

29.11.2022

Moritz Scherleitner,

OTT, MSc. (WU),

Assistant Professor, Aalto-yliopisto

Eduskunnalle

Asia: Lakialoite 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

Lausuntonani lakiehdotuksesta esitän seuraavaa:*

Ensinnäkin haluan kiittää mahdollisuudesta kommentoida lakialoitetta. Kun varoitusaika on tähän ollut suhteellisen lyhyt, joudun toteamaan, etten ehkä päässyt kaikilta osin tarvittavaan syvyyteen. Toisaalta ymmärrän, että lakialoite pohjautuu valtiovarainministeriössä tehtyyn valmisteluun, joka ei edennyt eduskuntaan 17.11.2022 epävirallisen ministerityöryhmän neuvottelujen ja päätösten jälkeen.¹ Ennen kuin siirryn kommentoimaan lakialoitetta, haluan korostaa, etten näe omaa rooliani analysoimassa esitystä sillä silmällä, onko ehdotettu verokannustin kaikista tarkoituksenmukaisinta. Se kuuluu poliitikoille, joiden täytyy löytää kompromissi säännösten oletettujen vaikutusten ja kustannusten välillä.² Vaikutusta

¹ Näin: Lakialoite 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, s. 3.

² Tähän on lisättävä, että tämän esityksen pohjalla on pidempää selvitystä. Ks.: Lakialoite 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, s. 2-3.

29.11.2022

elinkeinoelämän ja verohallinnon näkökulmasta en myöskään voi kommentoida asianmukaisen tiedon minulta puuttuessa. Sen sijaan haluaisin ottaa esiin nämä muutamat asiat, joista osan nostin jo esiin valtiovarainministeriölle suunnatussa lausunnossani, joka on tässä liitteenä.³

Ensiksi tutkimus- ja kehittämistoiminta on yhteiskunnallisesti tärkeää, minkä takia on myös varsin yleistä, että valtiot sitä kannustavat – myös verotuksellisin keinoin.⁴ Pelkästään tätä seikkaa, että t&k kannustimia ovat yleisiä, ei saa kuitenkaan tulkita sillä tavalla, että ne ovat aina asianmukaisesti toimivia. Kuten itse lakiesityksessä tulee esiin, on mahdollista, että verovelvolliset käyttäytyvät eri tavalla kuin ex-ante olisi voinut odottaa. Jos näin tapahtuisi, olisi verokannustin turha, ja näin ollen tulisi kalliiksi. Tätä vastaan auttaneen panostaminen verokannustimen suunnitteluun.⁵ Toisaalta selvää lienee myös se, että kannustimen toimivuuteen liittyy aina jonkinlaista epävarmuutta – erityisesti myös näinä taloudellisesti suhteellisen epävarmoina aikoina ja kansainvälisen verotusjärjestelmän ollessa murroksessa. Sille ei voi tässä vaiheessa tehdä mitään, mutta on tärkeää, että verokannustinta arvioidaan säännöllisesti tulevaisuudessa selkeiden kriteereiden perusteella.⁶ Mikäli myönnetty veroetu ei johda haluttuun käytökseen, tulee arvioida, onko syytä muokata veroetua tai purkaa se. Tämä on vaikea päätös, jossa tulisi huomioida mahdollisesti turhan veroedun kustannukset yhteiskunnalle ja toisaalta yritysten tarvitsema suunnitteluvarmuus. Tässä yhteydessä kehotan myös pitämään silmällä mahdollista kansainvälistä kehitystä, erityisesti ehdotettua minimiverojärjestelmää.⁷

Toiseksi olen huomannut, että valtiovarainministeriön luonnoksessa oleva konsernikohtaisuus on poistunut lakiehdotuksesta.⁸ Vaikka minun tietnenkin tulee hyväksyä tämä poliittisena päätöksenä,

³ Ks. liite 1.

⁴ OECD, OECD R&D tax incentives database 2021 edition (OECD 2022).

⁵ Kuten vaikuttaa myös tapahtuneen. Ks. -supra n. 2.

⁶ Ks. tästä eteenpäin E.M. Zolt, *Tax incentives in developing countries: maximizing the benefits and minimizing the cost*, in *United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries* (A. Trepelkov, H. Tonino & D. Halka eds., United Nations 2017).

⁷ Syy tähän on se, että minimiverojärjestelmä voisi, tietyissä tapauksissa, neutralisoida Suomen antaman veroedun. Jos tämä tapahtuisi, olisi perusteltua uudelleenarvioida koko järjestelmä, koska sen ylläpito voi olla kallista.

