

29.11.2022

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto
sara.kuitunen@eduskunta.fi

Lausunto lakialoitteesta LA 69/2022 vp

Kiitämme mahdollisuudesta antaa lausuntomme lakialoitteesta. Lakialoitteen sisältö on talousvaikutusten ja taloushallinnon toteutuksen kannalta olennaisilta osin sama kuin Valtiovarainministeriössä valmistellussa luonnoksessa hallituksen esitykseksi laiksi tutkimus – ja kehittämistoiminnan yhdistelmävehennyksestä verotuksessa. Näin toistamme aiemman lausuntomme olennaisilta osin muuttumattomana sekä esitämme lisähuomioita, jotka on eritelty lausunnon lopussa.

Yleiset kommentit

Lausunnolla oleva hallituksen esityksen luonnos perustuu parlamentaarisen työryhmän työhön ja sen ehdotuksiin. Ehdotuksilla on näin laaja poliittinen kannatus, vaikka vähennys väistämättä puhkoo nykyisen verojärjestelmämme perustaksi otettua tiiviin veropohjan mallia.

Suunnitellun vähennyksen budjettivaikutuksiksi on arvioitu 100 milj. euroa vuodessa. Arvio perustuu Tilastokeskukselta saatuihin tietoihin toteutuneista tutkimus- ja kehittämismenoista vuosina 2017–2020. Tilastokeskuksen lauseluksen mukaan se kerää tiedot tutkimus- ja kehittämismenoista satunnaisotantana työntekijämäärältään 10–99 henkilön yritysten osalta. Kun tämänkin kokoluokan yrityksiltä kerätään tiedot vain satunnaisotantana, ja yli 90 prosenttia yrityksistämme työllistää alle 10 henkilöä, käsitys mikro ja pienyritysten tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoista ja vähennyksen budjettivaikutuksista voi käsityksemme mukaan olla lähinnä karkea arvio.

Oletamme myös, että tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoja ovat Tilastokeskukselle raportoineet lähinnä fyysisiä tuotteita tai digitaalisia palveluja tuottavat yritykset, mutta eivät esimerkiksi palvelualan, kaupan tai kuljetusalan yritykset. Näiden voi olettaa erittelevän vastaisuudessa systemaattisemmin tutkimus- ja kehittämistoimintaansa, jotta ne voivat hyödyntää valmisteilla olevan vähennyksen.

Kannatettavana pidämme sitä, että vähennys on tarkoitus säätää pysyväksi. Tämä tuo ennustettavuutta pitkäjänteisenä harjoitettavaan tutkimus- ja kehittämistoimintaan. Hyvää on myös se, että vähennyksen voi saada jo ennen lain voimaantuloa aloitettujen hankkeiden perusteella niistä menoista, jotka syntyvät 1.1.2023 tai sen jälkeen.

Suunniteltu vähennys soveltuu lähtökohtaisesti mikro- ja pienyritystenkin verotukseen, joten ehdotus vähennyksestä on perusteltu ajatellen, että verojärjestelmässämme on tällä hetkellä ehkä paremminkin suuremmille yrityksille soveltuva lisävähennys.

Valmisteilla olevan vähennyksen voisi saada yrityksen omien tutkimus- ja kehittämistoimintaan kohdentuvien palkkamenojen perusteella. Palkan sivukuluja ei laskettaisi vähennyksen perusteeseen. Ostettujen tutkimus- ja kehittämispalvelujen osalta yritys voisi tehdä

lisävähennyksen myös palvelua tuottaneen yrityksen palkan sivukulujen sekä katteen perusteella. Verokannuste olisi näin suurempi verrattuna omaan työhön, kun tutkimus- ja kehittämispalvelut ostetaan ulkopuoliselta.

Yksityiskohtaiset kommentit

Näkemyksemme mukaan seuraavat asiat tulee määrittää yksityiskohtaisesti ja konkreettisesti joko hallituksen esityksen perusteluosiossa tai Verohallinnon ohjeistuksessa.

Määritelmät ja ohjeistamien

Lakialoitteen mukaan (2 § 1 kohta) tutkimus- ja kehittämistoiminnalla tarkoitettaisiin:
”sellaista luovaa ja systemaattista toimintaa tiedon lisäämiseksi ja tiedon käyttämistä uusiin sovelluksiin, jolla tavoitellaan olennaisesti jotain uutta.”

Perustelujen mukaan määritelmä vastaa Tilastokeskuksen tilastoissa käytettyä käsitelmää.

