

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä vuosina 2013—2015

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan säadettäväksi laki tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä vuosina 2013—2015. Lisävähennykseen olisivat oikeutettuja osakeyhtiöt ja osuuskunnat työntekijöilleen maksamiensa tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkojen perusteella. Elinkeinotoiminnan tulosta tehtävän lisävähennyksen määrä olisi 100 prosenttia yrityksen tutkimus- ja kehittämistoiminnan hankkeisiin kohdistuvista palkoista.

Lisävähennyksen enimmäismäärä verovuonna olisi 400 000 euroa ja alaraja 15 000 euroa.

Esitys liittyy valtion vuoden 2013 talousarvioesitykseen ja on tarkoitettu käsiteltäväksi sen yhteydessä.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 2013 alusta. Lakia sovellettaisiin verovuosilta 2013—2015 toimitettavissa verotuksissa.

SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....	1
SISÄLLYS.....	2
YLEISPERUSTELUT.....	3
1 NYKYTILA.....	3
1.1 Lainsäädäntö ja käytäntö.....	3
1.2 Tutkimus- ja kehittämistoimintaan kohdistuvat suorat tuet.....	3
1.3 EU:n lainsäädäntö.....	3
1.4 Kansainvälinen kehitys ja eräiden valtioiden lainsäädäntö.....	5
Norja.....	6
Tanska.....	7
Alankomaat.....	7
Iso-Britannia.....	8
1.5 Nykytilan arviointi.....	9
2 KESKEISET EHDOTUKSET.....	9
Veronhuojennuksen muoto ja huojennukseen oikeutettu yritys.....	9
Veronhuojennuksen määrä ja valtiontukien kasautuminen.....	10
Tutkimus- ja kehittämistoiminta.....	11
3 ESITYKSEN VAIKUTUKSET.....	12
4 ASIAN VALMISTELU.....	12
YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT.....	13
LAKIEHDOTUS.....	17
Laki tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä vuosina 2013—2015....	17

YLEISPERUSTELUT

1 Nykytila

Pääministeri Jyrki Kataisen hallitus päätti 22 päivänä maaliskuuta 2012 kehysriihipäätöksen yhteydessä ottaa käyttöön tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustimen. Verokannustin on osa valtiontalouden vuosien 2013—2016 kehyksiä koskevassa neuvottelussa päätetystä 300 miljoonan euron suuruisesta kasvupaketista. Kannustimen tavoitteena on kasvuun tähtäävän tuotekehityksen tukeminen.

1.1 Lainsäädäntö ja käytäntö

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968), jäljempänä *elinkeinoverolaki*, 7 §:n mukaan vähennyskelpoisia ovat elinkeinotoiminnassa tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot ja menetykset. Elinkeinoverolain 8 §:n 1 momentin 6 kohdan mukaan vähennyskelpoisia menoja ovat liikkeen toiminnan kehittämiseen tähtäävän tutkimustoiminnan menot.

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan tukemiseksi elinkeinoverolaissa säädetään liiketoiminnan kehittämiseen tähtäävän tutkimustoiminnan menojen jaksottamisesta tavallisesta menon jaksotusta koskevasta sääntelystä poikkeavasti. Lain 25 §:n mukaan liiketoiminnan kehittämiseen tähtäävän tutkimustoiminnan menot vähennetään sinä verovuonna, jonka aikana niiden suorittamisvelvollisuus on syntynyt, ellei verovelvollinen vaadi menojen vähentämistä kahden tai useamman vuoden aikana poistoina. Verovelvollinen voi näin ollen valita tilanteeseensa sopivimman jaksotuksen.

Lisäksi tutkimustoiminnan tukemiseksi on elinkeinoverolaissa säädetty liiketoiminnan edistämiseen tähtäävässä tutkimustoiminnassa käytettävän rakennuksen hankintamenon jaksottamisesta tavallisesta rakennuksen hankintamenon jaksottamista koskevasta sääntelystä poikkeavasti. Lain 34 §:n 2 momentin 5 kohdan mukaan yksinomaan liiketoiminnan edistämiseen tähtäävässä tutkimustoiminnassa käytettävän rakennuksen hankintamenon voi vähentää korotetuin 20 prosentin poistoin.

1.2 Tutkimus- ja kehittämistoimintaan kohdistuvat suorat tuet

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan tukeminen julkisin varoin on tähän asti toteutettu Suomessa lähes yksinomaan suorien tukimuodoin. Tällöin julkisen rahoituksen kohteiksi on ollut mahdollista valita ne yritysten tutkimus- ja kehittämistoiminnan hankkeet, joilla on voitu arvioida olevan merkittävää vaikutusta yritysten kansainväliseen kilpailuun ja kansantalouden tuottavuuden kasvuun.

Yritysten tutkimus- ja kehittämistoimintaan myönnettävä julkinen rahoitustuki muodostuu pääosin Tekes - teknologian ja innovaatioiden kehittämiskeskuksen (Tekes) yritysrahoituksesta. Tekesin vuoden 2011 vuosikertomuksen mukaan Tekes teki vuonna 2011 rahoituspäätöksiä lähes 2 000 hankkeeseen yhteensä 610 miljoonalla eurolla, josta 350 miljoonaa euroa kohdistettiin yritysten hankkeisiin. Tekesin ohella elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskukset myöntävät pienimuotoisesti tukea yritysten tutkimus- ja kehittämistoiminnan hankkeiden valmisteluun ja keksintötoimintaan.

Tilastokeskuksen tilaston, Tutkimus- ja kehittämisrahoitus valtion talousarviossa 2012, mukaan talousarvion määrärahoista ja myöntämisvaltuuksista 2 010 miljoonaa euroa kohdistuu tutkimus- ja kehittämistoimintaan. Tästä määrästä 27,5 prosenttia on Tekesin kautta myönnettyä tutkimus- ja kehittämistoiminnan rahoitusta. Tilaston mukaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan julkinen rahoitus on vuonna 2012 noin 55 miljoonaa euroa alempi kuin vuonna 2011. Vähennyksestä noin 38 miljoonaa euroa perustuu Tekesin valtuuksien ja teknologiamäärärahojen leikkaukseen reaali muutoksen ollessa 9,0 prosenttia.

1.3 EU:n lainsäädäntö

Valtiontuesta on säädetty Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklassa. Artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla

jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu sisämarkkinoille, siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Artiklan 107 säännös vastaa aiemmin voimassa ollutta Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 87 artiklan säännöstä.

Komissio on antanut valtiontukea koskevaan sääntelyyn liittyen useita tiedonantoja ja suuntaviivoja. Valtiontukisääntöjen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen annetussa tiedonannossa (1998/C384/03) on tarkennettu verotuksen kautta kanavoitavan valtiontuen tunnusmerkkejä seuraavasti:

— tuensaajien on saatava toimenpiteestä etua, joka keventää niiden taloutta yleensä rasittavia maksuja;

— etuuden on oltava jäsenvaltioiden myöntämä tai valtion varoista myönnetty tuki;

— toimenpiteen tulee vaikuttaa kilpailuun ja jäsenvaltioiden väliseen kauppaan;

— toimenpiteen on oltava erityinen tai valikoiva siten, että se suosii jotakin yritystä tai tuotannonalaa eikä valikoivuutta voida perustella yleisen verojärjestelmän luonteella tai taloudellisella rakenteella.

Arvioitaessa valtiontuen tunnusmerkkien täyttymistä verotoimenpiteen osalta tärkein peruste liittyy tuen valikoivuuteen. Tällöin tarkastellaan sitä, muodostaako toimenpide poikkeuksen yleisestä verojärjestelmästä. Verotoimenpiteet, jotka ovat kaikkien jäsenvaltion alueella toimivien taloudellisten toimijoiden saatavilla, ovat periaatteessa luonteeltaan yleisiä toimenpiteitä. Tällöin ne ovat yhtäläisin perustein kaikkien yritysten saatavilla eikä niiden soveltamisalaa ole rajoitettu.

Jos verotoimenpiteen katsotaan olevan erityinen tai valikoiva siinä suhteessa, että se suosii jotakin yritystä tai tuotannonalaa eikä valikoivuutta voida perustella yleisen verojärjestelmän luonteella tai taloudellisella rakenteella, verotoimenpide katsotaan vakiintuneen menettelytavan ja oikeuskäytännön mukaan valtiontueksi.

Vaikka toimenpide katsottaisiin valtiontueksi, se voidaan kuitenkin katsoa yhteismarkkinoille sopivaksi lähinnä 107 artiklan 3 kohdassa säädettyjen poikkeusten nojalla. Hyväksyttävänä voidaan pitää muun muassa tukea jäsenvaltion taloudessa olevan vakavan häiriön poistamiseen sekä tukea tietyn talou-

dellisen toiminnan tai talousalueen kehityksen edistämiseen. Komissio on antanut lukuisia tukimuotokohtaisia tiedonantoja, suuntaviivoja ja puitteita sekä yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen, joissa on määrätty edellytyksistä, joiden perusteella valtiontuki voidaan katsoa yhteismarkkinoille soveltuvaksi.

Tutkimus- ja kehittämistoimintaan myönnettävästä yhteismarkkinoille sopivaksi katsottavasta valtiontuesta on erityisesti säädetty komission asetuksessa (EY) N:o 800/2008 tiettyjen tukimuotojen toteamisesta yhteismarkkinoille soveltuviksi perustamissopimuksen 87 ja 88 artiklan mukaisesti (yleinen ryhmäpoikkeusasetus).

Yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen mukaan yhteismarkkinoille soveltuu tuki, joka kohdistuu asetuksessa määritellyn tutkimus- ja kehittämishankkeen tukikelpoiseen kustannuksiin eikä ylitä asetuksessa säädettyä tuen enimmäismäärää.

Yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen tutkimus- ja kehittämistoiminnan määritelmä seuraa komission aiemmin antamissa tutkimus- ja kehittämistyöhön sekä innovaatiotoimintaan myönnettävän valtiontuen puitteissa (2006/C 323/01) (puitteet) omaksuttua tutkimus- ja kehittämistoiminnan määritelmää. Puitteissa omaksuttu määritelmä perustuu sekä komission omaan tulkintakäytäntöön että taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development, Frascati Manualissa (Frascati-käsikirja) esitettyyn määritelmään.

Yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen 31 artiklan 2 kohdan mukaan tuettavan tutkimus- ja kehittämishankkeen tulee olla perustutkimusta, teollista tutkimusta tai kokeellista kehittämistä. Perustutkimuksen, teollisen tutkimuksen ja kokeellisen kehittämisen käsitteiden sisältöä kuvataan tarkemmin tämän ehdotuksen yksityiskohtaisissa perusteluissa

Tutkimus- ja kehittämishankkeisiin myönnettävän tuen suhteellisen määrän, niin sanotun tuki-intensiteetin, enimmäismäärästä on säädetty yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen 31 artiklan 3 kohdassa. Tuki-intensiteetti ilmaistaan prosentteina ja sillä tarkoitetaan tuen määrää suhteessa tukikelpoiseen kustannuksiin. Tuki-intensiteetin enimmäismäärä on perustutkimuksen osalta 100 prosenttia,

teollisen tutkimuksen 50 prosenttia ja kokeellisen kehittämisen 25 prosenttia tukikelpoisista kustannuksista.

Yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen 31 artiklan 5 kohdassa on tutkimus- ja kehittämishankkeiden tukikelpoisiksi kustannuksiksi säädetty henkilöstökustannukset, välineiden ja laitteiden sekä rakennusten ja maalueiden kustannukset siltä osin ja siltä ajalta, kun niitä on käytetty tutkimushankkeessa. Lisäksi tukikelpoisiksi kustannuksiksi on 5 kohdassa säädetty ulkopuolisista lähteistä markkinahintaan ostettujen tai käyttöluvalla hankitun sopimukseen perustuvan tutkimuksen, teknisen tietämyksen ja patenttien kustannukset sekä konsultoinnin ja vastaavien palveluiden kustannukset tietyin edellytyksin ja tutkimushankkeesta suoraan aiheutuvat muut yleiskustannukset ja muut käyttökustannukset.

Asetuksen 7 artiklassa on säädetty valtiontukien kasautumisen rajoittamisesta. Artiklan mukaan tuen enimmäisintensiteetin ja jäljempänä selvitetyyn kynnysarvon ylittymistä laskettaessa on otettava huomioon tuettuun toimintaan tai hankkeeseen myönnettävän julkisen tuen kokonaismäärä riippumatta siitä, rahoitetaanko tuki paikallisista, alueellisista, kansallisista vai yhteisön myöntämistä varoista. Asetuksen 31 artiklan 3 kohdassa on lisäksi säädetty valtiontukien kasautumisen rajoittamisesta tutkimusorganisaatioiden ja yritysten yhteistyössä toteuttamien tutkimus- ja kehityshankkeiden osalta.

Asetuksen 1 artiklan 6 kohdan mukaan asetusta ei sovelleta vaikeuksissa oleviin yrityksiin eikä tukeen tai tukiohjelmiin, joissa ei nimenomaisesti suljeta pois mahdollisuutta yksittäisen tai tapauskohtaisen tuen maksamiseen yritykselle, jota koskee sellaiseen komission aikaisempaan päätökseen perustuva maksamaton perintämääräys, jossa tuki on julistettu sääntöjenvastaiseksi ja yhteismarkkinoille soveltumattomaksi. Edellytyksen sisältöä kuvataan tarkemmin tämän ehdotuksen yksityiskohtaisissa perusteluissa.

Yleisessä ryhmäpoikkeusasetuksessa edellytetään lisäksi, että myönnettävä tuki on läpinäkyvä ja että tuella on kannustava vaikutus. Verotoimenpiteeseen sisältyvän tuen katsotaan olevan läpinäkyvä, kun toimenpiteessä määrätään ylärajasta, jolla varmistetaan,

ettei tuen kynnysarvoa ylitetä. Tutkimus- ja kehittämishankkeisiin myönnettävän tuen kynnysarvo on 7,5 miljoonaa euroa yritystä ja hanketta kohden, kun kyse on kaikkiin edellä mainittuihin tutkimusluokkiin myönnettävästä tuesta. Verotoimenpiteiden kannustavuuden on asetuksessa katsottu toteutuvan, kun tukeen on laillinen oikeus objektiivisin perustein ja verotoimenpide on toteutettu ennen tuetun hankkeen tai toiminnan toteutukseen liittyvien töiden aloittamista.

Asetuksessa edellytetyllä tavalla säädetystä valtiontuesta on toimitettava komissiolle yhteenveto 20 työpäivän kuluessa siitä, kun tuki tulee voimaan.

1.4 Kansainvälinen kehitys ja eräiden valtioiden lainsäädäntö

Eri valtioissa toteutetut tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustimet ovat muodoltaan ja tasoltaan varsin erilaisia. Lähtökohtaisesti tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustin voi kohdistua joko tutkimus- ja kehittämistoiminnan vaiheeseen tai toiminnan tuloksena mahdollisesti syntyneen aineettoman omaisuuden tuottamien tulojen verotukseen.

Verokannustin voi olla esimerkiksi verotettavasta tulosta tehtävä vähennys, tuloverosta tehtävä vähennys tai aineettoman omaisuuden tuottaman tulon osalta sovellettava verokannan alennus.

Verotettavasta tulosta tehtävän lisävähennyksen muodossa toteuttava kannustin on yleensä muodoltaan todellisia kustannuksia suurempi verovähennys. Tällaisia verovähennysmuotoisia kannustinjärjestelmiä on Deloitte julkaiseman selvityksen 2012 Global Survey of R&D Tax Incentives (Deloitte selvitys) mukaan käytössä esimerkiksi Belgiassa, Isossa-Britanniassa ja Puolassa. Verosta tehtävän vähennyksen muodossa toteutettava kannustin on yleensä tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoihin perustuva laskennallinen määrä, joka vähennetään maksettavasta tuloverosta. Tällaisia kannustinjärjestelmiä on selvityksen perusteella käytössä esimerkiksi Australiassa, Norjassa ja Ranskassa. Deloitte selvityksen perusteella edellä tarkoitettujen tulosta tehtävän vähennyksen muodossa toteutettu verokannustin sekä toisaalta verosta

tehtävän vähennyksen muodossa toteutettava verokannustin ovat kansainvälisesti vertaillen lähes yhtä yleisiä.

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustin voi perustua tutkimus- ja kehittämistoiminnan kokonaisvolyyymiin tai tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen kasvuun tai näiden yhdistelmään. Deloitteen selvityksen perusteella tutkimus- ja kehittämistoiminnan kokonaisvolyyymiin perustuvat verokannustinjärjestelmät ovat kansainvälisesti vertaillen jonkun verran yleisempiä. Tällainen järjestelmä on käytössä esimerkiksi Norjassa, Isossa-Britanniassa ja Alankomaissa. Sekä kokonaisvolyyymiin että sen lisäksi myös menojen kasvuun perustuvia järjestelmiä on käytössä esimerkiksi Irlannissa, Ranskassa ja Australiassa. Yhdysvalloissa on käytössä pelkästään tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen kasvuun perustuva kannustinmalli.

Pohjoismaista tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustin on käytössä Norjassa ja Tanskassa. Ruotsissa on ehdotettu tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustimen käyttöönottoa syyskuussa 2012 julkaisussa Företagskattekomittén osamietinnössä Skatteincitament för forskning och utveckling SOU 2012:66. Osamietinnössä on ehdotettu verokannustimen toteuttamista työnantajan sosiaalimaksun alennuksen muodossa. Ehdotuksen mukaan tutkimus- ja kehittämistoimintaan osallistuvien työntekijöiden palkkojen perusteella suoritettavaa työnantajan sosiaalimaksua alennettaisiin konserni-kohtaisesti kymmenellä prosentilla kuukaudessa. Ehdotuksen mukaan verokannustinta sovellettaisiin vuoden 2014 alusta.

Verokannustinten ohella valtiot tukevat tutkimus- ja kehittämistoimintaa myös suorilla tuilla. Deloitteen selvityksen mukaan kuitenkin esimerkiksi Saksassa on käytössä pelkästään suoriin tutkimus- ja kehittämistoiminnan tukiin perustuva järjestelmä.

Verokannustinohjelmissa pyritään yleensä ottamaan huomioon myös tilanteet, joissa yrityksen maksettavaksi tuleva tulovero on yrityksen tappiollisuuden tai muun syyn vuoksi pienempi kuin kannustimen perusteella laskettu veronhuojennus. Tällöin on voitu säätää mahdollisuudesta siirtää etu tuleville tai menneille vuosille tai siten, että verokan-

nustin maksetaan joko kokonaan tai osittain rahasuorituksena (veronhyvityksenä) yritykselle.