⁸ LUONNOS 12.8.2022, Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävehennyksestä verotuksessa, s. 16: ”Esityksessä ehdotetaan, että verokannustimelle asetettava yläraja olisi konsernikohtainen. Suomen elinkeinoverotusjärjestelmä perustuu erillisyyhtiöperiaatteelle, eikä meillä ole käytössä konsolidoitua konserniverotusjärjestelmää. Konsernikohtaisen ylärajan asettaminen verokannustimelle on siis verojärjestelmässämme poikkeuksellinen toimenpide. Kansainvälisesti vertaillen konsernikohtaisia ylärajoja on tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustimille käytössä, myös esimerkiksi Ruotsissa, jonka konserniverotus muutoin on vastaavantyyppinen kuin Suomessa, eikä järjestelmä myöskään perustu konsernin yhteisverotukseen.”

29.11.2022

olisin ollut kiinnostunut, minkä takia konsernikohtaisuus poistettiin. Valtiovarainministeriön luonnoksessa asiasta vielä sanottiin: *”Aggressiivisen verosuunnittelun välttämiseksi ehdotetaan, että lisävähennysten yläraja olisi konsernikohtainen, jotta konserneissa ei voitaisi keinotekoisesti toimintaa järjestelemällä hyödyntää ylärajaa useankertaisesti. Ehdotetun lain 1 §:ssä oikeus lisävähennyksiin ehdotetaan sidottavaksi vero-velvollisen omaan toimintaan, joka jo osaltaan ehkäisee ainakin kaikkein keinotekoisimpia järjestelyitä, joissa pelkkiä tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoja siirrettäisiin konserniyhtiöiden välillä lisävähennysoikeuden maksimoimiseksi. Kuitenkin, vaikka räikeästi keinotekoiset järjestelyt olisivat jo näin ehkäistävissä, sen varmistamiseksi, etteivät konserniyhtiöt hyötyisi konsernirakenteesta ja mahdollisuudesta siirtää myös toimintoja yhtiöiden välillä moninkertaisen lisävähennyksen saadakseen, hallitus on arvioinut tarkoituksenmukaiseksi asettaa lisävähennysten ylärajat konsernikohtaisiksi.”*⁹ Vaikka yleislauseke kattaa problematiikan ainakin osittain, olisi eduskunnan vielä syytä pohtia, antaako ehdotettu laki ilman konsernikohtaisuutta adekvaatin suojan ei-haluttua verosuunnittelua vastaan. Näin voi olla. Mutta keskustelua asiasta jonkin verran seurattuani olen saanut vaikutelman, että tähän päätöksen olisi ratkaisevasti voinut vaikuttaa myös argumentti, ettei konsernikohtaisuus sovi yhteen Suomen verojärjestelmään sisältyvän erillisyyhtiöperiaatteen kanssa.¹⁰ Jos näin olisi (ollut), peruste ei ole kovin vakuuttava, koska lainsäätäjä säännöllisesti poikkeaa siitä periaatteesta konsernin erityisten piirteiden vuoksi.

Kolmanneksi on esityksessä – samoin kuin valtiovarainministeriön luonnoksessa – säännösten hyväksyttävyyys valtioneuvoston osalta yllättävän selvästi poissuljettu. Jo lausunnossani valtiovarainministeriölle totesin, että vaikka on totta, että kyseessä olisi yrityksille uusi yleinen verotuki, tulisi kiinnittää huomio myös siihen, että EUT on myös katsonut, ”että verotuksellinen toimenpide, josta hyötyvät vain siinä tarkoitettuja liiketoimia suorittavat yritykset eivätkä muut samalla alalla toimivat yritykset, jotka eivät suorita tällaisia liiketoimia, voitiin katsoa valikoivaksi [...]”¹¹ Vaikka kyseinen tapaus oli erilainen, korostan, että osassa kirjallisuutta epäsuora

⁹ id., s. 17.

¹⁰ Sellaista argumentaatiota ainakin esitettiin eräässä valtiovarainministeriön esittämässä tilaisuudessa.

¹¹ EUT C-20/15 P ja C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, para. 88.

