaarion siitä, miten arvonlisäverotuksen ulko-puolella nykyisin olevien toimintojen ja hyödykkeiden verotus tulisi järjestää. Skenaarion kehittyneessä vaiheessa verosta vapauttamiset on poistettu lähes kokonaan ja liikutaan kohti täyttä verotusta. Tavoitetilassa kaikki ryhmät ovat täyden verotuksen piirissä lukuun ottamatta pk-yrityksiä, joilla on korkea verollisen toiminnan liikevaihtoraja. Tässä hahmotelmassa asuntojen myynti on poikkeus; vain ensimmäinen myynti on täysin verollista.

5.5.3.1 Rahoituspalvelut

EU:n arvonlisäverodirektiivin perusteella pankki- ja vakuutuspalvelut (rahoituspalvelut) on vapautettu Suomessa arvonlisäverosta. Osaa vakuutuspalveluista verotetaan kuitenkin vakuutusmaksuverolla,¹⁰³ jonka verokanta on sama kuin arvonlisäveron. Näitä veroja ei ole kuitenkaan muuten liitetty toisiinsa. Tanskassa¹⁰⁴ alv-vapautta on paikattu muunlaisilla erillisveroilla.

¹⁰³ Vakuutusmaksuvero on arvonlisäverotusta täydentävä erityinen kulutusvero ja sen verokanta on seurannut arvonlisäveron yleistä verokantaa (<http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1966/19660664>).

¹⁰⁴ Vuonna 1988 Tanskassa otettiin käyttöön erillinen vero alv:n ulkopuolella oleville yrityksille. Rahoitussektorille määrättiin rahoituspalveluvero (Financial Activities Tax, FAT), jonka kohteena ovat pankit, vakuutuslaitokset, kiinteistölainayhtiöt ja eläkerahastot. Veropohjaan ei lueta voittoja, vaan se muodostuu palkoista (ml. eläkevakuutusmaksut), luontoiseduista ja bonuksista. Vuonna 2014 verokanta oli 11,4 prosenttia ja sitä korotetaan vuosittain, kunnes se vuonna 2021 nousee 15,3 prosenttiin. (Sørensen 2011).

Kuten edellä on todettu, verosta vapauttaminen johtaa siihen, että yritysasiakkaan näkökulmasta rahoitus- ja vakuutuspalvelut ovat yliverotettuja. Tämä johtaa efektiivisen alv-asteen vaihteluun eri kulutushyödykkeiden välillä, mikä on alv:n toimintaperiaatteiden vastaista. Kuluttajan näkökulmasta näihin palveluihin sisältyy piilevää veroa, jonka taso on kuitenkin verollisten hyödykkeiden vakioverokantaa alempi. Tämä johtaa kevyesti verotetun hyödykeryhmän ylikulutukseen, mikä on yhtenäisen kulutusverotuksen periaatteiden vastaista. (esim. Mirrlees ym. 2011)

Laajapohjaisessa arvonlisäverossa, jossa veron kohteena on kotitalouksien koko kulutus, myös rahoitus- ja vakuutuspalvelujen tulee olla veron piirissä. Ulkomaisessa keskustelussa on usein todettu, että alv:n ulottaminen sellaisenaan rahoitus- ja vakuutustoimintaan ei ole helppoa näiden toimialojen erityispiirteiden takia. Kyse on kuitenkin vain teknisestä toteutuksesta. Esimerkiksi rahoitussektorin tuottaman arvonlisän käsitteellisestä määrittelystä ei juuri vallitse erimielisyyttä. Tätä tarkastellaan lyhyesti seuraavassa.

Rahoitusalan myyntituotot koostuvat karkeasti ottaen kahdentyypisistä tulosta, palvelumaksuista ja rahoituksen välityksen korkomarginaalista. Palvelumaksut ovat verrattavissa muiden aineellisten hyödykkeiden ja palvelujen myynnistä saatavaan tuloon, mutta talletusten ja luottojen korkoihin sisältyy korvausta erilaisista suoritteista. Niihin liittyy yleensä useita erilaisia palveluja, kuten likviditeetti- ja maksupalveluja, joista suoritettava korvaus on sulautettu luotto- ja talletus korkoihin. Tallettaja saa yleensä talletukselleen käypää korkoa (markkinakorko) selvästi alemman tuoton. Erotus voidaan tulkita pankin perimäksi korvaukseksi tallettajalle tarjotuista palveluista. Vastaavasti luottokoron ja markkinakoron erotus on tulkittavissa korvaukseksi luotonottajan saamista palveluista.¹⁰⁵

Rahoituspalvelujen verottomuuden aiheuttamiin ongelmiin on esitetty monia ratkaisuja (IMF 2010, Mirrlees ym. 2011). Mahdollinen vaihtoehto olisi nollaverokanta, jolloin yritykset voisivat vähentää panosten hintoihin sisältyvän veron. Tämän mallin yksi ongelma on kuitenkin verotulojen väheneminen. Toinen vaihtoehto on muun muassa IMF:n esittämä erillinen vero, jonka veropohja olisi palkkojen ja puhtaan voiton summa eli se vastaisi toiminnan tuottamaa arvonlisää. Kolmas vaihtoehto on tuoda rahoituspalvelut konkreettisesti arvonlisäveron piiriin.

¹⁰⁵ Seuraava esimerkki kuvaa tätä: Jos markkinakorko on 10 prosenttia ja tallettaja saa 100 euron talletukselleen korkona 6 euroa, tallettajan saama korvaus pankilta koostuu 10 euron korvauksesta rahan lainaamisesta pankille (time value of money) ja 4 euron maksusta pankin palvelujen käytöstä. Tallettajan saama nettokorvaus 6 euroa on siis ”puhtaan koron” ja palvelumaksun erotus $10 - 4 = 6$ euroa.

Luoton osalta asetelma on analoginen. Jos luotonottaja maksaa pankille 14 euroa luottokorkoa 100 euron lainasta, tämä summa koostuu 10 euron ”puhtaasta korosta” ja 4 euron palvelumaksusta. Pankin koko arvonlisä talletus- ja luottotransaktioista on luotto- ja talletuskorkojen erotus eli $14 - 6 = 8$ euroa.

Eräs merkillepantava ehdotus sisältyy Norjan yritysverokomitean joulukuussa 2014 julkaisemaan raporttiin (NOU 2014). Komitea ehdottaa veropohjan muodostuvan palvelumaksuista ja pankkien nettokorkotuotoista. Palvelumaksut tuotaisiin yleisen arvonlisäveron piiriin, mutta korkomarginaalin verotus toteutettaisiin erillisellä verolla. Luotonanto arvonlisäverollisille yritysasiakkaille olisi verotonta ja vain luotonanto kotitalouksille verollista. Komitea näkee korkomarginaaliin kohdistuvaan verotukseen liittyvän potentiaalisia ongelmia, mutta pitää sen toteuttamista tarpeellisena verosuunnittelun vähentämiseksi. Komitea ehdottaa mallin ottamista yksityiskohtaiseen valmisteluun.

5.5.3.2 Asuminen

Suomessa ja yleisesti muuallakin EU-maissa kiinteistön myynti ja vuokraaminen on pääsääntöisesti vapautettu arvonlisäverosta. Perusteluna ovat hallinnolliset syyt: suuri osa kiinteistökaupoista on yksityishenkilöiden asuntokauppaa, jonka tuominen alv:n piiriin olisi monin tavoin hankalaa. Esimerkiksi alv:n vähennysoikeuden korrekti toteuttaminen edellyttäisi asunnon omistajalta seurantaa asunnon kuluista. Sama koskee maa-alueen, rakennusten ja huoneistojen vuokraamista. Lisäksi näin on haluttu turvata vuokra- ja omistusasumisen yhtäläinen verokohtelu.¹⁰⁶ Rakentaminen on alv:n piirissä, mutta sen veropohja sisältää vain rakentamispalvelun osuuden. Yleisen kulutusveron periaatteen mukaan kuitenkin myös rakennuksen voittomarginaalin ja maapohjan arvon tulisi sisältyä veropohjaan.

Tutkimuskirjallisuudessa asuntojen ja asumisen kohtelu arvonlisäverotuksessa on herättänyt paljon keskustelua. Käsitteellisesti on selvää, että asumiseen liittyvä kulutus on rinnastettavissa muuhun kotitalouden kulutukseen. Esimerkiksi asunnosta maksettava vuokra ei eroa luonteeltaan leasing-auton vuokrasta tai hotellimaksusta. Vastaavasti omistusasunto tuottaa omistajalleen etua säästyneenä vuokrana ja on siksi rinnastettavissa pääomahyödykkeiden käytöstä maksettaviin vuokriin. Pohdittaessa asumisen oikeaoppista verokohtelua onkin selvintä ajatella, että asunnot tarjoavat asukkaalle palveluvirran, joka olisi perusteltua verottaa vuosittain. Tutkimuskirjallisuudessa tämä näkemys on yleisesti hyväksytty. (Adam ym. 2011, Cnossen 2011)

Toinen asuntojen arvonlisäverotukseen liittyvä näkemys lähtee siitä, että vain uudisrakennusten myynti on verollista (de la Feria ja Krever 2012). Tällöin korostuu verotuksen käytännön soveltamisen näkökulma. Ajatuksena on, että asunnon myyntihinta vastaa tulevan asumispalveluvirran nykyarvoa ja olisi siten tässä mielessä ekvivalentti veropohja. Tämä väite ei tarkasti ottaen pidä

¹⁰⁶ Vuokraoikeuden lisäksi myös muiden kiinteistöön kohdistuvien oikeuksien, esim. asunto-osakkeen antaman hallinto-oikeuden, myynti on pääsääntöisesti verotonta. Veron kertautumisen estämiseksi kiinteistönhaltijalla on erikseen säännellyissä tapauksissa mahdollisuus hakeutua verovelvolliseksi liikehuoneistojen käyttöoikeuden luovuttamisesta.

kuitenkaan paikkaansa. Asumisen hinnan nousun myötä veropohja jää liian pieneksi. Se ei myöskään ota huomioon verokannan muutoksia.

Cnossen (2010) ehdottaa, että myynnin yhteydessä realisoituvat asuntojen arvonnousu tuotaisiin alv:n veropohjaan. Mirrlees review (2011) puolestaan kannattaa asumisen tuottaman palveluvirran verottamista täydellisen arvonnalisäveron periaatteen mukaisesti. Kummatkin päätyvät ehdottamaan asuntokaupan varainsiirtoveron poistamista.

5.6 Veropohjan laajentaminen ja verokantojen yhtenäistäminen

Tässä luvussa arvioidaan mahdollisuutta muuttaa nykyinen arvonnalisäverojärjestelmä lähemmäksi tehokasta kulutusveroa vaatimuksia eli yhtä verokantaa ja laajaa veropohjaa. Laskelmat ovat staattisia eli niissä oletetaan kotitalouksien ja yritysten valintojen pysyvän muuttumattomina. Korostettakoon, että tämän raportin tavoitteena ei ole suunnitella laajapohjaiseen arvonnalisäveroon siirtymisen yksityiskohtia, vaan arvioida tällaisen reformin vaikutuksia erityisesti verokantaan. Tästä syystä veropohjan laajennusten käytännön ongelmia ei juuri arvioida. Laajennusten käsitteellinen luonnehdinta on kuitenkin tarpeen, jotta verotuottovaikutus voidaan arvioida.

Yksityisen sektorin palveluista arvonnalisäveron piiriin tulevat rahoitus- ja vakuutus toiminta, asuntojen vuokraus ja hallinta, koulutus sekä terveys- ja sosiaalipalvelut. Veropohjan laajentaminen julkiseen sektoriin rajoitetaan paikallishallinnon palveluihin (terveys- ja sosiaalipalvelut). Julkinen keskushallinto ja sosiaalivakuutus on jätetty tarkastelun ulkopuolelle.¹⁰⁷

Julkisyhteisöjen palvelut on Suomessa pääsääntöisesti organisoitu kunnissa. Ne rahoitetaan vähäisessä määrin kuntalaisten suorittamalla asiakas- ja palvelumaksuja (kuntien maksutuotot¹⁰⁸), mutta muuten kunta rahoittaa palvelut ja tarjoaa ne vastikkeetta. Kuntien toiminta jakautuu arvonnalisäverovelvolliseen liiketoimintaan ja kunnan viranomaistoimintaan. Verollista liiketoimintaa varten

¹⁰⁷ Keskushallinnon verokohteluun on kolme mahdollisuutta: (i) ministeriöt maksavat alv:n periaatteen mukaista veroa maksullisista myynneistään sekä osoittamista määrärahoista ja avustuksista. Samalla investointien ja välituotepanosten alv on vähennyskelpoinen, (ii) ministeriöt vapautetaan alv:sta, mikä taas kannustaa omien resurssien ja henkilöstön käyttöön ja (iii) ministeriöiden myyneille säädetään nollaverokanta, mutta määrärahoja ei veroteta. Nollaverokanta johtaisi kuitenkin kilpailuvääristymään yksityisen sektorin kanssa. (Benge et al 2013)

¹⁰⁸ *Maksutuottoja* ovat asiakasmaksut ja muut maksut niistä tavaroista ja palveluista, joiden hinnoittelun tarkoituksena ei ole kattaa tuotantokustannuksia kokonaisuudessaan tai joiden hinnat määritellään asiakkaan maksukyvyyn mukaan. Usein maksujen perusteista säädetään laissa tai asetuksessa. Tällaisia maksutuottoja ovat mm. terveydenhuollon asiakasmaksut kuten terveyskeskus-, poliklinikka- ja laitoshoidon maksut, sosiaalitoimen sosiaalipalveluja laitoshoidon maksut, kurssimaksut, pysäköinti- ja lomituspalvelumaksut (www.kunnat.net)

tehtyihin hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron kunta saa vähentää normaalisti arvonlisäverolain mukaisesti. Viranomaistoiminta jää vähennysoikeuden ulkopuolelle.

Kuntien hankintojen arvonlisäverotus on kuitenkin monimutkaista. Kunnille olisi edullisempaa tuottaa verottomassa toiminnassaan käyttämänsä palvelut itse kuin hankkia ne verovelvolliselta elinkeinonharjoittajalta. Tämän vuoksi arvonlisäverotukseen siirtymisen yhteydessä otettiin käyttöön kuntien hankintoihin sisältyvä arvonlisäveron palautusmenettely, jossa kunta saa valtiolta hyvityksen verottoman toimintansa hankintoihin sisältyvästä verosta. Lisäksi kunta saa valtiolta laskennallisen palautuksen, joka on 5 prosenttia verottoman hyödykkeen ostohinnasta (koskee etupäässä terveyden- ja sairaanhoidon sekä sosiaalipalvelujen hyödykkeitä).

EU-direktiivin nojalla kunnan virallistoimiin sisältyvän arvonlisäveron on kuitenkin tarkoitettu jäävän kuntien lopulliseksi kustannukseksi. Tästä johtuen palautusjärjestelmän perusteella kunnille palautettu määrä säädettiin perittäväksi takaisin niiden asukasluvun mukaan määräytyvän osuutena (L arvonlisäveron palautusten takaisinperinnästä kunnilta 79/1994). Takaisinperintäjärjestelmän katsottiin kuitenkin vääristävän kuntien välisiä taloudellisia suhteita ja edestakainen rahaliikenne valtion ja kuntien välillä oli tehotonta. Erillisestä takaisinperintäjärjestelmästä ja edestakaisesta rahaliikenteestä luovuttiin vuoden 2002 alusta lukien. Tästä aiheutuva valtion tulojen menetys huomioitiin niin, että kuntien yhteisöveron jako-osuutta pienennettiin ja kuntien valtion-osuuksia laskettiin poistamalla valtionosuuksien kustannuspohjista arvonlisävero. Tosiasiassa kunnat näin ollen edelleen hyvittävät arvonlisäverolain 130 §:n nojalla saamansa arvonlisäveropalautukset valtiolle ja arvonlisävero jää kunnille todelliseksi ja lopulliseksi kustannukseksi.¹⁰⁹ Arvonlisäverojärjestelmässä kunta kuitenkin yksiselitteisesti saa nämä palautukset ja siksi palautusjärjestelmän taloudelliset vaikutukset ansaitsisivat oman tarkastelunsa.

Kun viranomaistoiminnan piirissä olevat kuntien palvelut sekä vastaavat yksityiset palvelut tulisivat verollisiksi, kumpikin sektori olisi samalla tavoin kohdeltu. On myös tärkeää huomata, että kun veroton toiminta tulee veron piiriin, vähennysoikeus poistaa ostopanoksiin sisältyneen piilevän arvonlisäveron. Siksi veron määrä ei välttämättä lisäännä paljoakaan.

Asumispalvelujen veropohja muodostuu vuokrasta ja omistusasunnon laskennallisesta asuntotulosta. Tämä kuvastaa arvonlisäverotuksen periaatteiden mukaisesti rakennuksen myyntituoton ja sen hankintaan ja ylläpitoon liittyvien menojen erotusta. Samalla olisi harkittava asuntokaupan varainsiirtoverosta

¹⁰⁹ http://www.kunnat.net/fi/Kuntaliitto/yleiskirjeet-lausunnot/lausunnot/2013/Sivut/dnro_7_90_2013.aspx

luopumista, joka ympäristöministeriön (2015) mukaan tuotti vuonna 2013 noin 300 milj. euroa.

Pankki- ja vakuutuspalvelut tulevat arvonlisäverotuksen piiriin. Sektorin arvonlisäys koostuu palvelumaksuista ja luotonannon korkomarginaalista sekä vakuutustoiminnan maksutuotoista ja – kuluista. Kun vakuutuspalvelut tulevat varsinaisen arvonlisäveron mukaan verotettavaksi, olisi ilmeisesti poistettava vakuutusmaksuvero, jonka tuotto vuonna 2013 oli 712 miljoonaa euroa.

Seuraavassa esitetään arvio siitä, miten edellä mainittujen verosta vapauttamisten tuominen veron piiriin vaikuttaisi yhtenäisen verokannan tasoon. Veropohjan lähtökohtana on Tilastokeskuksen vuosittainen laskelma, jossa määritellään ns. painotettu keskimääräinen arvonlisäverokanta, joka on samalla budjettineutraali yhteinen verokanta. EU:n säädösten mukaan tässä yhteydessä on käytettävä vuoden t–2 kansantalouden tilinpidon mukaista laskentapohjaa ja vuoden t veroperusteita. Kotitaloudet (yksityinen kulutus), julkisyhteisöt, voittoa tavoittelemattoman toiminta, verovapaat toimialat ym. ovat loppukuluttajia, joiden verokantakohtaisista kulutusluvuista voidaan laskea arvonlisäveron tuotto. Kyseisen laskelman yhteenvetotaulukko vuodelta 2013 (taulukko 4) antaa arvonlisäveron pohjaksi 89 miljardia euroa ja verotuotoksi 18,3 miljardia euroa.¹¹⁰ Painotettu keskimääräinen arvonlisäverokanta on 20,5315 prosenttia, joka on samalla nykyjärjestelmän yhtenäinen verokanta alennettujen verokantojen poistamisen jälkeen.