Viime aikoina verokannustimin myönnettyä tutkimus- ja kehittämistoiminnan tukea on esimerkiksi Euroopan unionin jäsenvaltioissa kasvatettu ja tukea on suunnattu erityisesti pienille yrityksille.

Seuraavassa olevat kuvaukset perustuvat pääosin Deloitteen selvitykseen eri valtioissa sovellettavista kannustinjärjestelmistä.

Norja

Norjassa tutkimus- ja kehittämistoimintaan liittyvät kulut ovat täysimääräisesti verotuksessa vähennyskelpoisia, minkä lisäksi Norjassa on käytössä verosta tehtävän vähennyksen muodossa toteutettu tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustin, Skattefunn, joka on otettu käyttöön vuonna 2002. Järjestelmä perustuu tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen volyyymiin. Verokannustimen lisäksi Norjassa on käytössä suorien tukien järjestelmä.

Veronhuojennukseen oikeuttavaa tutkimus- ja kehittämistoimintaa tulee harjoittaa projektimuotoisesti ja tutkimussuunnitelma tulee hyväksyttävä ennakkoon viranomaisilla niin sanotussa Norjan tutkimusneuvostossa. Toinen viranomaistaho, Innovation Norway, auttaa yrityksiä hakemusprosessissa ja tekee ensimmäisen arvion siitä täyttääkö hanke tukijärjestelmän ehdot vai ei.

Tuettavan tutkimus- ja kehittämistoiminnan määritelmä kattaa toiminnan, jossa keskitytään tuottamaan sellaista uutta tietoa, osaamista tai kokemusta, jota yritys voi hyödyntää kehittäessään uusia tuotteita, palveluita tai tuotantoprosesseja. Määritelmän piiriin kuuluu lisäksi kokeellinen tuotanto ja tavaroiden, palvelujen ja tuotantoprosessien prototyyppien valmistus esittely- ja laadunvarmistustarkoitukseen ennen kaupallistamisvaihetta. Pienten ja keskisuurten yritysten osalta tuen laskentaperusteeseen hyväksytään myös patentoinnin kustannuksia.

Norjan verokannustinjärjestelmän kohde-ryhmä on laaja, mutta järjestelmä suosii kuitenkin pk-yrityksiä. Norjan järjestelmässä pk-yrityksen verosta tehtävän vähennyksen määrä on 20 prosenttia hyväksyttävistä ku-

luista ja muiden yritysten vähennyksen määrä vastaavasti 18 prosenttia. Pk-yrityksen määritelmä vastaa Euroopan unionin oikeudessa omaksuttua määritelmää.

Verokannustimen laskentaperusteeseen hyväksyttävien tutkimus- ja kehittämistoiminnan kustannusten verovelvolliskohtainen yläraja on vuosittain 5,5 miljoonaa Norjan kruunua. Enimmäismäärä on kuitenkin 11 miljoonaa Norjan kruunua silloin, kun työ on teetetty hyväksytyllä ulkopuolisella tutkimuslaitoksella. Laskentaperusteessa otetaan huomioon

— tutkimus- ja kehittämistoimintaan tai sen hallintointiin suoraan osallistuvien työntekijöiden palkat,

— tutkimus- ja kehittämistoiminnassa käytettyjen materiaalien hankintakustannukset, uusiin koneistoihin ja laitteistoihin liittyvät kustannukset ja

— tutkimus- ja kehittämistoimintaan liittyvistä konsultointi- ja muista palveluista aiheutuneet kustannukset.

Huomioon otettavien menojen yhteismäärästä vähennetään suorat tuet ja avustukset. Lisäksi verotuen ja muiden julkisten tukien yhteismäärä ei saa ylittää komission yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen 31 artiklassa säädettyä tuen enimmäismäärää.

Jos verosta tehtävä vähennys ylittää yrityksen maksettavaksi määrättävän veron, ylittävä määrä maksetaan yritykselle veronhyvityksenä. Jos yritys ei ole verovelvollinen lainkaan, verokannustin maksetaan avustuksena.

Norjassa sovelletun tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustimen vaikutuksia on arvioitu Statistics Norwayn julkaisemassa selvityksessä Discussion Papers No. 640 December 2010, Evaluation of the Norwegian R&D tax credit scheme. Selvityksen mukaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustin on lisännyt tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen määrää erityisesti pienissä yrityksissä, joilla ei ole aikaisemmin ollut tutkimus- ja kehittämistoimintaa tai joilla on ollut sitä vain vähän. Norjassa tehtyjen tutkimusten perusteella on kuitenkin arvioitu, että tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen lisääntyminen johtuu osin myös siitä, että verotuki houkuttelee raportoimaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoina myös muita

kuin aitoja tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoja. Tutkimuksissa on myös todettu, että tutkimus- ja kehittämistoimintaan todellisudessa käytettyjen työtuntien realistisuuden arviointi on erittäin vaikeaa. Joissakin tapauksissa tutkimus- ja kehittämistoiminnan raportoitujen menojen on todettu olevan 50—100 prosenttia korkeampia kuin kyseisen yrityksen luonteen perusteella voisi olettaa. Todellisia menoja suurempina raportoituja tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoja näyttäisi Norjassa tehdyn tutkimuksen mukaan esiintyvän erityisesti pienissä alle kymmenen hengen yrityksissä.

Tanska

Tanskassa tutkimus- ja kehittämistoimintaan liittyvät kulut ovat verotuksessa vähennuskelpoisia. Lisäksi perustutkimukseen liittyvät kulut on mahdollista jaksottaa verotuksessa tasapoistoina neljälle vuodelle vuosikuluksi tehtävän vähennyksen sijaan.

Tanskassa otettiin vuonna 2012 käyttöön erityinen tappiollisille yrityksille suunnattu verokannustinjärjestelmä, jossa yrityksen tutkimus- ja kehittämistoiminnasta johtuvan tappion perusteella yritykselle voidaan maksaa käteissuoritus. Käteissuorituksen määrä on 25 prosenttia siitä tappion osasta, joka perustuu tutkimus- ja kehittämistoimintaan. Suorituksen yläraja on 1,25 miljoonaa Tanskan kruunua. Verokannustimen vuosittaisen kustannuksen kokonaismäärän on arvioitu olevan noin 300 miljoonaa Tanskan kruunua.

Alankomaat

Alankomaissa on käytössä lukuisia tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustinjärjestelmiä. Niin sanotussa WBSO-järjestelmässä (Wet Bevordering Speur- en Ontwikkelingswerk) yrityksille hyvitetään osa niiden tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkakustannuksiin liittyvistä veroista ja sosiaalimaksuista. Niin sanotussa innovaatiolaatikkajärjestelmässä yrityksiä kannustetaan yksityisiin tutkimus- ja kehittämistoiminnan investointeihin soveltamalla edullisempaa verokantaa kaikesta innovatiivisesta toiminnasta syntyviin tuloihin. Näiden järjestelmien lisäksi on käytössä tutkimus- ja ke-

hittämistoimintaan liittyvistä kuluista myönnettävä erityinen lisävähennys verotuksessa.

WBSO-järjestelmä on volyymiperusteinen kannustinjärjestelmä kaikille yrityksille. Järjestelmän kautta tuetaan unionin alueella harjoitettavaa tutkimus- ja kehittämistoimintaa edellyttäen, että työn suorittaa alankomaalaisen yhtiön palveluksessa oleva työntekijä.

Järjestelmän kohderyhmä on laaja, mutta se suosii kuitenkin uusia yrityksiä suuremman hyvitysprosentin muodossa. WBSO-järjestelmässä yritykset voivat saada 42 prosentin ja uudet yritykset 60 prosentin hyvityksen hyväksytyihin tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkakustannuksiin kohdistuvista veroista ja sosiaalimaksuista 110 000 euroon asti. Tämän määrän ylittävältä osalta hyvitys on 14 prosenttia menoista. Huomioon otettavien palkkakustannusten yritysکوhtainen yläraja on 14 miljoonaa euroa kalenterivuodessa.

WBSO-järjestelmässä kannustin on hankekohtainen ja hankkeelle on haettava etukäteen lupa elinkeino-, maatalous- ja innovaatioministeriön alaisuudessa toimivalta yksiköltä. Kyseinen yksikkö vastaa tukea saaneen hankkeen tarkastamisesta sekä hankkeen aikana että sen jälkeen.

Tuettavan tutkimus- ja kehittämistoiminnan määritelmä kattaa WBSO-järjestelmässä teknisesti uusien fyysisten tuotteiden ja prosessien, ohjelmistojen tai niiden komponenttien kehityksen, teknistieteellisen tutkimuksen, suunnitellun tutkimus- ja kehittämishankkeen teknisen toteuttamiskelpoisuusanalyysin ja fyysisten tuotantoprosessien tai ohjelmistojen parantamiseen tähtäävän teknisen tutkimuksen. Toiminnan tulee olla hakuvaiheessa vielä toteuttamatonta. Yllämainittujen vaatimusten lisäksi käyttöomaisuuden poistoon tulee tapahtua Alankomaissa.

