

LUONNOS 12.8.2022

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävähennyksestä verotuksessa

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi laki tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävähennyksestä verotuksessa. Yhdistelmävähennys koostuisi yleisestä lisävähennyksestä sekä ylimääräisestä lisävähennyksestä. Esityksen mukaisiin lisävähennyksiin olisivat laissa asetettujen edellytysten täyttyessä oikeutettuja kaikki elinkeinotoimintaa tai maataloutta harjoittavat verovelvolliset, joilla on lain määritelmän täyttäviä tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkka- tai ostopalvelumenoja. Kyseessä olisi yrityksille uusi yleinen verotuki, joka ei olisi EU-oikeuden näkökulmasta valtiontukea.

Elinkeinotoiminnan ja maatalouden tulosta tehtävän tutkimus- ja kehittämistoiminnan yleisen lisävähennyksen määrä olisi 50 prosenttia verovelvollisen omaan tutkimus- ja kehittämistoimintaan liittyvistä palkka- ja ostopalvelumenoista. Yleisen lisävähennyksen enimmäismäärä verovuonna olisi 500 000 euroa ja alaraja 5 000 euroa.

Verovelvollinen voisi lisäksi saada hyväkseen tutkimus- ja kehittämistoiminnan määrän lisääntymiseen perustuvan 35 prosentin suuruisen tutkimus- ja kehittämistoiminnan ylimääräisen lisävähennyksen, mikäli verovelvollisen verovuoden aikana tekemän tutkimus- ja kehittämistoiminnan määrä on lisääntynyt verrattuna edelliseen verovuoteen. Myös ylimääräisen lisävähennyksen enimmäismäärä verovuonna olisi 500 000 euroa, mutta ylimääräiselle lisävähennykselle ei olisi alarajaa. Negatiivisten kannustinvaikutusten välttämiseksi ylimääräisen lisävähennyksen määrää laskettaessa tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen lisääntymisenä otettaisiin huomioon enintään 50 prosentin suuruisen lisäys edelliseen vuoteen verrattuna.

Mikäli verovelvollinen kuuluu konserniin, sekä yleisen että ylimääräisen lisävähennyksen enimmäismäärä olisi konsernikohtainen. Yleisen lisävähennyksen 5 000 euron vähimmäismäärä olisi kuitenkin verovelvolliskohtainen. Kukin konserniin kuuluva verovelvollinen voisi tehdä lisävähennyksen siltä osin, kuinka suuren suhteellisen prosenttiosuuden kyseisen verovelvollisen omat lisävähennysten perusteena olevat tutkimus- ja kehittämistoiminnan menot muodostavat koko konsernin lisävähennysten perusteena olevista tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen kokonaismäärästä.

Lakia sovellettaisiin rinnakkain tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä verovuosina 2021–2027 annetun lain mukaista lisävähennystä koskevien säännösten kanssa siten, ettei ehdotetun lain mukaisia lisävähennyksiä saisi samoista menoista, joista on myönnetty toisen lain mukainen lisävähennys tai muuta julkista tukea. Yhdistelmävähennys otettaisiin huomioon verovuoden tappiota vahvistettaessa.

Esitys liittyy valtion vuoden 2023 talousarvioesitykseen ja on tarkoitettu käsiteltäväksi sen yhteydessä.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan 1.1.2023. Lakia sovellettaisiin yleisen lisävähennyksen osalta ensimmäisen kerran vuodelta 2023 toimitettavassa verotuksessa ja ylimääräisen lisävähennyksen osalta ensimmäisen kerran verovuodelta 2024 toimitettavassa verotuksessa.

SISÄLLYS

ESITYKSEN PÄÄASIAALLINEN SISÄLTÖ.....	1
PERUSTELUT	3
1 Asian tausta ja valmistelu	3
1.1 Tausta	3
1.2 Valmistelu	4
2 Nykytila ja sen arviointi.....	4
2.1 Tutkimus- ja kehittämistoiminta Suomessa	4
2.2 Nykyinen lainsäädäntö	5
2.3 EU:n valtioneuvoston päätösten vaikutus	6
3 Tavoitteet	7
4 Ehdotukset ja niiden vaikutukset	7
4.1 Keskeiset ehdotukset.....	7
4.2 Pääasialliset vaikutukset.....	9
4.2.1 Vaikutukset verovelvollisille	9
4.2.2 Taloudelliset vaikutukset	10
4.2.3 Vaikutukset viranomaisten toimintaan.....	10
4.2.4 Verotuottovaikutuksen kompensatio	10
5 Muut toteuttamisvaihtoehdot	11
5.1 Vaihtoehdot ja niiden vaikutukset.....	11
5.1.1 Verokannustimen tarkoituksenmukaisuuden arviointia	11
5.1.2 Verokannustimen muotoilu.....	12
5.2 Ulkomaiden lainsäädäntö ja muut ulkomailla käytetyt keinot	17
5.2.1 Yleistä	17
5.2.2 Ruotsi	17
5.2.3 Norja.....	18
5.2.4 Tanska	19
5.2.5 Alankomaat	20
5.2.6 Iso-Britannia.....	20
5.2.7 Tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisääntymiseen perustuvat ja yhdistelmäverokannustimet.....	21
6 Lausuntopalaute	23
7 Säännöskohtaiset perustelut.....	23
8 Voimaantulo	35
9 Suhde muihin esityksiin.....	36
9.1 Esityksen riippuvuus muista esityksistä.....	36
9.2 Suhde talousarvioesitykseen	36
LAKIEHDOTUS	37
Laki tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävähennyksestä verotuksessa	37

PERUSTELUT

1 Asian tausta ja valmistelu

1.1 Tausta

Suomessa ei aiemmin ole juurikaan käytetty verokannustimia tutkimus- ja kehittämistoiminnan kannustamiseen, vaan toimintaa on enemmän tuettu suorien tukien järjestelmän keinoin. Suomessa oli kuitenkin vuosina 2013–2014 voimassa määräaikainen verokannustinkokeilu, joka kohdistui tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkamenoihin. Lain alkuperäinen nimi oli laki tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä vuosina 2013–2015 (992/2012) ja sen oli alun perin tarkoitus olla voimassa kolme vuotta, mutta yhteisöverokannan alentamisen yhteydessä lisävähennystä koskeneen lain voimassaoloaika lyhennettiin siten, että se ehti olla voimassa vain kaksi vuotta. Muutettu laki tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä vuosina 2013–2014, jäljempänä *vuoden 2013–2014 laki*, saikin osakseen kritiikkiä muun muassa sen lyhyen voimassaolon johdosta, eivätkä verovelvolliset käyttäneet verokannustinta odotetusti.

Kansainvälisesti vertailtuna tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustimet ovat suhteellisen yleisiä¹. Osittain kansainvälisen kilpailukyvyyn parantamiseksi sekä toisaalta tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisäämisen kannustamiseksi Suomessa otettiin vuoden 2021 alusta käyttöön uusi määräaikainen tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennys, joka kohdistuu tutkimus- ja kehittämistoiminnan tutkimuslaitosalihankinnan menoihin, eli sellaisiin tutkimushankkeisiin, joissa verovelvollinen ostaa tutkimus- ja kehittämistoiminnan palvelua lain määritelmät täyttävältä tutkimusorganisaatiolta. Kyseisen lain tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä verovuosina 2021–2027 (1078/2020), jäljempänä *vuoden 2021–2027 laki*, mukaisen niin kutsutun yhteistyökannustimen on kuitenkin koettu olevan rajatun soveltamisalansa vuoksi turhan suppea kannustamaan yrityksiä laajamittaisesti lisäämään tutkimus- ja kehittämistoimintaansa. Tutkimusyhteistyökannustimen vaikuttavuudesta ei kuitenkaan vielä ole ehtinyt kertyä tilastotietoa.

Suomen tavoitteena on nostaa tutkimus- ja kehittämismenot 4 prosenttiin suhteessa bruttokansantuotteeseen vuoteen 2030 mennessä.² Valtioneuvoston kanslia asetti kesäkuussa 2021 parlamentaarisen TKI-työryhmän³ selvittämään keinoja, joilla sitoudutaan tutkimus-, kehittämis- ja innovaatio toiminnan tavoitteen saavuttamiseksi vaadittavaan julkisen sektorin tutkimus- ja kehittämistoiminnan rahoituksen kasvuun vuoteen 2030 asti. Työryhmä julkaisi loppuraporttinsa⁴ joulukuussa 2021 ja esitti osana kokonaisratkaisua myös pysyvän ja nykyistä laaja-alaisemman tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustimen käyttöönottoa. Työryhmän työtä jatkaa ja työryhmän linjausten toimeenpanoa seuraa uusi huhtikuussa 2022 asetettu parlamentaarinen TKI-työryhmä 2022⁵. Vuoden 2021 työryhmän suositusten pohjalta on jo tutkimus- ja kehittämismenojen rahoituslakia valmistelevan työryhmän toimesta valmisteltu luonnos hallituksen esityksestä laiksi valtion tutkimus- ja kehittämistoiminnan rahoituksesta vuosina 2024–2030⁶,

¹ <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats.htm>

² Pääministeri Sanna Marinin hallituksen ohjelma 10.12.2019 – Osallistava ja osaava Suomi – sosiaalisesti, taloudellisesti ja ekologisesti kestävä yhteiskunta, s. 99. Valtioneuvoston julkaisuja 2019:31.

³ <https://vnk.fi/hanke?tunnus=VNK031:00/2021>

⁴ Parlamentaarisen TKI-työryhmän loppuraportti, Valtioneuvoston julkaisuja 2021:95.

⁵ <https://vnk.fi/hanke?tunnus=VNK017:00/2022>

⁶ <https://vm.fi/hanke?tunnus=VM029:00/2022>

jäljempänä *tutkimus- ja kehittämistoiminnan rahoituslaki*, joka on lausuntokierroksella kesäelokuussa 2022.

Kevään 2022 kehysriihessä hallitus päätti parlamentaarisen työryhmän suositusten mukaisesti täydentää tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoiminnan tukikokonaisuutta verotuksen kautta myönnettävällä innovaatiokannustimella. Hallituksen neuvottelun julkisen talouden suunnitelmasta 5.4.2022 pöytäkirjamerkinnöissä todettiin, että lisävähennykseen perustuva tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustin otetaan käyttöön osana tutkimus- ja kehittämisrahoituksen kokonaisuutta alkaen vuodesta 2023. Lisäksi päätettiin, että verokannustin valmistellaan siten, että sen taloudellinen vaikutus olisi staattisesti arvioiden vuositasolla noin 100 miljoonaa euroa.

1.2 Valmistelu

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä.

Luonnos hallituksen esityksestä eduskunnalle laiksi tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmä vähennyksestä verotuksessa on julkaistu valtioneuvoston verkkosivuilla [xx.xx.]2022. Luonnos on ollut lausuntokierroksella [xx.xx–xx.xx].2022. Lausuntoja saapui lausuntoaikana [xx].

Hallituksen esityksen tausta-aineisto on saatavilla osoitteessa [https://valtioneuvosto.fi/hankkeet tunnuksella VM058:00/2022](https://valtioneuvosto.fi/hankkeet/tunnuksella).

2 Nykytila ja sen arviointi

2.1 Tutkimus- ja kehittämistoiminta Suomessa

Suomi on aiemmin perinteisesti tunnettu maailmalla yhtenä tietotaidon ja osaamisen kärkimaista ja tutkimus- ja kehittämistoiminnan osuus bruttokansantuotteesta on ollut kansainvälisesti vertaillen korkea. Tilanne on kuitenkin muuttunut viime vuosina ja tutkimus- ja kehittämistoiminta on vähentynyt. Tilanteen parantamiseksi vuoden 2019 hallitusohjelmassa tavoitteeksi on asetettu nostaa tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoiminnan osuus bruttokansantuotteesta 4 prosenttiin vuoteen 2030 mennessä. Tilastokeskuksen tietojen mukaan yritys sektorin tutkimus- ja kehittämistoiminnan menot ovat vuonna 2020 olleet kokonaisuudessaan 4 644 miljoonaa euroa.

Valtioneuvosto on 23.4.2020 julkaissut tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoiminnan tiekartan ”Kestävän ja kehittyvän yhteiskunnan ratkaisuja tuottava Suomi”.⁷ Tiekartan johdannon mukaan Suomen kilpailukyky ja hyvinvointi rakentuvat osaamiselle, tutkimukselle ja innovaatioille ja Suomen menestyminen globaalissa kilpailussa edellyttää uuden tiedon tuottamista, yhteiskunnallista hyötyä ja arvonnäköisiä tuotavia innovaatioita sekä korkeaa osaamisen tasoa.

Vuoden 2021 parlamentaarinen TKI-työryhmä selvitti työssään eri vaihtoehtoja pitkäjänteiseen tutkimus- ja kehittämistoiminnan rahoituksen kasvattamiseen. Kartoitettavia vaihtoehtoja olivat muun muassa normaalien budjettiprosessien kautta toteutettava pitkäjänteinen suunnittelu, monivuotisen budjetoinnin mahdollisuus tai erillisen tutkimus- ja kehittämistoiminnan rahoitukseen tarkoitettun talousarvion ulkopuolisen rahaston perustaminen. Työryhmän arvioi eri vaihtoehtojen vaikutuksia laajasti kattaen muun muassa eri vaihtoehtojen vaikutukset tutkimus- ja

⁷ <https://okm.fi/tki-tiekartta>

kehittämistoiminnan rahoitukseen, julkisen sektorin alijäämään, julkisen sektorin velkaantumiseen ja eduskunnan budjettivaltaan.

Työryhmän hankesivujen mukaan työn lähtökohtana on ollut tavoite tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen nostamisesta neljään prosenttiin suhteessa bruttokansantuotteeseen vuoteen 2030 mennessä hallitusohjelman ja tutkimuksen, kehittämisen ja innovaatioiden tiekartan mukaisesti. Vuonna 2019 tutkimus- ja kehittämistoiminnan intensiteetti oli 2,8 prosenttia ja julkisen sektorin osuus tutkimus- ja kehittämistoiminnan rahoituksesta oli 30 prosenttia. On arvioitu, että tavoitteen saavuttaminen vuoteen 2030 mennessä tarkoittaisi karkeasti arvioiden keskimäärin lähes 600 miljoonaa euron vuosittaisia lisäpanostuksia. Tästä yksityistä rahoitusta olisi noin 400 miljoonaa euroa ja julkisen sektorin rahoitusta noin 200 miljoonaa euroa, jos julkisen sektorin tutkimus- ja kehittämistoiminnan rahoituksen osuus pysyisi samana. Tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoiminnan tavoitteeseen pääsemiseksi tarvitaan yhteistä näkemystä ja missioita, kunnianhimoisempaa tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoimintaa sekä investointeja niin julkiselta kuin yksityiseltä sektorilta. Tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoiminnan rahoituksen tulee olla ennustettavaa ja kehittää järjestelmää tasapainoisesti.

Vuoden 2021 parlamentaarinen työryhmä esitti loppuraportissaan muun ohella pysyvän ja nykyistä laaja-alaisemman tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustimen käyttöönottoa täydentävänä osana tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoiminnan rahoituksen kokonaisuutta. Työryhmän mukaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustin täydentää suoria tukia tutkimus- ja kehittämistoiminnan tukimuotona ja verokannustimen on kansainvälisessä vertailussa arvioitu kannustavan erityisesti pieniä ja keskisuuria yrityksiä tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisäämiseen. Työryhmä linjasi, että verokannustimen valmistelu tulee tehdä huolella ja sen taloudelliset vaikutukset arvioida tarkasti. Myös kannustimen vaikuttavuuden seurannasta tulee työryhmän mukaan huolehtia. Verokannustimen osalta olisi työryhmän mukaan tärkeä kiinnittää huomiota siihen, ettei kannustin heikennä julkista taloutta pitkällä aikavälillä. Verotuen suunnittelussa olisi minimoitava mahdollisuuksia verovälttelyyn tai muiden kulujen naamiointiin tutkimus- ja kehittämistoiminnan kuluiksi. Lisäksi kannustimen pitäisi kohdentua mahdollisimman suurelta osin sellaiseen toimintaan, joka ei toteutuisi ilman verotukea.

2.2 Nykyinen lainsäädäntö

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. Maatilatalouden tuloverolain (543/1967) 4 §:n mukaan maatalouden verovuoden puhdas tulo on maataloudesta rahana tai rahanarvoisena etuutena verovuonna saatujen tulojen ja tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneiden menojen erotus.

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, jollei verovelvollinen vaadi menojen vähentämistä kahden tai useamman vuoden aikana poistoina. Verovelvollinen voi näin ollen valita tilanteeseensa sopivimman jaksotuksen. Lisäksi elinkeinoverolain 34 §:n 2 momentin 5 kohdassa mahdollistetaan sellaisen rakennuksen, rakennelman taikka rakennuksen tai rakennelman osan, jota käytetään yksinomaan liiketoiminnan edistämiseen tähtäävässä tutkimustoiminnassa, hankintamenosta tehtäväksi normaalia suuremmat vuosittaiset poistot. Tällaisen rakennuksen tai rakennelman

poiston suuruus voi säännöksen mukaan olla enintään 20 prosenttia, normaalin teollisuusrakennuksia koskevan 7 prosentin menojäännöspoiston sijaan.

Vuoden 2021 alusta tuli voimaan uusi määräaikainen erillislaki koskien tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustinta. Laki tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä verovuosina 2021–2025 (1078/2020)⁸ alkuperäisessä muodossaan oikeutti elinkeinon ja maatalouden harjoittajat tekemään 50 prosentin lisävähennyksen tutkimus- ja kehittämistoiminnan tutkimuslaitosalihankinnan menoista, koskien lain määritelmän mukaisten tutkimus- ja tiedonlevittämisorganisaatioiden alihankintalaskuja. Vuoden 2022 alusta lakia muutettiin lailla tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä verovuosina 2021–2025 annetun lain muuttamisesta (1169/2021)⁹, jolloin lisävähennysprosenttia korotettiin 150 prosenttiin, määräaikaisen lain voimassaoloa jatkettiin vuoteen 2027 asti ja lain voimassaoloa ilmaisevat pykälät sekä lain nimike päivitettiin uutta voimassaoloa vastaavaksi. Kyseisen tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä verovuosina 2021–2027 annetun lain mukainen lisävähennys, jäljempänä *yhteistyövähennys*, on kuitenkin soveltamisalaltaan suhteellisen suppea. Lisävähennys koskee vain lain määritelmän mukaisen tutkimus- ja tiedonlevittämisorganisaation kanssa tehtyyn tutkimus- ja kehittämistoiminnan alihankintalaskuun liittyviä menoja. Lisäksi mainittu tutkimusorganisaation määritelmä on rajattu, sen perustuessa EU:n ryhmäpoikkeusasetuksen¹⁰ mukaiseen määritelmään ja käsittäessä vain ei-kaupalliset toimijat, joiden pääasiallisena tarkoituksena on riippumattoman tutkimuksen tekeminen tai tutkimustulosten levittäminen esimerkiksi koulutuksen kautta.

2.3 EU:n valtiontukisääntöjen vaikutus

Säädettäessä viiteverojärjestelmästä poikkeavista erityisistä verovähennyksistä tulee ottaa huomioon EU:n valtiontukisäännökset, sillä tällaiset verotoimenpiteet voidaan EU-oikeudessa katsoa sisämarkkinoilla kielletyksi valtiontueksi. Valtiontukea koskevat pääsäännöt on kirjattu Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen, jäljempänä *SEUT*, artikloihin 107–109, joiden lisäksi valtiontuesta on annettu paljon myös täydentävää sääntelyä.

SEUT 107 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. Määritelmä sisältää useita vaatimuksia, joiden kaikkien tulee toteutua, jotta tietty toimenpide katsottaisiin EU-valtiontukisääntöjen nojalla kielletyksi valtiontueksi. Komission julkaiseman valtiontuen käsitetiedonannon¹¹ johdannon 5 kohdan mukaan valtiontuen käsite muodostuu seuraavista osatekijöistä: 1) yrityksen olemassaolo, 2) toimenpiteen johtuminen valtiosta, 3) toimenpiteen rahoittaminen valtion varoista, 4) edun myöntäminen, 5) toimenpiteen valikoivuus, 6) toimenpiteen vaikutus kilpailuun ja 7) toimenpiteen vaikutus jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.