¹¹⁰ Kansantalouden tilinpidossa arvonlisäveron kertymä saadaan summaamalla valtion tilinpäätöksestä arvonlisävero, Kansaneläkelaitokselle tuloutettu arvonlisävero ja kuntien maksama arvonlisävero, jonka valtio palauttaa kunnille ja joka on nettoutettu edellä mainitusta valtion tilinpäätöksen alv-momentista. Osa arvonlisäverosta näytetään EU:n keräämänä. Sen suuruus saadaan valtion tilinpäätöksen erästä ”Suomen maksuosuudet Euroopan Unionille”. Erä vähennetään valtion alv-kertymästä. Lopuksi valtion alv-kertymään tehdään ajoituskorjaus, jolla kohdistetaan tammi- ja helmikuussa kertyvät arvonlisäverotulot edelliselle kalenterivuodelle (Tilastokeskus: Suomen BKTL menetelmäkuvaus 2006). Näin laskettu vuoden 2013 alv:n tuotto oli heinäkuussa 2015 julkaistujen kansantalouden tilinpidon tietojen mukaan 18,9 mrd euroa.

Taulukko 4. Arvonlisäveropohja ja painotettu keskimääräinen arvonlisäverokanta 2013, miljoonaa euroa¹¹¹

	0 %	9 %	10 %	13 %	14 %	23 %	24 %	Alv-pohja	Verovapaa	Yhteensä
Yksityinen kulutus	0	862	4 311	2 549	12 747	5 531	27 657	53 658	37 115	90 773
Luontoismuotoiset sosiaalietuudet	0	205	1 027	0	0	56	282	1 571	3 322	4 892
Rakennusyritysten välituotekäytön oma käyttö	0	0	0	0	0	91	456	548	0	548
Voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen välituotekäyttö	15	21	105	20	100	278	1 392	1 931	248	2 179
Voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen investoinnit	0	0	0	0	0	65	323	388	0	388
Julkisyhteisöjen välituotekäyttö	41	347	1 733	197	985	1 921	9 605	14 829	2 225	17 054
Julkisyhteisöjen investoinnit	0	0	0	0	0	572	2 860	3 432	199	3 631
Muiden verovapaiden toimialojen välituotekäyttö	8	49	244	25	126	1 270	6 349	8 071	2 419	10 491
Muiden verovapaiden toimialojen investoinnit	0	0	0	0	0	530	2 651	3 182	9 620	12 802
Yritysautojen vähennysoikeuden rajoitus	0	0	0	0	0	222	1 109	1 331	0	1 331
Yhteensä	63	1 484	7 419	2 792	13 959	10 537	52 685	88 940	55 148	144 087
Painot %	0,1 %	1,7 %	8,3 %	3,1 %	15,7 %	11,8 %	59,2 %	100,0 %		
Painotettu arvonlisävero, milj. euroa	0	134	742	363	1 954	2 424	12 644	18 261		
Painotettu keskimääräinen kanta %								20,5315		

Lähde: Tilastokeskus.

Seuraavaksi vuoden 2013 veropohjaa laajennetaan edellä kuvattujen yksityisen ja julkisen sektorin toimialojen arvonlisäyksellä,¹¹² joka on määritelmällisesti lähellä arvonlisäveron pohjaa. On kuitenkin syytä huomauttaa, että koska kyseessä eivät ole identtiset käsitteet, laskennan tulokset ovat eräiltä osin määrin suunta-antavia. Osalaajennusten vaikutukset ilmoitetaan sekä kumulatiivisen lisäyksen että kertalaisyksen tuottamina muutoksina yhtenäiseen verokantaan (taulukko 5).

¹¹¹ Vaikka verokannat 10, 14 ja 24 olivat voimassa koko vuoden 2013, tilitysteknisistä syistä veroa on kertynyt myös vuodelta 2012, jolloin verokannat olivat yhtä prosenttiyksikköä alemmat.

¹¹² Arvonlisäys (brutto) tarkoittaa tuotantoon osallistuvan yksikön synnyttämää arvoa. Se lasketaan markkinatuotannossa vähentämällä yksikön tuotoksesta tuotannossa käytetyt välituotteet (tavarat ja palvelut) ja markkinattomassa tuotannossa laskemalla yhteen palkansaajakorvaukset, kiinteän pääoman kuluminen ja mahdolliset tuotannon ja tuonnin verot. Tämä tuotantosektoreiden ero vaikuttaa jonkin verran markkinattoman (julkisen) tuotannon muuttamisessa verolliseksi, mutta sen merkitys on vähäinen (Tilastokeskus/ kansantalouden tilinpito: EKT 8.11). Arvonlisäveron pohja muodostuu periaatteessa samalla tavalla kuin kansantalouden tilinpidon arvonlisäys eli myyntien ja ostojen erotuksesta. Keskeisin ero, joka ei vaikuta nyt tehtävään arviointiin on se, että arvonlisäverotuksessa investointeihin sisältyvän veron voi vähentää investointiesineen hankinta-ajankohtana, mutta kansantalouden tilinpidossa (samoin kuin yrityksen kirjanpidossa) markkinatuotannon investointimeno jaksotetaan kiinteän pääoman kulumisena (kirjanpidossa poistoina).

Taulukko 5. Arvonlisäveropohjan laajentaminen ja yhtenäinen verokanta vuonna 2013, milj. euroa

Toteutunut veropohja	88 940	
arvonlisäveron tuotto	18 261	
painotettu keskim. alv-kanta (%)	20,53	
Lisätään veropohjaan:	Kumulatiivinen lisäys	Kertaluonteinen lisäys
+ rahoitus- ja vakuutustoiminta (yksit.)	4 334	
+ koulutus (yksit.)	1 296	
+ terveys- ja sosiaalipalvelut (yksit.)	4 918	
Veropohja 2	99 488	99 488
Verokanta 2 (%)	18,35	18,35
+ koulutus (julkinen)	8 904	
+ terveys- ja sosiaalipalvelut (julkinen)	12 540	
Veropohja 3	120 932	110 384
Verokanta 3 (%)	15,11	16,54
+ asuntojen vuokraus ja hallinta (yksit.)	17 224	
Veropohja 4	138 156	106 164
Verokanta 4 (%)	13,90	17,20

Lähtöluvut: Tilastokeskus.

Taulukosta nähdään, että merkittävin vaikutus yhtenäiseen verokantaan on julkisten palvelujen verovapauden poistamisella. Kun lisäksi vastaavat yksityiset palvelut sekä rahoitus- ja vakuutustoiminta tulevat verollisiksi, yhtenäinen verokanta asettuisi noin 15 prosenttiin. Jos asuntokaupan varainsiirtoverotus ja vakuutusmaksuvero poistetaan (yhteensä n. 1 mrd. euroa), verokantaa tulisi korottaa edelleen vajaalla prosenttiyksiköllä kokonaisverotulojen ennallaan säilymiseksi (verotuotto/verokanta=yhden veroprosentin tuotto = 1,2 mrd euroa). Näin ollen yhtenäinen verokanta asettuisi noin 16 prosenttiin.

Asuntojen vuokraus ja hallinta laajentaisivat veropohjaa huomattavasti niin, että yhtenäinen verokanta edelleen alenisi 14 prosenttiin. Asumisen arvonlisäverotus on kuitenkin erittäin hankala toteuttaa ja vähintäänkin arvonlisäverovelvollisuuden alarajaa tulisi uudistuksessa korottaa nykyisestään. Esimerkiksi laajan veropohjan maa Uusi-Seelanti soveltaa asumiseen edelleen samanlaista mallia kuin Suomessa nykyään. Uudistuksen rajoittaminen alennettujen verokantojen poistamiseen ja veropohjan laajentaminen koulutus, terveys- ja sosiaalipalveluihin sekä rahoitus- ja vakuutustoimintaan olisi siten käytännössä todennäköisempää.

5.7 Yksityisen kulutuksen arvonlisäverokantojen yhtenäistämisen tulonjakovaikutukset

Edellisessä luvussa arvioitiin mahdollisimman laajan veropohjan vaikutusta yhtenäiseen verokantaan. Tässä luvussa tarkastellaan kahta yksityisen kulutuksen veropohjan reformia: (i) verokantojen yhtenäistäminen ilman veropohjan laajennusta ja (ii) verokantojen yhtenäistäminen ja veropohjan laajentaminen koskemaan kaikkea yksityistä kulutusta.¹¹³ Kotitalouksien käyttäytymisvaikutuksia ei oteta huomioon.

Tulonjakovaikutuksia tarkastellaan Tilastokeskuksen vuoden 2012 kulutustutkimuksen avulla. Kulutustutkimus ei sisällä tietoa välillisistä veroista. Ne liitetään aineistoon erikseen. Selvityksessä käytetään vuoden 2012 yksityistä kulutusta, mutta siihen sovelletaan vuoden 2015 verokantoja.

Arvonlisäverokantojen yhtenäistämisen vaikutukset kohdentuvat eri tavoin suuri- ja pienituloisille, koska eri tulotasoilla kulutuksen rakenteet eroavat. Muutokset kulutuksen rakenteissa ovat suhteellisen hitaita, mutta yhdenmukaistumista on tapahtunut, kun tulotason noustessa välttämättömyyshyödykkeiden kulutusosuus on pienentynyt. Toinen arvonlisäveromuutosten vaikutuskanava on se, että pienituloiset kuluttavat suuremman osan tuloistaan kuin suurituloiset.

Vuonna 2012 kotitalouksien kokonaiskulutuksesta 44 prosenttia muodostui vakioverokannan alaisista hyödykkeistä. Alennettujen 14 ja 10 prosentin verokantojen hyödykkeiden kulutusosuudet ovat 17 ja 6 prosenttia. Kokonaan arvonlisäveron ulkopuolelle jäi 33 prosenttia kokonaiskulutuksesta (liite 5).

Tarkastellaan ensin nykyiseen veropohjaan perustuvaa budjettineutraalia reformia, jossa alennetut verokannat poistetaan ja vakioverokantaa lasketaan. Yksityisen kulutuksen budjettineutraali verokannaksi muodostuu 20,2 prosenttia.¹¹⁴

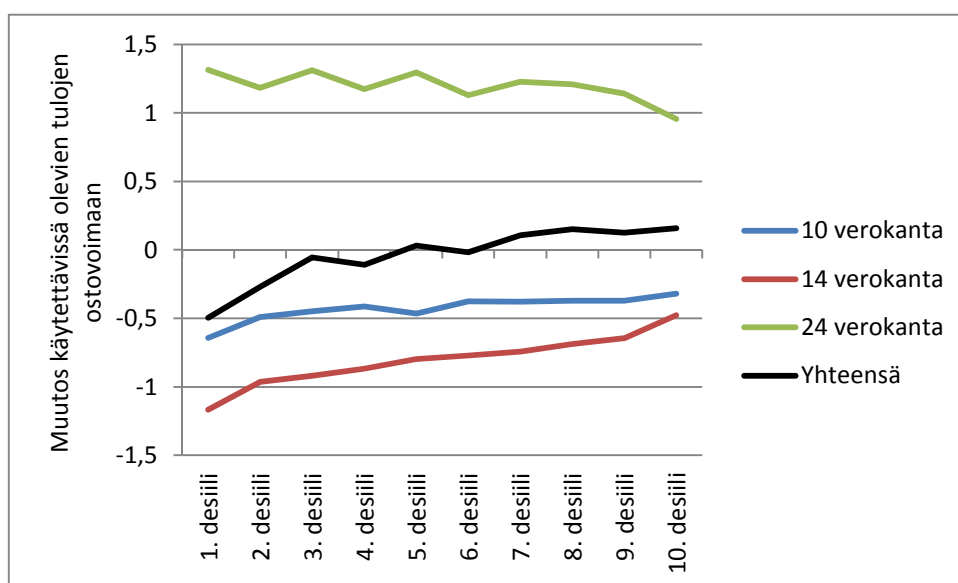
Verokantojen budjettineutraali yhtenäistäminen vaikuttaa vain hiukan tulonjakoon. Koska alennettujen verokantojen kulutusosuudet ovat pieniä verrattuna vakioverokantaan, vähäinenkin vakiokannan alennus riittää kompensoimaan alennettujen verokantojen poistamisen. Kuviossa 2 on esitetty veromuutoksen vaikutus käytettävissä olevien tulojen ostovoimaan. Jos arvo on negatiivinen

¹¹³ Arvonlisäveron pohjasta runsaat 60 prosenttia on yksityistä kulutusta, loppuosan muodostavat julkisyhteisöjen, voittoa tavoittelemattomien yhteisöjen ja muiden verovapaiden toimialojen välituotekäyttö ja investoinnit sekä luontoismuotoiset yhteiskunnalliset tulonsiirrot.

¹¹⁴ Budjettineutraalin reformin verokanta on laskettu kulutustutkimuksen aineistosta ja se on hieman pienempi kuin luvussa 6, jossa lähtöluvut ovat kansantalouden kulutusluvuista ja niissä ovat mukana yksityisen kulutuksen lisäksi julkisen ja muun verovapaan toiminnan investoinnit ja välituotekäyttö.

(positiivinen), ostovoima pienenee (suurenee). Pienituloiset maksavat reformin jälkeen hieman enemmän ja suurituloiset hieman vähemmän veroja suhteessa käytettävissä oleviin tuloihinsa. Vaikutukset johtuvat siitä, että pienituloiset käyttävät suhteellisesti enemmän 14 prosentin verokannan hyödykkeitä kuin suurituloiset. Kehitys on kuitenkin ollut sellainen, että elintarvikkeiden kulutusosuudet ovat keskimäärin pienentyneet ja erot kulutuksen rakenteessa pieni- ja suurituloisten välillä ovat supistuneet (liite 5). Arvonlisäverotuksen tulojakovaikutukset johtuvat siis etupäässä arvonlisäveron keskimääräisestä tasosta, ei niinkään siitä, minkä hyödykkeiden kulutuksesta vero kerätään.

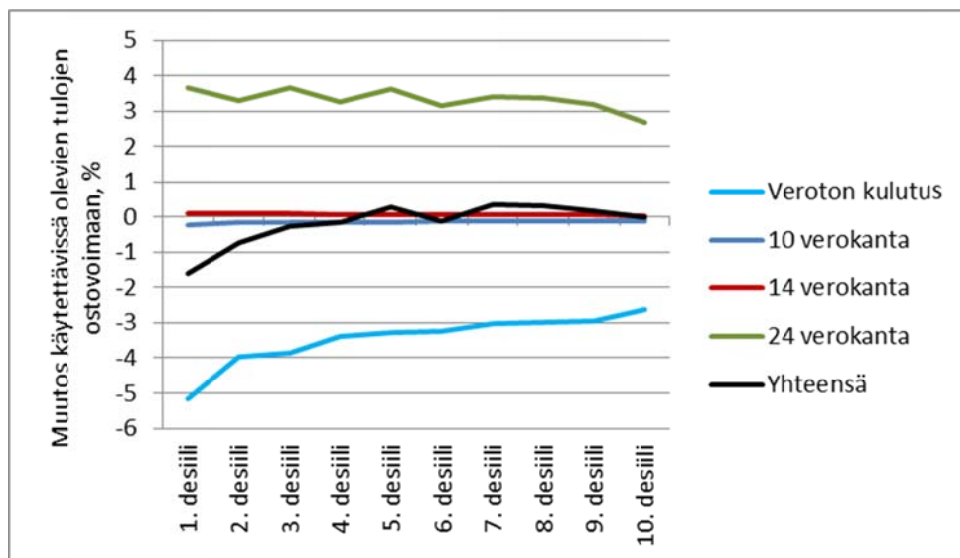
Kuvio 2. Alennettujen alv-kantojen poistaminen: 20,2 prosentin budjettineutraali yhtenäinen verokanta, veron muutos suhteessa käytettävissä oleviin tuloihin



Lähde: Tilastokeskus, Kulutustutkimus 2012.

Toisessa tarkasteluvaihtoehdossa veropohjaa laajennetaan koskemaan kaikkea yksityistä kulutusta samaan tapaan kuin luvussa 6. Tässä vaihtoehdossa julkisten palvelujen verollisuus tosin rajautuisi palvelumaksujen verottamiseen, jolloin ilmaisupalvelut säilyisivät verottomina. Yhtenäinen verokanta asettuisi 13,3 prosenttiin. Asumismenot (vuokrat ja laskennallinen asuntotulo) muodostavat yhdessä 25 prosenttia koko yksityisestä kulutuksesta, joten ne dominoivat myös tulojakovaikutuksia. Asumismenojen kulutusosuus on erityisen korkea alimmissa tulodesiileissä ja siksi pienituloisimpien ostovoima heikentyisi hieman enemmän kuin kuvion 2 tapauksessa, jossa veropohja säilytettiin ennallaan (kuvio 3).

Kuvio 3. Alennettujen alv-kantojen poistaminen ja veropohjan laajentaminen koko yksityiseen kulutukseen: 13,3 prosentin budjettineutraali yhtenäinen verokanta, veron muutos suhteessa käytettävissä oleviin tuloihin



Lähde: Tilastokeskus, Kulutustutkimus 2012.

5.8 Johtopäätökset

Yleisen kulutusveron eli arvonlisäveron merkitys julkisen sektorin tulolähteenä on jatkuvasti vahvistunut. Suomessa arvonlisävero tuottaa noin viidenneksen kaikista verotuloista. Euroopan unioni, jonka keskeisenä tavoitteena on sisämarkkinoiden toiminnan edistäminen, oli aikanaan edelläkävijä arvonlisäveron kehittämisessä. Nykyinen EU:n yhteinen arvonlisäverojärjestelmä ei kuitenkaan täytä tehokkaan kulutusveron vaatimuksia eli yhtä verokantaa ja laajaa veropohjaa. EU-lainsäädäntö vapauttaa verosta suuren osan kulutusta ja tarjoaa lisäksi jäsenmaille mahdollisuuden soveltaa alennettuja verokantoja monenlaisiin tavaroihin ja palveluihin.

Arvonlisäverojärjestelmä ei toimi tehokkaasti, jos veropohja on kapea ja verokantoja on useita. Verottomien hyödykkeiden kauppa katkaisee verontilitysten ketjun, jolloin seuraavien portaiden suhteelliset hinnat vääristyvät. Koska verottoman hyödykkeen myyjällä ei ole välituotteiden veron vähennysoikeutta, myyjä maksaa arvonlisäverotuksen periaatteiden vastaisesti veroa välituotteistaan. – Tämä taas kannustaa lisäämään omaa työtä, mikä yleensä lisää yrityksen tehottomuutta. Verosta vapauttamisen vuoksi myynti loppukuluttajalle on aliverotettua ja yrityksen myynti toiselle yritykselle on yliverotettua.

Alennetut arvonlisäverokannat lisäävät yrityksen ja verohallinnon kustannuksia ja aiheuttavat rajanveto-ongelmia. Ne ovat myös poliittisesti hankalia, sillä jollekin hyödykkeelle suunnattu verotuki saa aikaan paineita suostua yhä uusiin tukiin. Erilaisten arvonlisäverokantojen avulla tavoiteltu tulonjaon tasaaminen on tutkimuksissa todettu kalliiksi ja tehottomaksi.

Arvonlisäverotuksen tehokkuutta alentavia tekijöitä ovat verotuet ja verovaje. Verotuet ovat alennettuja verokantoja ja verosta vapauttamisia. Verovaje kuvaa puolestaan lainmukaisen ja todellisen verokertymän eroa eli laiminlyönneistä, virheistä ja maksukyvyttömyydestä johtuvaa vajuusta verotuloissa.

