

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

Lausunto lakialoitteesta laiksi tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoihin perustuvista lisävähennyksistä verotuksessa ja verontilityslain 12 ja 12 f §:n ja tuloverolain 124 ja 124 b §:n muuttamisesta sekä niihin liittyviksi laeiksi (LA 69/2022 vp.)

Suomessa on laaja yhteisymmärrys tutkimus- ja kehittämistoiminnan ratkaisevan tärkeästä merkityksestä tulevaisuuden rakentamisessa. Tältä pohjalta on syntynyt muun muassa parlamentaarisessa työryhmässä hyväksytty tavoite t&k-menojen nostamisesta 4 prosenttiin kansantuotteesta. Tavoite on vaativa ja on aihetta hakea erilaisia keinoja ja näiden yhdistelmiä tavoitteen saavuttamiseksi. Esillä oleva aloite on osa tätä kokonaisuutta, vaikkakin vaikutus on välillinen eikä verotukia itsessään luettane tähän 4 prosenttiin eikä julkiselle sektorille tavoiteltuun osuuteen siitä.

Yritysten t&k-toiminnan julkiselle tukemiselle on yleisellä tasolla loogiset perusteet toimintaan potentiaalisesti liittyvien positiivisten ulkoisvaikutusten vuoksi. Silti ei ole selvää, ovatko verokannustimet kustannustehokas tapa, ja aloitteen malli on myös altis pikkunäppärille verosuunnittelujärjestelyille. En kuitenkaan näe ehdottomia esteitä aloitteen hyväksymiselle.

Suomen yritysverojärjestelmässä kohtalaisesti kunnioitetulla laajaan veropohjaan nojaavalla neutraalilla verotuksella on suuria etuja ja myös nykyisten t&k-toiminnan verotukien volyyymi on hyvin pieni. Toisaalta verokannustimilla voidaan parhaimmillaan täydentää tutkimus- ja kehitystoiminnan tukemisen instrumenttivalikoimaa hyödyllisellä tavalla ja ilman raskaita haku- ja arviointiprosesseja. Erilaiset verotuet ovatkin kansainvälisesti yleisiä ja niille on tutkimuksissakin löytynyt myös tukea.¹ Verotukien vaikutusta on silti vaikea arvioida ja suuri osa niistä menee yrityksille, jotka tekisivät kyseistä toimintaa joka tapauksessa (ns. *deadweight loss*). Tuet myös monimutkaistavat verojärjestelmää sekä rasittavat verohallintoja. Yritysverotuksen asiantuntijatyöryhmä suhtautui vuonna 2017 verotukiin selkeän kielteisesti (VM 12/2017).

Aivan helppoa ei ole vakuuttua myöskään nyt ehdotettavien tukien osumatarkkuudesta ja kustannustehokkuudesta. Arvioitu runsaan 100 miljoonan euron verotuottovaikutus ei ole vähäinen, mutta kun koko julkisen t&k-rahoituksen kokonaismäärä on miljardeja, puhuttaneen enintään muutaman

¹ Tästä mm. [Tarvitaanko Suomessa t&k-verokannustimia? \(etla.fi\)](https://etla.fi/julkaisut/2017/10/tarvitaanko-suomessa-tk-verokannustimia/).

prosentin osuudesta tästä kokonaisuudesta. Aivan selvää ei ole, että tällaiset kokonaan uudet verovähennykset tulkinta- ja selvittelytarpeineen ovat tehokkaampi vaihtoehto kuin olemassa olevien tukien kasvattaminen. On voimakkaasti toivottava, että verovälineen käyttöönoton takana on huolellinen arvio erilaisten toimien eduista ja haitoista eikä ajatus siitä, etteivät verotuet rasittaisi menokehyksiä suorien tukien tavoin.

Valtiovarainministeriössä tehtyyn valmisteluun perustuvan lakialoitteen kahdella elementillä, yleisellä lisävähennyksellä ja t&k-menojen kasvuun perustuvalla erityisellä lisävähennyksellä, on kummallakin oma logiikkansa. Aloitteen määrällinen pääpaino on yleisessä lisävähennyksessä, jonka pohjaan luetaan suuri osa t&k-menoista. Tätä voidaan osin puoltaa sillä, että t&k-toiminta voi tietysti tuoda tavoiteltuja hyötyjä, vaikka se ei olisikaan kasvanut edellisestä vuodesta.