Kriteerit voidaan myös tiivistää neljäksi alakohdaksi:

⁸ HE 196/2020 vp

⁹ HE 186/2021 vp

¹⁰ Komission asetus (EU) N:o 651/2014 tiettyjen tukimuotojen toteamisesta sisämarkkinoille soveltuviksi perussopimuksen 107 ja 108 artiklan mukaisesti (ETA:n kannalta merkityksellinen teksti), EUVL 26.6.2014

¹¹ Komission tiedonanto Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontuen käsitteestä (2016/C 262/01), EUVL 19.7.2016

- 1) Kyse on oltava valtion toimenpiteestä, joka toteutetaan valtion varoilla
- 2) Toimenpiteen on oltava omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan
- 3) Toimenpiteen on annettava etua sille, joka on toimenpiteen kohteena (valikoivuus)
- 4) Toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua.

Kriteerien 2 ja 4 voidaan katsoa täyttyvän verrattain helposti, kun taas kriteeri 3 on yleensä monitahoisin ja vaikeimmin arvioitavissa. Kriteeri valtion varoista toteutettavasta toimenpiteestä täyttyy yksiselitteisesti, kun valtio verotoimenpiteellä luopuu tietyistä verotuloistaan. Näin ollen ehdotetun tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksen valtiontukisääntöjen mukaisuuden arvioinnin pääasialliseksi kysymykseksi nousee toimenpiteen valikoivuus.

Mikäli verotoimenpide ei ole valikoiva, vaan täysin yleinen ja yhtäläisesti kaikkien toimijoiden saatavilla, ei SEUT 107 artiklan määritelmä täyty, eikä kyse ole kielletystä valtiontuesta. Tällöin EU-valtiontukioikeuden täydentävä sääntely, kuten yleinen ryhmäpoikkeusasetus ja sen asettamat ehdot ja määräykset eivät sovellu tilanteeseen eivätkä näin velvoita ehdotettua lakia säädettäessä.

3 Tavoitteet

Esityksessä ehdotetun lain tavoitteena on kannustaa elinkeinotoimintaa tai maataloutta harjoittavia verovelvollisia lisäämään tutkimus- ja kehittämistoimintaa.

Tavoitteena on myös yleisemmällä tasolla vaikuttaa tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoiminnan lisääntymiseen Suomessa. Parhaimmillaan tutkimus- ja kehittämistoimintaan kannustaminen voisi johtaa uusiin innovaatioihin, työpaikkojen lisääntymiseen ja talouskasvuun. Erityisesti Suomen kaltaisen pienen maan tulisi panostaa tietotaitoon, teknologiaan ja huippuosaamiseen pärjätäkseen kansainvälisillä markkinoilla. Ehdotettu verovähennys on osa kokonaisvaltaisempaa tavoitetta Suomen tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoiminnan elvyttämisestä niin, että vuoteen 2030 mennessä tutkimus- ja kehittämistoiminnan osuus bruttokansantuotteesta olisi neljä prosenttia.

4 Ehdotukset ja niiden vaikutukset

4.1 Keskeiset ehdotukset

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi uudesta tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustimesta, joka olisi muodoltaan yhdistelmäkannustin eli niin kutsuttu hybridi-kannustin. Malliltaan verokannustin olisi verotuksessa tehtävä lisävähennys, eli verovelvollinen saisi vähentää aiheutuneet tutkimus- ja kehittämistoiminnan menot toteutuneita menoja suuremmasta määrästä. Kyseessä olisi uusi verotuki, joka ei kuitenkaan yleisyytensä vuoksi olisi EU-oikeuden näkökulmasta valtiontukea.

Yhdistelmävähennyksessä olisi peruselementtinä tutkimus- ja kehittämistoiminnan määrään perustuva, toisin sanottuna volyymiperusteinen lisävähennys, josta käytettäisiin laissa nimeä yleinen lisävähennys. Lisäksi yhdistelmävähennyksen lisäelementtinä olisi toiminnan määrään liittäytymiseen perustuva eli niin sanottu inkrementaalinen lisävähennys, josta käytettäisiin laissa nimeä ylimääräinen lisävähennys.

Verokannustin olisi kaikkien sellaisten elinkeinon tai maatalouden harjoittajien käytettävissä, joilla on omaan toimintaansa liittyviä laissa määriteltyjä tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkamenoja tai tutkimus- ja kehittämistoiminnan ostettujen palveluiden menoja.

Sekä yleisen että ylimääräisen lisävähennyksen perusteena olisi verovelvolliselle verovuoden aikana sen omaan toimintaan liittyvästä tutkimus- ja kehittämistoiminnasta aiheutuneet tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkamenot sekä tutkimus- ja kehittämistoiminnan ostettujen palveluiden menot. Yleisen lisävähennyksen määrä olisi 50 prosenttia lisävähennyksen perusteeksi laskettavista menoista 500 000 euron ylärajaan asti. Yleistä lisävähennystä ei kuitenkaan myönnettäisi, jos verovuonna vähennettävä määrä on alle 5 000 euroa.

Ylimääräinen lisävähennys laskettaisiin erikseen itsenäisesti yleisestä lisävähennyksestä. Ylimääräisen lisävähennyksen määrä olisi 35 prosenttia ja perusteena olisi tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkka- ja ostopalvelumenojen lisääntynyt määrä. Tarkasteltaessa sitä, onko verovelvollisen tutkimus- ja kehittämistoiminta lisääntynyt ylimääräiseen lisävähennykseen oikeuttavalla tavalla, verrattaisiin verovelvollisen yleisen lisävähennyksen perusteeksi laskettavia menoeriä edellisen verovuoden vastaaviin eriin. Ylimääräisen lisävähennyksen perusteena olisi näiden erien erotus. Ylimääräisen lisävähennyksen perustana olisivat siten tiedot, jotka verovelvollisen tulee ilmoittaa Verohallintoon vaatiessaan yleisen lisävähennyksen huomioimista verotuksessaan kyseisenä verovuonna, sekä vertailuarvona edellisen verovuoden yleisen lisävähennyksen perusteeksi hyväksytty määrä. Myös ylimääräisen lisävähennyksen enimmäismäärä verovuonna olisi 500 000 euroa, mutta ylimääräiselle lisävähennykselle ei olisi alarajaa. Negatiivisten kannustinvaikutusten välttämiseksi tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen lisääntymisenä huomioitaisiin enintään 50 prosentin suuruinen lisäys edelliseen vuoteen verrattuna.

Mikäli verovelvollinen kuuluu konserniin, sekä yleisen että ylimääräisen lisävähennyksen enimmäismäärä olisi konsernikohtainen. Yleisen lisävähennyksen 5 000 euron vähimmäismäärä olisi kuitenkin verovelvolliskohtainen. Kukin konserniin kuuluva verovelvollinen voisi tehdä lisävähennyksen siltä osin, kuinka suuren suhteellisen prosenttiosuuden kyseisen verovelvollisen omat lisävähennysten perusteena olevat tutkimus- ja kehittämistoiminnan menot muodostavat koko konsernin lisävähennysten perusteena olevista tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen kokonaismäärästä.

Yleistä tai ylimääräistä lisävähennystä ei myönnettäisi siltä osin kuin verovelvollinen on saanut suoraa valtiontukea tai muuta julkista tukea samoihin menoihin, tai jos samoista menoista on myönnetty lisävähennys tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä verovuosina 2021–2027 annetun lain nojalla. Lisävähennykset luettaisiin osaksi elinkeinotoiminnan tappiolista tulosta, ja lisävähennysten aiheuttamat tappiot olisivat siirrettävissä tuleville vuosille normaalien tappionsiirtosäännösten puitteissa. Lisävähennyksiä ei saisi tehdä elinkeinotoiminnan tuloksi luetusta, konserniavustuksesta verotuksessa annetussa laissa (825/1986) tarkoitettusta konserniavustuksesta.

Lisäksi ehdotetaan, että esityksestä aiheutuvat verotuottomuutokset kompensoitaisiin kunnille pääministeri Sanna Marinin hallituksen hallitusohjelman mukaisesti. Kunnallisverotulojen sekä yhteisöverotulojen kompensatioista annetaan erilliset esitykset.

Ehdotetaan, että laki tulee voimaan 1.1.2023. Lakia ehdotetaan sovellettavaksi yleisen lisävähennyksen osalta ensimmäisen kerran vuodelta 2023 toimitettavassa verotuksessa ja ylimääräisen lisävähennyksen osalta ensimmäisen kerran verovuodelta 2024 toimitettavassa verotuksessa.

4.2 Pääasialliset vaikutukset

4.2.1 Vaikutukset verovelvollisille

Ehdotettu tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävähenhys alentaisi tutkimustyön palkka-kustannuksia sekä kustannuksia ostetuista tutkimus- ja kehittämistoiminnan palveluista ja tätä kautta kannustaisi verovelvollisia tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisäämiseen tai laajentamiseen. Yhdistelmämuotoisen verokannustimen, johon sisältyy perusmuotoisen tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen määrän perusteella laskettavan lisävähennyksen lisäksi menojen lisääntymisen perusteella laskettava ylimääräinen lisävähennys, arvioidaan kannustavan tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisäämiseen tai laajentamiseen pelkkää määräperusteista vähenystä enemmän.

Yhdistelmävähenhys on periaatteessa kaikkien tutkimus- ja kehittämistoimintaa tekevien verovelvollisten saatavilla, ja se kannustaa myös niitä toimijoita, kuten esimerkiksi pieniä rahoitus-rajoitteisia yrityksiä, jotka eivät syystä tai toisesta saa tai hae suoraa tukea tutkimus- ja kehittämistoiminnalleen. Kääntöpuolena yhdistelmävähenhys kaventaa veropohjaa ja tukea saavat myös matalan yhteiskunnallisen tuottavuuden projektit sekä hankkeet, jotka olisivat toteutuneet ilmankin verotukea.

Yhdistelmävähennyksen välitön vaikutus verovelvollisen kassavirtaan olisi enintään sen suuruinen kuin verovelvollisella olisi veroja maksettavanaan ennen verotuen huomioon ottamista. Yhdistelmävähennyksen ei siten arvioida soveltuvan yhtä hyvin esimerkiksi elinkaarensa alkuvaiheessa olevien tappiollisten yksiköiden kannustamiseen kuin jo olemassa olevan tutkimus-yhteistyön laaja-alaisamiseen ja määrän kasvattamiseen.

Suomessa vuosina 2013–2014 voimassa olleen palkkamenoihin kohdistuneen tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksen vaikuttavuuden todettiin selvityksissä jääneen vähäiseksi. Syinä verokannustimen vähäiselle käytölle arvioitiin olleen erityisesti lain todella lyhyt voimassaoloaika sekä kannustimen huono tunnettuus verovelvollisten keskuudessa. Lisäksi silloinen lisävähennys oli EU-oikeuden näkökulmasta valtiontukea, rajoitettu vain osakeyhtiö- ja osuuskuntamuotoisille toimijoille, eikä lisävähennystä saanut sellaiseen tutkimus- ja kehittämistoiminnan hankkeeseen, johon oli saatu suoraa tukea. Nyt ehdotettavan verokannustimen vaikuttavuuden parantamiseksi verrattuna edeltäjänsä valmistelussa on pyritty huomioimaan näitä seikkoja, jotka ovat saattaneet vaikuttaa negatiivisesti aiemman kannustimen käyttöön. Nyt ehdotettava yhdistelmävähenhys mahdollistaisi tuen saamisen myös hankkeisiin, joihin on saatu suoraa valtiontukea, kunhan suora tuki ei kohdistu täysin samoihin tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoihin kuin joihin verotukea haetaan. Tällöin verokannustin olisi hallinnollisesti yksinkertaisempi sekä suoria tukia täydentävänä välineenä käytettävissä myös niille verovelvollisille, jotka ovat suorien tukien piirissä. Ehdotettu yhdistelmävähenhys olisi lisäksi pysyvä, toisin kuin hyvin lyhyen aikaa voimassa ollut vuosien 2013–2014 lisävähennys. Edellä esitetyistä syistä ehdotettu yhdistelmävähenhys välttäisi tiettyjä vuosien 2013–2014 lisävähennyksen ongelmia.

Toisaalta nyt ehdotettu kannustin on yhdistelmävähennyksenä muotoilultaan hieman monimutkaisempi siihen liittyvän ylimääräisen lisävähennyksen vuoksi, mikä lisää sääntelyn määrää ja ohjeistuksen tarvetta. Tästä huolimatta lisävähennysten tekemisestä verovelvolliselle koituvien hallinnollisten kustannusten arvioidaan olevan melko vähäiset ja verovelvollisten arvioidaan hyödyntävän verokannustinta suhteellisen laajasti.

4.2.2 Taloudelliset vaikutukset

Ehdotettu yhdistelmävähennys olisi täysin uusi verokannustin, joten sen vaikutusten arvioimiseksi ei ole ollut käytettävissä verotustietoja. Vaikutusarvion pohjana on sen sijaan käytetty Tilastokeskukselta saatuja tietoja toteutuneista tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoista vuosilta 2017–2020.

Tilastokeskukselta on lisäksi pyydetty tarkennettuja tietoja tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoista ja yritysten lukumääristä sekä näiden muutoksista vuosittain. Vaikutusarviossa tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkojen määrä on arvioitu vähentämällä Tilastokeskuksen tilastoimista palkkausmenoista sivukulut, kun sivukulujen määräksi on arvioitu kaavamaisesti 20 prosenttia palkkausmenoista.

Ehdotetun muutoksen arvioidaan pienentävän vuonna 2023 yhteisöveron tuottoa noin 76 miljoonalla eurolla sekä valtion ansio- ja pääomatuloveroa noin 4 miljoonalla eurolla ja kunnallisveron tuottoa noin miljoonalla eurolla. Vuodesta 2024 alkaen, ylimääräisen lisävähennyksen soveltamisen alettua, ehdotetun muutoksen arvioidaan vuositasolla pienentävän yhteisöveron tuottoa noin 94 miljoonalla eurolla sekä valtion ansio- ja pääomatuloveroa noin 5 miljoonalla eurolla ja kunnallisveron tuottoa noin miljoonalla eurolla.

Edellä esitetty verovaikutusarvio on staattinen eikä siinä ole huomioitu mahdollista lain tavoitteen mukaista käyttäytymisvaikutusta tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisääntymisestä yhdistelmävähennyksen kannustamana. Vaikutusarviossa ei myöskään ole voitu ottaa huomioon ylimääräiseen lisävähennykseen liittyviä tutkimus- ja kehittämistoiminnan ajoitukseen liittyviä käyttäytymisvaikutuksia, kuten toiminnan keskittämistä tietyille vuosille maksimaalisen menojen lisäyksen esittämiseksi, eikä mahdollista muiden kuin laissa tarkoitettujen menojen uudelleen nimeämistä tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkka- tai ostopalvelumenoiksi.

Yhdistelmävähennyksen kustannusten arvioidaan olevan verovelvolliselle melko vähäiset, joten vero-tuottoarviossa on oletettu, että yhdistelmävähennystä käytettäisiin hyvin laajasti. Arvio on tässä mielessä enimmäisarvio muutoksen aiheuttamasta staattisesta verotuottomenetyksestä. Ylimääräisen lisävähennyksen osalta 500 000 euron ylärajan vaikutusta verotuottoon ei ole voitu arvioida, joten verotuottovaikutus on vuodesta 2024 alkaen myös tässä mielessä yläarvio, vaikkakin ylärajan merkityksen arvioidaan olevan verovaikutusarvion kannalta pieni. Arvioinnissa ei myöskään ole voitu huomioida lisävähennysten ylärajojen konsernikohtaisuutta.

4.2.3 Vaikutukset viranomaisten toimintaan

Esityksen arvioidaan aiheuttavan vaikutuksia viranomaisten toimintaan siltä osin kuin Verohallinnon tulisi sopeuttaa toimintaansa ehdotetun lain vuoksi. Käytännössä Verohallinnon tulisi muotoilla prosessi yhdistelmävähennyksen huomioon ottamiseksi verotuksessa sekä ohjeistaa sekä verovelvollisia lisävähennysten vaatimisesta että verovirkailijoita niiden myöntämisestä. Ehdotettu yhdistelmävähennys olisi uusi verotuki, joten se monimutkaistaisi verojärjestelmäämme ja aiheuttaisi voimaantullessaan jonkin verran lisätyötä Verohallinnossa. Ehdotettu sääntely vaikuttaisi Verohallinnossa muun muassa syventäviin ohjeisiin, veroilmoituslomakkeisiin, veroilmoituksen täyttöohjeisiin, verovalvontaan ja tietojärjestelmiin.

4.2.4 Verotuottovaikutuksen kompensatio

Pääministeri Sanna Marinin hallituksen hallitusohjelman mukaisesti kuntatalouteen vaikuttavat veroperustemuutokset kompensoidaan nettomääräisesti. Muutokset kunnallisveron tuottoon

kompensoitaisiin valtionosuusjärjestelmän kautta. Muutokset yhteisöveron tuottoon kompensoitaisiin kunnille yhteisöveron jako-osuuksia muuttamalla. Kunnallisverotulojen sekä yhteisöverotulojen kompensatioista annetaan erilliset esitykset.

5 Muut toteuttamisvaihtoehdot

5.1 Vaihtoehdot ja niiden vaikutukset

5.1.1 Verokannustimen tarkoituksenmukaisuuden arviointia

Parlamentaarinen vuoden 2021 TKI-työryhmä arvioi loppuraportissaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustinta osana tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoiminnan rahoituksen kokonaisuutta. Tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustimia koskevien aiempien tutkimusten perusteella ei ole voitu pitää yksiselitteisenä, että verotuksen keinoin parhaiten saavutettaisiin tavoitteet tutkimus- ja kehittämistoiminnan edistämisestä. Kuitenkin viimeaikaisen kansainvälisen tutkimuksen mukaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustinten on arvioitu lisänneen tutkimus- ja kehittämistoimintaa, joskin näiden vaikutusten suuruudesta ei ole selvää yksimielisyyttä. Tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustimien on kuitenkin muun muassa arvioitu olevan yksi parhaista innovaatiopolitiikan työkaluista. Tutkimus- ja kehittämistoiminnan määrään perustuvia volyympiperusteisia verokannustimia kannustavammaksi on joissain tutkimuksissa arvioitu inkrementaaliset eli tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen kasvamisen perusteella myönnettävät tuet. Aikaisempi tutkimuskirjallisuus ei kuitenkaan anna selkeää tukea kummankaan mallin paremmuudelle. Kaikkien OECD-maiden tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannusteiden vertailussa verokannustimet vaikuttivat olevan erityisen vaikuttavia pienten yritysten kohdalla verrattuna keskisuuriin ja varsinkin suuriin yrityksiin. Kansainvälisissä tutkimuksissa on havaittu jopa viitteitä siitä, että anteliaat tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustimet saattavat johtaa suurten monikansallisten yritysten verosuunnitteluun.

Kansainvälisten tutkimusten arvioinnissa on kuitenkin aina otettava huomioon niiden tutkimustulosten soveltuminen kansallisiin olosuhteisiin. Esimerkiksi Suomessa verokannustimen tehokkuutta vähentävät alhainen yhteisöverokanta sekä hyvin toimiva suorien tukien järjestelmä, ja Suomen järjestelmään suoraan soveltuva tutkimustietoa on vähemmän. Suomen vuosina 2013–2014 lyhyen aikaa voimassa ollutta verokannustinta koskeva Etlan tutkimus¹² ei havainnut kannustimella tilastollisesti merkitsevää vaikutusta. Suomessa tällä hetkellä käytössä olevan tutkimusyhteistyökannustimen käytöstä ei vielä ole ehtinyt kertyä tietoa. Vuosien 2013–2014 verokannustin oli kuitenkin voimassa hyvin lyhyen aikaa, mikä lienee yksi syy vaikutusten jäämisestä maltillisiksi, joten myöskään tästä lyhyestä kokeilusta ei voitane tehdä kovin pitkälle vietyjä johtopäätöksiä tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustimien sopimattomuudesta Suomen verojärjestelmään tai tehokkuudesta tutkimus- ja kehittämistoimintaan kannustamisessa.