EU:n arvonlisäverojärjestelmä ei selvästikään ole tehokkuudeltaan maailman huippua. Tässä vertailussa ylivoimainen on Uusi-Seelanti ja seuraavilla sijoilla ovat Sveitsi, Japani ja Korea. Suomi sijoittuu OECD-maiden ja EU-jäsenmaiden keskivaiheille. Kaikissa maissa verotuet heikentävät arvonlisäverotuksen tehokkuutta huomattavasti enemmän kuin verovaje.

Pelkkä alennettujen arvonlisäverokantojen poistaminen laskisi budjettineutraalin yhtenäisen verokannan noin 20 prosenttiin. Arvonlisäveron pohja kattaa Suomessa tällä hetkellä noin 60 prosenttia kansantalouden kulutusmenoista. Jos veropohja laajenisi tässä muistiossa esitetyllä tavalla eli noin 20 prosenttiyksiköllä, yhtenäinen verokanta olisi noin 16 prosenttia. Uudistus tuottaisi siten nykyisen verokertymän noin kahdeksan prosenttiyksikköä tämän hetkistä vakioverokantaa alemmalla verokannalla. Tällaisen ehdotuksen toteutuksen keskeisin ongelma on EU:n veropohjaa säätelevä direktiivi, josta on myönnetty vain harvoja poikkeuksia. Myös Suomen kansallisessa lainsäädännössä on elementtejä, jotka tekevät uudistuksesta haastavan. Vähäisin niistä ei liene kuntien arvonlisäveron palautusjärjestelmän vaikutusten arvioiminen.

Verokantojen yhtenäistäminen ja veropohjan laajentaminen vaikuttaisivat tulonjakoon suhteellisen vähän, koska uuden alemman verokannan hyödyt kumoaisivat pitkälti alennettujen verokantojen poistamisen haitat. Kaikkein pienituloisimmille jouduttaisiin mahdollisesti harkitsemaan jonkinlaista kompensatiota tuloverotuksessa ja/tai etuuksien kautta.

Kansainvälisessä tutkimuskirjallisuudessa on näyttöä siitä, että tällaisella mallilla voisi olla positiivisia vaikutuksia talouden suorituskykyyn. Alv-ketjun vahvistuessa verotuksen neutraalisuus paranisi, julkisen ja yksityisen sektorin väliset kilpailuhaitat katoaisivat ja alennettuihin verokantoihin liittyvät tulkinta- ja rajanveto-ongelmat poistuisivat.

Lähteet

- Adam, Stuart (2013): Protecting VAT revenues. “Protecting the tax base” conference, Stockholm, 13 June 2013.
- Atkinson, Anthony (2012): The Mirrlees Review and the State of Public Economics. *Journal of Economic Literature* 2012, 50(3), 770–780.
- Atkinson, Anthony and Joseph Stiglitz (1976): The design of tax structure: direct versus indirect taxation. *Journal of Public Economics*, 6, 55–75.
- Benge, Matt, Marie Pallot and Hamish Slack (2013): Possible lessons for The US from New Zealand GST. *National Tax Journal*. June 2013, 66(2), 479–498.
- Bettendorf, Leon and Sijbren Cnossen (2014): The Long Shadow of the European VAT, Exemplified by the Dutch Experience. CESifo Working Paper Series No. 4730.
- Boeters, Stefan, Christoph Böhringer, Thiess Muttner and Margit Kraus (2008): Economic Effects of VAT reforms in Germany. *Applied Economics*, 2008, 1–18, iFirst.
- Bolton, Tom and Brian Dollery (2004): An Empirical Note on the Comparative Macroeconomic Effects of the GST in Australia, Canada and New Zealand. University of New England, School of Economics. Working Paper Series in Economics No. 2004–17.
- Borselli, Fabrizio, Salvatore Chiri, and Ettore Romagnano (2012): Patterns of reduced VAT rates in the European Union, *International VAT Monitor*, January/February, pp.13–21.
- Carroll, Robert and Alan Viard (2011), *Value Added Tax: Basic concepts and unresolved issues*. Tax Notes, March 1, 2010.
- Copenhagen Economics (2013): VAT in the public sector and exemptions in the public interest. Final report for TAXUD/2011/DE/334, 10 January, 2013.
- Cnossen, Sijbren (2010): A proposal to Improve the VAT Treatment of Housing in the European Union.
- Crawford, Ian, Michael Keen and Stephen Smith (2010): VAT and Excises, pp. 275–362 in James Mirrlees and others (eds), *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review* (Oxford: Oxford University Press for Institute for Fiscal Studies).
- de la Feria, Rita and Michael Walpole (2009), Options for Taxing Financial Supplies in Value Added Tax: EU VAT and Australian GST Models Compared. *International and Comparative Law Quarterly*, 58. 897–932.
- de la Feria, Rita (2013): Reforming the Portuguese VAT system. ESRC, April 2103.

- de la Feria, Rita (2014): Blueprint for reform of VAT rates in Europe. WP 14/13, Oxford University, Centre for Business Taxation. Saïd Business school, September 2014.
- de la Feria, Rita and Richard Krever (2012): Ending VAT Exemptions: Towards A Post-Modern VAT. Oxford University Centre for Business Taxation, WP 12/28.
- De Mooij, Ruud and Michael Keen (2012): Fiscal Devaluation and Fiscal Consolidation: The VAT in Troubled Times, NBER Working Paper No. 1791, March 2012.
- Ebrill, Liam, Jean-Paul Bodin, Michael Keen and Victoria Summers (2001): The Modern VAT (Washington: International Monetary Fund).
- Englisch, Joachim (2011): EU perspective on VAT exemptions. Oxford University, Centre for Business Taxation. Saïd Business school, Park end street, Oxford OX1 1HP WP 11/1.
- Holm, Pasi, Jaakko Kiander, Timo Rauhanen ja Matti Virén (2007): Elintarvikkeiden arvonlisäverokannan alentamisen vaikutukset. PTT raportteja 200.
- Honkatukia, Juha, Jouko Kinnunen ja Timo Rauhanen (2011): Alennettujen arvonlisäverokantojen taloudelliset vaikutukset. TEM-raportti 2011.
- IMF (2010), Financial Sector Taxation – The IMF’s Report to the G-20 and Background Material. International Monetary Fund, September, 2010.
- IMF (2013): United Kingdom: Technical Assistance Report –Assessment of HMRC’s Tax Gap Analysis, August 2013.
- Keen, Michael (2013): The Anatomy of the VAT. IMF Working Paper 12/111.
- Kleven, Henrik (2004): Optimum taxation and allocation of time, Journal of Public Economics 88, 545–557.
- Kröger, Outi ja Timo Rauhanen (toim.): Verotuet Suomessa 2009. VATT-valmisteluraportti 5/2010.
- Mirrlees, J., Adam, S., Besley, T., Blundell, R., Bond, S., Chote, R., Gammie, M., Johnson, P., Myles, G., Poterba, J. (2011), Tax by design: The Mirrlees Review. Oxford University Press, Oxford, UK.
- NOU (2014), Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi. Norges offentlige utredninger. NOU 2014:13. Oslo.
- OECD (2013): Committee on Fiscal Affairs, Working Party N°9 on Consumption Taxes: international VAT/GST guidelines. Draft consolidated version. Invitation for comments, February 2013.

- OECD (2014): Consumption Tax Trends 2014. VAT/GST and excise rates, trends and policy issues.
- Rauhanen, Timo (2013): Kokemuksia verotukien evaluoinnista eräissä maissa. VATT-muistiot 36.
- Reckon LLP (2009): Study to Quantify and Analyze the VAT Gap in the EU-25 Member States (Reckon LLP, London).
- Saez, Emmanuel (2002): The desirability of commodity taxation under non-linear income taxation and heterogeneous tastes, *Journal of Public Economics* 83, 217–230.
- Sørensen, Peter Birch (2011): The Danish Experience with a Financial Activities Tax. Presentation to the Brussels Tax Forum 28–29 March 2011.
- Ympäristöministeriö (2015): Asumisen tuki- ja verojärjestelmien vaikuttavuus, Ympäristöministeriön raportteja 4/2015.
- Zee, Howell H. (2013) Further Thought on Reforming the VAT: Treatment of Financial Intermediation Services, in: de la Feria (toim.) VAT Exemptions, Kluwer Law International.

Liitteet

LIITE 1: EU:n arvonlisäverokannat 1.1.2015

	Vakio- verokanta	Alennettu verokanta	Erityisalennettu verokanta ¹⁾	Nolla- verokanta ³⁾	"Parking rate" ²⁾
Unkari	27	5 ja 18			
Tanska	25	-		x	
Ruotsi	25	6 ja 12		x	
Suomi	24	10 ja 14		x	
Romania	24	5 ja 9			
Puola	23	5 ja 8			
Portugali	23	6 ja 13			13
Kreikka	23	6,5 ja 13			
Irlanti	23	9 ja 13,5	4,8	x	13,5
Slovenia	22	9,5			
Italia	22	10	4		
Tseki	21	10 ja 15			
Liettua	21	5 ja 9			
Latvia	21	12			
Belgia	21	6 ja 12		x	12
Alankomaat	21	6			
Viro	20	9			
Slovakia	20	10			
Ranska	20	5,5 ja 10	2,1		
Itävalta	20	10			12
Iso- Britannia	20	5		x	
Bulgaria	20	9			
Saksa	19	7			
Malta	18	5 ja 7		x	
Espanja	21	10	4		
Luxemburg	17	8	3		14
Kypros	19	5 ja 9			

1) Sallittu liittymissopimuksen nojalla.

2) Eräille jäsenmaille myönnetty oikeus soveltaa vuonna 1991 käytössä olleita verokantoja hyödykkeisiin, jotka eivät ole direktiivin poikkeuslistalla.

3) Myynti on verotonta, mutta ostojen vero on vähennettävissä (pl. kv. kuljetus).

LIITE 2: Kuvaus Suomen alv:n alennetuista verokannoistaLääkkeet: 10 %:n alv-kanta (AVL 85a § 1 mom. 6 k)

Lääkelaissa (395/1987) tarkoitettu lääke ja valmisteet, joita saadaan myydä ainoastaan apteekista, kliininen ravintovalmiste ja niitä vastaava tuote sekä perusvoide silloin, kun ne oikeuttavat korvaukseen sairausvakuutuslain (364/1963) perusteella.

Elintarvikkeet ja rehut: 14 %:n alv-kanta (AVL 85 § 1 mom. 1 ja 2 k)

Ruokatavara, juoma ja muu sellaisenaan ihmisen nautittavaksi tarkoitettua aine sekä niiden raaka-aine ja niitä valmistettaessa tai säilöittäessä käytettävät mausteet, säilöntäaineet sekä väri- ja muita lisäaineet. Rehut ja rehuseokset sekä niiden valmistuksessa käytettäväksi tarkoitettut raaka- ja lisäaineet, eläinten ruokana käytettävät teollisuuden jäteaineet, rehukala.

Henkilökuljetukset: 10 %:n alv-kanta (AVL 85a § 1 mom. 1 k.)

Sovelletaan kaikkiin verollisiin henkilökuljetuspalveluihin, esim. taksi-, juna-, linja-auto-, lentokone- ja laivakuljetuksiin. Myös erikoiskuljetuspalvelut, kuten moottoriveneellä ja -kelkalla tapahtuvat henkilökuljetukset, joiden tarkoituksena on siirtää ihminen paikasta toiseen, kuuluvat alemman verokannan piiriin.

Yleisradio oy:n ja Ålands Radio och TV:n saamat korvaukset: 10 %:n alv-kanta (AVL 85 a § 1 mom. 5 k.)

Koskee Yleisradio Oy:n valtion televisio- ja radiorahastosta saamaa YLE-veroon perustuvaa korvausta ja Ålands Radio och TV Ab:n saamaa korvausta Ahvenanmaan maakuntahallituksen kantamista televisiomaksutuloista.

Viihde- ja kulttuuripalvelut: 10 %:n alv-kanta (AVL 85 a § 1 mom. 4 k.)

Teatteri-, sirkus-, musiikki- ja tanssiesitysten, elokuvanäytösten, näyttelyjen, urheilutapahtumien, huvipuistojen, eläintarhojen, museoiden sekä muiden vastaavien kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien ja laitosten pääsymaksut.

Liikuntapalvelut: 10 %:n alv-kanta (AVL 85a § 1 mom. 3 k.)

Sovelletaan mm liikuntatilojen peli- ja saliaikojen myyntiin. Tällaisia tiloja ovat esim. uimahallit, keilahallit, tennishallit, squash-hallit, jäähallit, kuntosalit, golfkentät, tenniskentät ja laskettelurinteet. Myös ohjattu liikunta, kuten aerobic- ja vastaavat voimistelu- ja tanssitunnit sekä vatsatanssituntien pitäminen.

Kirjat: 10 %:n alv-kanta (AVL 85 § 1 mom. 7 k)

Kirjana voidaan pitää nidottua tai sidottua painotuotetta, jossa on vähintään 16 sivua. Kirjana ei pidetä muulla tavalla kuin painettuna tai siihen verrattavalla tavalla valmistettua julkaisua, kausijulkaisua tai pääasiallisesti mainoksia sisältävää julkaisua.

Majoituspalvelut: 10 %:n alv-kanta (AVL 85a § 1 mom. 2 k)

Sovelletaan hotellissa, motellissa, matkustajakodissa, moottorimajassa ja yömajassa tapahtuvaan majoitukseen sekä leirintäpaikkojen ja mökkien käyttöoikeuden luovuttamiseen ja muuhun tähän verrattavaan, kuten maatilamatkailuun liittyvään majoittumiseen; myös veneilijöiden käyntisataman käyttöoikeuden luovuttamiseen.

Ravintolapalvelut: 14 %:n alv-kanta (AVL 85 § 1 mom. 2 k)

Ei sovelleta alkoholi- ja alkoholijuomaverolaissa tarkoitettuihin alkoholijuomiin eikä tupakkavalmisteisiin. Ravintolapalveluilla tarkoitetaan tarjoilua palveluntuottajan tiloissa, kun taas ateriapalvelu tapahtuu tilaajan osoittamissa tiloissa.

Taide-esineiden myynti ja maahantuonti: 10 %:n alv-kanta (AVL 85a § 1 mom. 8 k)

Taide-esineiden myyntiin sovelletaan alennettua verokantaa silloin, kun kyseessä on taide-esineen tekijän ensimyynti tai, kun joku muu elinkeinonharjoittaja satunnaisesti myy taide-esineen. Yksityishenkilön taide-esineen myynti on verotonta. Ammattimainen taide-esineen jälleenmyynti ja välitys on verollista joko ns. marginaaliverotusmenettelyn perusteella tai AVL:n yleisten säännösten mukaisesti, verokanta 22 prosenttia. Taide-esineiden tuonti EU:n ulkopuolelta on verollista ja tuontiin sovelletaan aina, taide-esineen myyjästä riippumatta, 9 prosentin verokantaa.

Tekijänoikeusjärjestöjen saamat tekijänoikeuskorvaukset: 10 %:n alv-kanta (AVL 85a § 1 mom. 11 k)

Tekijänoikeuden haltijoita edustavien järjestöjen saamat korvaukset oikeuksien jälkikäytöstä muuttuivat verollisiksi vuoden 2009 alusta lukien. Näihin korvauksiin sovelletaan 10 prosentin verokantaa. Tekijänoikeusjärjestö (mm. Gramex ry, Kopiosto ry, Kuvasto ry ja Teosto ry) perii tällaiset korvaukset teosten käyttäjiltä ja tilittää ne edelleen käytettyjen teosten tekijänoikeuksien haltijoille tai käyttää ne tekijöiden yhteisiin tarkoituksiin. Verotuskäytännössä tekijänoikeusjärjestöt on katsottu yleishyödyllisiksi yhteisöiksi eikä niiden tekijänoikeuksien hallinnoinnista saamia tuloja ole pidetty elinkeinotulona. Näin ollen näiden tulojen verollisuus ja välituotepanosten vähennysoikeus edellyttää

sitä, että järjestö hakeutuu tästä toiminnasta vapaaehtoisesti verolliseksi (AVL 12 §).

Tilatut sanoma- ja aikakauslehdet: 10 %:n alv-kanta ja yleishyödyllisten yhteisöjen jäsenlehtien painosten nollaverokanta (AVL 85a § 1 mom. 8 k ja AVL 56 §)

Koskee vähintään kuukauden ajaksi tilattuja sanoma- ja aikakauslehtiä. Lehden on ilmestyttävä vähintään neljä kertaa vuodessa. Julkaisulla on oltava vastaava (pää)toimittaja. Julkaisun sisällölle laki ei aseta erityisiä vaatimuksia. Lehden painavan kirjapainon on suoritettava arvonnisävero painoksen myynnistä. Nollaverokanta koskee vähintään neljä kertaa vuodessa ilmestyvän sanoma- tai aikakauslehden painoksen myyntiä yleishyödylliselle yhteisölle, joka julkaisee lehteä pääasiassa jäseniään tai osakkaitaan varten. Koska tällaiset yhteisöt (yhdistykset) eivät harjoita julkaisutoimintaa liiketoiminnan muodossa, niillä ei ole oikeutta vähentää kirjapainon painolaskusta suoritettavaa veroa. Siksi niille on annettu oikeus ostaa jäsenlehden painotyö verotta.