Menojen kasvuun kohdistuva tuki palvelee näyttäisi palvelevan kohdennetummin t&k:n lisäämistavoitetta, mutta menojen kasvusta saatavaan ylimääräiseen vähennykseen voi liittyä myös tavoittelemattomia piirteitä. Menojen lisääntymiseen perustuva vähennys ei tunnu toimivan loogisesti yli ajan, koska vertailu edellisvuoteen suosii yrityksiä, joiden t&k-menot poukkoilevat vuodesta toiseen joko luonnostaan tai veroetujen tavoittelemiseksi. Yritys, jonka t&k-menot ovat joka toinen vuosi nolla ja joka toinen vuosi miljoona euroa, näyttää aloitteen mallissa saavan suuremmat tuet kuin yritys, jonka menot ovat joka vuosi 700 000 euroa.

On hyvä, että kahden vähennyksen perusteena olevat menot lasketaan samalla tavalla. Voidaan silti vähän kysyä, meneekö kahden erilaisen lisävähennyksen malli pikkunokkeluuden puolelle. On joka tapauksessa ilmeistä, että ylivoimainen pääosa vähennyksistä muodostuu yleiseksi veronkennykseksi vähennyksiin oikeutetuille yrityksille, koska yleensä t&k-toimintaa tehtäisiin näistä kannustimista riippumattomista syistä.

Aloite sisältää erilaisia euromääräisiä ja prosenttimääräisiä rajoja. Tällaiset eivät ole linjakkaan verojärjestelmän piirteitä. Aloitteessa on ehkä tähdätty lähelle hallituksen kehysneuvottelussa aikanaan päätettyä 100 miljoonan euron verotuottovaikutusta. Tämä ei ole helppo lähtökohta järjestelmän parametrien asettamiselle, kun parametreissa tulisi ottaa huomioon monia muitakin näkökohtia kuten yhtäältä tehokas vaikuttavuus ja toisaalta epätoivottavien kannustimien välttäminen. Erityisen lisävähennyksen suuruutta on kuitenkin kasvatettu VM:n aiempaan luonnokseen verrattuna, mikä lisää edellä kuvattua vuosittaisen vaihtelun tuomaa perusteetonta veroetua. Avoimeksi jää, millaiseen pohdintaan aloitteen 45 prosenttia perustuu.

Aloitetta olennaisesti määrittävä piirre on, että tuet olisivat enimmäismäärien vuoksi merkityksellisiä ennen muuta pk-sektorille. Ei ole selvää, että sellaista aidosti uutta, josta aloitteen perusteluissa puhutaan, syntyy tyypillisesti pk-sektorin usein pienimuotoisesta t&k-toiminnasta. Mutta toki etenkin start-up-kentässä syntyy ajoittain ilahduttavia ja myös merkittäviä innovaatioita.

Eräitä yksityiskohtia

Kun yritysten t&k-toimintaan kohdistuu myös erilaisia muita tukia, uusien vähennysten sovittaminen yhteen niiden kanssa on jossain määrin hankalaa. Vähennyksiä ei saisi menoista, joihin kohdistuu suoria tukia tai jo olemassa oleva verotuksen lisävähennys ("yhteistyövähennys", L 1078/2020). Etenkin se, mihin menoihin suorat tuet kohdistuvat, voi olla tulkinnanvaraista. Perustelujen mukaan verovelvollisella on laaja oikeus näiden suorien tukien kohdentamisessa siten, ettei niiden katsota kovertavan lisävähennyksen pohjaa. Nähtäväksi jää, johtaako tämä akrobaattisiin taivutuksiin.

Tätäkin enemmän tulkintaongelmia liittyy herkästi siihen, mitkä menot ovat lisävähennyksiin oikeuttavia t&k-menoja. Tämä todetaan myös aloitteen perustelutekstissä. Tulkintakysymykset voivat koskea sekä aitoa rajanvetokysymyksiä että tarkoituksellista muiden menojen selittämistä t&k-menoiksi. On järkeenkäypä ratkaisu, että aloitteessa nojaututaan muualla käytettyihin määritelmiin, mutta näiden määritelmien soveltaminen verotuksessa on uutta ja tulkinnat tuskin vakiintuvat välittömästi. Rajanvetoa on käsitelty aloitteen perusteluosassa poikkeuksellisen yksityiskohteisesti ja aloitteella sekä mahdollisesti valiokunnan mietinnöllä voi olla huomattava merkitys tulkinnan muotoutumisessa. Käytäntö osoittaa, millainen tulkinnallisen merkityksen saa aloitteen perustelujen ilmaisu, jonka mukaan arvioinnissa tulisi pyrkiä ennemmin laajaan kuin suppeaan tulkintaan. Aloitteen pitkä teksti tästä asiasta heijastaa kuvaavasti myös rajanvedon hankaluutta.