Vaihtoehtona verokannustimille mainitaan usein suorat tuet, ja Suomessa onkin suhteellisen kattava suorien tukien järjestelmä. Tutkimus- ja kehittämistoiminnan tukeminen julkisin varoin onkin tähän asti toteutettu Suomessa pääosin erilaisin suorin tukimuodoin. Tällöin julkisen rahoituksen kohteiksi on ollut mahdollista valita ne tutkimus- ja kehittämistoiminnan hankkeet, joilla on voitu arvioida olevan merkittävää vaikutusta kansainväliseen kilpailuetuun ja kansantalouden tuottavuuden kasvuun. Tutkimus- ja kehittämistoimintaan myönnettävä julkinen ra-

¹² *Kuusi, Tero, Pajarinen, Mika, Rouvinen, Petri & Valkonen, Tarmo (11.3.2016) ”Arvio t&k-verokannusteen vaikutuksista yritysten toimintaan Suomessa” ETLA Raportit No 51.*

hoitustuki muodostuu pääosin Business Finlandin (entinen Tekes - teknologian ja innovaatioiden kehittämiskeskus) yritysrahoituksesta. Myös muun muassa elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskukset (ELY-keskukset) sekä EU:n toimielimet myöntävät suoraa tukea yrityksille.

Suorat tuet ja verotuet ovat kuitenkin luonteeltaan erilaisia ja kummallakin tukityypillä on omat hyvät ja huonot puolensa. Suorat tuet ja verotuet ensinnäkin kohdistuvat tyypillisesti eri tavoin ja suorien tukien kohdalla rahoituksen kohdistuminen on kontrolloidumpaa. Rahoitusta tulee usein erikseen hakea ja perustella, mikä toisaalta lisää hallinnollista taakkaa sekä yrityksille, että aiheuttaa hallinnollisia kustannuksia myös tukiviranomaiselle. Puolestaan verokannustimien yhtenä etuna pidetään yleensä suhteellisen matalia hallinnollisia kustannuksia verovelvollisille. Verotukien osalta tuen kohdentamispäätöksen tekee yritys, joka voi toteuttaa hankkeen haluamallaan tavalla. Verotuet ovatkin periaatteessa laajemmin kaikkien yritysten saatavilla ja ne kannustavat myös niitä toimijoita, jotka eivät syystä tai toisesta saa tai edes hae suoraa tukea tutkimus- ja kehittämistoiminnalleen, kuten esimerkiksi rahoitusrajoitteiset yritykset. Kääntöpuolena verotukea saavat myös matalan yhteiskunnallisen tuottavuuden projektit sekä hankkeet, jotka olisivat toteutuneet ilmeisesti verotukea, kun erillistä tarkoituksenmukaisuusarviointia tuen saamiselle ei ole asetettu. Näin ollen verokannustimeen liittyy niin sanotusti kuollutta painoa eli verotulomenetyksiä, joiden vastineeksi ei saada tavoiteltua hyötyä. Lisäksi laaja ja antelias verokannustin saattaa kannustaa epätoivottuun käyttäytymiseen, kuten tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen uudelleennimeämiseen (relabeling) tai muuhun verosuunnitteluun, mikä puolestaan johtaa verotuottojen menetykseen sekä verovalvonnan tarpeen ja veroriitojen lisääntymisiin.

Kuten todettu, Suomessa on jo suhteellisen kattava ja toimiva suorien tukimuotojen järjestelmä, mutta siitä huolimatta viime aikoina tutkimus- ja kehittämistoiminnan osuus bruttokansantuotteesta on vähentynyt. Yhtenä vaihtoehtona uudelle verokannustimelle voisi olla nykyisen suoran tuen järjestelmän kehittäminen tai määrärahojen kohdistaminen suoriin tukiin verotuen sijaan. Kuitenkin edellä esitetystä tämä lienee hallinnollisesti raskaampi sekä valtiontaloudellisesti kalliimpi ratkaisu. Näin ollen ehdotetun verokannustimen valmistelussa on arvioitu, vuoden 2021 parlamentaarisen TKI-työryhmän suositukseen nojautuen, että olisi tarkoituksenmukaista luoda Suomeen pysyvä ja laaja-alainen tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustin osaksi tutkimus-, kehittämis-, ja innovaatio- ja kehittämistoiminnan kokonaisuutta. Parhaimmillaan suorat tuet ja verotuet voisivat siten järjestelmänä täydentää toisiaan yritysten kannustamisessa tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisäämiseen.

5.1.2 Verokannustimen muotoilu

Verokannustimen muotoilussa erilaisia muuttujia on useita, ja näistä erityisesti kannustimen mekanismin valinta, kannustimen laskentaperuste, prosentuaalinen taso, enimmäis- ja vähimmäismäärät sekä soveltamisalan rajaukset vaikuttavat huomattavasti siihen, millainen kokonaisuus verokannustimesta muodostuu. Myös muut ratkaisut verokannustimen muotoilussa, esimerkiksi suhte suoriin tukiin tai pyrkimys negatiivisten kannustinvaikutusten minimointiin, vaikuttavat lopputulokseen.

Nyt ehdotetussa laissa on pyritty mahdollisimman kattavasti ottamaan huomioon kaikkiin muutujiin liittyvät erilaiset perustelut puolesta ja vastaan. Muotoilussa on erityisesti pyritty huomioidaan sopivuus muuhun yritysverojärjestelmäämme, mahdollisimman suuren kannustinvaikutuksen tavoittelu kuitenkin ottaen huomioon kannustimesta aiheutuvat lyhyen- ja pitkän aikavälin verotuottomenetykset, sekä erilaisten negatiivisten kannustinvaikutusten ja aggressiivisen verosuunnittelun mahdollisuuksien minimoiminen. Valmistelussa on otettu huomioon lisäksi vuoden 2021 parlamentaarisen TKI-työryhmän loppuraportissaan antamat suositukset.

Kuten kansainvälistä vertailua koskevasta osiosta käy ilmi, verotuen mekanismeille ja muotoilulle on monia eri vaihtoehtoja ja esimerkkejä ja vertailukohtia löytyy runsaasti. Tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustin voi esimerkiksi 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 alempi verokanta. Tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustin voi perustua tutkimus- ja kehittämistoiminnan kokonaisvolyyymiin, tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen kasvuun tai näiden yhdistelmään. Kannustin voidaan toteuttaa myös esimerkiksi työnantajan sosiaalimaksujen alennuksen muodossa. 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 verokannustin voidaan myös maksaa joko kokonaan tai osittain rahasuorituksena eli veronhyvityksenä verovelvolliselle (tax credit).

Lisävähennysmalli

Nyt ehdotettavan lain mukaista lisävähennykseen perustuvaa mallia on valmistelun yhteydessä pidetty Suomen verojärjestelmään parhaiten sopivana mallina. Malli oli mahdollista muotoilla suhteellisen selkeäksi ja se sopii hyvin Suomen verojärjestelmään, jossa menot ovat laajasti vähennyskelpoisia. Vastaavanlainen malli oli käytössä vuoden 2013–2014 lisävähennyksessä sekä on käytössä nyt voimassaolevassa tutkimusyhteistyövähennyksessä verovuosille 2021–2027, joten tukitoimenpiteen toimintalogiikka on myös verovelvollisille tuttu, ymmärrettävä ja helppokäyttöinen. Verovähennysmallissa vähennys voitaisiin vaihtoehtoisesti tehdä myös veron määrästä, mutta tällaiset vähennykset ovat Suomen verojärjestelmässä harvinaisempia, joten vähennyksen tekeminen verotettavasta tulosta arvioitiin olevan verojärjestelmän johdonmukaisuuden vuoksi perustellumpaa.

Työnantajamaksujen alennus

Esimerkiksi Ruotsissa on käytössä tutkimus- ja kehittämistoiminnan kannustin, joka ei ole suoraan verotuksessa tehtävä vähennys, vaan vähennys koskee tutkimus- ja kehittämistoimintaan osallistuvien työntekijöiden sosiaaliturvamaksuja, joiden perusteesta työnantaja saa tehdä tietynasteisen vähennyksen. Kannustimen kohdistamisella työnantajan sosiaaliturvamaksuihin lieenee tavoiteltu kannustinvaikutusta osaavan tutkimus- ja kehittämistoiminnan työvoiman palkkaamiseen. Toisaalta mallissa tulee vastaan saman ongelmakohdat kuin verovähennysmallissa, kuten palkkamenojen uudelleennimeäminen tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoiksi silloinkin, kun työntekijä ei aidosti tee tutkimus- ja kehittämistoimintaa. Suomen järjestelmän näkökulmasta verokannustimen valmistelun yhteydessä on pidetty perustellumpana rakentaa tutkimus- ja kehittämistoiminnan kannustin osaksi verojärjestelmää kuin sosiaaliturvamaksujärjestelmää.

Innovaatioboksit

Niin kutsutuissa innovaatioboksi-järjestelmissä (innovation box, patent box), jollaiset ovat käytössä muun muassa Alankomaissa ja Isossa-Britanniassa, kyse on tutkimus- ja kehittämisto-

minnan tuloihin kohdistuvasta verokannustimesta. Boksiin kuuluvan toiminnan tuloista maksetaan veroa normaalia yritysverokantaa alemmalla verokannalla. OECD:n BEPS-projektin¹³ jälkeen innovaatioboksi-järjestelmissä tulisi toteutua selkeä syy-yhteys, eli patenttiboksiehtojen piirissä olevien yritysten tulee pystyä osoittamaan yhteys tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen sekä niihin liittyvien patenttien, tuotteiden tai tuoteperheiden välillä. Innovaatioboksi-järjestelmä olisi Suomessa täysin uudenlainen verokannustin, eikä siten istuisi muuhun verojärjestelmään yhtä hyvin kuin verovähennykseen perustuva kannustin.

Veronhyvitysmalli

Niin sanotussa veronhyvitysmallissa (tax credit -malli) verovelvolliselle maksettaisiin tutkimus- ja kehittämistoiminnan perusteella veronhyvitystä, eli verovelvollinen saisi tietyn laskentakaavan mukaisen rahasuorituksen takaisin itselleen. Tällainen veronhyvitysominaisuus voinee sinänsä liittyä mihin tahansa verokannustinmalliin ja laskentakaava voidaan muodostaa erilaisin perustein. Suomen näkökulmasta varteenotettavin vaihtoehto tältä kannalta lienee ollut veronhyvitysominaisuuden liittäminen esimerkiksi nyt ehdotettavaan lisäverovähennyspohjaiseen malliin.

Veronhyvitykseen perustuvia verokannustimia käytetään jonkin verran kansainvälisesti, mutta se ei luonteensa puolesta sopisi lainkaan Suomen nykyiseen verojärjestelmään. Käytännössä malli tarkoittaisi jonkinasteista verotuen muuntumista matkan varrella suoraksi tueksi, jonka perusteena vain olisi verotukseen liittyvä tuloslaskenta. Mallin käyttöönottoon sisältyisi huomattavan paljon selvitettäviä asioita ja käytännön kysymyksiä, eikä mallia voida pitää Suomen järjestelmän kannalta perusteltuna. Mallin kannattajat tuovat usein esiin sen, että mallista hyötyisivät myös tappiolliset yritykset, joille pelkkä verovähennys ei luo kannustinta toiminnan tappiollisuuden vuoksi. Kuitenkin, mikäli verovähennysmalliin liitetään mahdollisuus siitä, että vähennys kasvattaa tappion määrää, ja tappiot voidaan siirtää seuraaville vuosille, tämä osittain ajaisi samaa asiaa tappiollistenkin yritysten tukemisesta. Lisäksi voitaneen myös kysyä, onko valtion varoin perusteltuakaan tukea toimintaa, joka jatkuu useiden vuosien ajan tappiollisena. Tältä kannalta tappiollisten yritysten tukeminen nimenomaan mahdollisuudella siirtää tutkimus- ja kehittämistoiminnan tappiot tuleville vuosille normaalien tappioiden siirtymistä koskevien säännösten mukaan, voitaneen pitää perusteltuna ja riittävänä. Lisäksi veronhyvitysmallin budjettivaikutukset olisivat arvaamattomampia, jos hyvitys maksettaisiin myös tappiollisille yrityksille rahana.

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen lisääntymiseen perustuva kannustin ja yhdistelmä-kannustin

Maailmalla on olemassa malleja myös pelkästään tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen lisääntymiseen perustuvista verokannustimista, eli niin sanotuista inkrementaalisista verokannustimista. Käytännössä tämä tarkoittaa pelkistään sitä, että tutkimus- ja kehittämistoiminnan määrää verrataan aikaisempaan määrään tietyltä tarkastelujaksolta, esimerkiksi viimeisen kolmen vuoden ajalta, ja näin todennetun tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisääntymisen perusteella myönnettäisiin verovelvolliselle jokin etu, esimerkiksi lisävähennys, veronhuojennus tai veronhyvitys. Tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustin voi myös olla yhdistelmä tutkimus- ja kehittämistoiminnan määrän perusteella myönnettävästä kannustimesta sekä lisääntymisen perusteella saatavasti lisäkannustimesta, eli niin sanottu yhdistelmä-kannustin.

¹³ Base Erosion and Profit Shifting <https://www.oecd.org/tax/beps/>

Pelkästään tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen lisääntymiseen perustuvaa mallia ei voitane pitää sellaisenaan suomalaisen järjestelmään hyvin sopivana, sillä malli muodostuu väisämättä varsin monimutkaiseksi ja sisältäisi useita erilaisia riskejä väärinkäytöksille ja aggressiiviselle verosuunnittelulle. Huomionarvoista on myös, että viime vuosina osa maista, joissa tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisääntymiseen perustuvia kannustimia on käytetty, ovat näistä kannustimista luopuneet ja siirtyneet käyttämään hallinnollisesti kevyempiä, mutta laajempia määräperusteisia kannustimia.

Verokannustin, joka kohdistuu menojen lisääntymiseen kuitenkin vastaisi teorian tasolla parhaalla tavalla tavoitteeseen kannustaa verovelvollisia lisäämään tutkimus- ja kehittämistoimintaansa, mistä syystä nyt ehdotettavassa laissa onkin päädytty ehdotetunlaiseen yhdistelmäkanustimeen. Yhdistelmämuotoisella verokannustimella pyritään välttämään pelkän menojen lisääntymiseen perustuvan mallin ongelmat, mutta toisaalta tehostamaan kannustinvaikutusta verrattuna pelkkään menojen määrään perustuvaan kannustimeen.

Menojen lisääntymiseen perustuvan mallin tai yhdistelmämallin, jossa on menojen lisääntymiseen perustuva osa, puolesta puhuu erityisesti tuoreempi kansainvälinen tutkimuskirjallisuus, jossa edellä mainitusti osoitettu viitteitä siitä, että verokannustimen sitominen tutkimustoiminnan menojen lisääntymiseen kannustaa lisäämään tutkimus- ja kehittämistoiminnan panostuksia määräperusteisia verokannustimia enemmän. Toisaalta tutkimustulosten soveltuvuus Suomen järjestelmään ja olosuhteisiin ei ole täysin selvää. Selvää lienee kuitenkin se, että menojen lisääntymiseen perustuva elementti kohdistaa verotukea vahvemmin sellaiseen tutkimus- ja kehittämistoimintaan, jota ei olisi ilman kannustinta tehty. Kääntöpuolena kannustimen sitominen menojen lisääntymiseen välttämättä monimutkaistaa kannustimen rakennetta, jolloin se on hallinnollisesti raskaampi verovelvollisille käyttää, mikä puolestaan voi johtaa kannustimen käyttämättömyyteen, jolloin kannustinvaikutus itseasiassa kokonaan menetetään tältä osin. Hallinnollinen raskaus koskee myös viranomaista, sillä menojen lisääntymiseen perustuvan kannustimen asiallista käyttöä on monimutkaisempi ja vaikeampi valvoa. Lisäksi etenkin alkuvaiheessa järjestelmien, prosessien ja ohjeiden muutokset Verohallinnossa ovat työlämpiä.

Pelkästään menojen lisääntymiseen perustuva verokannustin saattaa myös aiheuttaa erilaisia negatiivisia verovelvollisten käyttäytymiseen liittyviä kannustinvaikutuksia riippuen kannustimen muotoilusta. Lyhyellä aikavälillä pelkkään menojen lisääntymiseen perustuva kannustin saattaa kannustaa toimijoita poukkoilevaan tutkimus- ja kehittämistoimintaan silloin, jos toiminnan lisääntymisen vertailujakso on lyhyt. Tätä negatiivista kannustinvaikutusta voidaan kuitenkin pyrkiä vähentämään asettamalla raja sille, kuinka suuri prosentuaalinen tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen lisäys vuositasolla huomioidaan. Myös kannustimesta saatavalle hyödyllä asetettava yläraja osaltaan vähentää negatiivista kannustinta. Puolestaan pitkä vertailujakso saattaa antaa negatiivisen kannusteen suhteessa suuriin kertainvestointeihin. Pitkällä aikavälillä pitkän vertailujakson mallissa yritykselle voi olla edullisempaa lisätä toimintaa tasaisesti vähän, eikä tehdä yhtenä vuonna yksittäistä suurta investointia, jonka johdosta yritys voisi menettää tutkimustoiminnan lisääntymiseen perustuvasta kannustimesta saatavan hyödyn koko vertailujakson pituiselta ajalta.

Väärinkäytösten ehkäisemistä ajatellen taas menojen lisääntymiseen perustuva kannustimen malli saattaa pitkällä aikavälillä hillitä menojen uudelleennimeämistä ja yliportointia, etenkin jos toiminnan lisääntymistä vertaillaan useamman vuoden keskiarvoon. Tällöin verovelvollisen ei kannata yhtenä vuonna yliportoida menojaan, koska nämä vaikuttavat myös tulevien vuosien vertailupohjaan. Toisaalta tästä näkökulmasta malli saattaa joissain tapauksissa päinvastoin johtaa yliportoinnin kierteeseen, jossa yhtenä vuonna tehty yliportointi johtaa siihen, että aina on raportoitava enemmän ja enemmän liikaa, jotta tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisäyksen kriteeri edelleen saavutettaisiin.

Vertailu pidemmän ajan keskiarvoon lisäisi kannustimen monimutkaisuutta ja hallinnollista taakkaa entisestään. Pitkä vertailujakso myös tekisi käytännön toteutuksesta raskaamman ja esimerkiksi nyt ehdotetunlaisen ylimääräisen lisävähennyksen osuuden käyttöönotto viivästyisi, sillä vertailupohjalle tarvittaisiin vahvistetut verotustiedot kannustimen perusteeksi hyväksyttävien tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen määrästä koko vertailujaksolta.

Yhteenvetona todettakoon, että mallista ja toteutuksesta riippuen pelkästään tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen lisääntymiseen perustuvan verokannustimeen voi liittyä mahdollisuuksia verosuunnitteluun ja riskejä negatiivisiin kannustinvaikutuksiin mahdollisesti enemmän kuin määräperusteiseen kannustimeen. Nyt ehdotetussa yhdistelmämallissa näitä negatiivisia vaikutuksia on pyritty minimoimaan ensinnäkin sillä, että ehdotettu malli pohjautuu ensin yleiseen lisävähennykseen, joka on niin sanotusti normaali tutkimusmenojen määrään perustuva kannustin ja vasta tämän lisäksi ylimääräisenä kannustimena menojen lisääntymiseen perustuvaan ylimääräiseen lisävähennykseen. Lisäksi ehdotetaan lyhyttä vertailujaksoa pidemmän aikavälin keskiarvoon vertailemisen sijaan, sillä tämä tekee kannustimesta hieman hallinnollisesti kevyemmän, eikä tällöin arvioida aiheutuvan merkittävää negatiivista käyttäytymisvaikutusta suurien kertainvestointien lykkääntymisestä. Tätä suurempien kertainvestointien lykkääntymisen riskiä vähentää myös se, että kannustin ehdotetaan nimenomaan yhdistelmä-kannustimeksi, eikä pelkästään menojen lisääntymisen perustuvaksi kannustimeksi. Vastapainona lyhyelle vertailujaksolle, poukkoilevan menojen raportoinnin ehkäisemiseksi ehdotetaan prosentuaalista 50 prosentin ylärajaa sille, kuinka suuri menojen lisäys kannustimen perusteessa voidaan ottaa huomioon.