LIITE 3: EU:n arvonlisäverodirektiivin sallimat alennetut verokannat

Luettelo tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, joihin voidaan soveltaa 98 artiklassa tarkoitettuja alennettuja verokantoja. (NEUVOSTON DIREKTIIVI 2006/112/EY, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006, LIITE III)

(Päivitys: NEUVOSTON DIREKTIIVI 2009/47/EY, annettu 5. päivänä toukokuuta 2009, direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta alennettujen arvonlisäverokantojen osalta)

1) Ihmisten ja eläinten elintarvikkeet (mukaan lukien juomat, mutta lukuun ottamatta alkoholijuomia); elävät eläimet, siemenet, kasvit ja tavallisesti elintarvikkeiden valmistuksessa käytettäviksi tarkoitettut ainekset; elintarvikkeiden täydentämiseen tai korvaamiseen tavallisesti käytettävät tuotteet

2) veden jakelu

3) farmakologiset tuotteet, joita tavallisesti käytetään terveydenhoidossa, sairauksien ehkäisemisessä sekä lääketieteellisessä ja eläinlääketieteellisessä hoidossa, mukaan lukien ehkäisyyn ja naisten hygieniaan tarkoitettut tuotteet

4) vammaisen henkilön henkilökohtaiseen ja yksinomaiseen käyttöön tavallisesti vammojen lieventämiseksi tai hoitamiseksi tarkoitettut lääketieteelliset laitteet, apuvälineet ja muut laitteet, mukaan lukien näiden tavaroiden korjaus, sekä autojen lastenistuinten luovutus

5) henkilöiden kuljetus ja heidän mukanaan kuljettamiensa matkatavaroiden kuljetus

6) kaikenlaisilla fyysisillä alustoilla olevien kirjojen luovutukset, mukaan lukien kirjastolainaus (mukaan lukien esitteet, lehtiset ja vastaavat painotuotteet, lasten kuva-, piirustus- tai värityskirjat, nuottikirjat tai käsikirjoitukset, hydrografiset ja muut kartat), lehdet ja aikakauslehdet, lukuun ottamatta kokonaan tai pääasiassa mainontaan tarkoitettua aineistoa

7) pääsy näytöksiin, teatteriin, sirkukseen, messuille, huvipuistoihin, konsertteihin, museoihin, eläintarhoihin, elokuviin, näyttelyihin ja vastaaviin kulttuuritilaisuuksiin ja -laitoksiin

8) radio- ja televisiolähetyspalvelujen vastaanotto

9) kirjailijoiden, säveltäjien ja esiintyvien taitelijoiden tarjoamat palvelut sekä näille kuuluvat tekijänpalkkiot

10) sosiaalipolitiikan mukainen asuntojen luovutus, rakentaminen, korjaus ja muuttaminen

10a) yksityisasuntojen uudistaminen ja korjaus lukuun ottamatta tarvikkeita, jotka muodostavat merkittävän osan palvelusuorituksen arvosta

10b) ikkunanpesu ja siivous yksityistalouksissa

11) tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset, jotka on tavallisesti tarkoitettu käytettäväksi maataloustuotannossa, lukuun ottamatta tuotantotavaroita kuten koneita tai rakennuksia

12) hotelleissa tai vastaavissa laitoksissa tarjottava majoitus, mukaan lukien lomamajoitus sekä paikkojen vuokraus leirintäalueilla ja asuntovaunualueilla

12a) ravintola- ja ateriapalvelut, joiden yhteydessä soveltamisen ulkopuolelle voidaan jättää (alkoholipitoiset ja/tai alkoholittomat) juomat

13) pääsy urheilutilaisuuksiin

14) urheilulaitosten käyttöoikeus

15) jäsenvaltioiden luonteeltaan yhteiskunnallisiksi tunnustamien sosiaaliapua ja sosiaaliturvaa tarjoavien laitosten palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset siltä osin kuin näitä liiketoimia ei ole vapautettu verosta 132, 135 ja 136 artiklan nojalla

16) hautaustoimistojen ja krematorioiden suorittamat palvelut sekä näihin liittyvien tavaroiden luovutukset

17) lääketieteelliset ja hammaslääketieteelliset hoitopalvelut sekä lämpöhoitopalvelut siltä osin kuin näiden palvelujen suorituksia ei ole vapautettu verosta 132 artiklan 1 kohdan b–e alakohdan nojalla

18) muut kuin 13 artiklassa tarkoitettujen yhteisöjen suorittamat yleisten teiden puhtaanapitoon, kotitalousjätteiden keruuseen ja jätteiden käsittelyyn kuuluvat palvelut

19) pienet korjauspalvelut: polkupyörät, kengät ja nahkatavarat, vaatteet ja liinavaatteet (mukaan lukien korjaukset ja muutokset)

20) kodinhoitopalvelut, kuten kotiapu, lasten, vanhusten, sairaiden tai vammaisten hoito

21) parturi- ja kampaamopalvelut.

LIITE 4: EU:n arvonlisäverodirektiivin määräykset verosta vapauttamisesta

2 LUKU

Tiettyjen yleishyödyllisten toimintojen vapautukset

132 artikla

1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

- a) julkisen postilaitoksen palvelujen suoritukset ja niihin liittyvät tavaroiden luovutukset, lukuun ottamatta henkilökuljetus- ja televiestintäpalveluja
- b) julkisyhteisöjen ylläpitämien tai niihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa toimivien sairaaloiden, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskusten ja muiden asianmukaisesti hyväksytyjen vastaavanlaisten laitosten harjoittama sairaanhoito, lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet
- c) lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä
- d) ihmiselinten, -veren ja -maidon luovutukset
- e) hammasteknikkojen ammatilliset palvelujen suoritukset sekä hammaslääkärien ja hammasteknikkojen suorittamat hammasproteesien luovutukset
- f) sellaisten riippumattomien yhteenliittymien, joiden toiminta on vapautettu arvonlisäverosta tai jotka eivät ole toiminnastaan arvonlisäverollisia, jäsenilleen suorittamat palvelut, jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden toiminnalle, jos nämä yhteenliittymät vaativat jäseniltään korvaukseksi ainoastaan kunkin osuuden yhteisistä kustannuksista, edellyttäen, että tällainen vapautus ei ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen
- g) sosiaalihuoltoon tai sosiaaliturvaan läheisesti liittyvät palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, mukaan lukien vanhainkotien, julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisessä jäsenvaltiossa tunnustettujen, sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavien laitosten palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset
- h) julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisessä jäsenvaltiossa tunnustettujen, sosiaalisia hyvinvointipalveluja tuottavien laitosten suorittamat palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, jotka liittyvät läheisesti lasten ja nuorten suojeluun
- i) lasten ja nuorten opetus, koulu- ja yliopisto-opetus, ammattikoulutus ja ammatillinen uudelleenopetus sekä niihin suoraan liittyvien palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, joita suorittavat näitä tehtäviä saaneet julkisoikeudelliset laitokset tai muut laitokset, joilla kyseisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä
- j) opettajan koulu- tai yliopisto-opetuksen tueksi antamat yksityisoppitunnit
- k) uskonnollisten tai filosofisten laitosten suorittama henkilöstön saattaminen käytettäväksi b, g, h ja i alakohdassa tarkoitettuihin toimintoihin hengellisen avun antamista varten

- l) poliittisia, ammattijärjestöllisiä, uskonnollisia, isänmaallisia, filosofisia, hyväntekeväisyys- tai kansalaisaatteellisia päämääriä edistävien, voittoa tavoittelemattomien järjestöjen palvelujen suoritukset jäsenilleen yhteisen edun hyväksi sääntöjen mukaista jäsenmaksua vastaan ja niihin suoraan liittyvät tavaroiden luovutukset, jollei tämä vapautus ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen
- m) tietyt, läheisesti urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyvät palvelujen suoritukset, joita voittoa tavoittelemattomat yhteisöt tarjoavat urheiluun tai liikuntakasvatukseen osallistuville henkilöille
- n) tietyt julkisoikeudellisten laitosten tai muiden kyseisen jäsenvaltion tunnustamien kulttuurilaitosten kulttuuripalvelujen suoritukset ja niihin läheisesti liittyvät tavaroiden luovutukset
- o) sellaisten yhteisöjen, joiden liiketoimeton b, g, h, i, l, m tai n alakohdan mukaisesti vapautettu verosta, yksinomaan omiin tarkoituksiinsa järjestämien varainhankintakampanjoiden yhteydessä suorittamat palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, jollei tämä vapautus ole omiaan johtamaan kilpailun vääristymiseen
- p) asianmukaisesti hyväksytyjen yhteisöjen harjoittama sairaiden tai loukkaantuneiden henkilöiden kuljetus erityisesti tätä tarkoitusta varten varustetuilla kulkuneuvoilla;
- q) julkisten radio- ja televisiolaitosten harjoittama muu kuin kaupallinen toiminta.
- (-)

3 LUKU

Muiden toimintojen vapautukset

135 artikla

1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

- a) vakuutus- ja jälleenvakuutustoiminnot, mukaan lukien näihin liiketoimiin liittyvät vakuutuksenvälittäjän ja vakuutusasiamiehen palvelujen suoritukset
- b) luottojen myöntäminen ja välitys sekä luotonantajan harjoittama luottojen hallinta
- c) luottotakuiden ja muiden vakuuksien välitys ja muu käsittely sekä luotonantajan harjoittama luottotakuiden hallinta
- d) liiketoimet, mukaan lukien välitys, jotka koskevat talletus- ja käyttötilejä, maksuja, tilisiirtoja, saamisia, shekkejä ja muita siirrettäviä asiakirjoja, lukuun ottamatta saamisten perimistä
- e) liiketoimet, mukaan lukien välitys, jotka koskevat valuuttaa sekä laillisina maksuvälineinä käytettäviä seteleitä ja kolikoita, lukuun ottamatta keräilykolikoita ja -seteleitä eli kulta-, hopea- ja muita metallikolikoita ja seteleitä, joita ei tavallisesti käytetä laillisina maksuvälineinä tai jotka ovat numismaattisesti arvokkaita kolikoita
- f) liiketoimet, mukaan lukien välitys mutta lukuun ottamatta hallintoa ja tallessapitoa, jotka koskevat osakkeita, yhtiö- ja yhteenliittymäosuuksia, obligaatioita ja muita

arvopapereita, ei kuitenkaan tavaroiden hallintaan oikeuttavia asiakirjoja ja 15 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja oikeuksia ja arvopapereita

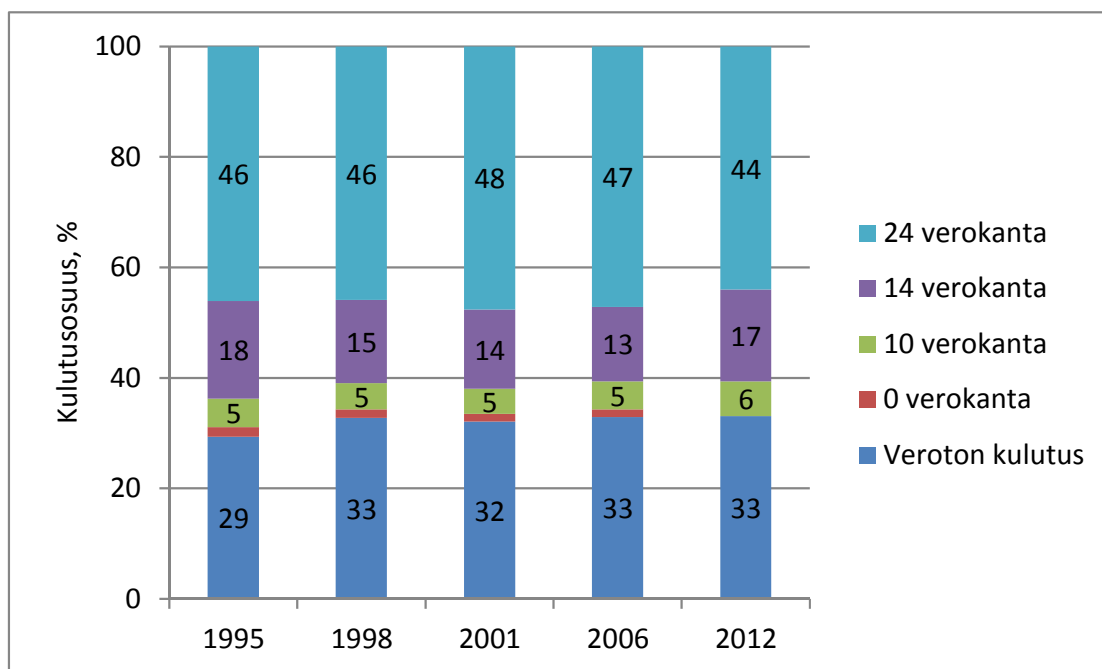
- g) jäsenvaltioiden määrittelemien erityisten sijoitusrahastojen hallinta
- h) kunkin omalla alueella postipalveluiden käyttöön kelpaavien postimerkkien sekä veromerkkien ja muiden vastaavien merkkien luovutus nimellisarvostaan
- i) vedonlyönti, arvonta ja muut uhka- tai rahapelit, jollei kunkin jäsenvaltion säätämistä edellytyksistä ja rajoituksista muuta johdu
- j) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen, paitsi 12 artiklan 1 kohdan a alakohdassa mainituissa tapauksissa
- k) sellaisen rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutus, joka ei ole 12 artiklan 1 kohdan b alakohdassa tarkoitettua rakennusmaata
- l) kiinteän omaisuuden vuokraus.

LIITE 5. Kulutuksen rakenne

Arvonlisäverotuksessa alennettujen ja verottoman kulutuksen merkitys riippuu siitä, kuinka suuri näihin kuuluvien hyödykkeiden kulutus on. Kotitalouksien kokonaiskulutuksesta kuului 44 prosenttia vakioverokannan hyödykkeitä vuonna 2012 (Kuvio L5.1). Alennettujen verokantojen – 14 ja 10 verokantaan – kuuluvien hyödykkeiden kulutusosuudet ovat 17 ja 6 prosenttia kokonaiskulutuksesta (Kuvio L5.2). Kokonaan arvonlisäveron ulkopuolelle jää 33 prosenttia kokonaiskulutuksesta. Kun verotonta kulutusta ei oteta huomioon, vakioverokantaan kuuluu 65 prosenttia veropohjaan kuuluvista hyödykkeistä.

Ajan mittaan verottoman kulutuksen osuus on kasvanut ja vakioverokannan osuus laskenut. Elintarvikkeiden kulutusosuus on alentunut, mutta 14 verokannan hyödykkeiden osuus on vuodesta 2006 vuoteen 2012 kasvanut, koska ravintolaruuan arvonlisävero aleni vuonna 2010 samalle tasolle kuin elintarvikkeet.

Kuvio L5.1. Kotitalouksien kulutuksen jakautuminen eri arvonlisäverokannoittain¹¹⁵



Aineisto: Kulutustutkimukset 1995–2012, Tilastokeskus.

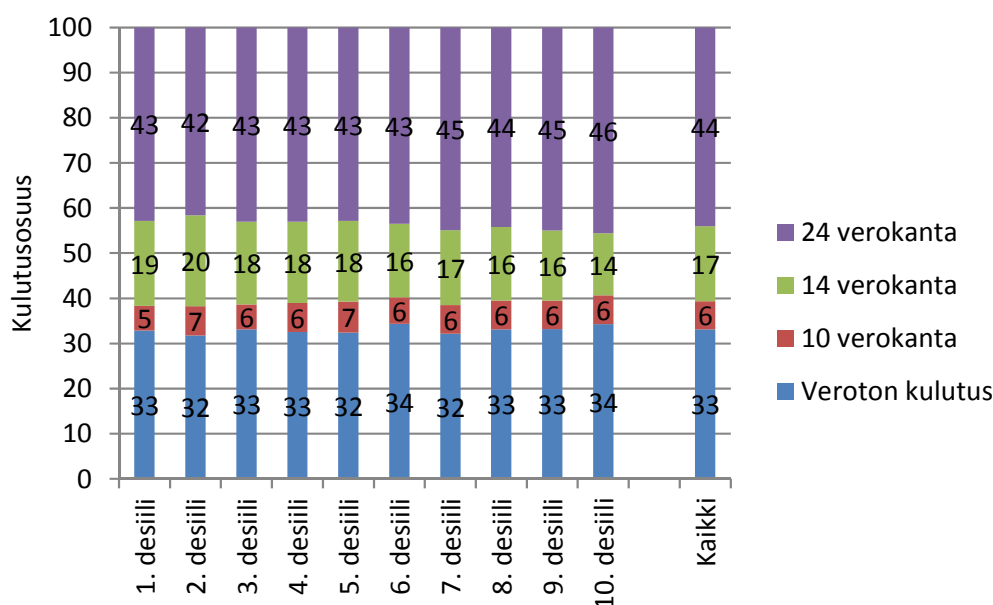
Vakioverokannan hyödykkeiden kulutusosuudet pääsääntöisesti kasvavat tulojen kasvaessa. Erot alimpien ja ylimmän desiilin välillä on 3–4 prosenttiyksikköä.

¹¹⁵ Arvonlisäverokannat on nimetty vuoden 2013 verokantojen mukaisesti. Aineistolähde: Kulutustutkimukset 1995, 1998, 2001, 2006, 2012.

Elintarvikkeiden osuus on suurinta alimmissa desiileissä ja pienintä ylimmissä desiileissä. Alennetun verokannan (14 %) kulutusosuus on keskimäärin 17 prosenttia, josta ravintolaruuan osuus on keskimäärin noin 3 prosenttiyksikköä. Erot tulojakauman ääripäiden välillä on 5–6 prosenttiyksikköä. (Kuvio L5.2)

Verottoman kulutuksen osuus on kaikissa desiileissä melko samansuuruista. Vuokrat ja laskennalliset asumismenot kattavat suurimman osan verottomasta kulutuksesta. Mitä alempaan desiiliin kotitalous kuuluu, sitä suurempi osuus asumismenoista on vuokraa.

Kuvio L5.2. Kotitalouksien kulutuksen jakautuminen desiileittäin ja arvonlisäverokannoittain vuonna 2012, %

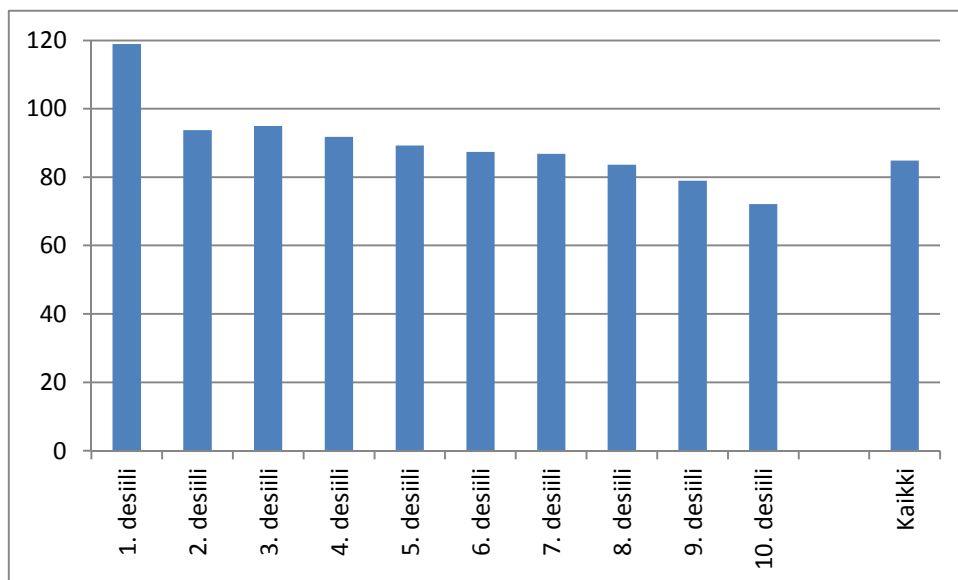


Aineisto: Kulutustutkimus 2012, Tilastokeskus.

Vuonna 2012 kotitaloudet kuluttivat keskimäärin 84 prosenttia käytettävissä olevista tuloistaan (Kuvio L5.3). Alimmissa desiileissä kulutusalttius on yli 1, jolloin kulutusmenot ylittävät käytettävissä olevat tulot. Kulutusta rahoitetaan joko velaksi tai säästöjä purkamalla. Ylimmässä desiilissä kulutusalttius on 0,7. Kaikissa tuloluokissa on kotitalouksia, joiden vuosittainen kulutus on suurempi kuin vuosittaiset tulot. Keskimäärin 30 prosentilla väestöstä vuotuiset kulutusmenot ylittävät vuotuiset tulot. Kahdessa alimmassa desiilissä noin 50 prosenttia ja vastaavasti kahdessa ylimmässä desiilissä noin 15 prosenttia henkilöistä kuluttaa enemmän kuin saa tuloja. Kotitalouksien eri elinvaiheissa on jaksoja, jolloin tulot ovat matalia. Pienituloisuus voi olla tilapäistä, esimerkiksi opiskelusta johtuen, mutta se voi olla myös pysyvää. Sitä, kuinka yksilöt voivat tasoittaa kulutusta yli elinkaaren, ei saada poikkileikkausaineistoista selville.