29.11.2022

valikoituvuus tuli kyllä yhdistettyä myös t&k-kannustimiin.¹² Erityisesti konsernikohtaisuuden poistuttua voi tämä riski kasvaa entistä enemmän, koska on mahdollista, että se antaa ryhmässä toimiville yrityksille edun, koska ne, kuten valtiovarainministeriön luonnoksessa on esitetty, voisivat hyödyntää oikeustilan ilman konsernikohtaisuutta verosuunnitteluiden kautta lisävähennysten maksimoimiseksi. Ei-ryhmässä-toimivilla yhtiöillä (nk. stand alone entities) ei tätä mahdollisuutta ole. Samasta syystä myös alaraja voisi olla ongelmallinen, koska se soveltunee pääasiallisesti pieniin yrityksiin.

Tämän sanottuani tulee minun korostaa myös, että minulla on taipumus takertua lillukanvarsiin, eivätkä yllä esitetyt seikat automaattisesti tarkoita, että ehdotetulla lailla todellisuudessa olisi merkittävä riski kaatua valtiontukisäännösten takia. Päinvastoin, komissiolla on tietynlaista harkintavaltaa siinä kysymyksessä, käynnistääkö se valtiontukimenettelyn, eikä vaikuta todennäköiseltä, että komissio nimenomaisesti keskittyisi tähän nyt ehdotettuun sääntelyyn. Mutta toisaalta sitä ei voi niin selvästi poissulkea, kuin aloitteessa vaikutetaan haluavan. Jää riski, mutta sen kanssa voi elää.

Apulaisprofessori, Moritz Scherleitner, OTT, MSc. (WU)

Espoo, 29.11.2022

¹² Ks., J. Englisch, Europäisches Steuerrecht, in Steuerrecht s. 215 (Seer et al. eds., Otto Schmidt 2021); J. Englisch, *Das Beihilfeverbot im Steuerrecht*, in *Handbuch Europäisches Steuerrecht* (Schaumburg & Englisch, Otto Schmidt 2020): "Eine beihilferechtlich relevante de facto-Selektivität ist anzunehmen, wenn von einer steuerentlastend wirkenden Regelung spezifische Unternehmenskategorien oder bestimmte Branchen signifikant stärker profitieren als andere. Dies ist beispielsweise bei Steuervergünstigungen für Forschung und Entwicklung der Fall." D. Licht, EU-Beihilferecht und Unternehmensbesteuerung s. 159 (Erich Schmidt Verlag 2020). Ks. yleisesti myös Kokott, *Das Steuerrecht der Europäischen Union* ss. 150-151 (Beck 2019).

29.11.2022

Liite 1 (Lausunto Valtiovarainministeriölle).

Moritz Scherleitner,

OTT, MSc. (WU),

Assistant Professor, Aalto-yliopisto

Valtiovarainministeriölle

Asia: Luonnos, Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävähennyksestä verotuksessa

Lausuntonani lakiehdotuksesta esitän seuraavaa:*

1. Ehdotus pähkinäkuoressa¹³

*Haluan kiittää Riitta Kärkeä kielentarkastuksesta.

¹³ Otettu käytännössä suoraan esityksen luonnoksesta. Lukijat, jotka tuntevat esityksen, voivat jatkaa seuraavaan lukuun.

29.11.2022

Esityksessä ehdotetaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävähennystä, joka koostuisi yleisestä lisävähennyksestä sekä ylimääräisestä lisävähennyksestä. Lisävähennyksiin olisivat edellytysten täyttyessä oikeutettuja kaikki elinkeinotoimintaa tai maataloutta harjoittavat verovelvolliset, joilla on lain määritelmän täyttäviä tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkka- tai ostopalvelumenoja. Yleisen lisävähennyksen määrä olisi 50 prosenttia verovelvollisen omaan tutkimus- ja kehittämistoimintaan liittyvistä palkka- ja ostopalvelumenoista. Sen enimmäismäärä verovuonna olisi 500 000 euroa ja alaraja 5 000 euroa. Nk. 35-prosenttisen ylimääräisen lisävähennyksen saa, mikäli verovelvollisen verovuoden aikana tekemän tutkimus- ja kehittämistoiminnan määrä on lisääntynyt verrattuna edelliseen verovuoteen, sen tutkimus- ja kehittämistoiminnan määrän lisääntymisen perusteella. Negatiivisten kannustinvaikutusten välttämiseksi ylimääräisen lisävähennyksen määrää laskettaessa tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen lisääntymisenä otettaisiin huomioon enintään 50 prosentin suuruinen lisäys edelliseen vuoteen verrattuna. Ylimääräisen lisävähennyksen enimmäismäärä verovuonna olisi 500 000 euroa. Alarajaa sen sijaan ei ole.