Sen lisäksi, että ehdotetun kaltaisen yhdistelmä-kannustimen arvioidaan parhaalla mahdollisella tavalla ottavan huomioon ja minimoivan pelkkään tutkimusmenojen lisääntymiseen perustuvaan kannustimeen liittyviä ongelmakohtia, yhdistelmä-kannustin tuo kokonaisuuteen myös määräperusteisen kannustimen hyviä puolia. Yhdistelmä-vähennyksen määräperusteinen osa ottaa huomioon sen, että myös tasaiset ja jatkuvat tutkimus- ja kehittämistoiminnan investoinnit ovat tärkeitä, eivät pelkästään alati kasvava, eikä tutkimus- ja kehittämistoiminnan tuloksellisuusvaatimukset aina perustu jatkuvalla tutkimus- ja kehittämistoiminnan kasvattamiselle.

Konsernikohtaisuus

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.

Myös konserniin kuuluvat yhtiöt verotetaan Suomessa täysin omina, erillisinä verovelvollisinaan, mistä poikkeuksena ovat vain konserniavustusta ja konsernivähennystä koskevat sääntelet, joiden tarkoituksena on tietyissä tarkkaan säädellyissä tilanteissa tasoittaa eroavaisuuksia sille, että yritykset toimivat konsernirakenteessa sen sijaan, että kaikki toiminnot olisivat yhden suuren yrityksen alla. Erillisyyhtiöperiaate on siis verolainsäädännössä vahva pääsääntö. Aiemmissa verokannustimissa eli vuosien 2013–2014 laissa sekä edelleen voimassa olevassa vuosien 2021–2027 lain mukaisessa yhteistyökannustimessa yläraja on ollut verovelvolliskohtainen, ei konsernikohtainen.

Verokannustimessa on joka tapauksessa jo kyse poikkeuksesta verojärjestelmäämme, ja kyseinen poikkeus on verovelvollisen hyväksi tuleva kannustimesta saatava lisähyöty. Aggressiivisen verosuunnittelun välttämiseksi ehdotetaan, että lisävähennysten yläraja olisi konsernikohmainen, jotta konserneissa ei voitaisi keinotekoisesti toimintaa järjestelemällä hyödyntää ylärajaa useankertaisesti. Ehdotetun lain 1 §:ssä oikeus lisävähennyksiin ehdotetaan sidottavaksi verovelvollisen 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.

5.2 Ulkomaiden lainsäädäntö ja muut ulkomailla käytetyt keinot

5.2.1 Yleistä

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannusteet ovat kansainvälisesti yleisiä. Esimerkiksi useimmissa muissa OECD-valtioissa on tällä hetkellä käytössä jokin tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannuste. Alla on esitelty lyhyesti muutamien Suomelle olennaisten verokannustimien verokannustimia sekä muutamien muiden maiden käyttämiä tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen lisääntymiseen (niin sanotut inkrementaaliset, englanniksi incremental, kannustimet) tai menojen määrän ja lisääntymisen yhdistelmään (niin sanotut hybridikannustimet, englanniksi hybrid) perustuvia verokannustimia. Vertailussa on käytetty lähteenä erityisesti OECD:n Measuring Tax Support for R&D and Innovation -verkkosivuilta¹⁴ löytyvää kattavaa materiaalia eri maiden verokannustimista, IBFD-kirjaston (The International Bureau of Fiscal Documentation) maakohtaisia yritysverotuksen yhteenvetoja sekä kansallisten viranomaisten omilta verkkosivuilta löytyviä tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustimien tietoja ja ohjeita.

Suora vertailu kansainvälisten verokannustimien ja Suomen välillä on haasteellista, sillä kunkin maan verokannustimet on säädetty aina kulloisiinkin kansallisiin tarpeisiin sekä paikalliseen vero- ja oikeusjärjestelmään sopivaksi. Kansainvälisesti käytössä olevat verokannustimet saattavat esimerkiksi olla hyvin monimutkaisia ja hallinnollisesti raskaita sekä verovelvolliselle että hallinnolle, eivätkä välttämättä sellaisenaan sopisi lainkaan Suomen järjestelmään. Tässä jaksossa esitellyt verokannustimet ovat siis lähinnä esimerkinomaisia huomioita siitä, millaisia ratkaisuja muissa maissa on tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustimien osalta tehty, eikä vertailulle tulisi antaa kovinkaan suurta painoarvoa yksittäisten elementtien tai yksityiskohtien osalta.

5.2.2 Ruotsi

Ruotsissa on ollut vuodesta 2014 lähtien käytössä tutkimus- ja kehittämistoiminnan kannustin, tutkimusvähennys, ”forskningsavdrag”, joka kohdistuu työnantajan sosiaaliturvamaksuihin. Muilta osin tutkimus- ja kehittämistoimintaan liittyvät menot ovat verotuksessa normaalisti vähennyskelpoisia koko määrältään, mutta vähennykseen ei liity erillistä verokannustinta.

¹⁴ <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats.htm>

Ruotsin tutkimuskannustin on rakennettu niin, että työnantaja voi edellytysten täytyessä tehdä vähennyksen tutkimus- ja kehittämistoiminnan parissa työskentelevien työntekijöidensä työnantajan sosiaaliturvamaksun maksuperusteesta. Koska vähennys tehdään sosiaaliturvamaksusta, Ruotsin veroviranomainen tulkitsee tutkimus- ja kehittämistoiminnan käsitettä sosiaaliturvamaksulainsäädännön määritelmän mukaan, jonka määritelmä on suhteellisen kapea. Edellytyksinä vähennyksen tekemiselle on muun muassa, että työntekijän tulee työskennellä tutkimus- ja kehittämistoiminnaksi katsottavien toimenpiteiden parissa tietyn aikaa, ja heidän tulee olla alle 65-vuotiaita. Vuoden 2021 heinäkuun alusta alkaen edellytyksiä muutettiin siten, että tutkimus- ja kehittämistoiminnan työntekijöiksi lasketaan työntekijät, joiden työajasta vähintään 50 prosenttia kohdistuu tutkimus- ja kehittämistoiminnan työtehtäviin. Aiemmin vaatimus oli 75 prosenttinen tutkimus- ja kehittämistoimintatyö. Myös tutkimusvähennyksen määrää ja ylärajaa muutettiin heinäkuussa 2021. Nykyään vähennyksen määrä on 19,59 prosenttia kuukaudessa ja yläraja 600 000 kruunua, eli noin 58 000 euroa kuukaudessa. Konsernitason yhteinen yläraja on 1 225 652 kruunua kuukaudessa eli noin 120 000 euroa. Erityiset prosentit ja ylärajat koskevat yrityksiä ja konserneja, joilla ei ole kiinteää toimipaikkaa Ruotsissa. Aiemmin vähennyksen määrä oli 10 prosenttia ja konsernikohtainen yläraja oli 230 000 kruunua eli noin 22 000 euroa kuukaudessa.

5.2.3 Norja

Norjassa tutkimus- ja kehittämistoimintaan liittyvät menot ovat täysimääräisesti verotuksessa vähennyskelpoisia, minkä lisäksi Norjassa on käytössä yritysverosta tehtävän vähennyksen muodossa toteutettu tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustin, ”skattefunn”. Verokannustimen lisäksi Norjassa on käytössä suorien tukien järjestelmä.

Skattefunn-verokannustimen mukaista verovähennystä voi vaatia yritys, jolla on nimenomainen yksilöity tutkimustoiminnan hanke, jolla pyritään tuottamaan uusi tai paranneltu tuote, palvelu tai tuotantoprosessi. Hankkeen tulee tuottaa uutta tietoa, taitoa tai kyvykkyyttä yritykselle. Verokannustinta muutettiin hieman vuoden 2020 alussa, jonka jälkeen kannustimen määrä on 19 prosenttia hyväksyttävistä kustannuksista ja yläraja vähennykselle on 25 miljoonaa Norjan kruunua. Aiemmin kannustin sisälsi edullisemman vähennysprosentin pienille ja keskisuurille yrityksille sekä korkeamman ylärajan tutkimuslaitosyhteistyölle, mutta vuoden 2020 alussa kohtelu yhdenmukaistettiin kaikille toimijoille.

Verokannustin on kaikkien edellytykset täyttävää tutkimus- ja kehittämistoimintaa harjoittavien toimijoiden käytettävissä, jotka ovat rekisteröityjä sekä yritysverovelvollisia Norjassa. Myös Norjassa sijaitseva kiinteä toimipaikka voi vaatia verovähennystä, kunhan menoja vastaavat tulojen tulot ovat allokoitavissa toimintaan Norjassa. Jotta vähennys voidaan myöntää, tulee tutkimuksen olla Norjan tutkimusneuvoston, Research Council of Norway – Forskningsrådet, hyväksymä. Kaikki kiinteästi tiettyyn verovähennyksen perusteeksi hyväksytyyn tutkimus- ja kehittämistoiminnan hankkeeseen liittyvät menot ovat laajasti verovähennyksen piirissä; muun muassa palkkausmenot sivukuluineen, materiaalit, ulkoiset palvelut, vakuutukset, ostetut tutkimuspalvelut sekä myös hankkeelle yksilöivät rahoitusmenot. Palkkausmenoilta on kuitenkin asetettu tiettyjä rajoja, kuten enimmäistuntipalkka, jotka rajoittavat hyvin korkeasti palkattujen työntekijöiden koko palkan sisällyttämistä hankkeen kokonaismenoihin. Vuosikohdainen 25 miljoonan kruunun yläraja on verovelvolliskohtainen, ja verovelvollinen voi samalta vuodelta vaatia verovähennystä myös useammalle hankkeelle, jos edellytykset täyttyvät eikä yläraja ylity. Norjassa ei ole käytössä erillistä konsernikohtaista ylärajaa, vaan konserniyhtiöitä kohdellaan erillisyyhtiöinä ylärajan kannalta.

Jos verosta tehtävä vähennys ylittää yrityksen maksettavaksi määrättävän veron, tai yrityksellä ei ole lainkaan verotettavaa tuloa vähennyksen hakemisvuonna, ylittävä vähennyksen määrä

maksetaan yritykselle takaisin veronhyvityksenä. Vähennyksen hyödyntäminen ei estä samojen menojen vähentämistä verotuksessa menona tai poistona.

5.2.4 Tanska

Tanskassa on käytössä tutkimus- ja kehittämistoiminnalle kaksi erilaista verokannustinta sekä lisäksi tutkimustoiminnassa käytettyjen koneiden, laitteiden ja laivojen nopeutettujen poistojen järjestelmä. Yleisesti tutkimus- ja kehittämistoimintaan liittyvät menot ovat tulonhankkimiskuluina vähennyskelpoisia täydestä määrästäan. Vähennyskelpoisuuteen liittyvät erityissäännöt riippuvat siitä, onko kyse niin sanotusta normaalista tutkimustoiminnasta vai perustavanlaatuisesta tutkimuksesta, ja miten yrityksen liiketoiminta osallistuu tutkimukseen. Normaalin tutkimustoiminnan, menot voidaan joko vähentää niiden syntymisvuoden verotuksessa tai jaksottaa verotuksessa tasapoistoiksi viidelle vuodelle menojen syntymisvuodesta alkaen. Edellytyksenä on, että tutkimus- ja kehittämistoiminta liittyy verovelvollisen liiketoimintaan tai tulevaan liiketoimintaan. Normaalina tutkimustoimintana pidetään olemassa olevan tieteellisen tai teknisen tiedon hyödyntämistä uusien tai huomattavasti kehittyneempien materiaalien, tuotteiden, prosessien, systeemien tai palveluiden kehittämiseksi, mukaan lukien soveltava tutkimus eli uuden tiedon tuottaminen sen soveltamiseksi käytännössä. Vähennyskelpoisina menoina normaalille tutkimustoiminnalle pidetään esimerkiksi palkkoja, vuokria, kuluja raakamateriaaleista ja aineettomasta omaisuudesta sekä kolmannelta osapuolelta ostettuja tutkimuksia tai kokeita.

Tanskassa otettiin vuodesta 2018 alkaen käyttöön niin sanottu tutkimus- ja kehittämistoiminnan supervähennys, ”forhøjet fradrag for udgifter til forsøgs- og forskningsvirksomhed”, jonka puitteissa verovelvollinen saa tehdä toteutuneita menoja suuremman vähennyksen verotettavasta tulostaan. Tämän supervähennyksen määrä oli aluksi vain 1,5 prosenttia, mutta määrä säädettiin nousevaksi asteittain tulevina vuosina. Verovuonna 2020 alkuperäinen supervähennyksen määrä olisi ollut 3 prosenttia, jolloin verovelvollinen saisi vähentää 103 prosenttia todellisista kustannuksista. Puolestaan verovuosille 2021–2022 vähennysprosentin oli suunniteltu nousevan 5 prosenttiin, verovuosille 2023–2025 taas 8 prosenttiin ja verovuodelle 2026 ja siitä eteenpäin 10 prosenttiin. Tanskassa kuitenkin päätettiin vuonna 2020 nostaa supervähennysprosenttia väliaikaisesti vuosille 2020, 2021 ja 2022 jopa 30 prosenttiin, jolloin toteutuneista menoista saa tehdä vähennyksen 130 prosenttisesti. Yläraja tälle korotetulle supervähennykselle on 850 miljoonaa Tanskan kruunua. Käyttämättä jääneen vähennyksen voi siirtää tuleville vuosille rajoittamattoman ajan. Vähennysprosentin nostaminen on ilmeisesti ollut alkujaan koronapandemiaan liittynyt tukitoimenpide, mutta myös korotetun prosenttitason jättämisestä pysyväksi on Tanskassa ollut poliittista keskustelua.

Lisäksi Tanskassa on ollut vuodesta 2012 asti käytössä erityinen tappiollisille yrityksille suunnattu verokannustinjärjestelmä, ”skattekreditter for forsknings- og udviklingsaktiviteter”, jossa yrityksen tutkimus- ja kehittämistoiminnasta johtuvan tappion perusteella yritykselle voidaan maksaa veronhyvityksenä käteissuoritus. Käteissuorituksen määrä on 22 prosenttia siitä tappion osasta, joka perustuu tutkimus- ja kehittämistoimintaan. Koska tappio muunnetaan käteisenä maksettavaksi veronhyvitykseksi, kyseistä tappiota ei ole enää mahdollista käyttää tulevina vuosina, vaan se katsotaan käytetyksi, kun tappio muunnetaan veronhyvitykseksi. Suorituksen yläraja on 5,5 miljoonaa Tanskan kruunua eli 22 prosenttia laskettuna 25 miljoonan kruunun ylärajasta. Veronhyvitykseksi voidaan muuntaa vain sen vuoden tutkimus- ja kehittämistoiminnasta aiheutunut tappio, jona veronhyvitystä vaaditaan. Aiempien vuosien tappioita ei tässä yhteydessä oteta huomioon. Mikäli yritys kuuluu konserniin ja on osa konsernin yhteisverotusjärjestelmää, veronhyvityksen voi saada vain, jos koko konsernin konsolidoitu tulos on tappiollinen. Saatavilla oleva veronhyvitys lasketaan konsernitasolla.

5.2.5 Alankomaat

Alankomaissa on käytössä lukuisia tutkimus- ja kehittämistoiminnan kannustinjärjestelmiä. Verokannustimista merkityksellisimpiä ovat niin sanottu WBSO-järjestelmä, ”Wet Bevordering Speur- en Ontwikkelingswerk”, sekä innovaatiolaatikkajärjestelmä, ”innovation box”. Lisäksi Alankomaissa on myös muita tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoimintaan liittyviä verokannustimia, joiden tarkoituksena on kannustaa yrityksiä muun muassa ympäristöystävälliseen toimintaan, työllistämiseen ja innovaatioihin.

WBSO-järjestelmässä yrityksille hyvitetään osa niiden tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkakustannuksiin liittyvistä veroista ja sosiaalimaksuista. WBSO-järjestelmässä kannustin on hankekohtainen ja hankkeelle on haettava etukäteen lupa elinkeinoministeriöltä vähintään kuukausi ennen tutkimustoiminnan aloittamista. Tuettavan tutkimus- ja kehittämistoiminnan määrittely kattaa WBSO-järjestelmässä teknisesti uusien fyysisten tuotteiden ja prosessien, ohjelmistojen tai niiden komponenttien kehityksen sekä teknistieteellisen tutkimuksen. Lisäksi projektin täytyy olla yhtiölle uusi projekti.

WBSO-järjestelmä on tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen määrään perustuva 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 32 prosentin ja uudet yritykset 40 prosentin hyvityksen hyväksytyihin tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkakustannuksiin kohdistuvista veroista ja sosiaalimaksuista 350 000 euroon asti. Tämän määrän ylittävältä osalta hyvitys on 16 prosenttia menoista. Kuitenkin vuodelle 2021 kyseisiä hyvitysprosentteja 350 000 euron rajaan asti on koronapandemian johdosta väliaikaisesti korotettu; yleinen prosentti korotettiin 32 prosentista 40 prosenttiin ja uusien yritysten prosentti nostettiin 50 prosenttiin. Mainittu 350 000 euron rajan ylittävältä osalta laskettava 16 prosentin hyvitys pysyi sellaisenaan.

Lisäksi Alankomaissa käytössä olevalla niin sanotulla innovaatiolaatikkajärjestelmällä yrityksiä kannustetaan yksityisiin tutkimus- ja kehittämistoiminnan investointeihin soveltamalla edullisempaa verokantaa innovatiivisesta toiminnasta syntyviin tuloihin. Innovaatiolaatikkajärjestelmässä yritys voi kohdistaa itse kehittämistään aineettomista oikeuksista saamansa tulot ja niihin liittyvät menot innovaatiolaatikkoon, jonka voittoa verotetaan alennetulla 9 prosentin verokannalla, verrattuna normaaliin 25,8 prosentin yritysverokantaan. Vuoteen 2021 asti innovaatioboksin verokanta oli vieläkin hieman matalampi, vain 7 prosenttia. Vuoden 2017 alusta innovaatiolaatikkajärjestelmää uudistettiin vastaamaan BEPS-raportin toimenpide-ehdotus 5:n vaatimuksia. Muutosten vuoksi uuden niin sanotun nexus-periaatteen mukaan vain tulot, jotka liittyvät yhtiön sisäisesti tekemään kehitystyöhön, hyväksytään innovaatiolaatikkoon. Järjestelmä koskee aineettomia oikeuksia, joiden tutkimus- ja kehittämistoiminta täyttää WBSO-järjestelmässä asetetut edellytykset.

5.2.6 Iso-Britannia

Isossa-Britanniassa on käytössä useita verokannustinjärjestelmiä. Yleisen tutkimus- ja kehittämistoiminnan hyvitysjärjestelmän, ”Research and Development Expenditure Credit Scheme” (RDEC), lisäksi Isossa-Britanniassa on käytössä erityinen, pienille ja keskiuurille yrityksille suunnattu verokannustin, ”Research and Development tax relief for small and medium-sized enterprises”. Isossa-Britanniassa on myös käytössä niin sanottu patenttialatikkajärjestelmä, ”Patent Box”, sekä tutkimus- ja kehittämistoiminnan poistoihin kohdistuvaa erityistä sääntelyä, ”Research and Development Allowance” (RDA).