Tämän perusteella on selvää, että tässä esitettävät laskelmat ovat karkeita arvioita verojen ja taloudellisen hyvinvoinnin jakaantumisesta pidemmällä aikavälillä.

Kuvio L5.3. Kotitalouksien kulutusalttius (kulutus/käytettävissä olevat tulot) desiileittäin vuonna 2012, %



Aineisto: Kulutustutkimus 2012, Tilastokeskus.

LIITE 6. Arvonlisäverotuksen tehokkuus eräissä OECD-maissa vuosina 1976–2012

110

Table 3.A3.1. VAT Revenue Ratio (VRR)

	Standard VAT rate 2012	1976	1980	1984	1988	1992	1996	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Difference 2006-12
Australia	10.0								0.56	0.54	0.54	0.49	0.51	0.50	0.48	0.47	-0.07
Austria	20.0	0.66	0.65	0.64	0.62	0.61	0.60	0.61	0.59	0.57	0.58	0.59	0.58	0.58	0.58	0.59	0.02
Belgium	21.0	0.56	0.60	0.49	0.52	0.49	0.46	0.50	0.50	0.52	0.51	0.48	0.47	0.48	0.48	0.48	-0.04
Canada	5.0					0.44	0.47	0.50	0.50	0.47	0.51	0.51	0.49	0.49	0.48	0.48	0.01
Chile	19.0					0.63	0.68	0.64	0.67	0.64	0.67	0.70	0.59	0.62	0.63	0.64	0.00
Czech Republic	20.0						0.43	0.42	0.56	0.53	0.54	0.57	0.55	0.53	0.55	0.57	0.05
Denmark	25.0	0.64	0.61	0.61	0.60	0.56	0.58	0.60	0.63	0.65	0.65	0.62	0.59	0.58	0.59	0.59	-0.06
Estonia	20.0						0.74	0.72	0.76	0.81	0.80	0.67	0.73	0.67	0.68	0.70	-0.11
Finland	23.0						0.54	0.61	0.60	0.61	0.60	0.58	0.56	0.55	0.56	0.56	-0.05
France	19.6	0.65	0.69	0.62	0.62	0.53	0.52	0.50	0.52	0.51	0.51	0.50	0.47	0.47	0.48	0.48	-0.03
Germany	19.0	0.55	0.56	0.51	0.49	0.61	0.60	0.60	0.54	0.56	0.54	0.55	0.55	0.54	0.55	0.55	-0.01
Greece	23.0				0.46	0.47	0.43	0.49	0.46	0.46	0.48	0.46	0.39	0.45	0.38	0.37	-0.08
Hungary	27.0					0.30	0.43	0.52	0.48	0.55	0.59	0.57	0.62	0.53	0.52	0.52	-0.03
Iceland	25.5					0.56	0.53	0.59	0.61	0.64	0.59	0.52	0.45	0.44	0.44	0.45	-0.19
Ireland	23.0	0.30	0.21	0.44	0.42	0.45	0.52	0.62	0.66	0.67	0.63	0.55	0.47	0.49	0.47	0.45	-0.22
Israel	16.0						0.66	0.62	0.62	0.62	0.66	0.65	0.65	0.65	0.65	0.64	0.01
Italy	21.0	0.44	0.42	0.38	0.38	0.37	0.39	0.43	0.39	0.41	0.41	0.39	0.36	0.40	0.40	0.38	-0.03
Japan	5.0					0.68	0.71	0.68	0.71	0.70	0.69	0.67	0.67	0.69	0.69	0.69	-0.01
Korea	10.0					0.63	0.58	0.59	0.64	0.63	0.63	0.63	0.65	0.67	0.67	0.69	0.06
Luxembourg	15.0	0.62	0.64	0.67	0.70	0.59	0.66	0.76	0.90	0.89	0.94	0.97	0.97	0.99	1.05	1.13	0.23
Mexico	16.0		0.33	0.27	0.25	0.31	0.24	0.28	0.30	0.33	0.33	0.34	0.30	0.32	0.31	0.31	-0.02
Netherlands	19.0	0.47	0.51	0.49	0.54	0.56	0.55	0.57	0.59	0.58	0.59	0.57	0.52	0.55	0.53	0.53	-0.05
New Zealand	15.0					0.89	0.96	0.99	0.99	1.03	1.04	0.96	0.98	0.99	1.12	0.95	-0.08
Norway	25.0	0.66	0.66	0.63	0.69	0.58	0.60	0.67	0.57	0.61	0.63	0.57	0.54	0.56	0.56	0.57	-0.04
Poland	23.0						0.43	0.42	0.46	0.50	0.52	0.49	0.45	0.47	0.47	0.42	-0.07
Portugal	23.0				0.45	0.49	0.55	0.60	0.56	0.51	0.51	0.49	0.43	0.48	0.45	0.47	-0.04
Slovak Republic	20.0						0.48	0.44	0.60	0.57	0.53	0.53	0.47	0.46	0.49	0.43	-0.13
Slovenia	20.0							0.67	0.66	0.68	0.69	0.68	0.59	0.59	0.60	0.58	-0.10
Spain	18.0				0.57	0.60	0.43	0.52	0.57	0.57	0.53	0.43	0.32	0.46	0.39	0.41	-0.16
Sweden	25.0	0.44	0.36	0.38	0.42	0.41	0.50	0.52	0.55	0.56	0.57	0.58	0.57	0.59	0.58	0.56	0.00
Switzerland	8.0						0.67	0.74	0.72	0.74	0.73	0.74	0.70	0.72	0.71	0.71	-0.03
Turkey	18.0				0.45	0.44	0.43	0.45	0.38	0.39	0.36	0.35	0.34	0.39	0.43	0.40	0.01
United Kingdom	20.0	0.46	0.45	0.48	0.52	0.47	0.48	0.47	0.46	0.46	0.46	0.44	0.44	0.44	0.44	0.44	-0.02
Unweighted average	18.7	0.54	0.51	0.51	0.53	0.53	0.56	0.57	0.59	0.59	0.59	0.57	0.54	0.56	0.55	0.55	-0.04


Calculation formula: $VRR = \text{VAT Revenue} / [(\text{Consumption} \times \text{Standard VAT rate}) - \text{VAT revenue}]$. Consumption = Final Consumption Expenditure (Heading P3) in national accounts. VAT rates used are standard rates applicable as at 1 January of each year.

Time series: Since data beyond 2012 is not available for all countries at the time of publication, VRR is not calculated after this date.

Canada: VRR Calculation includes federal VAT only.

Israel: The statistical data for Israel are supplied by and under the responsibility of the relevant Israeli authorities. The use of such data by the OECD is without prejudice to the status of the Golan Heights, East Jerusalem and Israeli settlements in the West Bank under the terms of international law. Although VAT was implemented in Israel in 1976, the VRR is only calculated from 1996 onwards since tax revenue figures are not available before that year.

Source: Author's own calculations based on OECD National Accounts and OECD (2014), Revenue Statistics 1965-2013, OECD Publishing, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/rev_stats-2014-en-fr.

StatLink  <http://dx.doi.org/10.1787/888933155246>

CONSUMPTION TAX TRENDS 2014 © OECD 2014

3. MEASURING PERFORMANCE OF VAT

Luxemburg on erikoistapaus: sen korkea tehokkuusluku selitty osaksi maan keskeisellä roolilla rahoituspalvelujen välittäjänä. Toinen tekijä on Luxemburgiin keskittynyt sähköinen kauppa. Tämä taas johtuu EU:n soveltamasta periaatteesta, jonka mukaan sähköistä kauppaa verotetaan palvelun tarjoajan alv-kannalla. Luxemburgissa on EU-maiden matalin alv:n vakiokanta (15%). Vuoden 2015 alusta tilanne muuttui, kun sähköisessä kaupassa otettiin käyttöön ostajan asuinvaltioperiaate.

LIITE 7. Alv-pohjan ulkopuolisten erien verokohtelu eri regiimeissä (Lähde: de la Feria ja Krever 2012)

	PERINTEINEN ALV		MODERNI ALV	POSTMODERNI ALV
	KOHTELU	PERUSTELU	KOHTELU	KOHTELU
EI VÄLITÖNTÄ KOHDETTA	Verotuksen ulkopuolella	Vanhentunut lakiteksti ja oikeudellinen tulkinta	Täysi verotus	Täysi verotus
PK-YRITYKSET	Verotuksen ulkopuolella (liikevaihtoraja)	Vertikaalinen oikeudenmukaisuus vs. veropohjan laajentaminen	Verotuksen ulkopuolella (liikevaihtoraja)	Verotuksen ulkopuolella (korkea liikevaihtoraja)
LIIKETOIMINTAA HARJOITTAMATTOMAT YRITYKSET	Verotuksen ulkopuolella	Vanhentunut lakiteksti ja oikeudellinen tulkinta	Täysi verotus	Täysi verotus
JULKINEN SEKTORI	Verotuksen ulkopuolella	Vanhentunut lakiteksti ja oikeudellinen tulkinta	Täysi verotus -malli	Täysi verotus
MERIITTIHYÖDYKKEET	Vapautettu verosta	Vertikaalinen oikeudenmukaisuus	Positiiviset ulkoisvaikutukset (tai vapautettu verosta tai nollaverokanta)	Täysi verotus
KIINTEÄ OMAISUUS	Vapautettu verosta (mahd. verottaa kaupallista omaisuutta)	Vaikea verottaa	Kaupallisen omaisuuden täysi verotus, asuntovarallisuuden vapautus verosta (pl. 1. myynti)	Kaupallisen omaisuuden täysi verotus, asuntovarallisuuden 1. myynti verollista
RAHOITUKSEN VÄLITYSPALVELUT	Vapautettu verosta (mahdollisuus verottaa)	Vaikea verottaa	Vapautettu verosta –malli. B2B:n nollaverokanta -malli	Täysi verotus
VAKUUTUSPALVELUT pl. HENKIVAKUUTUS	Vapautettu verosta	Vaikea verottaa	Täysi verotus	Täysi verotus

6. Yhteenveto ja toimenpidesuositukset

Johdanto-osassa esitettiin väitöskirjan tavoitteet: vastauksen hakeminen siihen, millainen on hyvä verotukianalyysi ja ymmärryksen lisääminen verotukien taloudellisesta ja oikeudellisesta merkityksestä. Tähän liittyen kirjattiin kolme tutkimuskysymystä: *Mikä on verotukien historiallinen ja teoreettinen perusta? Miten Suomessa toteutetaan verotukianalyysia? Miltä näyttää verotukien tulevaisuus?* Näihin tavoitteisiin ja kysymyksiin on paneuduttu väitöskirjan neljässä esseessä. Seuraavassa nostetaan esiin kunkin esseen ydinkohdat ja keskustellaan niiden muodostamasta kokonaisuudesta. Lopuksi esitetään toimenpidesuosituksia.

6.1 Mikä on verotukien historiallinen ja teoreettinen perusta?

Verotuksen normijärjestelmä muodostaa perustan verotukea synnyttävien säännösten löytämiseksi. Sen määrittelyssä keskeisiä ovat veropohja ja veroasteikko. Kapea, veroteoreettisesti perusteltu normi johtaa todennäköisesti suureen määrään verotukia ja vastaavasti lähelle vallitsevaa järjestelmää määritelty normi tuottaa vähemmän verotukia.

Verotuet ovat veronhuojennuksia: vähennyksiä, verovapauksia, alennettuja verokantoja ja veronmaksua lykkäviä säännöksiä. Verotuen määrittely vaihtelee kuitenkin eri maissa ja joidenkin maiden raportoinnin piirissä on myös säännöksiä, joilla ei ole selvää tukitarkoitusta. Tällöin joudutaan pohtimaan myös termistöä. Useissa maissa verotuen sijasta puhutaankin veromenosta (*tax expenditure, skatteutgift, Steueraufwand*). Kuitenkin esimerkiksi Yhdysvalloissa käytetään molempia termejä rinnakkain (*tax expenditure, tax subsidy*). Suomessa on haluttu korostaa OECD:n (1996) määritelmää. Sen mukaan verotukisäännöksellä voidaan tunnistaa olevan tukemistarkoitus, joka poikkeaa verotuksen fiskaalisesta tehtävästä ja verojärjestelmän tehokkaasta toiminnasta. Jos normijärjestelmästä poikkeaminen perustuu pelkästään hallinnollisiin tai verotusteknisiin syihin, kyseessä ei ole verotuki.

Esseessä 1 (Verotukien määrittely ja analysointi sekä verotuet Suomessa) todettiin, että verotuilla on useiden vuosikymmenien historia. Ne ovat nykyään laajalti käytössä oleva valtion ohjauskeino ja politiikkaväline. Tähän on useita syitä, joista päällimmäiseksi nousevat verotukien poliittinen käyttökelpoisuus ja hallinnollinen vaivattomuus.

Viime vuosina monissa maissa on kuitenkin jouduttu budjettiongelmiin ikääntyvän väestön ja kansainvälisen taloustilanteen vuoksi. Talouskasvun taittuminen ja työttömyyden lisääntyminen ovat velkaannuttaneet julkista sektoria. Tässä yhteydessä on haluttu välttää ja karsia tehottomia politiikkaohjelmia, joista eräät rahoitetaan verotukien avulla. Useissa maissa on kuitenkin samanaikaisesti ryhdytty elvytystoimiin ja tukemaan yritystoimintaa verotuksen kautta.

Suomessa verotukien lukumäärä ja yhteenlaskettu euromäärä vähenivät nopeasti 1990-luvulla. Kehitys johtui pääosin vuosien 1989–1991 kokonaisverouudistuksesta, vuoden 1993 pääomaverouudistuksesta sekä vuoden 1994 arvonnäköverouudistuksesta ja perhetukiudistuksesta. Näiden reformien keskeisinä tavoitteina oli vähentää verotuksen ohjausvaikutuksia talouteen sekä lisätä verojärjestelmän yksinkertaisuutta ja parantaa sen läpinäkyvyyttä. Veropohjaa laajentamalla luotiin mahdollisuuksia alentaa verokantoja. Elinkeinoverotuksen verotukien vähenemiseen on vaikuttanut osaltaan myös näiden tukien käyttöä rajoittavat EU:n valtiontukisäännöstö ja EU:n vero-oikeuden tulkinnat.

Eräiden vuonna 2009 tehtyjen määritelmämuutosten ja aiemmin laskematta jääneiden verotukien vaikutuksesta verotukien euromäärä on Suomessa uudelleen noussut. Myös aivan uusia verotukia on otettu käyttöön, esimerkkinä vuonna 2017 voimaan tulleet yrittäjävähennys ja metsälahjavähennys. Vuonna 2015 Suomessa oli 188 verotukea. Näistä kolmasosalle ei pystytty laskemaan euromääräistä arvoa ja osalle voitiin esittää vain suuruusluokka-arvio. Verotukien kokonaisluvuksi saatiin näin 24 miljardia euroa, josta henkilöverotuksen osuus oli noin 60 prosenttia.

Hyvän verojärjestelmän vaatimuksina pidetään yleisesti tehokkuutta, oikeudenmukaisuutta, yksinkertaisuutta ja hallinnollista toimivuutta. Myös neutraalisuus ja vakaus voidaan lisätä tähän listaan. Neutraali verojärjestelmä ei väärinä verovelvollisen käyttäytymistä ja yksinkertaisuudella tavoitellaan mahdollisimman pieniä verotuksesta johtuvia hallinnollisia ja sopeutumiskustannuksia. Verojärjestelmän vakaus puolestaan kertoo, että tehokkuus on myös dynaaminen käsite. Sitä edistetään verotuksen ennustettavuudella ja varmuudella siitä, milloin ja miten verot maksetaan ja, miten vero määräytyy. Verojärjestelmän joustavuudella reagoidaan muuttuneeseen talouden tilaan ja erityisesti makrotaloudellisen vakauden ylläpitämiseen. Johdonmukaisuus tarkoittaa sitä, että yksittäisillä verotustoimenpiteillä ei saisi olla vastakkaisia tavoitteita. Hallitusten ja hallitusohjelmien vaihtuessa tähän tavoitteeseen kuitenkin harvemmin päästään.

Optimiveroteorian peruskysymys on, miten asettaa verot niin, että julkiset menot voidaan rahoittaa mahdollisimman pienin tappioin. Useista ongelmista johtuen optimaalista tuloverojärjestelmää ei voida saavuttaa ja siksi tutkimuskirjallisuus

suosittaa laajaa veropohjaa ja matalia verokantoja. Veropohjan laajentaminen verotukia karsimalla näyttää kuitenkin olevan vaikeaa, koska verotuki on poliittisen päättäjän kannalta houkutteleva kanava kattaa vaalilupauksia. Lisäksi verotuella voidaan kiertää budjettikehystä ja sen rahoitus realisoituu vasta tuonnempana talousarvion tulopuolen pienentyessä. Etujärjestöt pitävät kiinni saavuttamistaan eduista ja useilla verotuilla on veronmaksajien enemmistön hiljainen hyväksyntä. Hallitukset eivät ehkä halua siirtää huomiota pois omasta ohjelmastaan avaamalla keskustelua menneisyydessä päätetyistä verotuista.

Verotukien laskentamenetelmiin (luku 2.5) liittyvien yksinkertaistuksien vuoksi verotukien yhteenlaskettuun euromäärään on suhtauduttava varauksin. Se on silti tärkeä poliittinen indikaattori, joka kertoo verotukien volyymin kehityssuunnan ja sen, kuinka hyvin valtionhallinto on onnistunut rajoittamaan verotukien käyttöä. On kuitenkin tärkeää tunnistaa ne tekijät, jotka ovat vaikuttaneet verotukien volyymiin. Erityisesti on huolehdittava siitä, että verotukien laskentamenetelmien kehittymistä ei sekoiteta todellisiin volyyminmuutoksiin. Saattaa olla, että merkittävä verotuki on tunnistettu ja ollut voimassa jo vuosikautia, mutta se on pystytty kvantifioimaan vasta nyt. Tällöin sillä ei ole todellista vaikutusta verotukien volyymin muutokseen. Asian laita on toisin, jos normijärjestelmän muutos aiheuttaa uuden verotuen tunnistamisen.

Esseen 2 otsikko on ”Kokemuksia verotukien evaluoinnista eräissä maissa”. Verotukien systemaattisen ja säännöllisen arvioimisen eli evaluoinnin avulla julkinen valta voi harkita tuen käyttöön ottamista tai arvioida, jatketaanko olemassa olevaa tukea, onko sen puutteita korjattava vai lopetetaanko tuki kokonaan. Kaikki verotuet eivät kuitenkaan ole tehottomia tai peräti vahingollisia, mutta hyödylliset ja talouden tehokkuutta parantavat verotuet voidaan nekin tunnistaa vasta huolellisen evaluointiprosessin jälkeen.

OECD:n, IMF:n ja EU:n komission lukuisista ohjeista ja suosituksista huolimatta verotukien evaluointi on toteutettu vain muutamassa maassa. Viime aikoina julkisen talouden rahoitusongelmat ja veropohjan vahvistaminen ovat olleet evaluoinnin keskeinen syy. Eräissä tapauksissa evaluointiprosessi on ajoittunut suurten verouudistusten yhteyteen, jolloin se on myös taloudellisesti edullista toteuttaa. Joskus evaluointi on käynnistynyt hallitusohjelmaan merkittyjen veropoliittisten tavoitteiden saavuttamiseksi.