Innovaatiolaatikkójärjestelmässä yritys voi kohdistaa itse kehittämistään aineettomista oikeuksista saamansa tulot ja niihin liittyvät menot innovaatiolaatikkoon, jonka voittoa verotetaan alennetulla viiden prosentin verokannalla. Aineettomien oikeuksien ei tarvitse olla patentoituja. Järjestelmä koskee aineettomia oikeuksia, joiden osalta tehty tutkimus- ja kehittämistoiminta täyttää WBSO-järjestelmässä asetetut edellytykset.

Vuoden 2012 alusta Alankomaissa on ollut käytössä tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen erityinen lisävähennys. Vähennys tehdään tutkimus- ja kehittämistoiminnan muihin menoihin kuin palkkamenoihin perustuvasta laskennallisesta 40 prosentin suuruudesta tulosta. Vähennystä haetaan samanaikaisesti WBSO-huojennuksen kanssa.

Iso-Britannia

Isossa-Britanniassa on käytössä useita verokannustinjärjestelmiä, joissa kannustimen muoto on verotettavasta tulosta tehtävä lisävähennys. Yksi verokannustin on suunnattu pienille ja keskisuurille yrityksille ja toinen muille yrityksille. Näiden lisäksi on olemassa tiettyihin vakaviin sairauksiin liittyvää tutkimusta harjoittaville yrityksille suunnattu kannustin. Isossa-Britanniassa on julkaistu varsin laaja viranomaisohjeistus koskien huojennusten soveltamisedellytyksiä.

Pienten ja keskisuurten yritysten verokannustimen perusteella yritys saa vähentää tutkimus- ja kehittämistoiminnan menonsa yli kaksinkertaisena verotettavasta tulostaan; tällöin tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoista voi vähentää 225 prosenttia. Tappiolliselle yritykselle kannustin maksetaan rahana. Rahana maksettava määrä on 24,75 prosenttia hyväksyttävistä tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoista. Huomioon otettavia tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoja ovat:

- tutkimus- ja kehittämistoimintaan välittömästi ja aktiivisesti osallistuvien työntekijöiden palkat,

- tutkimus- ja kehittämistoimintaan välittömästi ja aktiivisesti osallistuvan vuokratyövoiman osalta 65 prosenttia vuokratyövoiman tarjoajalle maksettavista kuluista,

- tutkimus- ja kehittämistoiminnassa välittömästi käytettävien materiaalien ja energian kustannukset,

- lääketieteellisiin kokeisiin osallistuneille vapaaehtoisille henkilöille maksetut määrät ja

- 65 prosenttia tutkimus- ja kehittämistoimintaan liittyvistä alihankintakuluista.

Vähennyksen hankekohtaisena ylärajana on 7,5 miljoonaa euroa. Yrityksen kyseiseen hankkeeseen saamat muut tuet vaikuttavat verotukena annettavan tuen määrään.

Suurille yrityksille suunnattu verokannustin poikkeaa pienille yrityksille suunnatusta kannustimesta siten, että tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen perusteella tehty vähennys on 130 prosenttia. Suurten yritysten verokannustinjärjestelmässä ei ole asetettu kannustimelle ylärajaa. Mikäli yritys on tappiollinen, voidaan käyttämätön vähennys vähentää ilman aikarajaa vastaavalla tavalla kuin verovuoden tappio. Suuret yritykset voivat saada vähennyksen myös alihankkijana tehdystä työstä, jos tilaajana on toinen vastaava yritys tai verovapaa yhteisö.

1.5 Nykytilan arviointi

Tutkimus- ja kehittämismenojen osuus bruttokansantuotteesta on pitkään ollut Suomessa maailman korkeimpia. Tilastokeskuksen Tutkimus- ja kehittämistoiminta 2011 -tilaston mukaan tutkimus- ja kehittämismenojen osuus bruttokansantuotteesta oli 3,78 prosenttia vuonna 2011. Yritysten osuus tästä oli noin 70 prosenttia, korkeakoulusektorin noin 20 prosenttia ja julkisen sektorin noin kymmenen prosenttia. Tilastokeskus on arvioinut tutkimus- ja kehittämismenojen laskevan 3,6 prosenttiin bruttokansantuotteesta vuonna 2012.

Eurostatin tutkimus- ja kehittämistoimintaa koskevan tilaston mukaan unionin valtioissa bruttokansantuotteesta käytettiin vuonna 2010 tutkimus- ja kehittämistoimintaan 2,0 prosenttia. OECD:n Main Science and Technology Indicators -tilaston mukaan OECD-alueen vastaava osuus vuotta aiemmin oli 2,4 prosenttia.

OECD:n Science, Technology and Industry Outlook 2012 -julkaisussa on vertailtu julkisen rahoituksen osuutta erityisesti yritysten tutkimus- ja kehittämistoiminnasta eri valtioissa. Julkisen rahoituksen osuus on Suomessa tässä vertailussa alempi kuin OECD-alueella ja unionin valtioissa keskimäärin.

Tilastokeskus on julkaissut tilaston myös valtion tutkimus- ja kehittämisrahoituksesta. Tilaston mukaan julkisen tutkimus- ja kehittämisrahoituksen osuus bruttokansantuotteesta on arviolta 1,0 prosenttia vuonna 2012 (Tutkimus- ja kehittämisrahoitus valtion talousarviossa 2012). Tilaston mukaan osuus on 1990-luvun alusta lähtien pysynyt samalla

tasolla, mikä on kansainvälisesti arvioiden korkea taso. Esimerkiksi vuonna 2010 osuus oli 1,15 prosenttia, mikä oli OECD:n jäsenvaltioiden keskuudessa korkein prosenttiosuus. Unionin jäsenvaltioiden keskiarvo on tilaston mukaan noin 0,7 prosenttia.

Tutkimus- ja kehittämistoimintaa tuetaan useissa OECD:n jäsenvaltioissa ja unionin jäsenvaltioissa sekä suoraan tuen verokannustimin. Suomen nykyisessä suorien tukien järjestelmässä jaettavan tuen ulkopuolelle on arvioitu jäävän tutkimus- ja kehittämistoiminnan kannalta merkittäviä yrityksiä. Tulevaisuudessa tutkimus- ja kehittämistoiminnan piiriin olisi tärkeää saada nykyistä suurempi joukko pieniä ja keskisuuria yrityksiä.

2 Keskeiset ehdotukset

Yritysten tutkimus- ja kehittämistoiminnan tukemiseksi ehdotetaan säädettäväksi veronhuojennus, jota sovellettaisiin määräaikaaisesti verovuosilta 2013—2015 toimitettavissa verotuksissa. Huojennus perustuisi yrityksen tutkimus- ja kehittämistyötä tekeville työntekijöilleen maksamiin palkkoihin. Ehdotettu veronhuojennus täydentäisi Suomessa sovellettua suorien tukien järjestelmää.

Ehdotettu veronhuojennus on unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan mukaan valtiontukea, minkä vuoksi sääntelyssä otettaisiin huomioon edellä luvussa 1.3 tarkoitettujen valtiontuen hyväksyttävyydelle asetetut edellytykset. Veronhuojennuksessa on kyse verotoimenpiteestä, joka on erityinen tai valikoiva siinä suhteessa, että se suosii osakeyhtiö- ja osuuskuntamuotoisia yrityksiä ja siten muodostaa poikkeuksen yleisesti sovellettavasta verojärjestelmästä. Huojennus ehdotetaan säädettäväksi noudattaen komission antamassa yleisessä ryhmäpoikkeusasetuksessa hyväksyttävälle valtiontuelle asetettuja edellytyksiä.

Veronhuojennuksen muoto ja huojennukseen oikeutettu yritys

Veronhuojennuksen muoto olisi verovelvollisen elinkeinotoiminnan tulosta tehtävä laskennallinen lisävähennys.

Veronhuojennukseen olisi oikeutettu elinkeinotoimintaa harjoittava osakeyhtiö ja osuuskunta, joka on harjoittamastaan toiminnasta Suomessa yhteisöverovelvollinen. Huojennuksen saisi myös rajoitettusti verovelvollinen ulkomaisen yhteisön Suomessa oleva sivuliike, joka muodostaa verotuksellisesti kiinteän toimipaikan Suomeen.

Huojennus kohdistettaisiin vain osakeyhtiöille ja osuuskunnille, jotka ovat yhteisömuotoisia yrityksiä. Yhteisö on erillinen verovelvollinen ja yhteisöverokanta on kiinteä. Yhtymämuotoiset verovelvolliset eivät sen sijaan ole erillisiä verovelvollisia eikä niiden tuottamaan elinkeinotuloon sovelleta kiinteää yhteisöverokantaa. Yhtymän tuottama tulo verotetaan yhtymän osakkaiden tulona kutakin osakasta koskevien säännösten mukaisesti. Yhtymän osakkaan yhtymäosuutensa perusteella saamaa tuloa verotetaan osin ansiotulona. Vastaavasti kuin edellä on todettu yhtymän elinkeinotoiminnan tulon käsittelystä verotuksessa, myös elinkeinonharjoittajan elinkeinotoimintansa perusteella saamaa tuloa verotetaan osin ansiotulona.

Lisävähennyksen laskentaperuste olisi tutkimus- ja kehittämistoiminnan hankkeissa tehtyyn työhön välittömästi kohdistuvien palkkojen määrä. Jos työ koostuu tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisäksi myös muista tehtävistä, työntekijän palkasta olisi eroteltava tutkimus- ja kehittämistoimintaan perustuva osuus vähennyksen laskemista varten.

Palkkojen säätämistä lisävähennyksen laskentaperusteeksi puoltaa paitsi selkeän laskentaperusteen tarve myös työvoimapolitiittiset näkökohdat.

