

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

LA 69/2022 vp Lakialoite laeiksi 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

1 Yleiskommentit

Suomessa oli edellisen kerran käytössä vastaavantyyppinen T&K-verokannustin 2013-2014. Kyseessä oli määräaikainen kokeilu, joka lopetettiin jo vuotta ennen alun perin sovittua määräaika. Kokeilua voi luonnehtia epäonnistuneeksi.

Suomi on pitkään pitänyt kiinni mallista, jossa T&K-toimintaa tuetaan suorien tukien kautta. Kansainvälisesti valtiot ovat kuitenkin siirtyneet kohti duaalimallia, jossa T&K-toimintaa tuetaan sekä suorilla että verotuilla. Molemmissa tukimuodoissa on omat vahvuutensa ja heikkoutensa, ja tutkimustieto on osittain ristiriitaistakin eri tukimuotojen kohdentuvuuden ja vaikuttavuuden osalta; varman päälle pelaava valtio voi hajauttaa riskiä panostamalla molempiin tukimuotoihin.

Nyt lakialoitteessa esitetyn T&K-verokannustimen ominaisuuksissa on selvästi pyritty välttämään aiempaan T&K-verokannustimeen liittyneet keskeisimmät ongelmat:

- Pysyvyys
- Palkkakulujen lisäksi myös ostokulut (alihankintatilanteet) oikeuttavat vähennykseen
- Ei-hankekohtaisuus

Oletettavaa on, että nyt esitetyn T&K-verokannustimen soveltamisalaan tulee kuulumaan huomattavasti laajempi joukko verovelvollisia kuin aiemmin ja sitä myös tullaan käytännössä hyödyntämään laajemmin kuin aiempaa T&K-verokannustinta. Tästä näkökulmasta nyt ehdotettua kannustinta voidaan pitää rakenteeltaan ja yksityiskohdiltaan huomattavasti edullisempänä, toimivampana ja ennustettavampana sääntelynä verovelvollisten näkökulmasta.

2 Yksityiskohtaisempia kommentteja

2.1 Palkka- vs. alihankintamenot

Oletettavaa kuitenkin on, että nyt ehdotetunkin T&K-verokannustimen soveltamiseen tulee liittymään käytännön tulkintaongelmia mm. sen osalta, miltä osin työntekijän palkan voidaan katsoa kohdistuvan T&K-toiminnaksi katsottavaan toimintaan. Oletettavasti ainakin pienemmissä ja keskiuurissa yrityksissä tilanteet, joissa työntekijän koko palkan voitaisiin työnkuvan perusteella katsoa olevan T&K-toimintaa ovat harvinaisempia kuin tilanteet, joissa vain osan palkasta voidaan katsoa kohdentuvan T&K-toimintaan. Vaikka ehdotetun T&K-kannustimen käyttö ei edellytäkään erillisen T&K-hankkeen tai -projektin määrittelyä, niin käytännössä saattaa olla niin, että soveltamisedellytysten täyttymisen osoittamiseksi työntekijöiden työtunteja tulee seurata hanke- tai projektikohtaisesti.

Ehdotetun lain 2 § 3 kohdan mukaan ostetulla tutkimus- ja kehittämistoiminnan palvelulla tarkoitetaan verovelvollisen omaan toimintaan liittyvän tutkimus- ja kehittämistoiminnan harjoittamiseksi ulkopuoliselta taholta hankittua ja ulkopuolisen henkilöstön tuottamaa palvelua, ja ehdotetun lain 3 § 1 momentin mukaan lisävähennyksen pohjaan luetaan tällaisten ostopalvelujen menot. Lakialoitteen perusteluissa on vielä nimenomaisesti todettu, että ostopalveluihin voi sisältyä käytetyn ulkopuolisen henkilöstön palkkamenojen lisäksi myös muita palveluntarjoajan menoja eli myöskään palveluntarjoajan ei tarvitse erotella palveluveloitukseen liittyviä kuluja siten, että osa kuluista katsottaisiin kohdistuvan muuhun kuin T&K-palveluun. Ostopalveluiden kautta harjoitettavan T&K-toiminnan menojen määrittäminen vaikuttaakin käytännön näkökulmasta selkeämmältä kuin palkkamenojen. Tämä puoltanee sitä, ettei palkkamenojen määrittelyssä verovelvollisen näyttötaakkaa tulisi asettaa liian korkealle sen osalta, mikä osa yksittäisen työntekijän palkasta voidaan kohdistaa T&K-toimintaan.