Verotukien säännöllinen evaluointi on jopa niiden vuosittaista laskentaa ja raportointia tärkeämpää. Vaikka evaluointi saattaa olla hankalaa, vielä vakavampi ongelma on, ettei sitä edes yritetä. Tätä ajatusta voidaan perustella sillä, että jos minkäänlaista evaluointia ei toteuteta, verotuki on voimassa yhtä kauan kuin sen

taustalla oleva säännös. Valitettavasti evaluointien suosituksia on yleensä noudatettu heikosti, koska niitä ei mielellään kirjata hallitusohjelmiin.

6.2 Miten Suomessa toteutetaan verotukianalyysia?

Valtiontalouden tarkastusviraston näkemyksen mukaan verotukia koskevaa informaatiota hyödynnetään valtion taloudenhoidossa vähän suhteessa niiden taloudelliseen merkitykseen. Hallituksen esityksissä ei ole juurikaan asetettu tavoitteita verotukien yhteiskunnallisille tai valtiontaloudellisille vaikutuksille. Niille olisi kuitenkin määrärahojen tapaan asetettava tulostavoitteet, joita myös seurataan ja, joista raportoidaan.

Verotukien laskenta, arviointi ja raportointi on Suomessa ollut Valtion taloudellisen tutkimuskeskuksen ja valtiovarainministeriön vastuulla. Vuosittaisen raportoinnin lisäksi on vuodesta 2015 lähtien laadittu valtiovarainministeriön menokartoitus. Siinä tarkastellaan, millaisia etuuksia, palveluja ja toimintoja rahoitetaan julkisin varoin, miten rahoitus määräytyy ja mikä on toiminnan vaikuttavuus. Mukana ovat myös yli 50 miljoonan euron veromenetyksen aiheuttavat verotuet.

Verotukien tutkimus on Suomessa ollut vähäistä. Aihe ei ole herättänyt merkittävää mielenkiintoa oikeustieteilijöiden parissa. Ekonomistit taas tutkivat verotukia mieluiten koeasetelman pohjalta. Koska varsinaisen satunnaistetun vertailukokeen järjestäminen verokiryhmän tuottamiseksi ei ole aina mahdollista, verotukien kausaalivaikutuksia tutkitaan usein kvasikokeiden avulla. Tilanteen parantamiseksi olisi jo uusia tukia suunniteltaessa hyödyllistä pohtia tukeen liittyviä tutkimustarpeita. Pilottihanke tai tuen alueellinen taikka ajallinen kohdistaminen tarjoaisi mahdollisuuden tieteelliset kriteerit täyttävään tutkimusasetelmaan.

Yritystukien arviointi ja vaikuttavuus ovat esillä esseessä 3. Yritystuki voi olla verotukea tai suoraa budjettitukea ja eräissä tapauksissa se katsotaan EU-säännösten mukaiseksi valtiontueksi. Vaikka verotuki voi eräissä tapauksissa toimia tehokkaasti, suora tuki on yleensä parempi vaihtoehto, koska se on läpinäkyvämpi ja helpommin kohdistettavissa. Verotuen ongelmaksi muodostuvat tuen kohteena olevan toiminnan rajaaminen ja sen laajuuden todentaminen jälkeenpäin. Verotuen parametrit pitäisi lisäksi osata asettaa niin, että haluttu vaikutus saadaan aikaan yksinkertaisesti, kustannustehokkaasti ja verotuksen yleisiä periaatteita murentamatta. Erityinen verotukien ongelma on se, että niillä vaikuttaminen tulonjakoon on yleensä tehotonta ja kallista. Usein verotuet suosivat euromääräisesti suurituloisia – jopa silloin, kun niitä on nimenomaan perusteltu pienituloisten edun kannalta. Paras esimerkki tästä on elintarvikkeiden alennettu arvonlisäverokanta.

Verotuksen kautta myönnetyn tuen rinnastaminen budjetin kautta kanavoituun suoraan tukeen olisi suotavaa aina, kun se on mahdollista. Samanlaisella budjettikäsittelyllä edistetään neutraalia valintaa välittömien budjettimenojen (suorien tukien) ja tulevan budjettialijäämän (verotuen) välillä.

Avoimuuden ja läpinäkyvyyden puuttuminen tekevät verotuista helposti pysyviä silloinkin, kun niiden alkuperäinen tarkoitus on jo kadonnut. Verotuet on kuitenkin suorien tukien tapaan aina maksettava korkeampien verojen tai muiden menojen leikkaamisen muodossa: ne ovat saamatta jääneitä verotuloja. Siksi on tärkeää keskustella verotukien ja suorien tukien sopivuudesta julkisen sektorin tukitoimien välineenä.

Elinkeinoverotuksessa ja energiaverotuksessa yritystukien kategoriaan on luettu parikymmentä verotukea. Myös auto- ja ajoneuvoverotuet ovat osittain yritystoimintaa tukevia. Arvonlisäverotuksen tuet näyttävät olevan vaikein kysymys. Alennettu arvonlisäverokanta tai verosta vapauttaminen hyödyttää periaatteessa loppukuluttajaa, mutta käytännössä ainakin osa hyödyistä jää usein yritykselle. Silti arvonlisäverotuksen tuen virallisessa perustelussa ei yleensä mainita lainkaan yritysten tukemistarkoitusta, vaan esimerkiksi tulonjakoon liittyvä tai kulttuuripoliittinen tarkoitus. Myös osingonjakoon liittyvä verotuki on jätetty yritystukikäsitteen ulkopuolelle, vaikka yhtiön ja sen omistajan verotusta yleensä tarkastellaan yhdessä.

Esseessä 4 (Laaja pohja ja yksi verokanta – visio tehokkaasta arvonlisäverosta) tutkitaan arvonlisäverotuksen tukien vaikutuksia. Arvonlisäveron normi on kaikkeen kulutukseen kohdistuva ja yhteen verokantaan perustuva kertautumaton järjestelmä. Verottomien hyödykkeiden kauppa kuitenkin katkaisee verontilitysten ketjun. Välituotteiden tuleminen verolliseksi arvonlisäverotuksen periaatteiden vastaisesti kannustaa lisäämään omaa työtä, mikä yleensä lisää yrityksen tehottomuutta. Alennetut arvonlisäverokannat lisäävät yrityksen ja verohallinnon kustannuksia ja aiheuttavat rajanveto-ongelmia. Ne ovat myös poliittisesti hankalia, sillä jollekin hyödykkeelle suunnattu verotuki saa aikaan paineita suostua yhä uusiin tukiin. Erilaisten arvonlisäverokantojen avulla tavoiteltu tulonjaon tasaaminen on tutkimuksissa todettu kalliiksi ja tehottomaksi.¹¹⁶

Suomessa pelkkä alennettujen arvonlisäverokantojen poistaminen laskisi budjettineutraalin yhtenäisen verokannan noin 20 prosenttiin. Jos veropohja laajenisi rahoitus- ja vakuutustoimintaan, koulutukseen sekä terveys- ja sosiaalipalveluihin, uusi yhtenäinen verokanta olisi noin 16 prosenttia. Uudistus tuottaisi siten nykyisen

¹¹⁶ Eräs hallinnollisia kustannuksia aiheuttava arvonlisäverotuksen verotuki on verovelvollisuuden alarajaan liittyvä huojennus (AVL 149a§). Siitä ja laajemmin arvonlisäveron liikevaihtorajasta ks. Harju ym. (2016).

verokertymän noin kahdeksan prosenttiyksikköä tämän hetkistä vakioverokantaa alemmalla verokannalla. Vaikutus tulonjakoon olisi suhteellisen vähäinen, koska uuden alemman verokannan hyödyt kumoaisivat pitkälti alennettujen verokantojen poistamisen haitat.¹¹⁷ Kansainvälisessä tutkimuskirjallisuudessa on näyttöä siitä, että tällainen malli toisi huomattavia hallinnollisia säästöjä. Sillä voisi olla positiivisia vaikutuksia myös koko kansantalouden suorituskykyyn. Uudistuksen suurin este on EU:n veropohjaa säätelevä, jäsenmaita tiukasti velvoittava direktiivi. Siitä on myönnetty vain harvoja poikkeuksia.

6.3 Miltä näyttää verotukien tulevaisuus?

Verotuen käyttöön ottaminen ei ole yksinomaan jäsenvaltion päätettävissä, sillä verotuki ei voi olla EU:n perussopimusten vastainen. Erityisesti välillisessä verotuksessa on vain vähän liikkumavaraa, koska se on pitkälti harmonisoitu EU:ssa. Neuvosto voi yksimielisenä antaa myös jäsenvaltioiden välitöntä verotusta koskevia direktiivejä. Yksimielisyyttä on ollut hyvin vaikea saavuttaa ja siksi EU:n perussopimukset eivät sisällä varsinaista välittömän verotuksen lähentämistä koskevaa oikeusperustaa. Komissio voi kuitenkin puuttua verotukseen valtioneuvoston päätöksin.

Verotukien pitkässä historiassa näyttää olevan menossa eräänlainen murrosvaihe. Komissio on viime vuosina tiukentanut tulkintaansa valtioneuvoston päätöksistä ja myös EU:n tuomioistuin on tehnyt eräitä merkittäviä päätöksiä välittömiin veroihin liittyviin valtioneuvoston päätöksiin. Muuttunut käytäntö on selvästi rajoittanut valtioiden suvereniteettia verokysymyksissä. Suomesta esimerkkinä tästä voidaan mainita makeisveron lakkauttaminen vuoden 2017 alusta kahden valtioneuvoston päätöksen jälkeen. Samasta syystä Tanskaan rasvaero poistui vuonna 2012 vain vuoden kuluttua sen säätämisestä.

Suhtautuminen verotuksiin on muuttunut pitkään jatkuneen heikon kansainvälisen talouskasvun vuoksi, kun eräissä maissa on ryhdytty elvyttämään yritystoimintaa verotukien avulla. Myös kiristynyt kansainvälinen ja alueellinen verokilpailu ovat lisänneet paineita ottaa käyttöön uusia verotukia ja korottaa vanhoja. Toisaalta julkisen sektorin rahoitusongelmaa on yritetty helpottaa karsimalla tehottomia verotuilla rahoitettuja politiikkaohjelmia. Tällaista toimintaa tukee komission huoli

¹¹⁷ Tarvittaessa pienituloisille voitaisiin ohjata kompensatiota olemassa olevien järjestelmien kautta. Esimerkiksi lääkkeiden arvonlisäverotuki oli vuonna 2016 noin 300 milj. euroa ja valtion budjettimeno eli lääkekorvaukset noin 550 milj. euroa. Henkilökuljetusten arvonlisäverotuki oli 250 milj. euroa ja valtion alueellisen ja paikallisen liikenteen tuki 57 milj. euroa. Urheilupalvelujen arvonlisäverotuki oli noin 60 milj. euroa ja valtio käytti liikunnan tukemiseen etupäässä veikkausvaroja noin 150 milj. euroa (Valtiovarainministeriö 2016).

verotukikäsitteen monimutkaisuudesta ja verotukijärjestelmien huonosta läpinäkyvyydestä. On korostettu sitä, että näyttökynnyksen uusien verotukien käyttöön ottamiselle olisi oltava korkea ja kaikissa tapauksissa tarvitaan perusteellinen kustannus-hyöty -analyysi. Eräänä keinona verotukien kasvun hillitsemiseksi on keskusteltu enimmäismäärien asettamisesta ja systemaattisen evaluoinnin tarve tunnustetaan yleisesti.

Julkisessa keskustelussa verotukia vaaditaan säännöllisesti vähennettäviksi, mutta konkreettiset toimenpiteet antavat odottaa itseään. Jopa aivan uusia verotukia on otettu käyttöön. Viime aikoina Suomessa on kuitenkin tehty muutamia vakavia esityksiä verotukien vähentämiseksi, joista mainittakoon tutkimukset listaamattomien yhtiöiden osinkoverotuksen ja energiaverotuksen tuista. Kummatkin tutkimukset kohtasivat ankaraa kritiikkiä yrittäjä- ja teollisuuspiireissä. Lisäksi arvonlisäverotuksen tukien on monissa tutkimuksissa näytetty olevan taloudellisesti tehottomia ja hallinnollista taakkaa lisääviä. Tästä huolimatta esitys alennettujen arvonlisäverokantojen karsimiseksi herättää aina voimakasta vastustusta.

On kuitenkin syytä muistaa, että hyvällä verojärjestelmällä on yksittäisiä verotukia paljon paremmat mahdollisuudet vauhdittaa yhteiskunnallisten päämäärien ja politiikkatavoitteiden saavuttamista. Siksi talouspolitiikassa pitäisi keskittyä luomaan sellaiset olosuhteet, joilla edistetään laajapohjaista taloudellista kasvua eikä tukijärjestelmiä. Tutkimuskirjallisuuden vahvan sanoman mukaisesti käytännön finanssipolitiikan tavoitteena tulisi siten olla mahdollisimman laaja veropohja ja matalat verokannat.

6.4 Toimenpidesuosituksia

Seuraavassa esitetään neljä kansallisen tason toimenpidesuosituksia. Ne liittyvät verotukien evaluointiin, erilaisten tukien määrittelyyn, verotukien raportoinnissa käytettyyn luokitteluun sekä hyvän verotukianalyysin kuvaamiseen.

6.4.1 Verotukien evaluointi käynnistettävä

Yksittäisten verotukien huolelliseen tutkimiseen ei poista yhtenäisen, kaikkia verotukia koskevan evaluoinnin tarvetta. Tällainen hanke olisi samalla luonteva jatko Suomessa vuonna 2010 valmistuneelle selvitykselle, jossa käytiin läpi koko verolainsäädäntö ja päivitettiin verotukien normijärjestelmä ja laskentamenetelmät.

Jos kaikkien verotukien samanaikaista evaluointia ei voida jostain syystä käynnistää, ensisijaisena evaluoinnin kohteena tulisi olla merkittävästi kasvaneet, suurelle veronmaksajajoukolla kohdistuvat, verojärjestelmää vääristävät ja hallinnollisesti

raskaat verotuet. Kiireelliseksi evaluointi tulee, jos verotuen määräaika on täyttymässä, siinä havaitaan ennakoimattomia riskejä tai sen tavoite ei ole nykyisen politiikkaohjelman mukainen.

Verotukien evaluointi perustuu yksittäisen tuen relevanssin, vaikuttavuuden ja tehokkuuden arviointiin. Jollei tuen soveltamista tältä pohjalta päätetä erikseen jatkaa, se pitäisi lakkauttaa. Tässä tapauksessa on syytä harkita budjettineutraalia ratkaisua, jolloin veroaste voidaan asettaa alemmaksi niin, että verotulo pysyy muuttumattomana. Toisaalta, helpompaa ja nopeampaa (mutta ei välttämättä yhtä tehokasta) kuin joidenkin verotukien poistaminen ja toisten uudistaminen tai säilyttäminen, saattaisi olla yksittäisen tuen tai tukien yhteisen euromäärän rajoittaminen.

Pelkästään verotukien *ex post* -arviointi ei kuitenkaan takaa tehokasta ja vaikuttavaa verotukijärjestelmää. Laajasti käsitettynä verotukien evaluointi on prosessi, jonka *ex ante* -arviointi etenee lainvalmistelun avuksi tarkoitettujen ohjeiden mukaisesti. Kun poliittinen päätös tuen tarpeesta on tehty, lainvalmistelija selvittää eri vaihtoehdot (verotuki/suora tuki) ja niiden taloudelliset vaikutukset. Tältä pohjalta hallitus tekee esityksen eduskunnalle.

6.4.2 Verotuen, yritystuen ja valtiontuen suhteet täsmennettävä

Eräs verotukiin liittyvä ongelma on niiden suhde yritystukiin. Suomessa vain paria kymmentä elinkeino- ja valmisteverotukea on pidetty yritystukena. Täsmällinen määritelmä siitä, milloin verotuki täyttää yritystuen tunnusmerkit, puuttuu. Arvonlisäverotukseen sisältyviä verotukia ei meillä ole katsottu yritystueksi. Kuitenkin esimerkiksi Saksassa ja Ruotsissa eräät alennettujen arvonlisäverokantojen verotuet on katsottu yritystoimintaan vaikuttaviksi tuiksi.

Vakiintumaton käytäntö on johtanut siihen, että yritystukien kokonaismäärä saattaa tulkinnasta riippuen vaihdella paljonkin. Siksi yritystuen ja verotuen suhteen täsmällinen määrittely olisi tärkeää. Pitäisikö puhua yritystuista vain silloin, kun kyseessä on suora tuki? Toisaalta kokonaiskuvan hahmottumisen kannalta voitaisiin harkita luopumista koko yritystuen käsitteestä ja siirtyä puhumaan lain 429/2016 mukaisesti taloudelliseen toimintaan myönnettävästä tuesta. Taloudellinen toiminta olisi tällöin yritystä väljempi määritelmä ja sallisi myös välillisesti yritystoimintaan kohdistuvan tuen luettavaksi sen piiriin.

Oma keskustelunsa tulisi käydä EU-tasolla valtiontukien ja välillisen verotuksen tukien yhteydestä. Komission mukaan alennettu valmistevero voi olla valtiontukea myös silloin, kun se tarjoaa valikoivaa etua yrityksille, jotka käyttävät kyseistä

hyödykettä tuotantopanoksena. Myös unionin yleisen tuomioistuimen päätöksissä välillistä tukea on eräissä tapauksissa pidetty valtiontukena. Näiden tulkintojen tulisi johdonmukaisuuden nimissä koskea kaikkea välillistä verotusta. Toisin sanoen, myös arvonlisäverotuksen verosta vapauttamisia ja alennettuja verokantoja pitäisi voida arvioida valtiontukikriteereillä.

Valtiontukisäännöt ja komission tulkinnat eivät kuitenkaan näytä tässä tapauksessa kohtaavan. Ratkaisevaksi muodostuu se, että arvonlisäverodirektiivin mukaan jäsenmaiden on vapautettava verosta määrätyt toiminnot ja vain direktiivin III-liitteen mukaisia alennettuja verokantoja voidaan ottaa käyttöön. Jos jäsenvaltio tässä asiassa toimii arvonlisäverodirektiivin määräysten mukaisesti, komission mukaan kyseessä ei ole valtiontuki, koska päätöstä ei voida lukea kansallisen viranomaisen syyksi. Tällaisella linjanvedolla viedään kuitenkin mahdollisuus arvioida arvonlisäverotuksen verotukia taloudellisesti kestävillä ja sisämarkkinoiden toimintaa edistävillä kriteereillä. Pidemmällä tähtäimellä tämäkin ongelma olisi ratkaistavissa yhtenäisellä verokannalla ja laajalla veropohjalla.

6.4.3 Verotukien luokittelua ja vertailua suoriin tukiin tehostettava

Suomessa verotuet raportoidaan virallisesti vain verolajeittain ja kahdeksaan toiminta-alueeseen luokiteltuna. Luokittelu voitaisiin tehdä monella muullakin tavalla ja näin tarjota huomattavasti nykyistä parempaa informaatiota. Esimerkiksi tukimuoto, tavoite, kohde ja tukeen sisältyvät riskit ovat eräissä maissa käytettyjä luokitteluperusteita.