Huojennuksen tarkoituksena on tukea kunkin yrityksen omaa liiketoimintaansa varten harjoittamaa tutkimus- ja kehittämistoimintaa. Huojennuksen saisi sekä yrityksen yksin että yhteistyössä muun tahon, esimerkiksi toisen yrityksen tai tutkimusorganisaation, kanssa toteutetun tutkimus- ja kehittämistoiminnan perusteella. Sellainen tutkimus- ja kehittämistyö, jonka yritys tuottaa toisen yrityksen käyttöön ei kuitenkaan oikeuttaisi huojennukseen. Huojennuksen ulkopuolelle ehdotetaan jätettäväksi myös yrityksen ostaman alihankintapalvelun kustannukset. Alihankintatilanteisiin liittyvien määrittelytarpeiden huomioon ottaminen ja vähennyksen

perusteiden selvittäminen sekä päällekkäisyyksien ehkäiseminen edellyttäisi ehdotettua laajempaa sääntelyä ja erityisten rajoitusten määrittelyä liittyen nimenomaan näihin tilanteisiin.

Huojennus toteutettaisiin verotuksen toimeenpääntämisen yhteydessä. Lisävähennykseen sovellettaisiin verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) säännöksiä.

Veronhuojennuksen määrä ja valtiontukien kasautuminen

Lisävähennyksen määrä laskettaisiin prosentiosuutena tutkimus- ja kehittämistoimintaan kohdistuvista palkoista. Lisävähennyksen suuruus olisi 100 prosenttia laissa määritellyistä palkoista.

Valtiontukea koskevan sääntelyn mukaan veronhuojennuksen määrä voi olla enintään 25 prosenttia tukikelpoisista kustannuksista. Lisävähennyksen määrän ollessa 100 prosenttia tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkoista veronhuojennuksen määräksi muodostuisi 24,5 prosenttia. Verovuonna tehtävän lisävähennyksen ylärajaksi ehdotetaan 400 000 euroa. Lisäksi vähennykselle ehdotetaan asetettavaksi 15 000 euron alaraja. Alarajan tarkoituksena on huojennusmenettelyyn liittyvien hallinnollisten kustannusten rajoittaminen.

Lisävähennys rajoittuisi siihen elinkeinotoiminnan tuloksen määrään, joka perustuu vähennyistä vaativan verovelvollisen itse harjoittamaan elinkeinotoimintaan. Lisävähennyistä ei siten saisi tehdä elinkeinotoiminnan tulosta, joka muodostuu konserniavustuksesta.

Lisävähennys tehtäisiin elinkeinoverolain mukaan lasketusta elinkeinotoiminnan tulosta riippumatta siitä, onko elinkeinotoiminnan tulos ennen vähennystä voitollinen vai tappiollinen. Lisävähennyksen myötä elinkeinotoiminnan tulos voisi siten myös muuttua voitollisesta tappiolliseksi tai tappio voisi olla suurempi kuin elinkeinoverolain säännösten perusteella. Lisävähennyksestä verovuonna vähentämättä jäävä määrä vähennettäisiin elinkeinotoiminnan tappiona tulevina verovuosina.

Verovelvollisen saama huojennus perustuisi sen itse harjoittaman tutkimus- ja kehittä-

mistoiminnan menoihin. Tämän vuoksi ehdotetaan, että yritysjärjestelyssä siirtyvän tutkimus- ja kehittämistoiminnan osalta noudatettaisiin verovelvollisten erillisyyden ja jatkuvuuden periaatteita. Yritysjärjestelyjä koskevaa erityistä säännöstä sovellettaisiin elinkeinoverolaissa tarkoitettujen sulautumisen, jakautumisen ja liiketoimintasiirron yhteydessä. Lisäksi säännöstä sovellettaisiin liiketoimintakaupan yhteydessä, jotta järjestelyn toteuttamismuoto ei vaikuttaisi lisävähennyksen määrään. Säännöksen mukaan lisävähennyksen enimmäismäärän saisi järjestelyssä siirtyvän tutkimus- ja kehittämistoiminnan perusteella vain kerran verovuoden aikana. Esimerkiksi kesken verovuoden tapahtuvan sulautumisen jälkeen vastaanottavan yhtiön verotuksessa myönnettävän lisävähennyksen määrässä huomioitaisiin järjestelyssä siirtyneen tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkojen perusteella sulautuneelle yhtiölle jo myönnetty vähennys.

Huojennusta myönnettäessä otettaisiin huomioon yleiseen ryhmäpoikkeusasetukseen sisältyvä valtiontuen kasautumista koskeva rajoitus. Yleisessä ryhmäpoikkeusasetuksessa säädetään, ettei valtiontuelle säädettyä tuki-intensiteetin enimmäismäärää saa ylittää ottaen huomioon tutkimus- ja kehittämistoiminnan hankkeeseen myönnettävän julkisen tuen kokonaismäärä. Valtiontukea myöntävä viranomainen tutkii tukea myöntäessään tukien kasautumisen eikä valtiontukea voida myöntää, jos se aiheuttaa kasautumista koskevan rajoituksen ylittymisen.

Suomessa tutkimus- ja kehittämistoimintaa rahoitetaan suurin tuin eri lähteistä. Luettelo kansallisista valtiontukiohjelmista on ylläpitänyt työ- ja elinkeinoministeriö internet-sivuillaan. Unionin tasolla komission kilpailun pääosasto ylläpitää valtiontukirekisteriä, joka sisältää valtiontukien tai tukiohjelmien hyväksymistä koskevat komission päätökset.

Ehdotetun veronhuojennuksen kasautumisen muiden valtiontukien kanssa ehkäistäisiin säätämällä huojennus muiden tukien kanssa vaihtoehtoiseksi tueksi. Tämä toteutettaisiin siten, että vähennystä ei myönnettäisi sellaisten palkkojen perusteella, jotka huomioidaan jo muuta valtiontukea myönnettäessä. Tutkimus- ja kehittämistoiminnan hankkeeseen voisi tällöin saada samanaikaisesti

sesti sekä veronhuojennuksen että muuta tukea, mutta tukia ei voisi saada samojen kustannusten perusteella.

Valtiontuen kasautumista koskeva rajoitus edellyttää sekä suoran että välillisen tuen kasautumisen selvittämistä. Valtiontukea koskevan sääntelyn mukaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan hankkeita voidaan tietyissä tilanteissa katsoa rahoitetun välillisesti silloin, kun kyse on yritysten ja tutkimusorganisaatioiden yhteistyössä toteuttamista hankkeista. Välillisen valtiontuen kasautumista koskee sama rajoitus kuin edellä on jo kuvattu. Yritysten tutkimus- ja kehittämistoiminnan välillisen tuen osalta rajoitus otettaisiin huomioon siten, että lisävähennystä ei myönnettäisi yritysten ja tutkimusorganisaatioiden yhteistyössä toteuttaman hankkeen perusteella, jos tutkimusorganisaatio on saanut hankkeeseen valtiontueksi katsottavia rahoitusosuuksia.

Tutkimus- ja kehittämistoiminta

Vähennyksen kohteena olevan tutkimus- ja kehittämistoiminnan määritelmä perustuisi edellä kohdassa 1.3 tarkoitettuihin valtiontuelle asetettuihin edellytyksiin. Määrittely vastaa Suomen sisäisessä sääntelyssä jo aiemmin tutkimus- ja kehittämistoiminnan suoria tukia koskevassa valtioneuvoston asetuksessa (298/2008) tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoiminnan rahoituksesta omaksuttua määrittelyä. Asetuksessa säädetään Tekesin tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoimintaan myöntämän rahoituksen valtion talousarvion mukaisesta myöntämisestä, maksamisesta ja käytöstä.

Tekesin tehtävänä on asiantuntemuksellaan ja rahoitustoiminnallaan edistää teknologian ja innovaatioiden kehittämistä Suomessa. Pääosan tutkimus- ja kehittämistoiminnan suorista tuista myöntää Tekes, joka soveltaa niitä myöntäessään unionin oikeudessa omaksuttua tutkimus- ja kehittämistoiminnan määritelmää. Tekesin asiantuntemusta tulisi hyödyntää veronhuojennuksen edellytyksiä harkittaessa. Tämän toteuttamiseksi ehdotetaan, että Verohallinto voisi pyytää Tekesiltä lausuntoja esimerkiksi tutkimus- ja kehittämistoiminnan sisällön osalta. Ehdotetun säännöksen lisäksi viranomaisten väliseen

tietojen antamiseen sovelletaan viranomais-ten toiminnan julkisuudesta annetun lain (621/1999) 26 §:n ja verotusmenettelystä annetun lain 20 §:n säännöksiä.

3 Esityksen vaikutukset

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustinten tehokkuutta kyseisen toiminnan kannustamisessa ja yhteyttä kasvuyrittäjyyteen on pyritty selvittämään niissä maissa, joissa kannustimia on pidempään ollut käytössä. Tutkimusten mukaan verokannustimet näyttäisivät lisäävän tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoja. Tämän on arvioitu perustuvan osin siihen, että tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoina on raportoitu myös muita kuin todellisia tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoja. On kuitenkin arvioitu, että verokannustimen avulla laajempi joukko yrityksiä voi aloittaa nykyistä systemaattisemman tutkimus- ja kehittämistoiminnan.