Määritelmä olisi väljä, ja on ymmärrettävää, että käsitteen sisällön tarkempi määrittäminen jää Verohallinnon ohjeistuksen ja oikeuskäytännön varaan. Oikeusvarmuuden sekä yritysten ylimääräisen hallinnollisen työmäärääkin vuoksi on erittäin tärkeää, että Verohallinto laatii selkeän ja kattavan ohjeistuksen esimerkkeineen niistä tilanteista, joissa on kyse vähennykseen oikeuttavasta tutkimus- ja kehittämistoiminnasta. Käsitteen sisällön jättäminen pitkälti myöhemmän oikeuskäytännön varaan tarkoittaisi, että yritykset ja myös Verohallinnossa verotuspäätöksiä tekevät joutuisivat toimimaan useamman vuoden ajan oikeudellisessa epävarmuudessa.

Lakialoitteen perusteluosiossa kerrotaan (s. 11), että:

”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.”

Myöhemmin perusteluosiossa (s. 11) vähennykseen oikeuttavan tutkimus- ja kehittämistoiminnan luonteesta kerrotaan seuraavasti:

”Pelkkä toiminnan kehittäminen, tehostaminen tai muu yleinen parantaminen ei yleensä täytä mainittuja kriteerejä.”

Edellä mainittujen perusteella näyttäisi siis siltä, että liiketoimintaan liittyvien tuntemattomien riskien selvittäminen voisi olla lakialoitteessa tarkoitettua tutkimus- ja kehittämistoimintaa, mutta ei esimerkiksi yrityksen toiminnan tehostaminen tai muu yleinen parantaminen.

Edellä kirjoitettuun nähden pidämme tärkeänä, että Verohallinnon otetaan kantaa erityisesti siihen, minkälainen palvelualan yritysten harjoittama kehittämistoiminta voi oikeuttaa lakialoitteen mukaiseen lisävähennykseen. Voiko esimerkiksi ns. pikaruokaravintolan kehittämistoiminta, jonka tavoitteena on luoda yrityksen tuotteille ja palveluille uusi toimitus- ja

maksutapa, olla vähennykseen oikeuttavaa toimintaa? Näihin kysymyksiin taloushallinnon ammattilaisilta odotetaan vastausta, kun aloitteen mukainen laki tulee voimaan.

Lakialoitteen mukaan säädettävä laki tulisi voimaan 1.1.2023. Jotta yrityksillä on tosiasiallinen mahdollisuus varautua lisävähennyksen käyttöönottoon, selvittää suunnitellun hankkeen kuulumisen vähennyksen soveltamisalaan sekä järjestää mm. palkkakustannusten seuranta ja kohdistaminen, Verohallinnon ohjeen tulee olla käytettävissä heti lain voimaantulohetkellä. Keskustelemme mielellämme tilanteista ja kysymyksistä, joissa ohjeistus on tarpeen.

Vähennyksen dokumentoiminen ja tosittaminen

Vähennyksen dokumentointivaatimukset tulee ohjeistaa selkeästi joko hallituksen esityksen perusteluissa tai Verohallinnon ohjeistuksessa. Dokumentaation tulee olla tarkastettavuuden kannalta riittävää, mutta toisaalta ylimääräistä byrokratiaa tulee välttää.

Riittäväksi dokumentaatioksi tulisi katsoa dokumentaatio, joka on kattavuudeltaan perusteltua yrityksen projektinhallinnan tarpeiden ja toisaalta kirjanpitolain niin sanottujen menetelmäsäädösten näkökulmasta. Yrityksiltä ei siis tulisi vaatia vähennyksen edellytyksenä laajempaa erillisdokumentaatiota.

Dokumentaation perustana toimii kirjanpitolain 2:6 §, joka käsittelee kirjausketjua eli ns. audit trail -vaatimusta:

*“Kirjanpito on järjestettävä niin, että liiketapahtumien, tositteiden ja kirjausten yhteys mahdollisten osakirjanpitojen kautta pääkirjanpitoon ja siitä tilinpäätökseen on vaikeuksitta todettavissa kumpaankin suuntaan. **Sama koskee kirjanpidosta viranomaiselle verotusta tai muuta tarkoitusta varten määräjain tehtävää ilmoitusta.**”*

Näin ollen jo kirjanpitolain vaatimusten johdosta kirjanpitovelvollisuuden tulee voida eritellä, mitkä liiketapahtumat (palkat, ostot), mitkä niiden sisältöä kuvaavat tositteet sekä mitkä tositteiden perusteella laaditut kirjaukset ovat vähennyksen perustana.