Pienten ja keskisuurten yritysten verokannustimen perusteella yritys saa vähentää tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoensa yli kaksinkertaisena verotettavasta tulostaan; tällöin tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoista voi vähentää yhteensä 230 prosenttia, eli 130 prosentin lisävähennys 100 prosentin toteutuneiden menojen vähentämisen lisäksi. Vähennyksen hankekohtaisena ylärajana on 7,5 miljoonaa euroa. Tappiolliselle yritykselle kannustin voidaan maksaa rahana veronhyvityksenä. Veronhyvityksenä maksettava määrä on tällöin 14,5 prosenttia hyvityksen pohjana käytettävästä niin sanotusta alistettavasta tappiosta (surrenderable loss). Alistettava tappio on pienempi seuraavista määristä: niin sanottu vapauttamaton liiketappio (unrelieved trading loss) tai 230 prosenttia hyväksyttävistä tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoista. Myös veronhyvityksellä on vuosikohtainen ylärajan, jonka määrittämisessä lasketaan mukaan 20 000 punnan kiinteän rajan lisäksi yrityksen maksamia palkkoja sekä sosiaaliturvamaksuja.

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan hyvitysjärjestelmä RDEC on suunnattu pääasiassa muille kuin pienille ja keskisuurille yrityksille, jotka eivät voi hyödyntää pienten ja keski-suuren yritysten omaa kannustinjärjestelmää. Kuitenkin tietyissä tilanteissa, kuten suurelle yritykselle tehdyn alihankinnan yhteydessä, myös pieni tai keskisuuri yritys voi hakea RDEC-järjestelmän mukaista hyvitystä silloin, kun se ei voi vaatia hyvitystä pienemmille toimijoille suunnatun järjestelmän perusteella. RDEC korvasi aiemmin käytössä olleen suurten yritysten kannustimen, ”Large Company Scheme” -järjestelmän, vuonna 2016. Käytännössä RDEC:n mukainen huojennus on 13 prosenttia yhtiön huojennukseen oikeuttavista tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoista. Huojennuksen määrä voidaan vähentää yrityksen verovelvollisuudesta tai tappiollisille yrityksille määrä voidaan maksaa rahana takaisin. Kannustimesta saatava hyöty on yhtiön veronalaista tuloa.

Lisäksi Isossa-Britanniassa on ollut vuodesta 2012 asti käytössä niin sanottu patenttilaatikkojärjestelmä. Järjestelmän ehtoja kuitenkin päivitettiin huomattavasti vuonna 2016 BEPS-hankkeen takia. Vuoteen 2021 asti vanhan järjestelmän ja muokatun järjestelmän ehtoja sovelletaan rinnakkain siltä osin kuin yritykset ovat ehtineet jo päästä järjestelmän piiriin ennen vuoden 2016 muutoksia. BEPS-hankkeen vuoksi uusien patenttilaatikkoehtojen piirissä olevien yritysten tulee pystyä osoittamaan yhteys tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen sekä niihin liittyvien patenttien, tuotteiden tai tuoteperheiden välillä. Järjestelmän piiriin hyväksyttävien patenttien tuottamista tuotoista maksetaan yhteisön tuloveroa alennetulla kymmenen prosentin verokannalla.

5.2.7 Tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisääntymiseen perustuvat ja yhdistelmäverokannustimet

OECD:n koostaman yhteenvedon mukaan jonkin muotoinen tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen lisääntymiseen kokonaan tai osittain perustuva, eli inkrementaalinen tai hybridiverokannustin, on tällä hetkellä käytössä ainakin Yhdysvalloissa, Japanissa, Koreassa, Meksikossa, Portugalissa ja Espanjassa. Kuitenkin on huomionarvoista, että toisaalta OECD:n tietojen mukaan tällaisista menojen lisääntymiseen perustuvista verokannustimista ovat viime vuosien aikana luopuneet ainakin Ranska vuonna 2008, Australia vuonna 2011 ja Irlanti vuonna 2015 ja tilalle on otettu tutkimustoiminnan määrään perustuvia laajempia ja hallinnollisesti kevyempiä kannustimia.

Eri maissa menojen lisääntymiseen perustuvien kannustimien rakenne vaihtelee. Pelkästään menojen lisääntymiseen perustuva inkrementaalinen kannustin on käytössä OECD:n vuodelta 2021 koostamien tietojen perusteella Yhdysvalloissa ja Meksikossa. Japanissa on käytössä kolme erilaista verokannustintä, joista yksi on luonteeltaan pelkästään menojen lisääntymiseen perustuva väliaikainen kannustin, mutta toisaalta sen rinnalla on myös kaksi pysyvää, menojen

määrään perustuvaa kannustinta. Portugalin, Espanjan ja Korean verokannustimet ovat yhdistelmä-kannustimia, eli sisältävät sekä tutkimusmenojen määrään että määrän lisääntymiseen perustuvat elementit.

Yhdysvalloissa on käytössä jopa kolme erilaista menojen lisääntymiseen perustuvaa kannustinta; ”Regular research credit” (RRC), ”Alternative simplified credit” (ASC) ja ”Credit for basic research”, joiden lisäksi on käytössä myös menojen määrään perustuva erityiskannustin energiatuotantialalle, ”Energy research credit”. Sekä RRC-kannustimen että perustutkimuksen kannustimen taso on 20 prosenttia, mutta kannustimen peruste lasketaan kummassakin suhteellisen monimutkaisten sääntöjen mukaan. Vaihtoehtoisessa yksinkertaistetussa ASC-kannustimessa verovelvollinen voi tehdä veroistaan ylimääräisen vähennyksen, jonka määrä on 14 prosenttia sellaisista kannustinjärjestelmän piiriin hyväksyttävistä tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoista, jotka ylittävät 50 prosenttia vastaavien menojen kolmen viimeisen vuoden keskiarvosta. Mikäli verovelvollisella ei ole ollut lainkaan tutkimustoimintaa viimeiseen kolmeen vuoteen, vähennyksen määrä on 6 prosenttia verovuoden vastaavista tutkimusmenoista. Kannustimille sovelletaan myös erityisiä ylärajoja. Käyttämättä jäänyttä kannustinta ei pääsääntöisesti makseta veronhyvityksenä takaisin vaan määrät voidaan siirtää tuleville vuosille 20 vuoden ajan. Kuitenkin vuodesta 2016 lähtien tietyt uudet yritykset (start-ups) ovat voineet valita osan kannustimesta, enintään 250 000 dollaria, vähennettäväksi tilitettäviä ennakonpidätyksiä (payroll tax liability) vastaan normaalin yrityksen tuloverosta vähentämisen sijaan.

Meksikossa otettiin vuonna 2017 käyttöön uusi tutkimusmenojen lisääntymiseen perustuva verokannustin. Verokannustimen taso on 30 prosenttia sellaisista järjestelmään hyväksyttävistä tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoista, joiden määrä ylittää edellisen kolmen vuoden keskimääräisen tutkimusmenojen määrän. Verosta tehtävän vähennyksen enimmäismäärä on 50 miljoonaa Meksikon pesoa, eli noin 2,4 miljoonaa euroa, ja raja on verovelvollis- ja verovuosi-kohtainen. Käyttämättä jääneet verovähennykset voidaan siirtää tuleville vuosille 10 vuoden ajan.

Portugalin yhdistelmä-kannustimessa on tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen määrään perustuva osa, jonka vähennysprosentti on 32,5 prosenttia yleisesti mutta tietyille uusille yrityksille jopa 47,5 prosenttia. Tämän lisäksi kannustin sisältää menojen lisääntymiseen perustuvan 50 prosentin suuruisen kannustimen, jonka perusteeksi lasketaan tutkimusmenojen lisääntymisen verrattuna kahden edellisen verovuoden keskiarvoon. Menojen lisääntymiseen perustuvaa lisäosaa voivat kuitenkin käyttää vain yritykset, joiden määräperusteinen vähennys lasketaan 32,5 prosentin perustason mukaan. Määräperusteiselle osalle ei ole asetettu ylärajaa, mutta menojen lisääntymiseen perustuvan vähennyksen yläraja on 1,5 miljoonaa euroa. Käyttämättä jääneitä vähennyksiä voidaan siirtää tuleville vuosille 8 vuoden ajan.

Espanjan yhdistelmä-kannustimessa sovelletaan eriasteisia prosentuaalisia vähennyksiä verosta tehtävän vähennyksen perusteesta riippuen; vähennyksen määrä on 25 prosenttia tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoista, mutta 12 prosenttia teknisistä innovaatioista. Lisäksi täysiaikaisten tutkijoiden palkoista vähennyksen saa tehdä 17 prosentilla korotettuna eli yhteensä 42 prosenttisesti. Yksinomaan tutkimustoiminnan käytössä olevasta aineellisesta ja aineettomasta omaisuudesta, pois lukien kiinteistöt ja rakennukset, vähennyksen määrä on 8 prosenttia. Lisäksi autonomisista alueista Baskimaalla, Navarrassa ja Kanarian saarilla sovelletaan omia prosenttejaan. Menojen lisääntymisen perusteella laskettavaan lisävähennykseen lisätään 17 prosenttiyksikköä, eli tällöin vähennys on 42 prosenttia (25 + 17 prosenttia) siitä osasta tutkimusmenoista, joka ylittää kahden edellisen vuoden menojen keskiarvon. Mikäli vähennyksiä jää käyttämättä esimerkiksi yrityksen tappiollisuuden vuoksi, vähennyksiä voi siirtää tuleville vuosille 18 vuoden ajan, tai yritys voi pyytää vähennyksen maksamista veronhyvityksenä seuraavana vuonna, jolloin hyvitetävästä määrästä vähennetään 20 prosenttia. Sekä vähennykseen, että sen

perusteella laskettavaan veronhyvitykseen sovelletaan tiettyjä enimmäismääriä, joiden laskemisessa huomioidaan verovelvoitteiden kokonaismäärä.

Korean yhdistelmäkannustimessa määräperusteisen perusosan taso riippuu yrityksen koosta ja muista yrityksen ominaisuuksista. Suurille yrityksille prosentti vaihtelee 0–2 prosentin välillä ja se lasketaan kaavalla $0,5 \times$ tutkimusmenojen ja myyntien suhdeluku. Vähennysprosentti on 8–15 prosenttia suuren potentiaalin yrityksille, 25 prosenttia pienille ja keskisuurille yrityksille tai jos yritykset täyttävät tietyt kasvavien teollisuudenalojen hankkeen ("the Growth Industry and Basic Technology scheme") edellytykset, vähennysprosentti on tällöin 20–30 prosenttia suurille yrityksille ja 30–40 prosenttia pienille ja keskisuurille yrityksille. Menojen lisääntymisen perusteella laskettavaan osaan sovellettavat vähennysprosentit puolestaan ovat 25 prosenttia suurille yrityksille, 40 prosenttia korkean potentiaalin yrityksille ja 50 prosenttia pienille ja keskisuurille yrityksille. Menojen lisääntymistä arvioitaessa otetaan vertailussa huomioon vain edellisen vuoden toteutuneet tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen määrät, ei useamman vuoden keskiarvoa.

6 Lausuntopalaute

[Täydennetään]

7 Säännökohtaiset perustelut

1 §. Soveltamisala. Pykälän 1 momentin mukaan elinkeinotoiminnan tai maatalouden harjoittajalla olisi oikeus tehdä verotuksessa elinkeinotoiminnan tai maatalouden tulostaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkamenoihin ja ostettujen palveluiden menoihin perustuva yleinen lisävähennys sekä kyseisten menojen lisääntymiseen perustuva ylimääräinen lisävähennys laissa säädetyllä tavalla.

Lisäksi pykälän 2 momentissa säädettäisiin nimenomaisesti, että yleiseen ja ylimääräiseen lisävähennykseen olisi oikeutettu vain omaan elinkeinotoimintaansa tai maatalouteensa liittyvää tutkimus- ja kehittämistoimintaa harjoittava verovelvollinen kyseisen toiminnan menoista. Lisävähennysoikeuden sitominen nimenomaisesti verovelvollisen omaan toimintaan liittyvään tutkimus- ja kehittämistoimintaan tarkoittaa ensinnäkin sitä, että toimija, joka myy tutkimus- ja kehittämistoiminnan palveluita muille palveluntarjoajana, ei voisi tehdä lisävähennyksiä niistä menoista, joita sille on aiheutunut asiakkaalleen myytävän palvelun tuottamisesta, vaikka palvelu itsessään luonteensa puolesta täyttäisikin tutkimus- ja kehittämistoiminnan määritelmän. Lisävähennykset tehdään siis vain sen verovelvollisen verotuksessa, jonka elinkeinotoimintaan tai maatalouteen kyseinen tutkimus- tai kehittämistoiminta liittyy. Tällainen rajaus on välttämätön samoista menoista tehtävien kaksin- tai useankertaisten lisävähennysten ehkäisemiseksi, erityisesti, koska tutkimus- ja kehittämistoiminnan ostetuista palveluista aiheutuneet menot kuuluvat lisävähennysten piiriin myös lisävähennyksiä vaativan verovelvollisen tasolla.

Mikäli tutkimus- ja kehittämistoiminta on konsernissa keskitetty yhteen yhtiöön, kohdeltaisiin konsernin tutkimus- ja kehittämistoiminnan palveluntarjoajayhtiötä vastaavasti kuin täysin toisistaan riippumattomien yhtiöiden välistä tutkimus- ja kehittämistoiminnan palveluiden tarjoamista, eli lisävähennykset voitaisiin tehdä vain siinä konserniyhtiössä, jonka tosiasialliseen liike-toimintaan tehtävä tutkimus- ja kehittämistoiminta liittyy.

Lisäksi 2 momentissa täsmennettäisiin, että oikeus lisävähennyksiin on myös Suomessa rajoitetusti verovelvollisella, Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta käsin harjoitetun tutkimus- ja kehittämistoiminnan perusteella.

2 §. Määritelmät. Pykälässä määriteltäisiin lain keskeiset käsitteet: tutkimus- ja kehittämistoiminta; palkka; ostetut tutkimus- ja kehittämistoiminnan palvelut; yleinen lisävähennys; ylimääräinen lisävähennys sekä konserni.

Pykälän 1 kohdan mukaan tutkimus- ja kehittämistoiminnalla tarkoitetaan sellaista luovaa ja systemaattista toimintaa tiedon lisäämiseksi ja tiedon käyttämistä uusiin sovelluksiin, jolla tavoitellaan jotain olennaisesti uutta. Määritelmä vastaa Tilastokeskuksen tilastoissa käytettyä tutkimus- ja kehittämistoiminnan käsitettä,¹⁵ jonka mukaiseen määritelmään viitataan myös hallituksen esitysluonnoksessa koskien tutkimus- ja kehittämistoiminnan rahoituslakia. Koska nyt ehdotettava laki tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävähenyksen verotuksessa on osa samaa tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoiminnan kannustamisen ja pitkäjänteisen lisäämisen kokonaisuutta kuin tutkimus- ja kehittämistoiminnan rahoituslaki, on arvoitu tarkoituksemukaiseksi määritellä tutkimus- ja kehittämistoiminta laeissa yhtenevällä tavalla.

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan käsite on laaja ja monitahoinen, joten sitä on haasteellista määritellä verolainsäädännön edellyttävällä tarkkuudella. Vuoden 2013–2014 laissa tutkimus- ja kehittämistoiminta määriteltiin EU:n ryhmäpoikkeusasetuksen määritelmän mukaiseksi, koska lain mukainen lisävähennys oli EU-oikeudellisesti arvioiden valtiontukea. Vastaava määritelmä on käytössä myös vuoden 2021–2027 lain yhteistyövähennyksessä, vaikka yhteistyövähennys ei muodosta EU-oikeuden kannalta valtiontukea, sillä määritelmän arvioitiin olevan yhteistyövähennyksen kohdepiirille ja erityisesti laissa tarkoitetuille tutkimusorganisaatioille ennestään tuttu. Yhteistyövähennyksestä koskevassa laissa myös tutkimus- ja tiedonlevittämisorganisaation määritelmä on johdettu EU:n ryhmäpoikkeusasetuksen mukaisesta määritelmästä, joten pidettiin johdonmukaisena määritellä myös tutkimus- ja kehittämistoiminta ryhmäpoikkeusasetuksen kautta. Nyt ehdotettavalla lailla ei ole varsinaista kytkentää EU-oikeuteen, eikä muutakaan erityistä syytä käyttää määritelmässä tulkinta-apuna ryhmäpoikkeusasetuksen määritelmiä, joten tässä yhteydessä on pidetty tarkoituksenmukaisempaan pohjata pykälään kirjattava määritelmä Tilastokeskuksen määritelmään vastaavasti kuin tutkimus- ja kehittämistoiminnan rahoituslakia koskevassa hallituksen esitysluonnoksessa.

Kuten todettu, tutkimus- ja kehittämistoiminnan yksiselitteinen ja tarkkarajainen määrittäminen etenkin lakipykälätekstissä on haasteellista, joten määritelmää on pyritty avaamaan tarkemmin tässä perusteluosiossa.

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan käsitettä avataan perusteellisesti muun muassa OECD:n julkaisemassa Frascati-käsikirjassa (Frascati Manual)¹⁶, joka käsittää kansainvälisesti tunnustetun menetelmän tutkimus- ja kehittämistoiminnan tilastotiedon keräämiseen ja käyttämiseen, ja sisältää myös kattavat peruskäsitteiden määritelmät. Myös Euroopan komissio on tiedonannossaan koskien puitteita tutkimus- ja kehitystyön sekä innovaatiotoiminnan valtiontuelle¹⁷ viitanut, että tutkimus- ja kehittämistoimintaa luokitellessaan komissio nojautuu oman käytäntönsä

¹⁵ <https://www.stat.fi/til/tkke/kas.html>

¹⁶ Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities, OECD Publishing, Paris.

¹⁷ Komission tiedonanto Puitteet tutkimus- ja kehitystyöhön sekä innovaatiotoimintaan myönnettävälle valtiontuelle (2014/C 198/01), EUVL 27.6.2014

lisäksi OECD:n Frascati-käsikirjassa annettuihin esimerkkeihin ja selityksiin. Frascati-käsikirja on kansainvälisesti yleisesti hyväksytty tulkintalähde ja opas tutkimus- ja kehittämistoiminnan määritelmien tulkintaan, tiedonkeruuseen sekä tilastointiin.

Frascati-käsikirjan 1 osan luku 2, sivut 43–79, käsittelee tutkimus- ja kehittämistoiminnan yksilöimisen konseptia ja määritelmiä. Käsikirjan mukaan tutkimus- ja kehittämistoiminta on luovaa ja systemaattista toimintaa tiedon lisäämiseksi sekä tiedon uusien soveltamistapojen keksimiseksi. Ollakseen tutkimus- ja kehittämistoimintaa, toiminnan tulee käsikirjan mukaan ainakin periaatteessa täyttää kaikki seuraavat kriteerit: toiminta tähtää uusiin löydöksiin; toiminta on luovaa; toiminnan lopputulos on jokseenkin epävarma; toiminta on systemaattista eli suunniteltua ja budjetoitua; toiminnalla tähdätään tuloksiin, jotka ovat siirrettävissä ja/tai toistettavissa.

Myös Tilastokeskuksen määritelmää täydentää luonnehdinta tutkimuksen ja kehittämisen ominaisuuksista, joita ovat uuden tiedon tavoittelu, luovuus, epävarmuus onnistumisen suhteen sekä systemaattisuus: ”Tutkimus ja kehittäminen on ominaisuuksiltaan:

- Uutta tietoa tavoittelevaa: t&k:n tavoitteena on tuottaa uutta tietoa ja uusia tuloksia. Pelkkä olemassa olevan tiedon soveltaminen uusien ratkaisujen, tuotteiden, prosessien tai menettelytapojen kehittämiseksi ei ole tutkimus- ja kehittämistoimintaa.
- Luovaa: t&k-toiminnalle tunnusomaista on luovuus, ongelmanasettelu, uudenlaisten käsitteiden ja hypoteesien testaaminen. Tuotteiden, prosessien, käytänteiden tai mallien rutiininomainen uudistaminen tai kehittäminen ei ole t&k-toimintaa.
- Onnistumisen suhteen epävarmaa: t&k-toiminnalle on tunnusomaista epävarmuus sekä toteutuvien tulosten että tarvittavien resurssien suhteen.
- Systemaattista: t&k-toimintaa suoritetaan suunnitelmallisesti ja sen toteutusta seurataan. Toiminnan tarkoitus on määritelty ja siihen on kohdennettu suunnitellut resurssit. T&k-toiminta on usein organisoitu projektiksi, mutta se voi olla myös yhden henkilön tai ryhmän suorittamaa tavoitteellista toimintaa.
- Tuloksiltaan siirrettävissä olevaa ja/tai toisinnettavaa: t&k-työn tuottama tieto ja tulokset ovat toisinnettavia ja siirrettävissä.”

