



Valtiovarainministeriö
Erityisasiantuntija Antti Sinkman
Veroasiantuntija Tiia Hyysalo
valtiovarainministerio@vm.fi

Asia: Lausunto hankkeesta VM138:00/2020 – tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennys verovuosina 2021–2024

Seuraavassa on pyydetty lausuntoni luonnoksesta hallituksen esitykseksi laiksi tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä verovuosina 2021–2024 (hanke VM138:00/2020, jäljempänä esitysluonnos):

1 Yleistä

Esitysluonnoksessa ehdotetaan säädettäväksi laki tutkimus- ja kehittämistoimintaan liittyvän tutkimusyhteistyön lisävähennyksestä. Laki olisi voimassa neljä vuotta eli verovuodet 2021–2024. Lisävähennykseen olisivat oikeutettuja kaikki elinkeinotoimintaa tai maataloutta harjoittavat verovelvolliset, jotka tekevät tutkimusyhteistyötä määritelmän täyttävän tutkimus- yms. organisaation kanssa. Laissa olisi säännökset vähennyksen vähimmäis- ja enimmäismääristä.

Esitysluonnoksessa on tarkasteltu kattavasti tutkimus- ja kehitystoiminnan verovähennyksiä eri valtioissa sekä myös todettu, että ehdotettu sääntely ei ole SEUT:n valtiotukisäännösten tarkoittamalla tavalla valikoiva. Esitysluonnoksen ehdotusta yhteisöverotuottojen menetysten korvaamisesta kunnille voidaan pitää perusteltuna erityisesti ottaen huomioon kuntatalouden nykytila.

Seuraavassa tarkastellaan eräitä esitysluonnokseen liittyviä seikkoja.

2 Eräitä havaintoja

2.1 Suoratuet vai verotuet

Suorat tuet ovat yleensä tehokkaampia kuin verotuet, kuten esitysluonnoksessakin todetaan.¹ Verotuksellisen epäsuoran tuen etuna voidaan kuitenkin yleensä pitää sen

¹ Ks. myös esim. Kuusi, Tero – Pajarinen, Mika – Rouvinen, Petri – Valkonen, Tarmo (2016): Arvio t&k-verokannusteen vaikutuksista yritysten toimintaan Suomessa. Etlä Raportit No 51. Raportissa arvioidaan lakia tutkimus- ja



yksinkertaisempaa ja siten myös usein nopeampaa käsittelyä kuin hakemukseen perustuvien tukien. Esitysluonnoksen mukaisen tuen hyvänä puolena voidaan myös pitää sitä, että se saattaa edesauttaa tutkimustoiminnan kehitystä esitysluonnoksessa määritellyissä tutkimus- yms. organisaatioissa ja hyödyttää kumpaakin yhteistyön osapuolta.² Sinänsä lisävähennys monimutkaistaa verojärjestelmää, koska se on erityissäännös.³

Tuen toimivuuden kannalta on tärkeää, että se on voimassa ehdotetusti verovuosina 2021-2024. Verotuksen ennustettavuuden takia on tärkeää, että nyt säädettäväksi ehdotettuun voimassaoloaikaan voidaan luottaa tutkimus- ja kehittämishankkeita suunniteltaessa ja, että voimassaoloaika on riittävän pitkä.⁴ Lisävähennyksen kannustavuuteen vaikuttavat myös sille asetetun vähimmäis- ja enimmäismäärät. Raja-arvoja tarkasteltaessa on kuitenkin otettava huomioon, että ehdotettu lisävähennys on vain osa tutkimus- ja kehittämistoiminnan tukijärjestelmää.

2.2 Soveltamisala

Kuten edellä kohdassa 1 on todettu, sääntelyä sovelletaan elinkeinotoimintaa ja maataloutta harjoittaviin verovelvollisiin. Verovelvollisen juridinen toimintamuoto ei esitysluonnoksen mukaan vaikuta vähennyksen soveltamiseen. Esitysluonnoksen perusteluissa todetaan, että sääntely soveltuisi myös ulkomaiseen yhteisöön, jos siitä tulee tällä suunnitella olevan kansallisen lainsäädäntömme mukaan yleisesti verovelvollinen, sekä ulkomaisen oikeushenkilön Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaan.

Esitysluonnoksesta ei käy ilmi, miksi lisävähennystä sovellettaisiin vain ulkomaisen oikeushenkilön Suomessa olevaan kiinteään toimipaikkaa. Kiinteä toimipaikka voi olla myös esimerkiksi ulkomaisella yksityisliikkeellä. Koska lisävähennystä ei rajoiteta kansallisissa tilanteissa toimintamuodon perusteella, ei ole perusteltua, että näin tehtäisiin rajat ylittävässä tilanteessa eikä lakiehdotuksen 1 §:ssä näyttäisi olevan tällaista rajoitusta. *Onkin toivottavaa, että esitysluonnoksen perusteluissa ilmaisu "ulkomainen oikeushenkilö" korvataan termillä "rajoitetusti verovelvollinen".*

kehittämistoiminnan lisävähennyksestä vuosina 2013—2015 (992/2012). Tämä T&K-verokannustimen oli kuitenkin erilainen kuin esitysluonnoksessa ehdotettu ja perustui T&K-toiminnan palkkakustannuksiin ja se oli lopulta voimassa verovuosina 2013-2014.