Vähennysten määrän laskeminen sekä yrityksen oman tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkojen että ostettujen palvelujen perusteella on lähtökohtaisesti paikallaan, mutta siihenkin liittyy kysymyksiä. Koska vähennykset koskevat yrityksen omaa t&k:ta, toiselle yritykselle näitä palveluja myyvä yritys ei saisi vähennystä, vaan vähennys kuuluu ostajayritykselle. Ei ole kuitenkaan aina helppoa erottaa omaa t&k:ta tällaisten palvelujen myynnistä ja sekä myyvä että ostava yritys saattavat pyrkiä vähentämään samoja menoja. Se, tulisiko tämä ilmi verotusta toimitettaessa tai verotarkastuksessa, on ehkä epävarmaa.

Ostettujen palvelujen ja omien palkkojen käsittely samalla tavalla sisältää myös epäneutraalisuuselementtejä. Aloitteessa myönnetäänkin, että palvelujen ostohinnoissa voi olla sisällä sellaisia tuotantopanoskustannuksia, jotka omina eivät sisältyisi vähennyspohjaan. Erityisen selvästi, mutta ei pelkästään, tämä ilmiö koskee työnantajamaksuja. Näistä syistä ostopalvelut näyttävät tulevan omaa t&k-toimintaa jossain määrin enemmän tuetuiksi. Oman toiminnan osalta maksetut palkat sellaisinaan ovat kuitenkin selkeä peruste.

Aiemmin lausunnolla olleesta valtiovarainministeriön luonnoksesta poiketen vähennysten enimmäismääriä ei laskettaisi konsernikohtaisesti vaan jokainen konserniyhtiö voisi tehdä vähennykset enimmäismäärien puitteissa. Konsernikohtainen laskenta olisi käytännössä hankalampi, mutta aloitteen mukaiseen erillisyyhtiömalliin liittyy toisaalta neutraalisuusongelmia ja mahdollisuuksia

suoranaiseen puliveivaukseen, jolla voi saada kohtalaista verohyötyä. Aloitteen ratkaisu on yksinkertaisuusnäkökulmasta ymmärrettävä, mutta se kuvastaa osaltaan euromääräisiä enimmäismääriä sisältävän sääntelyn kipupisteitä.

Euromääräiset elementit ovat hallinnollisista syistä järkeviä sellaisissa vähennysten vähimmäismäärissä, jollainen (5000 euroa) aloitteessa liittyy yleiseen lisävähennykseen. Vastaavaa minimiä ei jostain syystä ole liitetty erityiseen lisävähennykseen, johon se yhtä hyvällä syyllä sopisi.

Aloitteessa todetaan kategorisesti, etteivät EU:n valtiontukisäännöt sovellu tukien yleisyyden vuoksi. En ole varma, onko täysin selvää, että tällainen vain tietynlaisia toimia tekeviä yrityksiä hyödyttävä tuki on kiistattomasti valtiontukisääntelyssä tarkoitettulla tavalla ei-valikoiva. Käsitys saa kuitenkin sivustatukea eri jäsenvaltioissa olevista tukijärjestelmistä ja lienee myös epätodennäköistä, että komissio lähtisi haastamaan unioninkin yleisten tavoitteiden suuntaista t&k-tukea.

Verontilityslain ja tuloverolain muutokset

Näissä muutoksissa on kyse osin t&k-vähennyksistä ja osin hallituksen esityksistä aiheutuvien kuntien verotulomenetysten kompensoinnissa nykykäytännön ja hallitusohjelman mukaisesti. Kaksi lyhyttä kommenttia:

Ensinnäkin sekä nyt ehdotettavien lisävähennysten että – ehkä vielä enemmän – jatkettavaksi esitettyjen kaksinkertaisten poistojen verotuottovaikutus ja sen mukana kompensatiotarpeen suuruus ovat erittäin epävarmoja. Vaikutusarvioiden mukaan on valitun linjan mukaan kuitenkin ymmärtääkseni meneteltävä.

Toiseksi on vähän tympeää, että valtion ja kuntien osuudelle yhteisöveron tuotosta ei tunnu olevan selkeää siitä itsestään lähtevää perustetta, vaan jako-osuudet heittelehtivät vuodesta toiseen aivan muiden syiden mukana. Tässä nimenomaisessa tapauksessa kyse lienee osasta vielä laajempaa kokonaisuutta eikä yhteisöveron jako-osuuksia koskevia ehdotuksia voida oikein kyseenalaistaa erillään tästä kokonaisuudesta.