2. Kaksi lyhyttä kommenttia

Lienee hyvin perusteltua sanoa, että tutkimus- ja kehittämistoiminta on yhteiskunnallisesti tärkeää. Näin ollen on myös järkevää, ja varsin yleistä, että valtiot kannustavat sellaista toimintaa.¹⁴ Tiedän, että verokannustimesta voi sanoa lähes uskomattoman paljon, mutta korostan, etten minä ole oikea ihminen arvioimaan, ovatko esityksessä ehdotetut kannustimet sellaiset, jotka palvelevat tarkoitusta parhaiten. On silti tärkeää, että asian osaavat ihmiset arvioivat tätä säännöllisesti.¹⁵ Jos myönnetty veroetu ei johda haluttuun käytökseen, tulee säännöstä muokata, tai purkaa se, jollei kuitenkin haluta antaa sitä poliittisista syistä – mikä on kieltämättä kallis ratkaisu. Potentiaaliseen lain muuttamiseen liittyy tietenkin verohallinnolle, ja erityisesti suunnitteluvarmuutta tarvitseville yrityksille, omat kustannuksensa, jotka tulee ottaa huomioon. Toisin sanoen, kyseessä on ex-ante hyvin järkevä ehdotus, johon liittyy silti väistämättä epävarmuutta, ja kaikille tulee olla selvää, että kannustimien toimivuudesta tietyissä

¹⁴ OECD, OECD R&D tax incentives database 2021 edition (OECD 2022).

¹⁵ Ks. tästä eteenpäin E.M. Zolt, *Tax incentives in developing countries: maximizing the benefits and minimizing the cost*, in *United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries* (A. Trepelkov, H. Tonino & D. Halka eds., United Nations 2017).

29.11.2022

taloudellisissa ympäristöissä opitaan osittain myös erehdyksen kautta. Jos käy ilmi, että muutokset ovat tarpeellisia, olisi syytä lopettaa kannustimen antaminen käyttämällä riittävää siirtymäaikaa, sillä yritykset tarvitsevat varmuutta suunnitelmiensa tekemisessä.

Toinen kommenttini koskee esityksessä olevan ehdotuksen arviointia valtiontuen sääntelyn valossa. Vaikka yritän olla takertumatta lillukanvarsiin, kyseenalaistaisin silti, voiko valtiontukikysymyksiä niin selvästi poissulkea, kuten esityksessä tehdään. On tietenkin totta, että ”kyseessä olisi yrityksille uusi yleinen verotuki”,¹⁶ mutta samalla voi huomauttaa, että EUT on myös katsonut, ”että verotuksellinen toimenpide, josta hyötyvät vain siinä tarkoitettuja liiketoimia suorittavat yritykset eivätkä muut samalla alalla toimivat yritykset, jotka eivät suorita tällaisia liiketoimia, voitiin katsoa valikoivaksi [...]”¹⁷ Kyseessä oleva tapaus oli erilainen, mutta mainittakoon, että osassa kirjallisuutta epäsuora valikoituvuus tuli kyllä yhdistettyä myös t&k kannustimiin.¹⁸ Tämä ei automaattisesti tarkoita, että esityksessä esillä oleva ehdotuskin aiheuttaa valtiontukiongelmia, mutta ehkä hallitus voisi oman näkemyksensä asiasta vielä vähän tarkemmin perustella.

Apulaisprofessori, Moritz Scherleitner, OTT, MSc. (WU)

Espoo, 30.8.2022

¹⁶ Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävehennyksestä verotuksessa

¹⁷ EUT C-20/15 P ja C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, para. 88.

¹⁸ Ks., J. Englisch, *Europäisches Steuerrecht*, in *Steuerrecht* s. 215 (Seer et al. eds., Otto Schmidt 2021); J. Englisch, *Das Beihilfeverbot im Steuerrecht*, in *Handbuch Europäisches Steuerrecht* (Schaumburg & Englisch, Otto Schmidt 2020): ”Eine beihilferechtlich relevante de facto-Selektivität ist anzunehmen, wenn von einer steuerentlastend wirkenden Regelung spezifische Unternehmenskategorien oder bestimmte Branchen signifikant stärker profitieren als andere. Dies ist beispielsweise bei Steuervergünstigungen für Forschung und Entwicklung der Fall.“ D. Licht, *EU-Beihilferecht und Unternehmensbesteuerung* s. 159 (Erich Schmidt Verlag 2020). Ks. yleisesti myös Kokott, *Das Steuerrecht der Europäischen Union* ss. 150-151 (Beck 2019).