Ehdotetusta verohuojennuksesta arvioidaan aiheutuvan vuosina 2013—2015 noin 190 miljoonan euron suuruinen veromenetyks vuosittain. Veromenetyks kohdistuisi kokonaisuudessaan valtiolle, koska muille veronsaajille aiheutuvat veromenetykset kompensoitaisiin korottamalla niiden yhteisöveron jakoosuutta ja alentamalla valtion jakoosuutta vastaavasti.

Verohuojennuksen veromenetyksarvio perustuu laskelmaan, jossa on käytetty Verohallinnon verorekisteri- ja tilinpäätöstietoja sekä Tilastokeskuksen tutkimus- ja kehittämistoiminnan tilaston tunnuslukuja vuodelta 2010. Tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustimista muissa valtioissa saadut kokemukset ja empiiriset tutkimukset huomioon ottaen huojennuksen arvioidaan lisäävän raportoituja tutkimus- ja kehitystoiminnan palkkamenoja 1,5 eurolla verotukseen käytettyä euroa kohden. Ehdotetun verohuojennuksen arvioidaan kannustavan raportoimaan jossain määrin muita palkkamenoja tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkamenoina, mikä osaltaan kasvattaa verokannustimen kustannusta.

Verohuojennuksen kansantaloudellisia vaikutuksia, kuten vaikutusta talouden kasvuun ja tuottavuuteen, ei ole ollut mahdollista arvioida johtuen verokannustimen pitkistä vaikutusviipeistä ja sen vaikutuksen sekoittumisesta muihin kansantalouden kehitykseen vaikuttaviin tekijöihin.

Huojennuksen soveltamisedellytysten tutkiminen lisää jossain määrin työmäärää Verohallinnossa ja Tekesissä.

4 Asian valmistelu

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä. Unionin valtiontukea koskevaan sääntelyyn ja sen valvontaan liittyviä näkökohtia on selvitetty yhteistyössä työ- ja elinkeinoministeriön kanssa.

Lausuntonsa esityksestä ovat antaneet Akava ry, Elinkeinoelämän keskusliitto EK, Elinkeinoelämän Tutkimuskeskus ETLA, HTM-tilintarkastajat ry, Keskuskauppakamari ry, KHT- Yhdistys ry, Perheyritysten liitto ry, Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK ry, Suomen Veroasiantuntijat ry, Suomen Yrittäjät, Tekes - teknologian ja innovaatioiden kehittämiskeskus, Teknologiateollisuus, Toimihenkilökeskusjärjestö STTK, työ- ja elinkeinoministeriö, Valtion taloudellinen tutkimuskeskus VATT, Verohallinto, Veronmaksajain Keskusliitto ry ja professori Heikki Niskakangas.

Esityksessä on otettu huomioon lausuntokierroksella esitettyjä kannanottoja muun muassa siten, että sääntelyn soveltamisalaa on laajennettu suuriin yrityksiin. Soveltamisalan laajentumisesta johtuen lisävähennyksen ja verohuojennuksen kustannusvaikutuksen määrät ovat muuttuneet. Lisäksi on aiemmasta poiketen säädetty, että yritys saa tietyn edellytyksin lisävähennyksen palkkoihinsa perustuen myös yritysten ja tutkimusorganisaatioiden yhteistyössä toteutetun tutkimus- ja kehittämistoiminnan perusteella. Lausuntojen perusteella on täsmennetty myös sääntelyn sanamuotoja.

YKSITYISKOHTAISET PERUSTELUT

1 §. *Soveltamisala.* Laissa tarkoitettuun lisävähennykseen oikeutettuja olisivat elinkeinotoimintaa harjoittavat osakeyhtiöt ja osuuskunnat, jotka maksavat työntekijöilleen palkkaa tutkimus- ja kehittämistoiminnan työn perusteella. Lisävähennystä sovellettaisiin määräaikaisesti verovuosilta 2013—2015 toimitettavissa verotuksissa.

2 §. *Määritelmät.* Tutkimus- ja kehittämistoiminnalla tarkoitetaan toimintaa, jonka varsinaisena tarkoituksena on lisätä tietoa ja käyttää tietoa uusien sovellusten löytämiseksi. Tutkimus- ja kehittämistoiminnan keskeinen ominaisuus on toiminnan systemaattisuus.

Lakia sovelletaan yleisessä ryhmäpoikkeusasetuksessa tarkoitettuun tutkimus- ja kehittämistoimintaan. Yleiseen ryhmäpoikkeusasetukseen sisältyvä tutkimus- ja kehittämistoiminnan määritelmä kattaa perustutkimuksen, teollisen tutkimuksen ja kokeellisen kehittämisen. Perustutkimuksella tarkoitetaan kokeellista tai teoreettista työtä, jolla pyritään pääasiassa hankkimaan uutta tietoa ilmiöiden ja tosiseikkojen peruseräistä. Teollisen tutkimuksen käsitteellä tarkoitetaan tutkimuksia, joiden tavoitteena on, että uusia tietoja tai taitoja voidaan käyttää uusien tuotteiden, prosessien tai palveluiden kehittämiseen tai että olemassa olevat tuotteet, prosessit tai palvelut paranevat huomattavasti. Kokeellisella kehittämisellä tarkoitetaan olemassa olevan tieteellisen, teknisen, liiketoiminta- ja muun relevantin tiedon ja taitojen hankkimista, yhdistämistä, muokkaamista ja käyttöä suunnitelmien ja järjestelyiden tai mallien laatimiseksi uusille, muutetuille tai parannetuille tuotteille, prosesseille tai palveluille. Kokeellinen kehittäminen voi kattaa myös esimerkiksi muuta sellaista toimintaa, jonka tarkoituksena on uusien tuotteiden, prosessien ja palveluiden peruskäsitteiden määrittely, suunnittelu ja dokumentointi.

Tutkimus- ja kehittämistoiminta on luovaa työtä ja sen tavoitteena on synnyttää jotain oleellisesti uutta. Säännöksen soveltamisen edellytyksenä ei kuitenkaan olisi aineettoman omaisuuden syntyminen toiminnan tuotoksena. Tutkimus- ja kehittämistoiminnan määritelmä kattaa teknisen, tuotannollisen ja pal-

veluihin liittyvän tutkimus- ja kehittämistoiminnan, joka voi tapahtua yrityksen eri yksiköissä.

Tutkimus- ja kehittämistoiminta erotetaan sitä tukevista tai lähellä olevista toiminnoista sekä yleisistä toiminnoista. Tutkimus- ja kehittämistoimintaa ei ole rutiiniluonteinen tuotteiden, palveluiden tai toiminnan kehittäminen. Vastaavasti luonteeltaan yleistä hallinnollista tai myyntiin ja markkinointiin liittyvää työtä ei lueta tutkimus- ja kehittämistoiminnan määritelmän piiriin. Riippuen toiminnan tarkoituksesta saattaa sama toiminta tietyssä tilanteessa olla tutkimus- ja kehittämistoimintaa ja toisessa tilanteessa ei.

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan sisältöä on kuvattu esimerkiksi OECD:n Frascati-käsikirjassa, johon myös unionin oikeudessa omaksuttu tutkimus- ja kehittämistoiminnan määritelmä osin perustuu edellä kappaleessa 1.3 kuvatulla tavalla. Frascati-käsikirjan mukaan tutkimus- ja kehittämistoimintaa eivät ole esimerkiksi opetus- ja koulutustoiminnot. Tutkimus- ja kehittämistoimintaa eivät ole myöskään esimerkiksi seuraavat toiminnot, elleivät ne liity yksinomaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan hankkeeseen: tiedon keruu, tallettaminen, luokittelu, arviointi ja muu analysointi, testaus ja standardisointi, hallinnolliset ja tukitoimet sekä esimerkiksi patentteihin ja lisensseihin liittyvä juridinen työ, rutiiniluonteinen ohjelmistojen kehittämis-työ, erikoisterveydenhoito, markkinatutkimukset ja muut tieteelliset, tekniset, kaupalliset ja rahoitukseen liittyvät toimet uusien tuotteiden tai palveluiden käyttöönottamiseksi tai markkinoille tuomiseksi.

Myös palveluliiketoiminnassa tapahtuvan tutkimus- ja kehittämistoiminnan arvioinnissa noudatetaan edellä kuvattuja periaatteita. Palveluliiketoiminnassa tutkimus- ja kehittämistoiminta voi olla varsin monimuotoista. Palveluliiketoiminnassa tapahtuvaa tutkimus- ja kehittämistoimintaa voi olla uusien palveluiden kehittämisen lisäksi esimerkiksi uusien tutkimusmenetelmien ja -mittareiden sekä elektronisten palveluiden kehittäminen tai liiketoimintaan liittyvien tuntemattomien riskien selvittäminen.

Pykälän 2 kohdassa tarkoitettu palkan määritelmä vastaisi ennakkoperintälain (1118/1996) 13 §:ssä olevaa määritelmää lukuun ottamatta tuloverolain 66—68 §:ssä tarkoitettuja etuja. Viimeksi mainituissa pykälissä on säädetty eräistä työsuhteeseen liittyvistä tai työtuloon rinnastettavista ansioluista. Tuloverolain 66 §:ssä on säädetty työsuhteeseen perustuvasta osakeannista, 67 §:ssä työsuhdelainasta ja 68 §:ssä työnantajan maksamista vakuutusmaksuista. Kyseisissä palkkana pidettävissä tuloissa on rahapalkkaan ja tavallisimpiin luontoisetuihin nähden määrittelyyn, arvostukseen ja jakotukseen liittyviä erityisiä piirteitä, minkä vuoksi ne on perusteltua sääntelyn yksinkertaistamiseksi jättää sen ulkopuolelle.