Verotuen muotoja ovat tulojen lisäämiseen tarkoitettut, veronmaksukyvyyn säilyttämisen tarkoitettut, käyttäytymismuutoksiin tarkoitettut sekä hallinnolliset ja rakenteelliset verotuet. Tällaisella jaottelulla myös muiden, kun verotukisäännöksistä aiheutuvat verotulojen vähennykset tulevat raportoinnin piiriin. Jaottelulla tähdätään siihen, että jo varhaisessa vaiheessa voitaisiin arvioida, onko kyseessä verotuki vai jokin muu tukimuoto.

Luokitteluperusteen valinta on riippuvainen sille asetetusta tavoitteesta. Jos tarkoituksena on korostaa verotukien taloudellista roolia, olisi syytä käyttää budjetin toiminta-alueittaista luokittelua lisättynä tuen tavoitteen ja tuesta hyötyvän veronmaksajan (tuen kohde) mukaisella luokittelulla. Jos tavoitteena on kattava evaluointi, olisi sovellettava mahdollisimman montaa luokittelua. Jos tarkoitus on asettaa evaluoitavat tuet tärkeysjärjestykseen, tuen euromäärä sekä riskit ja mahdolliset väärinkäytökset ovat avainasemassa.

Vaikka verotuet ja budjettirahoitteiset suorat tuet ovat vaihtoehtoisia instrumentteja valtion ei-fiskaalisten tavoitteiden toteuttamisessa, niihin ei liity saman tasoista valmistelua ja seurantaa. Julkisen sektorin voimavarojen tehokkaan kohdistumisen kannalta olisi tärkeää selvittää erilaisten tukien päällekkäisyys. Verotukia olisi siksi tarpeen luokitella myös suorien tukien politiikkatavoitteiden mukaisesti. Näin saadaan parempi käsitys kullekin politiikkatavoitteelle suunnatun kokonaistuen määrästä. Suomessa hallitus päättää valtion budjetin menojen katosta sekä kehysmenettelyn säännöistä koko nelivuotiselle vaalikaudelle. Menokehys ei kuitenkaan rajoita verotukien käyttöä. Jos tukia tämän vuoksi ohjataan entistä useammin epäsuorasti verojärjestelmän kautta, uhkana on veropohjan rapautuminen.

6.4.4 Hyvä verotukianalyysi

Verotukianalyysi sisältää verotuen laskennan, raportoinnin ja evaluoinnin. Laskenta ja raportointi ovat suhteellisen yksinkertaisia, säännöllisiä toimenpiteitä, mutta systemaattinen evaluointi on vaativaa ja se toteutetaan harvemmin. Hyviä esimerkkejä onnistuneesta evaluoinnista löytyy Saksasta, Isosta-Britanniasta ja Yhdysvalloista. Periaatteessa evaluointiprosessi on kuitenkin suoraviivainen, sillä siinä esitetään talouden peruskysymyksiä: Onko tuki oikeutettu? Onko se relevantti? Onko se hyvin suunniteltu? Onko se vaikuttava ja tehokas?

Evaluoinnissa tarvittava informaatio kootaan laatimalla lyhyt kuvaus verotuesta, sen kehityksestä ja todellisesta laajuudesta. Tässä yhteydessä kysytään, ketkä maksavat vähemmän veroa. Elinkeinoverotuksessa raportoidaan tukea saavien yritysten määrä, koko ja sijainti ja henkilöverotuksessa tuensaajien määrä ja tulot, ikäjakauma, kotitaloustyyppi sekä sijainti. Seuraavaksi kootaan kyseisen verotuen evaluointiin liittyvä tutkimuskirjallisuus.

Evaluoinnin ydinosa jakaantuu verotuen kohdentumisen arviointiin, tukivälineen arviointiin ja tuen toiminnan mittaamiseen. Tässä vaiheessa kysytään seuraavaa: Kohdistuuko verotuki laajempaan tai muuhun ryhmään kuin alun perin tavoiteltiin? Aiheuttaako se sekaannusta, hallinnollisia kustannuksia tai sopeutumisongelmia? Mikä on tuen vaikuttavuus ja tehokkuus? Viimeinen kysymys on kaikkein työläin ja aina siihen ei voida lainkaan vastata.

Evaluointi perustuu hyvän tuen periaatteisiin. Niiden täyttymistä mitataan kriteereillä, jotka kirjataan arviointikehikkoon. Edellä esitetyn pohjalta tällaisia voivat olla: (i) tuen virallinen sekä muu tavoite ja tarkoitus, (ii) mitä markkinapuutetta korjataan tai mikä on tavoiteltava ulkoisvaikutus, (iii) suhde hallitus- tai politiikkaohjelmaan, (iv) tuen määrä ja kohderyhmän koko, (v) vaikuttavuus, (vi) tehokkuus, (vii) määräaikaisuus ja (viii) yleinen etu. Verotuen

menestymistä arvioidaan sille kirjatun tavoitteen saavuttamisessa. Kustakin kehikon kriteeristä tuotetaan numeerinen arvio, joiden pohjalta muodostetaan johtopäätökset sekä lopullinen näkemys tuen säilyttämisestä, muuttamisesta tai poistamisesta.

Huolellisesti rakennettu arviointikehikko sopii monenlaisille verotuille ja usein myös suorille tuille. Edellä esitettyä mallia voidaan käyttää pohjana myös silloin, kun on tarkoitus evaluoida sellaisia verotukia, joiden erityispiirteet edellyttävät lisäkriteereitä.

Hyvän verotukianalyysin osana on pidettävä myös yksittäisten verotukien tutkimusta, koska evaluoinnissa turvaututaan aina myös tutkimuskirjallisuuteen. Ansiokkaita tutkimusraportteja tästä aiheesta Suomessa on toki viime vuosina valmistunut. Niiden yhteydessä olisi kuitenkin ollut hyödyllistä soveltaa verotukien arviointikehikkoa eräänlaisena tiekarttana, joka ohjaa tutkijaa hieman laajempaan otteeseen. Suurin verotukien tutkimuksen puute liittyy kuitenkin siihen, että kokonaisvaltaista taloudellista ja oikeudellista lähestymistapaa on sovellettu erittäin vähän.

Liite: Verotuet 2015 – 2017e

(Lähde: Valtiovarainministeriö)

TAULUKON LUKUOHJE

Järjestysnumero kuvaa verotuen järjestystä taulukossa. On huomattava, että jotkin verotuista sisältyvät johonkin toiseen verotukeen. Näitä verotukia ei ole voitu erottaa toisistaan laskennassa. Niille ei myöskään raportoida omaa järjestysnumeroaan. Tällaiset verotuet on raportoitu taulukossa peräkkäin ja niistä jälkimmäisen järjestysnumeron tilalla on ” – ”.

Verotuet, jotka eivät enää ole voimassa, on myös esitetty merkillä ” – ”. Tällaisia verotukia ei ole poistettu listasta, jos ne ovat voimassa jonain taulukon tarkasteluajanjakson vuosista. Sama periaate koskee myös verotukia, jotka tulivat käyttöön kesken tarkasteluajanjakson. Tästä periaatteesta johtuen taulukon suurin järjestysnumero ei kuvaa verotukien kokonaislukumäärää.

Verotuen **toiminta-aluekoodi** kuvaa toiminta-aluetta, johon verotuki kuuluu. Toiminta-aluekoodit otettiin käyttöön verotukia yksityiskohtaisesti kartoittaneessa *Verotuet Suomessa 2009-* raportissa (ks. linkki yllä). Toiminta-aluekoodit ja niitä vastaavat toiminta-alueet ovat seuraavat

- 1 Yleinen hallinto
- 3 Opetus, tiede ja kulttuuri
- 4 Sosiaaliturva
- 5 Terveystieteiden tutkimus
- 6 Asuminen ja ympäristö
- 7 Maa- ja metsätalous
- 8 Liikenne
- 9 Teollisuus ja elinkeinot
- 10 Ei eriteltävissä

HUOM! numeroa 2 ei ole käytetty luokittelussa.

Verotuen **verolajikoodi** kuvaa verolajia, johon verotuki kuuluu. Verolajikoodit ja niitä vastaavat verolajit ovat:

- TVL = Tuloverolaki ja siihen liittyvä verotus
- EVL = Laki elinkeinotulon verottamisesta ja siihen liittyvä verotus
- MVL = Maatilatalouden tuloverolaki ja metsäverotus
- VAR = Varainsiirtoverotus

KIINT = Kiinteistöverotus
PERVL = Perintö- ja lahjaverotus
ALV = Arvonlisäverotus
VALM = Valmisteverotus
SOSM = Sosiaalivakuutusmaksut

Sarakkeessa **Verotuki** esitetään lyhyt kuvaus verotuesta (käytännössä verotuen nimi) sekä verolainsäädännön pykälä, johon kyseinen verotuki liittyy.

Verotuen arvo esitetään kolmelle vuodelle (2015 – 2017e). Verotuen arvo raportoidaan miljoonissa euroissa. Joissakin tapauksissa verotuen arvoa ei ole esitetty. Tähän on kaksi vaihtoehtoista syytä: verotuen arvoa ei ole voitu laskea tai verotuki ei enää ole voimassa. Alla esitetään näitä tilanteita koskevat taulukon merkinnät

“..” = ei ole voitu laskea

“-” = ei ole voimassa

Huomattavaa -sarake sisältää havaintoja tietyistä verotuista. Osa merkinnöistä viittaa vuotta 2015 edeltäviin vuosiin.

nro	Toiminta- aluekoodi	Verolaji- koodi	Verotuki	Verotuen arvo, milj. euroa			Huomattavaa
				2015	2016e	2017e	
			Tuloverolaki ja siihen liittyvä verotus				
1	10	TVL	Muusta kuin lakisääteisestä toiminnasta kokonaan verovapaat yhteisöt, TVL 20 §	..	..	..
2	10	TVL	Tuloverosta osittain vapaat kunnat ja seurakunnat TVL 21 §	..	..	..
3	10	TVL	Yleishyödyllisen yhteisön verovapaus (pl. ev. lut. ja ortod. kirkko), TVL 22 ja 23 §	..	..	..
4	6	TVL	Omasta asunnosta saadun myyntivoiton verottomuus, TVL 48 § 1 mom. 1 k	1 300	1 300	1 300	Suuruusluokka-arvio
5	6	TVL	Luonnonsuojelualueeksi tarkoitetun omaisuuden luovutusvoiton verovapaus, TVL 48 § 1 mom. 4 k	..	..	..
6	10	TVL	Luovutustappioiden rajoitettu vähentäminen, TVL 50 §	..	..	..
7	3	TVL	Lahjoitusvähennys, TVL 57 § ja TVL 98 a §	..	..	..
8	10	TVL	Työsuhdelippu, TVL 64 § 2 mom.	..	..	..
9	10	TVL	Luontoisetujen (ateriaetu) osittainen verovapaus, TVL 64 § 1 mom.	35	35	35	Suuruusluokka-arvio. Työnantajan kustantaman työpaikkaruokailun verotukea ei ole arvioitu
10	10	TVL	Ns. henkilökuntaetuksien verovapaudet, TVL 69 §	..	..	..
11	1	TVL	Ulkomaan edustuksessa palvelevien eräiden korvausten verovapaus, TVL 76 § 1 k	15	15	15	Suuruusluokka-arvio.
12	9	TVL	Ulkomailla ansaitun palkkatulon verovapaus, TVL 77 §	40	40	40	Suuruusluokka-arvio.
13	4	TVL	Sotavammojen korvauksen verovapaus, TVL 80 § 3 k	25	20	20	
14	3	TVL	Stipendien ja vastaavien verovapaus, TVL 82 § 1 mom. 1 k	65	65	65	
15	10	TVL	Luonnonvaraisten marjojen, sienien yms. myyntitulon verovapaus, TVL 89 §	..	..	..
16	4	TVL	Kansaneläkkeen lisien ym. verovapaus, TVL 92 § 1, 2, 6 ja 18 k	155	155	155	
17	4	TVL	Elatustuen ja elatusavun verovapaus, TVL 90 § ja 92 § 7 k	155	155	155	
18	4	TVL	Lapsilisien verovapaus, TVL 92 § 5 k	500	505	510	
19	6	TVL	Asumistukien verovapaus, TVL 92 § 15 k	455	455	465	
20	4	TVL	Toimeentulotuen verovapaus, TVL 92 § 22 k	185	195	195	
21	6	TVL	Työasuntovähennys, TVL 95a §	0	0	0	
22	10	TVL	Työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksujen vähentäminen, TVL 95 § 1	195	195	200	

			mom. 2 k				
23	4	TVL	Työntekijöiden työttömyysvakuutus- ja työttömyyskassamaksun vähentäminen, TVL 96 § 1 mom. ja 95 § 1 mom. 2 k	285	460	465	Työttömyyskassamaksujen osalta suuruusluokka-arvio.
24	4	TVL	Työntekijöiden lakisääteisen eläkevakuutusmaksun vähentäminen, TVL 96 § 1 mom.	1 905	1 900	1 905	Laskelmissa otettu huomioon vain vakuutusmaksun vähentämisestä saatu verotuki.
25	4	TVL	Työntekijöiden sairausvakuutuksen päivärahamaksun vähentäminen, TVL 96 § 1 mom.	290	295	295	Laskelmissa otettu huomioon vain päivä-rahamaksun vähentämisestä saatu verotuki.
26	8	TVL	Merityötulovähennys, TVL 97 §	30	25	25	
27	4	TVL	Vapaaehtoisen eläkevakuutusmaksun vähentäminen, TVL 96 §, 54 d §, 131 a §	100	105	110	Laskelmissa otettu huomioon vain vakuutusmaksun vähentämisestä saatu verotuki.
28	4	TVL	Eläketulovähennys valtionverotuksessa, TVL 100 §	315	305	320	
29	4	TVL	Kunnallisverotuksen eläketulovähennys, TVL 101 §	1 485	1 490	1 495	
30	4	TVL	Invalidivähennys kunnallisverotuksessa, TVL 104 §	15	15	15	
31	3	TVL	Opintorahavähennys kunnallisverotuksessa, TVL 105 §	10	10	10	
32	10	TVL	Työtulovähennys, TVL 125 §	2 095	2 130	2 422	
33	10	TVL	Kotitalousvähennys, TVL 127a-c, L 728/97	365	370	380	
34	10	TVL	Urheilutulon jaksottaminen, TVL 116a-c §	..	..	..
35	4	TVL	Invalidivähennys valtionverosta, TVL 126 §	10	10	10	
36	4	TVL	Elatusvelvollisuusvähennys valtionverosta, TVL 127 §	5	5	5	
-	3	TVL	Opintolainavähennys, TVL 127 d §	-	-	-	
37	3	TVL	Opintolainahyvityksen verovapaus TVL 92 § 14 k.	15	15	15	
-	3	TVL	Opintolainan korkojen vähentäminen TVL 131-134 §, 144 §	-	-	-	
38	4	TVL	Määräaikainen lapsivähennys 2015 - 2017, TVL 126 a §	65	65	65	
39	3	TVL	Yksityishenkilöiden korkeakouluille tekemien lahjoitusten vähennyskelpoisuus	-	4	4	
40	10	TVL	Avainhenkilölaki (1551/1995)	..	5	5	
41	9	TVL	Yrittäjävähennys	-	-	128	Verotuen suuruus tarkentunut 123 milj. euroon verotukilistauksen laadinnan jälkeen.
42	9	TVL	Metsälahjavähennys	-	-	13	Verotuen suuruus tarkentunut 18 milj. euroon verotukilistauksen laadinnan jälkeen.
43	10	TVL	Ansiotulovähennys kunnallisverotuksessa, TVL 105a §	1 455	1 445	1 440	
44	10	TVL	Eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennus, L 680/1976	..	..	..

45	6	TVL	Asuntotulon verovapaus, L 505/73 1 § 2 mom.	3 300	3 300	3 400	Suuruusluokka-arvio. Laskelma perustuu Tilastokeskuksen arvioon nettoasuntotulosta.
-	6	TVL	- Asuntolainan korkomenojen vähennyskelpoisuus	240	210	190	Sisältyy edelliseen.
-	6	TVL	Velkojen korkojen sekä indeksi- ja kurssitappioiden vähentäminen (asuntovelat), L 953/74, TVL 131-134 §, 144 §	0	0	0	Sisältyy edelliseen.
			Laki elinkeinotulon verottamisesta ja siihen liittyvä verotus				
46	9	EVL	Käyttöomaisuuteen kuuluvien osakkeiden luovutus-voiton verovapaus, EVL 6 § 1 mom. 1 k ja 6b § 1 - 2 mom.	336	341	349	
47	9	EVL	Kiinteistön vaihdossa luonnonsuojelualueeksi käytetty vähennyskelpoinen hankintameno, EVL 6 § 3 mom.	..	..	..
48	9	EVL	Elokuvatuottajien verovapaa tuotantotuki, EVL 6 § 5 k	4	4	4	
49	9	EVL	Tasoituspäästä, EVL 8 § 1 mom. 10 k	3	3	3	
50	9	EVL	Osuuskunnan ylijäämän palautuksen vähennyskelpoisuus, EVL 28 § 1 k	..	..	..
51	9	EVL	Rakennusaikaiset korot, EVL 23 §	..	..	..
52	9	EVL	Tutkimustoiminnan menojen poistaminen, EVL 25 §	..	..	..
53	9	EVL	Irtaimen käyttöomaisuuden hankintamenojen poistaminen EVL 30 § 1 ja 3 mom.	543	552	564	
54	9	EVL	Luovutusvoittojen yms. vähentäminen menojäännöksestä, EVL 30 § 2 mom.	..	..	..
55	9	EVL	Rakennuksen ainesosana olevien hyödykkeiden hankintamenojen poistaminen, EVL 31 §	..	..	..
56	9	EVL	Irtaimen käyttöomaisuuden hankintamenojen poistaminen kertapoistona, EVL 33 § 1 mom. 1-2 k	..	..	..
57	9	EVL	Vesialusten hankintamenojen poistaminen, EVL 33 a §	..	..	..
58	9	EVL	Rakennuksen hankintamenojen poistaminen, EVL 34 § 2 mom. 1 - 4 k	..	..	..
59	9	EVL	Tutkimustoimintaan käytettävän rakennuksen hankintamenojen poistaminen, EVL 34 § 2 mom. 5 k	..	..	..
60	9	EVL	Väestönsuojan yms. hankintamenojen poistaminen, EVL 36 §	..	..	..
61	9	EVL	Kuluvan käyttöomaisuuden jälleenhankintavaroituksen vähennyskelpoisuus, EVL 43 § 1 mom.	0	0	0	
-	9	EVL	Toimitilan jälleenhankintavaroituksen vähennyskelpoisuus, EVL 43 § 2 mom.	0	0	0	Sisältyy edelliseen
62	9	EVL	Ydinjätehuollon menojen poistaminen kertapoistona, EVL 45 a §	..	..	..
63	9	EVL	Luottotappiovarauksen vähennyskelpoisuus, EVL 46 § 1 mom.	4	4	5	
64	9	EVL	Toimintavaraus, EVL 46 a §	5	5	5	