Tilastokeskuksen määritelmä ja sitä täydentävä luonnehdinta siis pääasiassa vastaavat Frascati-käsikirjan mukaista tutkimus- ja kehittämistoiminnan luonnehdintaa, eivätkä nämä luonnehdinnat ole keskenään ristiriidassa.

Toiminnan luonteenpiirteiden lisäksi tutkimus- ja kehittämistoimintaa rajataan useissa lähteissä tiettyjen tutkimustyyppien perusteella, eli toiminnan tulee olla johonkin tutkimustyyppikategoriaan kuuluvaa, jotta se voisi olla tarkoitettua tutkimus- ja kehittämistoimintaa. Frascati-käsikirjassa ja Tilastokeskuksen määritelmissä mainitaan tutkimustyypeistä perustutkimus (basic research), soveltava tutkimus (applied research) ja kehittämistyö (experimental development). Ryhmäpoikkeusasetuksessa puolestaan puhutaan perustutkimuksesta, teollisesta tutkimuksesta ja kokeellisesta kehittämisestä, sekä lisäksi ryhmäpoikkeusasetuksessa hyväksytään tutkimus- ja kehittämistyöksi myös toteutettavuustutkimukset. Ehdotetun lain pykälätasolla ei ole määritelty tai rajattu, mitkä tutkimustyyppit lain soveltamisalan piiriin kuuluisivat, toisin kuin vuoden 2021–2027 lain mukaisessa yhteistyövähennyksessä, jonka 2 §:ssä esitetty tutkimus- ja kehittämistoiminnan määritelmä nojautuu vahvemmin ryhmäpoikkeusasetukseen. Näin ollen nyt ehdotetussa laissa tutkimustoiminta voidaan käsittää laajasti eikä toiminnan kuuluminen tarkkarajaisesti tiettyyn tutkimustyyppikategoriaan ole lain soveltamisen kannalta ehdoton edellytys,

kunhan toiminta on luonteeltaan tutkimus- ja kehittämistoimintaa. Tutkimustyyppikategorioita voidaan kuitenkin pitää ennemminkin tulkinta-apuna arvioitaessa sitä, onko toiminta luonteeltaan tutkimus- ja kehittämistoimintaa.

Määritelmien mukaan perustutkimukselle on tunnusomaista uuden tiedon tavoittelu ilman välitöntä käytännön sovellusta. Perustutkimusta on esimerkiksi ominaisuuksien, rakenteiden, syy- ja seuraussuhteiden analyysit, joiden tavoitteena on uusien hypoteesien, teorioiden ja lainalaisuuksien muodostaminen, todentaminen ja selittäminen. Soveltavassa tutkimuksessa taas on tavoitteena jokin uuden tiedon avulla toteutettava käytännön sovellus. Pyrkimyksenä voi olla esimerkiksi sovellusten etsiminen perustutkimuksen tuloksille tai uusien menetelmien ja keinojen luominen tietyn ongelman ratkaisemiseksi. Kehittämistyöllä tarkoitetaan tutkimuksen tuloksena ja/tai käytännön kokemuksen kautta saadun tiedon käyttämistä uusien tuotteiden, prosessien tai menetelmien aikaansaamiseen tai olemassa olevien olennaiseen parantamiseen. Tilastokeskuksen määritelmät vastaavat myös tältä osin pitkälti Frascati-käsikirjassa esitettyjä tutkimustyyppikategorioiden luonnehdintoja. EU:n ryhmäpoikkeusasetuksessa tutkimustyyppikategorioita on kuvailtu hieman eri sanoin ja esimerkiksi soveltavan tutkimuksen sijaan puhutaan terminä teollisesta tutkimuksesta. Luonnehdinnat ovat myös laajoja ja sisältävät esimerkkejä nimenomaisista toimista, joita tutkimustyyppiin alle voivat kuulua. Ryhmäpoikkeusasetuksen mukaan:

”perustutkimuksella’ tarkoitetaan kokeellista tai teoreettista työtä, jolla pyritään pääasiassa hankkimaan uutta tietoa ilmiöiden tai havaittavissa olevien tosiseikkojen peruseräistä, ja joilla ei ensisijaisesti pyritä mihinkään tiettyyn kaupalliseen päämäärään tai tavoitteeseen;

’teollisella tutkimuksella’ tarkoitetaan suunniteltua tutkimusta tai uuden tiedon ja taitojen hankkimiseen pyrkiviä kriittisiä tutkimuksia, joiden tavoitteena on, että näitä tietoja voidaan käyttää uusien tuotteiden, prosessien tai palveluiden kehittämiseen tai että olemassa olevat tuotteet, prosessit tai palvelut paranevat huomattavasti. Se kattaa monimutkaisten järjestelmien komponenttien luomisen ja voi sisältää prototyyppien rakentamisen laboratorioympäristössä tai ympäristössä, johon liittyy simuloituja rajapintoja olemassa olevien järjestelmien kanssa, sekä pilottituotantolinjojen rakentamisen, kun niitä tarvitaan teollisen tutkimuksen harjoittamiseen ja erityisesti geneerisen teknologian validointiin;

’kokeellisella kehittämisellä’ tarkoitetaan olemassa olevan tieteellisen, teknisen, liiketoiminta- ja muun relevantin tiedon ja taitojen hankkimista, yhdistämistä, muokkaamista ja käyttöä, jonka tavoitteena on kehittää uusia tai parannettuja tuotteita, prosesseja tai palveluja. Tämä voi kattaa myös esimerkiksi toiminnan, jonka tarkoituksena on uusien tuotteiden, prosessien tai palveluiden peruskäsitteiden määrittely, suunnittelu ja dokumentointi. Kokeellinen kehittäminen voi käsittää uusien tai parannettujen tuotteiden, prosessien tai palvelujen prototyyppit, esittely- ja pilottihankkeet, testauksen ja validoinnin ympäristössä, joka edustaa käytännön toimintaolosuhteita, kun ensisijaisena tavoitteena on tehdä uusia teknisiä parannuksia tuotteisiin, prosesseihin tai palveluihin, jotka eivät ole vielä suurelta osin vakiintuneet. Tämä voi kattaa kaupallisesti hyödynnettävissä olevien prototyyppien ja pilottihankkeiden kehittämisen, kun prototyyppi on pakostakin lopullinen kaupallinen tuote ja kun sen tuottaminen pelkästään esittelyä ja validointia varten olisi liian kallista. Kokeellinen kehittäminen ei kata olemassa oleviin tuotteisiin, tuotantolinjoihin, valmistusmenetelmiin, palveluihin tai muihin meneillään oleviin toimintoihin rutiinomaisesti tai säännöllisin väliajoin tehtäviä muutoksia, vaikka kyseiset muutokset merkitsisivät parannuksia;

’toteutettavuustutkimuksella’ tarkoitetaan hankkeen potentiaalin arviointia ja analysointia, jonka tavoitteena on tukea päätöksentekoprosessia tuomalla objektiivisesti ja rationaalisesti esiin hankkeen vahvuudet ja heikkoudet sekä mahdollisuudet ja uhat sekä yksilöimällä resurssit, joita sen toteuttaminen edellyttää, ja mahdollisuudet sen onnistumiseen.”

Tutkimus- ja kehittämistoiminta tulee erottaa sitä tukevista tai lähellä olevista toiminnoista sekä yleisistä toiminnoista. Tutkimus- ja kehittämistoimintaa ei esimerkiksi 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 kuitenkin joskus olla niin, että sama toiminta voisi tietyssä tilanteessa olla tulkittavissa tutkimus- ja kehittämistoiminnaksi, mutta taas toisessa tilanteessa ei.

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan yksi keskeinen ominaisuus on toiminnan systemaattisuus. Tutkimus- ja kehittämistoimintaa voidaan tehdä nimenomaisissa tutkimushankkeissa tai projekteissa, mutta hankkeen tarkkarajainen yksilöiminen ei kuitenkaan olisi lisävähennysten saamisen kannalta välttämätöntä, mikäli laajempi, jatkuva tutkimustoiminta on selkeästi systemaattista. Koska ehdotetun muotoiset lisävähennykset eivät olisi EU-oikeuden näkökulmasta välttämättä asetusta, ei hankekohtaisuuden vaatimusta ole hyväksyttävälle toiminnalle välttämätöntä asettaa, eikä myöskään vaatimusta siitä, että lisävähennysten piiriin voisi kuulua vain sellaiset hankkeet, jotka ovat alkaneet vasta lain voimaantulon jälkeen. Tällöin lisävähennysten piiriin saadaan heti lain voimaantulosta alkaen suurempi osa tutkimus- ja kehittämistoiminnasta, minkä arvioidaan parantavan lisävähennysten kannustavuutta.

Tutkimus- ja kehittämistoiminta on luovaa työtä ja sen tavoitteena on synnyttää jotain oleellisesti uutta. Säännöksen soveltamisen ja lisävähennysten hyödyntämisen edellytyksenä ei kuitenkaan olisi aineettoman omaisuuden syntyminen toiminnan tuotoksena. Lisävähennysten tekeminen ei siis edellyttäisi tutkimus- ja kehittämistoiminnan tulosten tarkastelua tai toiminnan onnistuneisuutta, vaan jo pelkkä tutkimus- ja kehittämistoiminnan tekeminen oikeuttaisi vähennykseen.

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.

Koska tutkimus- ja kehittämistoiminnan käsitettä ei voida tyhjentävästi määritellä, tulisi arvioinnissa pyrkiä enemmän laajaan kuin suppeaan tulkintaan. Väärinkäytösten, kuten menojen uudelleennimeämisen, ehkäisemiseksi tulkinnassa tulisi kuitenkin pitää vahvana perustana ehdotetun 2 §:n määritelmään nostetut peruseriaatteen tutkimus- ja kehittämistoiminnan luonteisuuden taustalla: toiminnan luovuus, systemaattisuus ja jonkin olennaisesti uuden tavoittelu. Pelkkä toiminnan kehittäminen, tehostaminen tai muu yleinen parantaminen ei yleensä täytä mainittuja kriteereitä. Tulkinta-apuna arvioitaessa, onko toiminta luonteeltaan tutkimus- ja kehittämistoimintaa, voidaan pitää erityisesti kansainvälisesti hyväksytyyn Frascati-käsikirjan tarkempia luonnehdintoja sekä Tilastokeskuksen määritelmässä esitettyjä selvennyksiä, jotka vastaavat Frascati-käsikirjassa avattua määritelmää.

Pykälän 2 kohdan mukaan palkalla tarkoitettaisiin tutkimus- ja kehittämistyötä tekeville työntekijöille välittömästi tämän työn perusteella maksettuja palkkoja. Palkkoina pidettäisiin ennakoperintälain (1118/1996) 13 §:ssä ja ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain (1551/1995), jäljempänä *avainhenkilölaki*, 1 §:ssä tarkoitettuja palkkoja. Lisäksi kohdassa täsmennettäisiin, että palkkaan ei kuitenkaan luettaisi tuloverolain (1535/1992) 66–68 §:ssä tarkoitettuja etuja eli työsuhteeseen perustuvaa osakeantia, työsuhdelainaa tai työnantajan maksamia vakuutusmaksuja.

Ennakkoperintälain 13 §:n 1 momentin mukaan palkalla tarkoitetaan kaikenlaatuista palkkaa, palkkiota, etuutta ja korvausta, joka saadaan työ- tai virkasuhteessa sekä kokouspalkkiota, henkilökohtaista luento- ja esitelmäpalkkiota, hallintoelimen jäsenyydestä saatua palkkiota, toimitusjohtajan palkkiota, avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön yhtiömiehen nostamaa palkkaa sekä luottamustoimesta saatua korvausta. Lisäksi pykälän 3 momentissa säädetään, että palkkaan luetaan myös luontoisedut, jotka arvioidaan tuloverolaissa säädetyllä tavalla ja palkaksi katsotaan myös tuloverolain 66–68 §:ssä tarkoitettut edut sekä 69 §:ssä tarkoitettut edut siltä osin kuin ne eivät ole tavanomaisia ja kohtuullisia.

Ennakkoperintälain 13 §:ssä mainituista eristä käytännössä tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkamenoina huomioitavaksi tulisivat todennäköisesti lähinnä 13 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaiset työ- tai virkasuhteessa saatu palkka, palkkio, etuus ja korvaus. Koska ennakkoperintälain 13 §:n 3 momentissa säädetään palkkaan luettavaksi myös luontoisedut, tuloverolain 66–68 §:ssä tarkoitettut edut sekä tuloverolain 69 §:ssä tarkoitettut edut eli tavanomaiset henkilökuntaedut siltä osin kuin ne eivät ole tavanomaisia ja kohtuullisia, on ehdotetun lain palkkaa koskevan käsitteen määritelmään ehdotettu nimenomaista mainintaa tuloverolain 66–68 §:n mukaisten etujen poissulkemisesta ehdotetun lain tarkoittamasta palkan määritelmästä. Kyseisiin tuloverolain 66–68 §:ssä tarkoitettuihin palkkana pidettäviin tuloihin liittyy tulon määrittely, arvostuksen ja jaksotuksen erityisiä piirteitä, minkä vuoksi ne olisi perusteltua sääntelyn yksinkertaistamiseksi jättää määritelmän ulkopuolelle. Lisäksi mainittujen pykälien mukaiset työsuhteeseen perustuvaan osakeantiin, työsuhteeseen perustuvaan osakeantiin muussa kuin julkisesti noteeratussa osakeyhtiössä, työsuhdelaan tai työnantajan maksamiin vakuutusmaksuihin liittyvät tulot ovat luonteeltaan ennemmin työsuhteeseen liittyviä etuja kuin varsinaista työsuorituksesta maksettua palkkaa, jolloin ne eivät luonteensa puolesta kohdistu selkeästi tutkimus- ja kehittämistoiminnan työtehtävien tekemiseen, minkä vuoksi niiden sulkeminen lisävähennysten perusteen ulkopuolelle on myös perusteltua.

Ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain 1 §:n mukaan kyseinen laki soveltuu ulkomailta tulevan palkansaajan sellaiseen palkkatuloon, joka on tuloverolain mukaan Suomesta saatua tuloa. Lisävähennysten piiriin voivat tulla myös rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain (627/1978), jäljempänä *lähdeverolaki*, mukaan verotettavat palkkatulot, sillä kyseisen lain 4 §:n mukaan lähdeverolaissa tarkoitettuna palkkana pidetään ennakkoperintälain 13 §:ssä tarkoitettua palkkaa tai palkkiota. Kuitenkaan lähdeverolain 4 §:ssä mainittuja palkaksi luettavia erityisiä eria eli oleskelukustannusten korvausta ja muiden työn suorittamisesta aiheutuvien kustannusten korvauksena maksettuja hyvityksiä eli lasketa lisävähennysten perusteeksi katsottavaan palkkatuloon.

Ehdotetun lain määritelmän mukaan palkalla tarkoitetaan vain nimenomaisesti työnantajan työntekijälle välittömästi maksamaa ennakkoperintälain 13 §:n ja avainhenkilöverolain 1 §:n tarkoittamaa palkkaa. Siten esimerkiksi työnantajan palkkaan liittyvät sivukulut kuten työnantajan sosiaaliturvamaksut eivät ehdotuksen mukaan kuuluisi lisävähennysten perusteen piiriin.

Pykälän 3 kohdan mukaan ostetulla tutkimus- ja kehittämistoiminnan palvelulla tarkoitetaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan harjoittamiseksi ulkopuoliselta taholta hankittua ja ulkopuolisen henkilöstön tuottamaa palvelua. Ostetuilla palveluilla tarkoitetaan yrityksen omiin tutkimus- ja kehittämistoiminnan hankkeisiin liittyviä palveluiden ostoja, eli yrityksen ulkopuolisen henkilöstön tuottamat, mutta yrityksen omaan tutkimus- ja kehittämistoimintaan liittyvät palvelut. Tällaisia ostettuja palveluita voivat olla esimerkiksi ohjelmointipalvelut, konsultointipalvelut sekä muut suunnittelupalvelut.

Ostettuja palveluita koskevassa määritelmässä otetaan huomioon, että ostetut palvelut eivät yleensä ole tutkimus- ja kehittämistoimintaa palvelujen antajan kannalta. Edellä selostetulla tavalla tämä rajaus korostuu ehdotetussa laissa, sillä lain soveltumisalaksi on rajattu vain sellaiset tutkimus ja kehittämistoiminnan menot, jotka nimenomaisesti liittyvät lisävähennystä vaativan verovelvollisen omaan elinkeino- tai maatalouden toimintaan. Ostettujen palveluiden osalta lisävähennys tehdään siis vain sen verovelvollisen tasolla, jonka toimintaan tutkimus- ja kehittämistoiminta liittyy. Palveluntarjoajayrityksen kannalta kyse on yrityksen varsinaisesta toiminnasta, jossa se myy tutkimus- ja kehittämistoimintaan liittyviä palveluita muille, mutta kyse ei tällöin ole tämän yrityksen omaan toimintaan liittyvästä tutkimuksesta tai kehittämisestä, joten palveluntarjoajayritys ei voi tehdä lisävähennyksiä näiden menojen perusteella.

Verrattuna vuoden 2021–2027 lain mukaiseen yhteistyövähennykseen, jonka soveltamisala rajoittuu suppeasti vain tarkkaan määrättyjen tutkimus- ja tiedonlevittämisorganisaatioiden lähettämiin alihankintalaskuihin, nyt ehdotettu ostettujen palveluiden määritelmä on huomattavasti laajempi. Määritelmän alle voi käytännössä kuulua hyvin laajastikin menoja miltä tahansa taholta ostettuna, kunhan menot luonteensa puolesta ovat lain määritelmän täyttävää ulkopuolisen henkilöstön toteuttamaa tutkimus- ja kehittämistoimintaa. Olennaisena rajauksena ehdotetun lain 2 §:n 2 kohdan mukaisessa määritelmässä lisävähennysten perusteeseen hyväksyttävät ostopalvelut on rajattu vain sellaisiin ostopalveluihin, jotka ovat ulkopuolisen henkilöstön tuottamia. Käytännössä rajaus tarkoittaa sitä, ettei tavaroiden, tuotteiden, materiaalien, toimitilojen tai vastaavien menoerien hankintoja tutkimus- ja kehittämistoiminnassa käytettäväksi voida sisällyttää lisävähennysten perusteeseen ostettujen palveluiden kategorian kautta pelkästään muutoilemalla tuotteen hankinnan palvelun muotoon. Esimerkiksi toimitilojen vuokraaminen tai tietokoneen tai muun laitteen leasing-sopimus voitaisiin muutoin tulkita laissa tarkoitetuksi palveluksi, jolloin kyseiset menot kuuluisivat lisävähennysten perusteeseen silloin, kuin ne hankitaan palveluna toimitilojen tai laitteiden omaksi ostamisen sijaan. Tämä voisi kannustaa toimintojen järjestämiseen niin, että menoja, joita ei olisi tarkoitettu lain soveltamisalaan, voitaisiin palveluistamisen myötä sisällyttää lisävähennyksen perusteeseen lain tarkoituksen vastaisesti.