Yllä esitetystä kirjanpitolain vaatimuksista johtuen, yrityksen on kyettävä todentamaan, mitkä henkilöstön työsuoritteet ja mitkä ostopalvelut ovat vähennyksen pohjana. Tyypillisesti tämä tapahtuu aukottoman projektikohtaisen työaikakirjanpidon sekä kirjanpidon laskentakohteiden perusteella. Pienyrityksissä sekä silloin kun henkilöstön toimenkuva kohdistuu yksinomaan tutkimus- ja kehitystoimintaan, voi dokumentaatio perustua myös kirjanpidon tileihin sekä työntekijäkohtaisiin palkkakuluihin.

Nämä verovähennyksen edellyttämät dokumentaatiovaatimukset on ohjeistettava riittävän yksityiskohtaisesti.

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä ilmoitettavan tietosisällön/käytettävien verolomakkeiden on oltava yritysten tiedossa jo vuonna 2022, jotta yritykset voivat suunnitella ja toteuttaa seurannan ja ilmoittamisen edellyttämät muutokset talous- ja henkilöstöhallinnon järjestelmiinsä ja menetelmiinsä. Erityisesti tämä tarve korostuu niissä yrityksissä, joilla ei ole ollut aiemmin tarvetta eritellä ja seurata tutkimus- ja kehittämistoimintansa kustannuksia. Yleistä lisävähennystä sovelletaan hallituksen esitysluonnoksen mukaan ensimmäisen kerran verovuoden

2023 verotuksessa. Yrityksillä, joilla tilikausi päättyy alkuvuonna, esim. 31.1.2023, tulee olla tiedossa hyvissä ajoin niin lisävähennyksen edellytykset ja tarvittavat dokumentaatiot kuin ohjeet veroilmoituksen täyttämistä varten.

Oikeusturvanäkökulmia

Nyky säännösten mukaan verovelvolliselle määrätään veronkorotus, kun veroilmoitus on virheellinen. Vain poikkeuksellisesti verovelvollinen voi välttää veronkorotuksen. Myös tulkintatilanteissa seuraa yleensä veronkorotus.

Verovelvollisella tulisi olla mahdollisuus hallinnollisesti kevyellä ja riittävän nopealla tavalla selvittää aiotun tutkimus- ja kehityshankkeen lisäverovähennyskelpoisuus ennakolta. Pidämme lähtökohtana, että Verohallinnon ohjeistuksen pitää olla riittävän kattavaa. Jos näin ei ole, pidämme tärkeänä, että maksullisen ennakkoratkaisun lisäksi verovelvollinen voi tiedustella Verohallinnon kantaa sitovasti etukäteen esim. OmaVero-palvelun viestinvaihtopalvelussa. Emme pidä hyväksyttävänä, että väljän sääntelyn aiheuttamien tulkintatilanteiden vuoksi verovelvollinen joutuu maksamaan ennakkoratkaisuhakemuksesta veloittettavan hakemusmaksun tai verotuksen toimittamisen yhteydessä veronkorotuksen, kun lakia sovelletaan käytäntöön.

Lisähuomiot lakialoitteeseen 69/2022

Lakialoitteessa on selkeästi esitetty vähennykseen oikeutettujen menojen ajallinen rajaus elinkeinoverolain ja maatilatalouden tuloverolain piirissä oleville verovelvollisille. Tämä täsmennys selkeyttää lain soveltamista verovelvollisilla.

Verohallinnon laatimassa, lain soveltamista koskevassa ohjeistuksessa tulee kiireellisen aikataulun vuoksi huomioida myös seuraavat seikat:

- Jos yrityksen tilikausi päättyy kalenterivuoden 2023 aikana esimerkiksi tammikuussa 2023, se voi tehdä lisävähennyksen myös ennen lakialoitteen antamista ja verohallinnon laatimaa ohjeistusta syntyneistä menoista. Näiden menojen osalta yritykset eivät ole voineet varautua dokumentoimaan menojen perustetta ja luonnetta tulevan ohjeistuksen vaatimalla tavalla.
- Lakialoitteen ja lain suunnitellun voimaantulon välinen aika on hyvin lyhyt, joten yritykset eivät välttämättä ehdi toteuttaa muutoksia prosesseihin ja järjestelmiin, joilla vastataan tulevan ohjeistuksen asettamiin dokumentaatiovaatimuksiin.

Helsingissä 29.11.2022

Markku Ojala
Johtava asiantuntija, verotus

Janne Fredman
Johtava asiantuntija, prosessit

Mira Merikanto
Johtava asiantuntija, kirjanpito