65	9	EVL	Takuuvaraus, EVL 47 §	-14	-14	-15	Kun verotuki on miinusmerkkinen, varausta purettu enemmän kuin tehty.
66	9	EVL	Eläkevakuutusyhtiöiden yms. lisävaraus, EVL 48a §	2	2	2	
67	9	EVL	Hinnanlaskuvaraus, EVL 49 §	..	..	..
68	9	EVL	Sijoitusomaisuuteen kuuluvan rakennuksen hankintamenon poistaminen, EVL 29 § 2 mom.	..	..	..
-	9	EVL	Kehitysalueiden korotetut poistot, L 1262/93 5 §	-	-	-	
69	9	EVL	Laki tuotannollisten investointien väliaikaisesti korotetuista poistoista, L 222/2009 ja Laki tuotannollisten investointien korotetuista poistoista verovuosina 2013-2015, L 699/2012, L 1398/2014.	50	51	-	Määräaikaisuus päättyi 2011, uudelleen voimaan vuosiksi 2013-2014. Soveltamista jatkettiin vuosille 2015-2016.
70	9	EVL	Tonnistovero, L 476/2002	3	3	3	
71	9	EVL	Asuintalovaraukset, L 846/1986	-17	-17	-17	
-	9	EVL	Tutkimus- ja kehitystoiminnan lisävähennys vuosina 2013 - 2014, L992/2012	-	-	-	
72	9	EVL	Korkvähennysoikeuden rajoittaminen, EVL 18 a § (sanktio)	-32	-33	-34	
73	9	EVL	Koulutusvähennys EVL 56§ ja MVL 10 f §	10	10	10	
74	9	EVL	Osingon verovapaus ja markkinakorkoa suurempi tuotto prosentti, TVL 3b § 1 mom.	345	355	365	
-	9	EVL	- Osingon verovapaus	0	0	0	Sisältyy edelliseen.
75	9	EVL	Peitellyn osingon verottaminen ansiotulona, TVL 33 d § 1 mom. (sanktio)	0	0	0	
76	9	EVL	Eräiden voitonjakoerien verovapaus 1 500/5 000 euroon asti, TVL 33 d § 2 mom.	25	25	25	
77	9	EVL	Jaettavan yritystulon pääomatulo-osuuden laskennan jakoprosentti, TVL 38 § 1 mom.	15	15	15	
78	9	EVL	Verotusyhtymän osakkaan pääomatulo-osuuden laskennan jakoprosentti, TVL 39 § 1 mom.	10	10	10	
79	9	EVL	Elinkeinoyhtymän osakkaan pääomatulo-osuuden laskennan jakoprosentti TVL 40 § 1 mom.	15	10	10	
80	9	EVL	Elinkeinoyhtymän osakkaan yhtiön maataloustulon pääomatulo-osuuden jakoprosentti, TVL 40 § 2 mom.	0	0	0	
81	9	EVL	Nettovarallisuuteen lisättävä palkkaosuus pääomatulo-osuutta laskettaessa, TVL 41 § 4 mom.	..	..	..
82	9	EVL	Sijoittajan määräaikainen verokannustin 2013-2015 (L993/2012)	0	-	-	
			Maatilatalouden tuloverolaki ja metsäverotus				
83	7	MVL	Maataloustuotteiden yksityiskäytön verovapaus, MVL 4 § 2mom.	..	..	..

84	7	MVL	Kotieläinten luovutushintojen jaksotus kolmelle verovuodelle, MVL 5 § 1 mom. 1 k	3	3	3	
85	7	MVL	Kotieläinten hankintamenon vähentäminen kolmessa vuodessa, MVL 6 § 2 mom.	..	..	..
86	7	MVL	Avustusten korvausten ym. tulojen epäsuora tulouttaminen, MVL 5 § 1 mom. 4 k	..	..	..
87	7	MVL	Maatalouden jälleenhankintavaraus, MVL 5 § 2 mom.	0	0	0	
88	7	MVL	Koneiden ja kaluston välitön kuluksi kirjaaminen, kun käyttöaika alle 3 vuotta, MVL 8 § 1 mom.	..	..	..
89	7	MVL	Koneiden ja kaluston poistaminen yhdestä menojäännöksestä, MVL 8 § 2 mom.	..	..	..
90	7	MVL	Koneiden ja kaluston luovutushintojen epäsuora tulouttaminen, MVL 8 § 3 mom.	..	..	..
91	7	MVL	Irtaimen käyttöomaisuuden hankintamenon jaksottaminen, MVL 8 § 4 mom.	38	38	39	
92	7	MVL	Rakennusten hankintamenon vähentäminen, MVL 9 § 2 mom.	..	..	..
93	7	MVL	Salaojista, silloista yms. saatujen luovutushintojen epäsuora tulouttaminen, MVL 10 § 2 mom.	..	..	..
94	7	MVL	Salaojien ja siltojen yms. hankintamenojen poistaminen, MVL 10 § 3 mom.	..	..	..
95	7	MVL	Tasausvaraus, MVL 10a §	4	4	4	
96	7	MVL	Työmatkavähennys, MVL 10 e §	..	..	..
97	7	MVL	Maatilan tai sen osan luovutuksen verovapaus, MVL 21 §	15	15	16	
98	7	MVL	Verovapaa puutavaran käyttö rakentamiseen, lämmitykseen ja muuhun omaan kulutuskäyttöön, TVL 43 § 3 mom.	..	..	..
99	7	MVL	Metsävähennys, TVL 55 §	54	55	57	
100	7	MVL	Hankintatyön arvon osittainen verovapaus, TVL 63 §	..	..	..
101	7	MVL	Metsätalouden pääomatulosta myönnettävä menovaraus, TVL 111 §	19	19	19	
102	7	MVL	Metsätalouden menojen jaksottaminen, TVL 115 §	..	..	..
			Varainsiirtoverotus				
103	10	VAR	Kansaneläkelaitoksen, Kera Oy:n, Teollisen yhteistyön rahasto Oy:n, Suomen Pankin, Suomen itsenäisyyden juhlarahaston ja valtion vakuusrahaston verovapaus, Varainsiirtoverolaki 2 §	..	..	..
104	10	VAR	Eräiden julkisyhteisöjen kiinteistöjen luovutusten verovapaus, Varainsiirtoverolaki 10 §	..	..	..
105	6	VAR	Kiinteistön ensiasunnokseen ostavan verovapaus, Varainsiirtoverolaki 11 §	40	40	40	
106	7	VAR	Kiinteistöjen vaihtoon liittyvät verovapaudet (maa- tai	..	..	..

			metsätalous, luonnonsuojelu), Varainsiirtoverolaki 13 §				
107	7	VAR	Eräät maatalouselinkeinolainsäädännön mukaiset luovutukset, Varainsiirtoverolaki 14 §	..	..	..
108	9	VAR	Julkisen kaupankäynnin kohteena olevan arvopaperin luovutuksen verovapaus, Varainsiirtoverolaki 15 a §	2000	2000	2000	
109	6	VAR	Osakehuoneiston ensiasunnokseen hankkivan verovapaus, Varainsiirtoverolaki 25 §	55	55	55	
110	10	VAR	Kunnan lunastusoikeuteen perustuva verovapaus, Varainsiirtoverolaki 26 §	..	..	..
111	6	VAR	Kunnallisten vuokra-asuntojen omistusjärjestely, määräaikainen verovapaus, Varainsiirtoverolaki 43 a §	4	4	4	
112	9	VAR	Kiinteistön tai arvopaperin luovutuksen verovapaus liiketoimintasiirrossa, Varainsiirtoverolaki 43 §	..	..	..
113	9	VAR	Vastikkeen määrittely yhtiömuotoisen kiinteistön siirrossa, KHO:n ennakkopäätös 2002:57 ja 2007:75	..	..	..
114	9	VAR	Vastikkeen määrittely luovutuksen kohteena ollessa osakkeita, KHO 9.5.2001 taltio 1009	..	..	..
			Kiinteistöverotus				
115	6	KIINT	Verosta vapautetut kiinteistöt, Kiinteistöverolaki 3 §	..	..	..
116	6	KIINT	Vakituisten asuinrakennusten alempi verokanta, Kiinteistöverolaki 12 §	662	665	665	
117	6	KIINT	Rakentamattoman rakennuspaikan korkeampi veroprosentti, Kiinteistöverolaki 12a § ja 12b § (sanktio)	-11	-11	-11	
118	6	KIINT	Muiden kuin vakituisten asuinrakennusten poikkeavat veroprosentit, Kiinteistöverolaki 13 § (sanktio)	-3	-5	-5	
119	6	KIINT	Yleishyödyllisten yhteisöjen alempi veroprosentti, Kiinteistöverolaki 13a §	10	11	11	
120	9	KIINT	Voimalaitosten korkeampi veroprosentti, Kiinteistöverolaki 14 § (sanktio)	-35	-45	-45	
121	6	KIINT	Kiinteistön arvostaminen alle markkina-arvon, Kiinteistöverolaki 15 §	..	..	..
			Perintö- ja lahjaverotus				
122	10	PERVL	Eräiden yhteisöjen verovapaus, PerVL 2 §	..	..	..
123	10	PERVL	Yritysten sukupolvenvaihdoshuojennus, PerVL 55 § 1 mom.	141	141	141	
124	10	PERVL	Sukupolvenvaihdoksesta maksettavan veronmaksunlykkäys, PerVL 56 § 1 mom.	25	25	25	
125	10	PERVL	Sukupolvenvaihdoshuojennukset osake- tai osuusomistuksen kautta, PerVL 57 §	6	6	6	
126	10	PERVL	Lähiomaisen saaman vakuutuskorvauksen verovapaa osuus, PerVL	27	27	27	

			7a § 2 mom.				
127	10	PERVL	Alaikäisyysvähennys, PerVL 12 § 1 mom. 2 k	2	2	2	
128	10	PERVL	Puolisovähennys, PerVL 12 § 1 mom. 1 k	16	16	16	
129	10	PERVL	Lesken keskinäisen hallintaoikeustestamentin nojalla saaman omaisuuden verovapaus, PerVL 8 § 1 mom.	12	12	12	
130	10	PERVL	Lesken oikeus pitää jäämistö jakamatta hallinnassaan, PerVL 8 § 2 mom.	10	10	10	
131	10	PERVL	Testamentilla tai lahjalla saadun elinkautisen tai määrävuosiksi annetun etuuden verovapaus, PerVL 2 § 2 mom.	..	..	..
132	10	PERVL	Tavanomaisen koti-irtaimiston perintöverosta vapaa osuus, PerVL 7b § 2	0	0	0	
133	10	PERVL	Lahjaksi saadun elinkautinen tai määrävuosiksi annetun etuuden verovapaus. PerVL 2 § 2 mom.	0	0	0	
134	10	PERVL	Vakuutuslahjan verovapaus, PerVL 18a § 2	0	0	0	
135	10	PERVL	Toisen kasvatukseen tai koulutukseen yms. annettujen varojen verovapaus, PerVL 19 § 2 k	1	1	1	
136	10	PERVL	Tavanomaisen koti-irtaimiston lahjaverosta vapaa osuus, PerVL 19 § 1 k	0	0	0	
			Arvonlisäverotus				
137	9	ALV	Rakennuksen voittomarginaalin, rakennusmaan luovutuksen verovapaus, AVL 27 §	129	133	136	
138	3	ALV	Kirjailijoiden, taiteilijoiden yms. tekijänoikeuskorvausten verovapaus, AVL 45 §	0	0	0	
139	8	ALV	Tilattujen sanoma- ja aikakauslehtien alennettu alv-kanta 10 %, AVL 85a § 1 mom, 8 k sekä yhdistysten jäsenlehtien painoksen myynnin nollaverokanta, AVL 56 §	118	118	119	
140	7	ALV	Itse poimittujen luonnonvaraisten marjojen ja sienien myynnin verovapaus, AVL 59 § 6 k	..	..	..
141	4	ALV	Sokeiden ja muiden vaikeavammaisten myyntitulojen verovapaus, AVL 60 §	..	..	..
142	8	ALV	Kansainvälisen henkilöliikenteen kotimaan osuuden verovapaus, AVL 66 §	49	50	51	
143	8	ALV	Ei-kaupallinen radio- ja televisiotoiminnan veronalaisuus, AVL 79 § 3mom.	-3	-3	-3	Periaatteessa sanktio, mutta verotuki, koska myyntien vero < ostojen vero
144	5	ALV	Lääkkeiden alennettu alv-kanta 10 %, AVL 85a § 1 mom. 6 k	308	314	319	
145	9	ALV	Elintarvikkeiden ja rehujen alennettu alv-kanta 14 %, ALV 85 § 1 mom. 1 ja 3 k	1190	1190	1206	
146	9	ALV	Ravintola- ja ateriapalvelujen alennettu alv-kanta 14 %, ALV 85 § 1	512	524	536	

			mom. 2 k				
147	8	ALV	Henkilökuljetusten alennettu alv-kanta 10 %, AVL 85a § 1 mom. 1 k	249	255	261	
148	8	ALV	Yleisradio Oy:n televisio- ja radorahastosta saaman korvauksen alennettu alv-kanta 10 %, AVL 85 a § 1 mom. 5 k	65	65	66	
149	9	ALV	Virkistys- ja kulttuuripalvelujen alennettu alv-kanta 10 %, AVL 85 a § 1 mom. 4 k	77	79	81	
150	3	ALV	Urheilupalvelujen alennettu alv-kanta 10 %, AVL 85a § 1 mom. 3 k	62	63	65	
151	9	ALV	Kirjojen alennettu alv-kanta 10 %, AVL 85 § 1 mom. 7 k	58	59	60	
152	9	ALV	Majoituspalvelujen alennettu alv-kanta 10 %, AVL 85a § 1 mom. 2 k	82	83	85	
-	9	ALV	Työvaltaisten palvelujen alv-kokeilu 2007-2010, AVL 85a § 1 mom. 9 ja 10 k, jatkettu 2011.	-	-	-	
153	3	ALV	Taide-esineiden myynnin ja maahantuonnin alennettu verokanta 10 %, AVL 85a § 1 mom.8 k	0	0	0	
154	3	ALV	Tekijänoikeusjärjestöjen saamien tekijänkorvausten alennettu verokanta 10 %, AVL 85a § 1 mom. 11 k	3	3	3	
155	10	ALV	Alv-velvollisuuden alarajaan liittyvä huojennus, AVL 149a §	28	70	71	
			Valmisteverotus				
156	8	VALM	Dieselpolttoaineen normia alempi verokanta, L 1472/1994	737	746	767	
157	10	VALM	Työkoneissa käytetyn kevyen polttoaineen normia alempi verokanta, L 1280/2003 6 ja 7 §. Muutos L 1399/2010.	465	444	451	
158	8	VALM	Liikenteeseen käytetyn sähkön normia alempi verokanta, L 1260/1996	1	1	1	
159	8	VALM	Liikenteeseen käytetyn maakaasun normia alempi verokanta, L 1260/1996	1	1	1	
160	10	VALM	Nestekaasun verottomuus, L 1472/1994, 9 § 1 mom. 8 k	10	-	-	
161	9	VALM	Yhdistetty sähkön ja lämmön tuotanto (CHP), L 1260/1996 10§. Muutos L 1399/2010 4 §: puolitettu CO2-vero,	78	107	102	
162	10	VALM	Turpeen verottomuus, L 1260/1996 1 §. Muutos vuodesta 2011: alempi verokanta.	103	140	146	
163	10	VALM	Puupohjaisten polttoaineiden verottomuus, L 1260/1996	..	..	..
164	7	VALM	Biokaasun verottomuus, L 1260/1996, 1 §	1	1	1	
165	9	VALM	Teollisuuden ja kasviuoneiden alempi sähköverokanta (veroluokka II) L 1260/1996, 2 § 6 k ja 4 §	564	592	609	
166	9	VALM	Konesalien alempi verokanta (veroluokka II) L 1260/1996, 2§ 22k ja 4§	13	13	13	
167	8	VALM	Raideliikenteen sähkön verottomuus, L 1260/1996, 7 § 4 k	20	20	20	
168	9	VALM	Energiaintensiivisten yritysten veronpalautus, L 1260/1996 8a § 1	205	211	218	

			mom. Muutos L 1446/2011				
169	7	VALM	Maatalouden energiaveron palautus, L 603/2006, 4 §	30	33	33	
170	9	VALM	Pienpanimoiden veronhuojennus, L 1471/1994, 8 § 1 mom.	6	7	7	
171	4	VALM	Autoveron palautus invalideilla. L 1482/1994 25§	4	4	4	
172	8	VALM	Taksien autoverohuojennus, L 1482/1994, 28 §	12	12	12	
173	8	VALM	Muuttotavarana tuotujen autojen veroton maahantuonti, L 1482/1994 25 §	12	8	8	
174	8	VALM	Pelastusauton, sairausauton, invataksin yms. autoverottomuus, L 1482/1994, 21 § 1 mom.	63	63	63	
175	8	VALM	Autoveron vientipalautus, L 1482/1994, 34d §, muutos 5/2009, voimaan 1.1.2010	2	2	2	
176	8	VALM	Autoverolain säännönmukainen huojennus tietyissä tilanteissa, L 1482/1994, 50 §, muutos 5/2009	1	1	1	
177	8	VALM	Henkilö- ja pakettiautojen ajoneuvoveron käyttövoimaveron, L 1281/2003, 11 § (sanktio)	-306	-308	-310	
178	8	VALM	Museoajoneuvojen, pelastus- ja sairausautojen sekä linja-autojen vapautus ajoneuvoverosta, L 1281/2003, 12 § 1 mom. 3-5 k	3	3	3	
179	8	VALM	Puu- ja turveperusteista polttoainetta käyttävien ajoneuvojen vapautus ajoneuvoverosta, L 1281/2003, 12 § 1 mom. 11 k	1	1	1	
180	8	VALM	Yhdistettyjen kuljetusten tuki, L 1281/2003, 34 §	0	0	0	
181	4	VALM	Invalidien vapautus ajoneuvoveron perusverosta, L 1281/2003, 35 §	9	11	13	
182	10	VALM	Eräät makeisten, jäätelön ja virvoitusjuomien valmisteverosta (1127/2010) vapautetut tuotteet	1	1	1	
			Sosiaalivakuutusmaksut				
183	4	SOSM	Ulkomaisen erityisasiantuntijan vapautus vakuutetun päivärahamaksusta, L 1551/1995, 1 §	..	..	..
184	4	SOSM	Ulkomaisen erityisasiantuntijan vapautus vakuutetun sairausvakuutusmaksusta, L 1551/1995, 1 §	..	..	..
185	9	SOSM	Työnantajan työttömyysvakuutusmaksuprosentin poikkeaminen efektiivisestä maksuprosentista, L 555/1998, 18 §	..	..	..
186	4	SOSM	Meriliikenteessä työskentelevien vapautus vakuutetun työttömyysvakuutusmaksusta, L 555/1998, 12 §:n 3 mom. 1 k	..	..	..
187	9	SOSM	Aloittavan yrittäjän YEL-maksualennus, L 1272/2006, 115 §	..	..	..
188	7	SOSM	Pienituloisten maatalousyrittäjien MyEL-vakuutusmaksuhuojennus, L 1280/2006, 22 §	..	..	..