2.2 EU:n valtiontuki -näkökohdat

Lakialoitteessa (ja aiemmassa hallituksen esitysluonnoksessa) on nähdäkseni perustellusti arvioitu, että ehdotettu T&K-kannustin ei olisi EU:n valtiontukisääntöjen nojalla kiellettyä valtiontukea. Koska ehdotettuun sääntelyyn ei sisälly yrityksen kokoon tai toimialaan liittyviä rajoituksia, sitä voidaan perustellusti pitää yleisenä verokannustimena, joka ei muodosta valikoivaa etua tietyille yrityksille tai toimialoille. Komissio on ratkaisukäytännössään katsonut, että esimerkiksi leasing-omaisuuden nopeutettuja ja varhennettuja poistoja koskevia sääntöjä voidaan pitää yleisinä toimenpiteinä, jos kaikki yritykset, alasta tai yrityskoosta riippumatta, voivat tehdä kyseisiä leasing-sopimuksia.¹ Nähdäkseni tässä on kyse rinnasteisesta tilanteesta: toimenpidettä ei pidetä valikoivana vain sen takia, ettei kaikilla yrityksillä käytännössä ole tarvetta leasing-sopimuksille (tai T&K-toiminnan harjoittamiselle). Huomattavaa on myös, että elinkeinoverolakiin sisältyy nykyisinkin säännös (EVL 25 §), joka asettaa T&K-toiminnan menot

¹ Ks. komission tiedonanto Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontuen käsitteestä (2016/C 262/01), k. 179.

(yleensä T&K-toiminnasta aiheutuva palkkameno) erityisesti tappiollisessa tilanteessa edullisempaan asemaan kuin muunlaiset menot.²

2.3 Jatkokehitystarpeita?

Kansainvälisesti on tavanomaista, että T&K-verokannustinta koskevaa lainsäädäntöä kehitetään aktiivisesti. Lakialoitteessa esitetyt euromääräiset rajat vähennykselle (yleinen lisävähennys 500 000 € ja ylimääräinen lisävähennys 500 000 €) ovat verraten matalia kansainvälisessä vertailussa. Ehdotetun lain tavoitteeksi on asetettu elinkeinotoimintaa tai maataloutta harjoittavien verovelvollisten kannustaminen lisäämään T&K-toimintaa ja myös yleisemmällä tasolla vaikuttaa tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoiminnan lisääntymiseen Suomessa. Arvioitavaksi jää, missä määrin tavoitteita voidaan saavuttaa nyt asetetuilla euromääräisillä rajoilla, joilla ei ainakaan suurempien yritysten käyttäytymiseen voitane käytännössä vaikuttaa (vielä yleisempi kysymys on toki se, missä määrin verokannustimet ylipäättään vaikuttavat yritysten käyttämiseen).

Kansainvälisesti on myös tavanomaista, että T&K-vähennyksien tehoa voidaan lisätä määräaikaaisesti esim. talouskasvun tukemiseksi. Tämä mahdollisuus tulee jossain vaiheessa meilläkin Eduskunnan pohdittavaksi.

Suurimpien konsernien osalta (liikevaihto yli 750 m€) on hyvä huomata, että OECD:n ja EU:n hanke ns. globaalista minimiverosta (OECD:n Pilari 2 ja EU:n direktiiviehdotus minimiverosta, joiden tavoitteena voimaantulo vuonna 2024) voi käytännössä johtaa siihen, että T&K-verokannustimien kansallista sääntelyä tulee arvioida myös em. säännösten vaikutusten näkökulmasta. Asialla olisi erityistä käytännön merkitystä tulevaisuudessa, jos nyt ehdotetun kannustimen euromääräisiä rajoja haluttaisiin nostaa merkittävästi. Minimiveroa koskevat säännökset johtavat nimittäin tietyissä tilanteissa (erityisesti kun osa yhtiön vahvistetusta tappiosta muodostuu T&K-verokannustimesta) täydennysveron maksuvelvollisuuteen, joka poistaisi kannustimisesta aiheutuvan veroedun ainakin osittain.

Ystävällisesti

Tomi Viitala, KTT

² Tällaiset menot voidaan jättää verovuonna vähentämättä eli ns. "hyllyttää" ja käyttää myöhemmin verovelvollisen valitsemana verovuonna ilman aikarajoituksia (vrt. tappioiden käyttöaika 10 v.) tai omistajanvaihdosrajoituksia (vrt. tappiot omistajanvaihdoksissa ja TVL 122 §:n rajoitukset). Tämä on edullista tappiutilanteessa, jolloin menot eivät lisää tappion määrää, jota koskee tiukemmat käyttörajoitukset.