Tarkoituksena tutkimus- ja kehittämistoiminnan ostopalveluiden sisällyttämisellä lisävähennysten perusteeseen on ehdotuksessa erityisesti ollut se, että lisävähennyksistä voisivat hyötyä myös sellaiset pienemmät toimijat, joilla ei välttämättä ole resursseja oman nimenomaisen tutkimus- ja kehittämistoiminnan henkilöstön palkkaamiseen tai vuoden 2021–2027 lain mukaisen yhteistyövähennyksen mukaisen tutkimus- ja tiedonlevittämisorganisaation kanssa tehtävän yhteistyön toteuttamiseen. Valmistelun yhteydessä on arvioitu, että ostopalveluiden sisällyttäminen lisävähennysten perusteeseen saattaa jossain määrin kannustaa yrityksiä järjestämään tutkimus- ja kehitystoimintaansa ennemmin ostopalveluiden kuin oman henkilöstön palkkaamisen kautta. Ostopalveluihin voi sisältyä käytetyn ulkopuolisen henkilöstön palkkamenojen lisäksi myös muita palveluntarjoajan menoja, mikä voi erityisesti konsernirakenteessa houkutella toimijoita suosimaan tutkimustoiminnan ostopalveluita tai toiminnan keskittämistä vain yhteen konserniyhtiöön. On kuitenkin arvioitu, että lisävähennysten maltillisten ylärajojen ja vähennysprosenttien vuoksi kannustin järjestellä toimintoja pelkästään lisävähennyksistä saatavan veroodun vuoksi on suhteellisen pieni. Lisäksi, kun ostopalveluiden hyväksyminen lisävähennysten perusteeseen toisaalta laajentaa lisävähennyspohjaa ja tämän on arvioitu olevan merkityksellistä erityisesti pienimmille toimijoille, on kokonaisuutena arvioiden näistä tietyistä verosuunnitteluriskeistä huolimatta arvioitu olevan tarkoituksenmukaista ottaa tutkimus- ja kehittämistoiminnan ostetut palvelut mukaan lisävähennyksen perusteeseen.

On huomattava, että vuoden 2021–2027 lain mukaisen yhteistyövähennyksen piiriin kuuluvat ostopalvelumenot voivat osaltaan sisältyä ja olla päällekkäisiä ehdotetun lain määritelmän mukaisien ostopalveluiden kanssa, mutta ehdotetun lain 7 §:n 2 momentin mukaan samoista palveluista ei kuitenkaan voi vaatia vähennystä molempien lakien perusteella.

Pykälän 4 kohdan mukaan yleisellä lisävähennyksellä tarkoitetaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan määrän perusteella laskettavaa verotettavasta tulosta tehtävää vähennystä. Kyseessä on siis niin kutsuttu volyymiperusteinen vähennys. Kyse on lisävähennyksestä, eli verovelvollinen saa vähentää menoja enemmän kuin menojen todellisen määrän verran. Lisävähennyksen perusteesta säädetään tarkemmin ehdotetun lain 3 §:ssä ja yleisen lisävähennyksen määrästä 4 §:ssä. Termiä yleinen lisävähennys ehdotetaan käytettävän tästä niin sanotusti perusmuotoisesta, määräperusteisesta lisävähennyksestä erotuksena toiselle ehdotetun lain mukaiselle lisävähennykselle, joka perustuu tutkimus- ja kehittämistoiminnan määrän lisääntymiseen ja joka määritellään 2 §:n kohdassa 5. Nämä kaksi ehdotetun lain mukaista erillistä lisävähennystä on nimetty yleiseksi ja ylimääräiseksi lisävähennykseksi myös siitä syystä, että vuoden 2021–2027 lain mukaisen niin kutsutun yhteistyövähennyksen virallinen kyseisessä laissa käytetty nimi on myös lisävähennys. Nyt ehdotettava termi yleinen lisävähennys erottaa siis yleisen määräperusteisen lisävähennyksen paitsi ehdotetun lain toisesta, menojen lisääntymiseen perustuvasta ylimääräisestä lisävähennyksestä, mutta myös vuoden 2021–2027 lain mukaisesta lisävähennyksestä. Samalla termi viittaa siihen, että kyseessä on yleinen, kaikkien tutkimus- ja kehittämistoimintaa harjoittavien toimijoiden käytössä oleva verokannustin, jonka soveltamisala on myöskin laajempi kuin vuoden 2021–2027 lain mukaisen yhteistyövähennyksen.

Pykälän 5 kohdan mukaan ylimääräisellä lisävähennyksellä puolestaan tarkoitetaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan määrän lisääntymisen perusteella laskettavaa verotettavasta tulosta tehtävää vähennystä. Kyse on niin sanotusta inkrementaalaisesta lisävähennyksestä.

Pykälän 6 kohdan mukaan konsernilla tarkoitetaan ehdotetussa laissa osakeyhtiölain (624/2006) 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettua konsernia tai sellaisia yhtiöitä, joissa kaikissa yhdellä tai useammalla luonnollisella henkilöllä, oikeushenkilöllä tai näillä yhdessä on osakeyhtiölain 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettua määräysvaltaa vastaava määräysvalta. Määritelmä vastaa elinkeinoverolain 6 b §:n mukaista määritelmää. Verotuksessa on useita erilaisia määritelmiä konsernille tai osapuolten väliselle etuyhteydelle, joista määritelmistä ehdotetussa laissa on päädytty käyttämään elinkeinoverolain 6 b §:n mukaista muotoilua. Esimerkiksi konserniavustuksesta verotuksessa annetun lain (825/1986), jäljempänä *konserniavustuslaki*, mukainen määritelmä konsernisuhteesta on hyvin kapea, eikä siten olisi tarkoituksenmukainen tässä yhteydessä.

3 §. Yleisen ja ylimääräisen lisävähennyksen peruste. Ehdotetun lain 3 §:ssä säädettäisiin lisävähennysten perusteesta. Pykälän 1 momentissa säädettäisiin, että yleinen lisävähennys myönnetään verovelvollisen omaan liiketoimintaan liittyvään tutkimus- ja kehittämistoimintaan kohdistuvien palkkojen ja ostettujen tutkimus- ja kehittämistoiminnan palveluiden yhteismäärän perusteella. Lisäksi momentissa täsmennettäisiin, että palkoista otettaisiin verovuonna huomioon elinkeinoverolain 8 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettut palkat, joiden suorittamisvelvollisuus on mainitun lain 22 §:n 1 momentin mukaisesti syntynyt kyseisen verovuoden aikana.

Palkkojen ja ostettujen tutkimus- ja kehittämistoiminnan palveluiden määritelmät sisältyvät ehdotetun lain 2 §:ään ja määritelmien tarkempaa sisältöä on perusteltu 2 §:n säännöskohtaisissa perusteluissa.

Pykälän 2 momentissa säädettäisiin ylimääräisen lisävähennyksen perusteesta. Momentin mukaan ylimääräinen lisävähennys myönnettäisiin 1 momentissa tarkoitettujen erien eli palkkojen ja ostopalveluiden yhteismäärän lisääntymisen perusteella. Ylimääräisen lisävähennyksen perusteena olevien menojen määrän katsottaisiin lain tarkoittamalla tavalla lisääntyneen, jos verovelvollisen verovuodelta ilmoittamat yleisen lisävähennyksen perusteena olevat menot olisivat suuremmat kuin vastaavat menot edelliseltä verovuodelta. Ylimääräisen lisävähennyksen pohjana olisivat ehdotuksen mukaan siten tiedot, jotka verovelvollisen tulee ilmoittaa Verohal-

linton vaatiessaan yleisen lisävähennyksen huomioimista verotuksessaan kyseisenä verovuonna. Vertailuarvona käytettäisiin edellisen verovuoden yleisen lisävähennyksen perusteeksi hyväksyttyä määrää ja ylimääräisen lisävähennyksen peruste olisi näiden määrien erotus.

Ylimääräinen lisävähennys laskettaisiin yleisestä lisävähennyksestä itsenäisesti, tämän lisänä. Kuitenkin ylimääräisen lisävähennyksen perustuessa yleisen lisävähennyksen perusteeksi ilmoitettujen menojen määrään verovuonna sekä vertailuarvon osalta edellisellä verovuonna, tarkoittaa tämä käytännössä sitä, että verovelvollinen ei voisi vaatia pelkästään ylimääräistä lisävähennystä, vaan ylimääräistä lisävähennystä vaatiakseen tulisi aina vaatia myös yleistä lisävähennystä.

4 §. Yleisen lisävähennyksen määrä. Ehdotetun lain 4 §:n 1 momentin mukaan yleisen lisävähennyksen määrä olisi 50 prosenttia 3 §:n 1 momentissa tarkoitettua palkkojen ja tutkimus- ja kehittämistoiminnan ostopalveluiden yhteismäärästä. Yleisen lisävähennyksen määräksi ehdotetaan 50 prosenttia erityisesti verotuottovaikutusten johdosta, sillä korkeampi lisävähennysprosentti johtaisi aina suurempiin verotuottojen menetyksiin. Kuten edellä osiossa 5 on esitetty, verokannustimen muotoilussa joudutaan ottamaan huomioon useita eri näkökohtia, jotka ovat usein toisilleen vastakkaisia. Koska nyt ehdotettava yhdistelmä vähennys on soveltamisalaltaan yleinen ja kaikkien tutkimus- ja kehittämistoimintaa harjoittavien toimijoiden yhtäläisessä käytössä ja lisäksi lisävähennysten perusteena ovat sekä palkkamenot että ostetut palvelut ja siten vähennysperuste on suhteellisen laaja, suhteessa näihin näkökulmiin ehdotettua 50 prosentin lisävähennysprosenttia voitaneen pitää perusteltuna.

Pykälän 2 momentin mukaan yleisen lisävähennyksen enimmäismäärä verovuonna olisi 500 000 euroa ja mikäli verovelvollinen kuuluisi konserniin, enimmäismäärä laskettaisiin konserni-kohtaisesti. Myös yleiselle lisävähennykselle ehdotetun 500 000 euron ylärajan osalta kyse on erityisesti verotuottovaikutusten rajaamisesta. Esityksen valmistelun yhteydessä on laskettu erilaisia vaihtoehtoja ja pyritty asettamaan lisävähennyksen enimmäismäärä kuten myös prosentuaalinen taso sellaiselle tasolle, että lisävähennys olisi mahdollisimman kannustava, mutta kuitenkin verokannustimelle asetetun noin sadan miljoonan euron budjettivaikutuksen raameissa pysyttäisiin. Voitaneen olettaa, että tällainen kohtuullisen matala yläraja kohdistaa verokannustimesta saatavaa hyötyä suhteessa enemmän pienille ja keskisuurille yrityksille, joiden tutkimus- ja kehittämistoiminnan määrästä usein kaikki tai suuri osa mahtunee enimmäismäärän puitteisiin. Toisaalta myös suuremmat toimijat, jotka jo tekevät tutkimus- ja kehittämistoimintaa enemmän kuin asetetun ylärajan määrän, hyötyvät yleisestä lisävähennyksestä enimmäismäärän asti.

Yleisen lisävähennyksen enimmäismäärä ehdotetaan asetettavan konserni-kohtaiseksi. Konsernilla tarkoitettaisiin 2 §:n 6 kohdan määritelmän mukaisesti osakeyhtiölain 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettua konsernia tai sellaisia yhtiöitä, joissa kaikissa yhdellä tai useammalla luonnollisella henkilöllä, oikeushenkilöllä tai näillä yhdessä on osakeyhtiölain 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettua määräysvaltaa vastaava määräysvalta. Vaikka yritysverojärjestelmämme perustuu vahvasti erillisyhtiöperiaatteelle ja myös konserniyhtiöt lähtökohtaisesti verotetaan täysin erillisinä verovelvollisina, nyt ehdotettava erillislaki verokannustimesta on kuitenkin irrallinen ja erillinen elementti, joka ei muuta verojärjestelmäämme tai verotuksen perusteita millään muilla osin. Verokannustin on erillinen ja ylimääräinen verovelvollisten hyväksi säädetty lisähyöty, jonka enimmäismäärän säätämistä konserni-kohtaiseksi hallituksen esityksessä on pidetty perusteltuna erityisesti negatiivisten kannustinvaikutusten ja konsernissa muutoin mahdollistuvan aggressiivisen verosuunnittelun minimoimiseksi.

Lisäksi 3 momentissa säädettäisiin yleisen lisävähennyksen hallinnollisiin kustannuksiin perustuvasta vähimmäismäärästä. Yleistä lisävähennystä ei myönnettäisi, jos verovuonna vähennettäväksi määräksi jäisi alle 5 000 euroa. Vaikka enimmäismäärää koskeva rajan ehdotetaan olevan konsernikohtainen, vähimmäismäärän ehdotetaan hallinnollisten kustannusten vuoksi koskevan jokaista konserniyhtiötä erikseen.

5 §. Ylimääräisen lisävähennyksen määrä. Ylimääräisen lisävähennyksen määräksi ehdotetaan pykälän 1 momentissa 35 prosenttia. Ylimääräinen lisävähennys laskettaisiin yleisen lisävähennyksen kanssa yhtenevästi tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkamenojen ja ostettujen tutkimus- ja kehittämistoiminnan palveluiden yhteismäärästä, mutta varsinaisena perusteena ylimääräiselle lisävähennykselle olisi mainittujen menojen vuosittaista lisääntymistä kuvaava erotus. Kuten 3 §:n perusteluissa on esitetty, tarkasteltaessa sitä, onko verovelvollisen tutkimus- ja kehittämistoiminta lisääntynyt ylimääräiseen lisävähennykseen oikeuttavalla tavalla, verrattaisiin verovelvollisen yleisen lisävähennyksen perusteeksi laskettavia menoeriä edellisen verovuoden vastaaviin eriin. Ylimääräisen lisävähennyksen perustana olisivat siten tiedot, jotka verovelvollisen tulee ilmoittaa Verohallintoon vaatiessaan yleisen lisävähennyksen huomioimista verotuksessaan. Tästä syystä verovuodelta 2023 ei laskettaisi lainkaan ylimääräistä lisävähennystä, sillä vahvistettua vertailuarvoa ei vielä ole käytettävissä. Ylimääräistä lisävähennystä voisi siten vaatia ensimmäisen kerran verovuodelta 2024 toimitettavassa verotuksessa. Kuten kansainvälisen vertailun osioista käy ilmi, tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen lisääntymiseen perustuvissa verokannustinamalleissa voidaan käyttää myös yhtä verovuotta pidempää vertailujaksoa ja vertailu voidaan tehdä useamman vuoden tutkimus- ja kehittämistoiminnan määrän keskiarvon perusteella. Tämä kuitenkin lisäisi kannustimen hallinnollista taakkaa, ja saattaisi lisäksi aiheuttaa negatiivisen kannustinvaikutuksen verovelvollisille välttää suuria kertainvestointeja, joiden johdosta menojen lisääntymiseen perustuvan kannustimen hyödyntäminen voisi estyä koko vertailujakson pituiselta ajalta.

Pykälän 2 momentin mukaisesti ylimääräisen lisävähennyksen verovuosikohtaiseksi enimmäismääräksi ehdotetaan yleistä lisävähennystä vastaavasti 500 000 euroa. Myös ylimääräisen lisävähennyksen osalta, mikäli verovelvollinen kuuluu konserniin, enimmäismäärä laskettaisiin konsernikohtaisesti.

Ylimääräiselle lisävähennykselle ei ehdoteta asetettavaksi vähimmäismäärää, jotta kaikki tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisääminen olisi ylimääräisen lisävähennyksen piirissä, jolloin ylimääräisen lisävähennyksen kannustinvaikutus tehostuisi. Lisäksi yleiselle lisävähennykselle asetettu alaraja jo käytännössä toteuttaa alarajan tarkoituksen, joka on ehkäistä niin pienten lisävähennysten vaatiminen, että hakemuksen käsittelystä aiheutuisi enemmän hallinnollisia kustannuksia ja vaivaa viranomaiselle kuin mitä verovelvollinen lisävähennyksestä hyötyisi.

Lisäksi 3 momenttiin ehdotetaan negatiivisten kannustinvaikutusten ja keinotekoisien verosuunnittelun ehkäisemiseksi säädettäväksi, että ylimääräisen lisävähennyksen perusteena olevana menojen lisääntymisenä huomioidaan enintään 50 prosentin suuruinen menojen lisääntyminen. Mikäli menojen lisääntymisen prosentuaaliselle tasolle ei asetettaisi mitään enimmäismäärää, voisi verovelvolliselle muodostua kannustin jaksottaa tutkimus- ja kehittämistoimintaansa tietyille vuosille tai esimerkiksi ylläraportoida tai uudelleennimetä menoja tiettyinä verovuosina maksimaalisen tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen lisääntymisen esittämiseksi. Esityksen valmistelun yhteydessä kartoitettujen Tilastokeskukselta saatujen tutkimus- ja kehittämistoiminnan tilastojen valossa vaikuttaisi karkeasti arvioiden siltä, että suurin osa yritysten tutkimus- ja kehittämistoiminnan vuosittaisesta vaihtelusta tapahtuu 20 prosentin vähentymisen ja 20 prosentin lisääntymisen välillä. Näin ollen ehdotetun 50 prosentin enimmäisrajan huomioitavalle menojen lisääntymiselle ei arvioida vaikuttavan lainkaan suurimpaan osaan tutkimus- ja

kehittämistoimintaa tekevästä yrityksistä ylimääräisen lisävähennyksen hyödynnettävyyden osalta, mutta raja hillitsisi negatiivisia kannustinvaikutuksia.

6 §. Lisävähennysten enimmäismäärä konsernissa. Yleisen ja ylimääräisen lisävähennyksen enimmäismäärä ehdotetaan laskettavan konsernikohtaisesti siten, että kukin konserniin kuuluva verovelvollinen voisi tehdä lisävähennyksen siltä osin, kuinka suuren suhteellisen prosenttiosuuden kyseisen verovelvollisen omat lisävähennysten perusteena olevat tutkimus- ja kehittämistoiminnan menot muodostavat koko konsernin lisävähennysten perusteena olevista tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen kokonaismäärästä.

Käytännössä tämä tarkoittaisi sitä, että mikäli useampi konserniyhtiö vaatisi yleistä ja ylimääräistä lisävähennystä ja kaikilla näillä konserniyhtiöillä muutoin täyttyvät lisävähennysten saamisen edellytykset, konsernin yhteinen 500 000 euron enimmäismäärät lisävähennyksille jaettaisiin kaikkien konsernissa tutkimus- ja kehittämistoimintaa harjoittavien ja lisävähennyksiä vaatineiden konserniyritysten kesken lisävähennyksen perusteeksi laskettavien menojen määrän suhteessa. Kunkin konserniyhtiön suhteellinen osuus konsernikohtaisesta lisävähennyksen enimmäismäärästä laskettaisiin itsenäisesti kummankin lisävähennyksen osalta.

Mikäli jokaisella lisävähennyksiä vaatineella konserniyrityksellä olisi lisävähennyksiin oikeutettavia menoja vähintään 500 000 euron ylärajaan asti, jaettaisiin konsernikohtaiset yhteiset 500 000 euron lisävähennysten enimmäismäärät tasan kaikkien lisävähennyksiä vaatineiden konserniyhtiöiden kesken. Muissa tapauksissa jako tehtäisiin suhteellisten tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksien perusteena olevien menojen suhteessa. Käytännössä voisi tulla myös vastaan tilanne, jossa useampi konserniyhtiö olisi oikeutettu yleiseen lisävähennykseen, mutta vain osalla näistä konserniyhtiöistä edellytykset täyttyvät myös ylimääräisen lisävähennyksen saamiseen, jolloin suhteelliset osuudet oikeudesta lisävähennyksiin voivat konserniyrityksellä vaihdella kahden eri lisävähennyksen välillä.

7 §. Erityiset määräykset. Pykälän 1 momentissa säädettäisiin, että yleistä tai ylimääräistä lisävähennystä ei myönnettäisi siltä osin kuin verovelvollinen on saanut suoraa valtiontukea tai muuta julkista tukea lisävähennyksen perusteeksi muutoin hyväksyttäviin menoihin. Ehdolla tarkoitetaan nimenomaan verotuen käyttämistä täysin samoihin menoihin, joihin on jo saatu suoraa tukea tai muuta julkista tukea.