Vastaavasti kuin edellä on ennakkoperintälain 13 §:ssä tarkoitettujen palkkojen osalta todettu, laskentaperusteessa otettaisiin huomioon myös palkat, joiden osalta sovelletaan ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annettua lakia (1551/1995) ja rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annettua lakia (627/1978). Laskentaperusteessa otettaisiin huomioon vain palkat, jotka välittömästi perustuvat työhön, jota voidaan pitää tässä laissa tarkoitettuna tutkimus- ja kehittämistoimintana. Silloin, kun palkasta vain osa perustuu tutkimus- ja kehittämistoiminnan työhön, laskentaperusteessa huomioitaisiin vain tämä osa palkasta. Arvioitaessa työn liittymistä tutkimus- ja kehittämistoimintaan tarkastelu kohdistettaisiin työtehtävien varsinaiseen sisältöön.

3 §. Lisävähennyksen peruste ja määrä. Lisävähennyksen saisi osakeyhtiö ja osuuskunta, jolla on omaan liiketoimintaansa liittyvä tutkimus- ja kehittämistoiminnan hanke tai hankkeita. Vähennyksen saisi myös vastaavan ulkomaisen yrityksen Suomessa olevan kiinteän toimipaikan harjoittaman tutkimus- ja kehittämistoiminnan perusteella.

Hankkeella tarkoitetaan yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen 31 artiklassa tarkoitettua tutkimus- ja kehittämistoiminnan hanketta. Hankkeena pidettäisiin ajallisesti rajattua ja tavoitteellista tutkimus- ja kehittämistoiminnan toimenpiteiden kokonaisuutta. Tällä on merkitystä lähinnä 4 §:ssä tarkoitettun valtiontukien kasautumisen valvonnan kannalta.

Laskentaperusteessa otettaisiin verovuonna huomioon elinkeinoverolain mukaan vähennyskelpoiset palkat, joiden suorittamisvelvollisuus on elinkeinoverolain mukaan syntynyt kyseisenä verovuonna. Elinkeinoverolain 25 §:ään perustuvasta menojen mahdollisesta jaksotuksesta riippumatta kunkin verovuoden laskentaperusteessa huomioitaisiin kokonaisuudessaan ne palkat, joiden osalta suorittamisvelvollisuus on syntynyt kyseisenä verovuonna.

Palkka otettaisiin laskentaperusteessa huomioon rahamääräisestä arvostaan. Luontoisetuna saatu palkka otettaisiin huomioon tuloverolain 64 §:n 1 momentissa tarkoitettua käyvästä arvostaan.

Palkkojen määrässä otettaisiin huomioon työntekijöille maksettujen palkkojen bruttomäärä ilman työnantajan sosiaaliturvamaksua ja työnantajan eläke- ja vakuutusmaksuja.

Pykälän 3 momentin mukaan lisävähennyksen määrä olisi 100 prosenttia palkoista. Lisävähennyksen enimmäis- ja vähimmäismäärä olisivat verovuosi- ja verovelvolliskohtaisia. Jos laskentaperusteessa huomioon otettavia palkkoja olisi alle 15 000 euroa, ei verovuonna saisi tehdä lisävähennystä.

Pykälän 4 momentin mukaan lisävähennys tehtäisiin elinkeinotoiminnan tulosta, joka ei sisällä tuloksi luettua konserniavustusta.

Pykälän 5 momentin mukaan lisävähennystä käsiteltäisiin verotuksessa osana elinkeinotoiminnan tulosta tappion tasausta koskevia säännöksiä sovellettaessa. Sääntely poikkeaisi tältä osin tuloverolain 119 §:n 2 momentissa säädetystä elinkeinotoiminnan tappion määritelmästä. Lisävähennys siirtyisi osana verovuoden tappiota vähennettäväksi tulevana verovuosina tuloverolain tappion tasausta koskevan sääntelyn mukaisesti.

4 §. Lisävähennyksen erityiset edellytykset. Lisävähennyksen myöntämiseen vaikuttaisi 3 §:ssä tarkoitettuihin palkkoihin perustuva muu valtiontuki. Vähennystä ei myönnettäisi sellaisten 3 §:ssä tarkoitettujen palkkojen perusteella, jotka otetaan huomioon muuta valtiontukea myönnettäessä. Huomioon otettaisiin sekä kotimaisista että ulkomaisista lähteistä saatavat tuet. Valtiontuella tarkoitettaisiin unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklassa tarkoitettuja tukia. Säännös perustuu yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen 7 ar-

tiklaan, joka koskee julkisen tuen kasautumisen rajoittamista.

Pykälän 2 momentin mukaan lisävähennystä ei myönnettäisi yleisessä ryhmäpoikkeusasetuksessa tarkoitetuille tutkimusorganisaatioille. Tutkimusorganisaatiolla tarkoitettaisiin oikeusasemasta (julkis- tai yksityisoikeudellinen) tai rahoitustavasta riippumatta sellaista korkeakoulun tai tutkimuslaitoksen kaltaista yksikköä, jonka päätavoitteena on harjoittaa perustutkimusta, teollista tutkimusta tai kokeellista kehittämistä ja levittää tutkimustuloksia koulutuksen, julkaisujen tai teknologiansiirron kautta ja jonka voitto on investoitava edelleen kyseiseen toimintaan, tulosten levittämiseen tai opetukseen. Tutkimusorganisaation määritelmän täyttäisivät Suomessa esimerkiksi yliopistot, ammattikorkeakoulut sekä yksityiset toimijat, jotka toimintansa puolesta kuuluisivat määritelmän piiriin, kuten UKK-instituutti.

Lisävähennystä ei myönnettäisi myöskään tutkimus- ja kehittämistoiminnan hankkeelle, joka toteutetaan yrityksen ja edellä tarkoitettun tutkimusorganisaation yhteistyönä, jos tutkimusorganisaatio saa kyseiseen hankkeeseen valtiontueksi katsottavia rahoitusosuuksia. Säännös perustuu yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen 31 artiklan 3 kohtaan, joka koskee yrityksen saaman valtiontuen ja tutkimusorganisaation kyseiseen hankkeeseen saamien rahoitusosuuksien kasautumisen rajoittamista.

Pykälän 3 momentissa otettaisiin huomioon yleisessä ryhmäpoikkeusasetuksessa säädetty kielto myöntää valtiontukea vaikeuksissa oleville yrityksille sekä yrityksille, joita koskee komission päätökseen perustuva valtiontuen perintämääräys. Vaikeuksissa olevan yrityksen määritelmän perusteet on kuvattu yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen 1 artiklan 7 kohdassa. Lisävähennystä ei myönnettäisi vaikeuksissa olevalle yritykselle.

Lisävähennystä ei myönnettäisi myöskään yritykselle, jota koskee komission päätökseen perustuva valtiontuen perintämääräys. Rajoitusta sovellettaisiin tilanteissa, joissa yritykselle on annettu eräiden valtiontukea koskevien Euroopan yhteisön sääntöjen soveltamisesta annetun lain (300/2001) 1 §:ssä tarkoitettu takaisinperintäpäätös, jolla pannaan täytäntöön komission tekemä päätös

valtiontuen takaisinperimisestä ja mainittua tukea ei ole palautettu neljän kuukauden kuluessa mainitun komission päätöksen antamisesta.

5 §. *Lisävähennys yritysjärjestelyssä siirtyvän tutkimus- ja kehittämistoiminnan osalta.* Säännöksessä tarkoitettussa tilanteessa siirtyvän tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkoihin perustuvan lisävähennyksen käsitteilyssä meneteltäisiin jatkuvuuden periaatteiden mukaan vastaavasti kuin elinkeinoverolain 52 b §:ssä on säädetty. Liiketoiminnan vastaanottavalla tai hankkivalla yhtiöllä olisi oikeus saada lisävähennys järjestelyssä siirtyneeseen tutkimus- ja kehittämistoimintaan kohdistuvien palkkojen perusteella.

Säännöksessä tarkoitetuissa tilanteissa noudatettaisiin myös periaatetta, jonka mukaan järjestelyn osapuolina olevia yhtiötä käsitellään erillisinä verovelvollisina siihen asti, kun järjestely on tullut voimaan. Sulautumisessa tämä tarkoittaisi, että sulautuva yhtiö saisi tehdä lisävähennyksen viimeisenä verovuonna tässä laissa säädetyllä tavalla. Vastaanottava yhtiö saisi 3 §:n nojalla lisävähennyksen perustuen niihin järjestelyssä siirtyneeseen tutkimus- ja kehittämistoimintaan kohdistuviin palkkoihin, jotka tämä yhtiö voi elinkeinoverolain 22 §:n 1 momentin säännös huomioon ottaen vähentää verovuonna omaa verotuksessaan.