Kuitenkaan suoran tuen saaminen samaan tutkimus- ja kehittämistoimintaan tai tiettyyn tutkimushankkeeseen ei automaattisesti estäisi lisävähennyksen käyttämistä, mikäli suora tuki on käytetty tutkimus- ja kehittämistoiminnan muihin menoihin kuin joista lisävähennyksiä haetaan. Usein suoraa tukea myönnetään vain osaan menoista ja tuki voi kattaa esimerkiksi 35 prosenttia tietyn tutkimushankkeen kokonaismenoista. Ehdon tarkoituksena on estää lisävähennysten tekeminen menoista, joita ei ole katettu verovelvollisen omista varoista, vaan valtiontuella tai millä tahansa muulla julkisen sektorin rahoituksella tai vastaavalla julkisella tuella. Käytännössä lisävähennystä ei voisi hyödyntää silloin, jos verovelvollinen on saanut julkista tukea nimenomaisesti tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkoja tai ostettuja palveluita varten niin, että tämä käy ilmi tukihakemuksessa tai tukipäätöksessä. Mikäli tukea on saatu samaan tutkimus- ja kehittämistoimintaan tai tiettyyn tutkimushankkeeseen, mutta tuki on myönnetty menoihin yleisellä tasolla, yksilöimättä mihin menoihin tuki erityisesti kohdistuu, on verovelvollisella mahdollisuus lisävähennysten vaatimista varten kohdistaa saatu suora tuki ensisijaisesti muihin tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoihin. Mikäli tukea on saatu yksilöidysti juuri palkka- ja ostopalvelumenoihin, mutta kuitenkin niin, että tuki kattaa vain osan ehdotetun lain mukaisista vähennyksen perusteeksi laskettavista menoista, voi verovelvollinen hyödyntää lisävähennyksiä kuitenkin siihen osaan menoista, johon tukea ei ole saatu, edellyttäen, että tämä osa muutoin täyttää vähennyskelpoisuuden edellytykset.

Koska ehdotettu lisävähennys ei edellä todetusti olisi valtiontukea, eivät valtiontukisääntelyyn liittyvät enimmäismäärät tai tuki-intensiteettiä koskevat rajoitukset muodostuisi ongelmaksi lisävähennysten itsensä eivätkä verovelvollisen mahdollisesti saaman muun valtiontuen osalta. Täten ei olisi tarvetta sulkea kokonaan pois mahdollisuutta käyttää lisävähennyksiä sellaiseen tutkimus- ja kehittämistoimintaan, johon on joltain muilta osin jo saatu valtiontueksi luettavaa muuta tukea. Valmistelun yhteydessä on myös arvioitu, että mikäli lisävähennyksiä ei voisi käyttää lainkaan, jos verovelvollinen on saanut tutkimus- ja kehittämistoimintaansa joltain osin myös suoraa tukea, vaikuttaisi tämä lisävähennyksen kannustavaan vaikutukseen negatiivisesti sekä saattaisi olennaisesti vähentää lisävähennyksen käyttöä ja siten vaikuttavuutta. Vastavaan ratkaisuun on päädytty myös vuoden 2021–2027 laissa, kun taas vuoden 2013–2014 laissa suoran tuen ja verokannustimen käyttäminen samaan tutkimushankkeeseen oli valtiontukisääntöjen vuoksi rajoitettu.

Pykälän 2 momentin mukaan yleistä tai ylimääräistä lisävähennystä ei myöskään myönnetä tutkimus- ja kehittämistoiminnan ostettuja palveluita koskeviin menoihin siltä osin kuin samoihin menoihin on myönnetty lisävähennys vuoden 2021–2027 lain perusteella. Mikäli verovelvollinen on vaatinut vuoden 2021–2027 lain mukaista lisävähennystä tutkimus- ja kehittämistoiminnan ostopalveluihin silloin, kun palvelu on ostettu mainitun lain tiukan määritelmän täyttävältä tutkimusorganisaatiolta, voi verovelvollinen kuitenkin lisäksi vaatia täysimääräisesti ehdotetun lain mukaisia lisävähennyksiä palkkamenojen osalta.

Pykälän 3 momentissa säädettäisiin, että lisävähennyksiä ei saisi tehdä elinkeinotoiminnan tuloksi luetusta, konserniavustuslaisissa tarkoitettusta konserniavustuksesta. Lisävähennykset tehtäisiin elinkeinotoiminnan tulosta, joka ei sisällä tuloksi luettua konserniavustusta.

Pykälän 4 momentin mukaan lisävähennystä käsiteltäisiin verotuksessa osana elinkeinotoiminnan ja maatalouden tulosta tappion tasausta koskevia säännöksiä sovellettaessa. Sääntely poikkeaisi tuloverolain 119 §:n 2 momentissa säädetyistä elinkeinotoiminnan ja maatalouden tappion määritelmästä. Lisävähennys siirtyisi osana verovuoden tappiota vähennettäväksi tulevana verovuotona tuloverolain tappion tasausta koskevan sääntelyn mukaisesti.

8 §. Lisävähennykset yritysjärjestelyssä siirtyvän tutkimus- ja kehittämistoiminnan osalta. Säännöksessä tarkoitettussa tilanteessa siirtyvän tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkka- ja ostopalvelumenoihin tai menojen määrän lisääntymiseen perustuvien lisävähennysten käsittelyssä meneteltäisiin jatkuvuuden periaatteiden mukaan vastaavasti kuin elinkeinoverolain 52 b §:ssä on säädetty. Liiketoiminnan vastaanottavalla tai hankkivalla yhtiöllä olisi oikeus saada yleinen lisävähennys järjestelyssä siirtyneeseen tutkimus- ja kehittämistoimintaan kohdistuvien palkka- ja ostopalveluiden menojen määrän perusteella. Liiketoiminnan vastaanottavalla tai hankkivalla yhtiöllä olisi oikeus myös ylimääräiseen lisävähennykseen, mikäli sulautuvien yhtiöiden tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkka- ja ostopalvelumenot kokonaisuudessaan kyseiseltä verovuodelta olisivat kasvaneet suhteessa kummankin yhtiön vastaavien menojen yhteissummaan edelliseltä verovuodelta verrattuna. Ylimääräisen lisävähennyksen pohjana olevaan vertailuun otettaisiin siis huomioon kummankin yhtiön lisävähennysten perusteeksi huomioitavat menot, ja menojen lisääntymistä arvioitaisiin näiden yhteenlaskettujen menojen pohjalta.

Muilta osin säännöksessä tarkoitetuissa tilanteissa noudatettaisiin myös periaatetta, jonka mukaan järjestelyn osapuolina olevia yhtiöitä käsitellään erillisinä verovelvollisina siihen asti, kun järjestely on tullut voimaan. Sulautumisessa tämä tarkoittaisi, että sulautuva yhtiö saisi tehdä lisävähennykset viimeisenä verovuonna tässä laissa säädetyllä tavalla. Vastaanottava yhtiö saisi

3–6 §:n nojalla lisävähennykset perustuen niihin järjestelyssä siirtyneisiin tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkka- ja ostopalvelumenoihin, jotka tämä yhtiö voi elinkeinoverolain 22 §:n 1 momentin säännös huomioon ottaen vähentää verovuonna omassa verotuksessaan.

Yritysjärjestelyssä siirtyneen tutkimus- ja kehittämistoiminnan perusteella liiketoiminnan vastaanottavalle tai hankkivalle yhtiölle myönnettäviä lisävähennyksiä määritettäessä otettaisiin huomioon se lisävähennysten 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 perustuvista lisävähennyksistä, jotka olisi vielä voitu kyseisenä verovuonna vähentää sulautuvan, jakautuvan tai liiketoiminnan luovuttavan yhtiön verotuksessa, mikäli yritysjärjestelyä ei olisi tapahtunut. Liiketoiminnan vastaanottavan tai hankkivan yhtiön saamia lisävähennyksiä rajoittaisi tällöin kuitenkin 4–5 §:ssä säädetty verovuoden lisävähennysten enimmäismäärät. Lisäksi myös muiden lisävähennysten edellytysten tulisi täytyä liiketoiminnan vastaanottavan tai hankkivan yhtiön verotuksessa.

Jos liiketoiminnan vastaanottava tai hankkiva yhtiö saisi verovuonna lisävähennykset sekä siirtyneen tutkimus- ja kehittämistoiminnan että myös oman tutkimus- ja kehittämistoiminnan perusteella, sovellettaisiin verovuonna tehtävien lisävähennysten yhteismäärään 4–5 §:ssä säädettyjä enimmäismääriä.

9 §. Menettely. Lisävähennykset laskettaisiin verovuosikohtaisesti kyseisen verovuoden tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkka- ja ostopalvelumenojen perusteella. Lisävähennyksiä koskeva vaatimus olisi esitettävä veroilmoituksen yhteydessä ennen kyseisen verovuoden verotuksen päättymistä. Vähennyksiä vaadittaisiin siten kuin Verohallinto tarkemmin määrää.

Verovelvollisen olisi esitettävä riittävä selvitys vähennysten myöntämisen edellytysten täytymisestä ja vähennysten laskentaperusteena käytettävistä palkkamenoista ja tutkimus- ja kehittämistoiminnan ostopalveluiden menoista. Verohallinto antaa tarkempia määräyksiä selvitykseen tarvittavista tiedoista. Selvityksenä lisävähennysten laskentaperusteena käytettävistä palkkamenoista voitaisiin pitää esimerkiksi todellisen työajan jakautumista kuvaavaa luotettavaa seurantaraporttia ja selvityksenä ostopalvelumenoista palveluntarjoajan lähettämää laskua eritelyineen.

10 §. Voimaantulo. Ehdotetun lain 10 §:ssä säädettäisiin nimenomaisesti lain voimaantulosta, sillä voimaantuloon liittyy erityisiä sääntöjä. Laki ehdotetaan tulemaan voimaan 1.1.2023. Lakia kuitenkin sovellettaisiin verovuodelta 2023 toimitettavassa verotuksessa vain yleistä lisävähennystä koskevilta osin. Ylimääräistä lisävähennystä koskevia kohtia sovellettaisiin ensimmäisen kerran vasta vuodelta 2024 toimitettavassa verotuksessa, eikä ylimääräistä lisävähennystä myönnettäisi lainkaan verovuodelta 2023.

Koska ylimääräisen lisävähennyksen perusteena on tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkka- ja ostopalvelumenojen lisääntyminen, lakia sovellettaisiin ylimääräistä lisävähennystä koskevilta osin vasta 1.1.2024 alkaen ja ensimmäisen kerran vuodelta 2024 toimitettavassa verotuksessa, jotta vertailupohjana lisääntymisen määrittämiseksi voitaisiin käyttää verovuodelta 2023 vahvistettua tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkka- ja ostopalvelumenojen määrää, joka on yleistä lisävähennystä myönnettäessä vahvistettu.

8 Voimaantulo

Ehdotetaan, että laki tulee voimaan 1.1.2023. Lakia sovellettaisiin verovuodelta 2023 toimitettavassa verotuksessa vain yleistä lisävähennystä koskevilta osin. Ylimääräistä lisävähennystä

koskevia kohtia sovellettaisiin ensimmäisen kerran vasta vuodelta 2024 toimitettavassa verotuksessa.

9 Suhde muihin esityksiin

9.1 Esityksen riippuvuus muista esityksistä

Esitys liittyy erikseen annettavaan hallituksen esitykseen [xx], joka sisältää tämän esityksen vero-tuottomuutosten kompensoinnin kunnille yhteisöveron jako-osuuksia muuttamalla.

9.2 Suhde talousarvioesitykseen

Esitys liittyy valtion vuoden 2023 talousarvioesitykseen ja on tarkoitettu käsiteltäväksi sen yhteydessä.

Ponsi

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

Laki

tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävähennyksestä verotuksessa

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

1 §

Soveltamisala

Tässä laissa säädetään elinkeinotoiminnan ja maatalouden harjoittajan oikeudesta tehdä elinkeinotoiminnan tai maatalouden tulostaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkojen ja ostopalveluiden määrään perustuva yleinen lisävähennys sekä palkkojen ja ostopalveluiden määrän lisääntymiseen perustuva ylimääräinen lisävähennys.

Yleiseen ja ylimääräiseen lisävähennykseen on oikeutettu omaan elinkeinotoimintaansa tai maatalouteensa liittyvää tutkimus- ja kehittämistoimintaa harjoittava verovelvollinen. Oikeus lisävähennyksiin on myös Suomessa rajoitetusti verovelvollisella, Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta käsin harjoitetun tutkimus- ja kehittämistoiminnan perusteella.

2 §

Määritelmät

Tässä laissa tarkoitetaan:

- 1) *tutkimus- ja kehittämistoiminnalla* sellaista luovaa ja systemaattista toimintaa tiedon lisäämiseksi ja tiedon käyttämistä uusiin sovelluksiin, jolla tavoitellaan jotain olennaisesti uutta;
- 2) *palkalla* tutkimus- ja kehittämistyötä tekeville työntekijöille välittömästi tämän työn perusteella maksettuja ennakoperintälain (1118/1996) 13 §:ssä ja ulkomailta tulevan palkansaaajan lähdeverosta annetun lain (1551/1995) 1 §:ssä tarkoitettuja palkkoja; palkkaan ei kuitenkaan lueta tuloverolain (1535/1992) 66–68 §:ssä tarkoitettuja etuja;
- 3) *ostetulla tutkimus- ja kehittämistoiminnan palvelulla* verovelvollisen omaan toimintaan liittyvän tutkimus- ja kehittämistoiminnan harjoittamiseksi ulkopuoliselta taholta hankittua ja ulkopuolisen henkilöstön tuottamaa palvelua;
- 4) *Yleisellä lisävähennyksellä* tutkimus- ja kehittämistoiminnan määrän perusteella laskettavaa verotettavasta tulosta tehtävää vähennystä;
- 5) *Ylimääräisellä lisävähennyksellä* tutkimus- ja kehittämistoiminnan määrän lisääntymisen perusteella laskettavaa verotettavasta tulosta tehtävää vähennystä; ja
- 6) *konsernilla* osakeyhtiölain (624/2006) 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettua konsernia tai sellaisia yhtiöitä, joissa kaikissa yhdellä tai useammalla luonnollisella henkilöllä, oikeushenkilöllä tai näillä yhdessä on osakeyhtiölain 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettua määräysvaltaa vastaava määräysvalta.

3 §

Yleisen ja ylimääräisen lisävähennyksen peruste

Yleinen lisävähennys myönnetään verovelvollisen omaan liiketoimintaan liittyvään tutkimus- ja kehittämistoimintaan kohdistuvien palkkojen ja ostettujen tutkimus- ja kehittämistoiminnan palveluiden yhteismäärän 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.

Ylimääräinen lisävähennys myönnetään 1 momentissa tarkoitettujen palkkojen ja ostettujen tutkimus- ja kehittämistoiminnan palveluiden yhteismäärän lisääntymisen perusteella. Ylimääräisen lisävähennyksen perusteena olevien menojen määrä on lisääntynyt, jos verovelvollisen verovuodelta ilmoittamat yleisen lisävähennyksen perusteena olevat menot ovat suuremmat kuin vastaavat menot edelliseltä verovuodelta.

4 §

Yleisen lisävähennyksen määrä

Yleisen lisävähennyksen määrä on 50 prosenttia 3 §:n 1 momentissa tarkoitettusta tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkojen ja ostettujen tutkimus- ja kehittämistoiminnan palveluiden yhteismäärästä.

Yleisen lisävähennyksen enimmäismäärä verovuonna on 500 000 euroa. Mikäli verovelvollinen kuuluu konserniin, enimmäismäärä lasketaan konsernikohtaisesti.

Yleistä lisävähennystä ei myönnetä, jos verovuonna vähennettävä määrä on alle 5 000 euroa.

5 §

Ylimääräisen lisävähennyksen määrä

Ylimääräisen lisävähennyksen määrä on 35 prosenttia 3 §:n 2 momentissa tarkoitettusta tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkojen ja ostettujen tutkimus- ja kehittämistoiminnan palveluiden yhteismäärän vuosittaista lisääntymistä kuvaavasta erotuksesta.

Ylimääräisen lisävähennyksen enimmäismäärä verovuonna on 500 000 euroa. Mikäli verovelvollinen kuuluu konserniin, enimmäismäärä lasketaan konsernikohtaisesti.

Ylimääräisen lisävähennyksen perusteena olevana 3 §:n 2 momentissa tarkoitettuna menojen lisääntymisenä huomioidaan enintään 50 prosentin suuruinen menojen lisääntyminen.

6 §

Lisävähennysten enimmäismäärä konsernissa

Yleisen ja ylimääräisen lisävähennyksen enimmäismäärä lasketaan konsernikohtaisesti siten, että kukin konserniin kuuluva verovelvollinen voi vaatia lisävähennyksiä siltä osin, kuinka suuren suhteellisen prosenttiosuuden kyseisen verovelvollisen omat lisävähennysten perusteena olevat tutkimus- ja kehittämistoiminnan menot muodostavat koko konsernin vastaavista lisävähennysten perusteena olevista tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhteismääristä.

7 §

Erityiset määräykset

Yleistä tai ylimääräistä lisävähennystä ei myönnetä siltä osin kuin verovelvollinen on saanut suoraa valtiontukea tai muuta julkista tukea lisävähennyksen perusteeksi muutoin hyväksyttäviin menoihin.

Yleistä tai ylimääräistä lisävähennystä ei myönnetä tutkimus- ja kehittämistoiminnan ostettuja palveluita koskeviin menoihin siltä osin kuin samoihin menoihin on myönnetty lisävähennys

tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä verovuosina 2021–2027 annetun lain (1078/2020) perusteella.

Yleistä tai ylimääräistä lisävähennystä ei saa tehdä elinkeinotoiminnan tuloksi luetusta, konserniavustuksesta verotuksessa annetussa laissa (825/1986) tarkoitetusta konserniavustuksesta.

Poiketen siitä, mitä tuloverolain 119 §:n 2 momentissa säädetään, lisävähennys luetaan osaksi elinkeinotoiminnan tappiollista tulosta.

8 §

Lisävähennykset yritysjärjestelyssä siirtyvän tutkimus- ja kehittämistoiminnan osalta

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 a §:ssä tarkoitetun sulautumisen yhteydessä vastaanottavan yhtiön verotuksessa vähennetään sulautumisessa siirtyneeseen tutkimus- ja kehittämistoimintaan kohdistuvien palkkojen ja ostopalveluiden perusteella enintään tämän lain 4 ja 5 §:ssä tarkoitetut määrät vähennettynä sulautuvan yhtiön verotuksessa verovuonna vähennyillä määrillä.

Mitä 1 momentissa säädetään sulautumisesta, sovelletaan myös elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 c §:ssä tarkoitetun jakautumisen ja 52 d §:ssä tarkoitetun liiketoimintasiirron yhteydessä sekä hankkivan yhtiön verotuksessa liiketoiminnan hankinnan yhteydessä.

9 §

Menettely

Lisävähennyksiä on vaadittava ennen verotuksen päättymistä. Verovelvollisen on esitettävä riittävä selvitys vähennyksen myöntämisen edellytysten täyttymisestä ja vähennyksen laskenta-perusteena käytettävistä palkkamenoista ja tutkimus- ja kehittämistoiminnan ostopalveluiden menoista. Verohallinto antaa tarkempia määräyksiä selvitykseen tarvittavista tiedoista.

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

10 §

Voimaantulo

Tämä laki tulee voimaan 1 päivänä tammikuuta 2023.

Lain yleistä lisävähennystä koskevia kohtia sovelletaan ensimmäisen kerran verovuodelta 2023 toimitettavassa verotuksessa.

Lain ylimääräistä lisävähennystä koskevia 3 §:n 2 momenttia ja 5 §:ää sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2024 toimitettavassa verotuksessa. Ylimääräistä lisävähennystä ei myönnetä verovuodelta 2023.

Tämä laki tulee voimaan 1 päivänä tammikuuta 2023.

Helsingissä x.x.20xx

Pääministeri

Sanna Marin

Valtiovarainministeri Annika Saarikko