Yritysjärjestelyssä siirtyneen tutkimus- ja kehittämistoiminnan perusteella liiketoiminnan vastaanottavalle tai hankkivalle yhtiölle myönnettävää lisävähennystä määritettäessä otettaisiin huomioon se lisävähennyksen määrä, jonka järjestelyn toinen osapuoli on omassa verotuksessaan verovuonna jo tehnyt. Tällöin liiketoiminnan vastaanottava tai hankkiva yhtiö saisi vähentää enintään sen osan siirtyneeseen tutkimus- ja kehittämistoimintaan perustuvasta lisävähennyksestä, joka olisi vielä voitu kyseisenä verovuonna vähentää sulautuvan, jakautuvan tai liiketoiminnan luovuttavan yhtiön verotuksessa, mikäli yritysjärjestelyä ei olisi tapahtunut. Liiketoiminnan vastaanottavan tai hankkivan yhtiön saama lisävähennystä rajoittaisi tällöin kuitenkin 3 §:ssä säädetty verovuoden lisävähennyksen enimmäismäärä. Lisäksi myös muiden lisävähennyksen edellytysten

tulisi täyttyä liiketoiminnan vastaanottavan tai hankkivan yhtiön verotuksessa.

Jos liiketoiminnan vastaanottava tai hankkiva yhtiö saisi verovuonna lisävähennyksen sekä siirtyneen tutkimus- ja kehittämistoiminnan että myös muun tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkoihin perustuen, sovellettaisiin kaikkien palkkojen perusteella verovuonna tehtävän lisävähennyksen yhteismäärään 3 §:ssä säädettyä enimmäismäärää.

6 §. Menettely. Lisävähennys laskettaisiin erikseen verovuosisikohtaisesti kyseisen verovuoden laskentaperusteiden nojalla. Lisävähennystä koskeva vaatimus olisi esitettävä veroilmoituksen yhteydessä, ennen kyseisen verovuoden verotuksen päättymistä. Vähennystä vaadittaisiin siten kuin Verohallinto tarkemmin määrää.

Lisävähennystä vaativan yrityksen olisi selvitettävä luotettavasti vähennyksen laskentaperusteessa huomioon otettavat palkat. Selvityksenä lisävähennyksen laskentaperusteena käytettävistä palkkamenoista voidaan pitää esimerkiksi todellisen työajan jakautumista kuvaavaa luotettavaa seurantaraporttia.

Vähennystä koskevaa asiaa käsitellessään Verohallinto voisi pykälän 2 momentin mu-

kaan pyytää Tekesiltä lausunnon siitä, vastaako kyseessä oleva toiminta laissa tarkoitettua tutkimus- ja kehittämistoiminnan määritelmää ja siitä, voidaanko ilmoitettuja menoja pitää tällaisen toiminnan perusteella syntyviä menoina.

7 §. Voimaantulo. Laki ehdotetaan tulevan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2013 ja se olisi voimassa 31 päivään joulukuuta 2015. Lakia sovellettaisiin vuosilta 2013—2015 toimitettavissa verotuksissa. Yleisessä ryhmäpoikkeusasetuksessa on edellytetty tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustimen olevan kannustava ja sen vuoksi säädetty, että tuki voidaan myöntää vain sellaisen tutkimus- ja kehittämistoiminnan perusteella, joka on aloitettu verotoimenpiteen toteuttamisen jälkeen. Tästä johtuen lisävähennyksen saisi ainoastaan lain voimaantulon jälkeen aloitetun tutkimus- ja kehittämistoiminnan perusteella.

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

Lakiehdotus

Laki**tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä vuosina 2013—2015**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

1 §

Soveltamisala

Osakeyhtiöllä ja osuuskunnalla on oikeus verovuosina 2013—2015 tehdä elinkeinotoiminnan tulostaan työntekijöilleen maksamiinsa tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkoihin perustuva lisävähennys tässä laissa säädetyllä tavalla.

2 §

Määritelmät

Tässä laissa tarkoitetaan

1) *tutkimus- ja kehittämistoiminnalla*, tiettyjen tukimuotojen toteamisesta yhteismarkkinoille soveltuviksi perustamissopimuksen 87 ja 88 artiklan mukaisesti annetun komission asetuksen (EY) N:o 800/2008 (*yleinen ryhmäpoikkeusasetus*) 30 artiklan 1 kohdan 2—4 alakohdassa tarkoitettua perustutkimusta, teollista tutkimusta ja kokeellista kehittämistä, joilla systemaattisesti tavoitellaan tiedon lisäämistä tai tiedon käyttämistä uusien sovellusten löytämiseksi;

2) *palkalla*, tutkimus- ja kehittämistyötä tekeville työntekijöille välittömästi tämän työn perusteella maksettuja enakkoperintälain (1118/1996) 13 §:ssä ja ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain (1551/1995) 1 §:ssä tarkoitettuja palkkoja; palkkaan ei kuitenkaan lueta tuloverolain (1535/1992) 66—68 §:ssä tarkoitettuja etuja.

3 §

Lisävähennyksen peruste ja määrä

Lisävähennykseen on oikeutettu kotimainen osakeyhtiö tai osuuskunta. Oikeus lisävähennykseen on myös vastaavan ulkomai-

sen oikeushenkilön Suomessa olevan kiinteän toimipaikan harjoittaman tutkimus- ja kehittämistoiminnan perusteella.

Lisävähennys myönnetään osakeyhtiön tai osuuskunnan omaan liiketoimintaan liittyvään tutkimus- ja kehittämistoiminnan hankkeeseen kohdistuvien palkkojen perusteella. Palkoista otetaan verovuonna huomioon elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 8 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettut palkat, joiden suorittamisvelvollisuus on mainitun lain 22 §:n 1 momentin mukaisesti syntynyt kyseisen verovuoden aikana.

Lisävähennyksen määrä on 100 prosenttia 2 momentissa tarkoitetuista palkoista. Lisävähennyksen enimmäismäärä on verovuonna 400 000 euroa. Lisävähennystä ei myönnetä, jos verovuonna vähennettävä määrä on alle 15 000 euroa.

Lisävähennystä ei saa tehdä elinkeinotoiminnan tuloksi luetusta, konserniavustuksesta verotuksessa annetussa laissa (825/1986) tarkoitettua konserniavustuksesta.

Poiketen siitä, mitä tuloverolain (1535/1992) 119 §:n 2 momentissa säädetään, lisävähennys luetaan osaksi elinkeinotoiminnan tappiollista tulosta.

4 §

Lisävähennyksen erityiset edellytykset

Lisävähennystä ei myönnetä sellaisten 3 §:ssä tarkoitettujen palkkojen perusteella, jotka otetaan huomioon myönnettäessä muuta Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklassa tarkoitettua kotimaista tai ulkomaista valtiontukea.

Lisävähennystä ei myönnetä yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen 30 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulle tutkimusorganisaatiolle. Lisävähennystä ei myönnetä, jos tutkimus- ja kehittämistoiminnan hanke on toteutettu yhteistyössä tutkimusorganisaation kanssa ja tut-

kimusorganisaatio saa yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen 31 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuja valtiontueksi katsottavia rahoitusosuuksia tähän hankkeeseen.

Lisävähennystä ei myönnetä osakeyhtiölle tai osuuskunnalle, joka on yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen 1 artiklan 6 kohdan c alakohdassa tarkoitettulla tavalla taloudellisissa vaikeuksissa tai jota koskee mainitun artiklan 6 kohdan b alakohdassa tarkoitettu Euroopan komission aikaisempaan päätökseen perustuva maksamaton perintämääräys, jossa tuki on julistettu sääntöjen vastaiseksi ja yhteismarkkinoille soveltumattomaksi.

5 §

Lisävähennys yritysjärjestelyssä siirtyvän tutkimus- ja kehittämistoiminnan osalta

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 a §:ssä tarkoitettun sulautumisen yhteydessä vastaanottavan yhtiön verotuksessa vähennetään sulautumisessa siirtyneeseen tutkimus- ja kehittämistoimintaan kohdistuvien palkkojen perusteella enintään 3 §:ssä tarkoitettu määrä vähennettynä sulautuvan yhtiön verotuksessa verovuonna vähennetyllä määrällä.

Mitä 1 momentissa säädetään sulautumisesta, sovelletaan myös elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 c §:ssä tarkoitettun jakautumisen ja 52 d §:ssä tarkoitettun liiketoimintasiirron yhteydessä sekä hankkivan

yhtiön verotuksessa liiketoiminnan hankinnan yhteydessä.

6 §

Menettely

Lisävähennystä on vaadittava ennen verotuksen päättymistä. Verovelvollisen on esitettävä riittävä selvitys vähennyksen myöntämisen edellytysten täyttymisestä ja vähennyksen laskentaperusteena käytettävistä palkkamenoista. Verohallinto antaa tarkempia määräyksiä selvitykseen tarvittavista tiedoista.

Tekes - teknologian ja innovaatioiden kehittämiskeskus antaa Verohallinnon pyynnöstä lausunnon 3 §:ssä tutkimus- ja kehittämistoiminnalle säädettyjen edellytysten täyttymisestä.

Muilta osin lisävähennykseen sovelletaan verotusmenettelystä annettua lakia (1558/1995).

7 §

Voimaantulo

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 ja se on voimassa 31 päivään joulukuuta 2015.

Lakia sovelletaan verovuosilta 2013—2015 toimitettavissa verotuksissa.

Tätä lakia ei sovelleta, jos 3 §:ssä tarkoitettu tutkimus- ja kehittämistoiminnan hanke on aloitettu ennen lain voimaantuloa.

Helsingissä 11 päivänä joulukuuta 2012

Pääministeri

JYRKI KATAINEN

Hallinto- ja kuntaministeri *Henna Virkkunen*