² Näin myös mm. esitysluonnoksen s. 5 kohta 3 Tavoitteet.

³ Tutkimus- ja kehitysmenojen lisävähennystä ehdotetaan myös ehdotuksessa neuvoston direktiiviksi yhteisestä yhteisöveropohjasta (COM(2016) 685 final) 9 artiklan 3 kohdassa.

⁴ Vrt. Suomessa verovuosina 2013-2014 voimassa ollut T&K-verokannustin, jonka alkuperäistä voimassaoloaika muutettiin kolmesta vuodesta kahteen vuoteen.



Lakiehdotuksen 1 §:n mukaan vähennys tehtäisiin ”elinkeinotoiminnan tai maatalouden” tulosta. Elinkeinotoiminnan osalta vähennys näyttäisi siis olevan mahdollinen vain niille verovelvollisille, joilla on elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968, EVL) 1.1 §:ssä tarkoitettua elinkeinotoimintaa (liike- ja ammattitoiminta).

Koska vähennyksestä ei säädetä EVL:ssä ja esitysluonnoksen 1 §:ssä käytetään termiä ”elinkeinotoiminta”, säännös ei näyttäisi soveltuvat EVL 1.2 §:ssä tarkoitettujen yhteisöjen ns. muuhun toimintaan.⁵ Tältä osin *voi mieltä sitä, pitäisikö sääntelyn soveltua myös näiden yhteisöjen muuhun toimintaan kuin EVL 1.1 §:ssä tarkoitettua elinkeinotoimintaan*. Esitysluonnos näyttäisi tarkoittavan, että nämä yhteisöt voisivat vähentää EVL 25 §:n mukaisesti tutkimustoiminnan menot EVL-tulolähteessä, mutta eivät voisi vähentää ehdotettua lisävähennystä muusta toiminnastaan.

Jos vähennyksestä säädetäisiin EVL:ssä, se todennäköisesti soveltuisi myös niiden EVL 1.2 §:ssä tarkoitettujen yhteisöjen verotuksessa, jotka harjoittavat vain EVL 1.2 §:ssä tarkoitettua muuta toimintaa. Toisaalta tilanne lienee yleensä se, että yhteisö, joka harjoittaa tutkimus- ja kehittämistoimintaa, harjoittaa myös EVL 1.1 §:ssä tarkoitettua elinkeinotoimintaa.

Esitetyssä muodossaan sääntely korostaa EVL 1.1 §:n elinkeinotoiminnan käsitteen merkitystä ja saattaa monimutkaistaa lainsäädännön tulkintaa. Lisäksi esitetty sääntely lisää EVL 1.2 §:ssä tarkoitettujen yhteisöjen EVL-tulolähteessä verotettavan muun toiminnan verotettavan tuloksen laskennan eroja verrattuna niihin yhteisöihin, joilla on EVL 1.1 §:n elinkeinotoimintaa.

Mikäli lakiehdotus säilytetään esitysluonnoksen mukaisena, hallituksen esityksen perusteissa olisi selvytyden vuoksi toivottavaa mainita, että vähennysoikeus on vain niillä yhteisöillä, jotka harjoittavat EVL 1.1 §:ssä tarkoitettua elinkeinotoimintaa ja vähennys voidaan tehdä vain tästä elinkeinotoiminnasta.

2.3 Määritelmät

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan sekä tutkimus- ja tiedonvälistysorganisaation määrittely on kytketty ns. yleiseen ryhmäpoikkeusasetukseen. Tätä voidaan pitää perusteltuna.

Kotimaisten toimijoiden lisäksi vähennystä sovellettaisiin myös ETA-valtioihin sijoittautuneisiin toimijoihin. Tämä on perusteltua SEUT:n säännösten takia. Tutkimus- ja tiedonvälistysorganisaatioiden osalta sääntelyyn saattaa kuitenkin sisältyä tulkinnanvaraisuutta. Tämä lienee vaikuttanut siihen, että lakiehdotuksen 2 §:n 2 kohtaan on lisätty lisämääreitä.

⁵ Ks. HE 257/2018 vp s. 34 kohta 1.1.



Lakiehdotuksen 2 §:n 2 kohdan ensimmäisen lauseen esimerkkilistaan yhteisöistä olisi selvyden vuoksi hyvä lisätä termin "korkeakoulut" lisäksi "yliopisto". Yliopistoista säädetään erillisessä yliopistolaissa (558/2009). Lisäksi lainsäädännössä korkeakoulutermin käyttö ei ole täysin yhdenmukaista.

Lakiehdotuksen 2 §:n 3 kohdassa määritellään lisävähennyksen perusteena oleva alihankintalasku. Määritelmässä alihankintalaskulla tarkoitetaan mm. verovelvollisen tutkimus- tai tiedonvälitysorganisaatiolle maksamaa alihankintalaskua.

Toivottavaa olisi, että ainakin hallituksen esityksen perusteluissa todettaisiin selkeästi, tarkoitetaanko tässä alihankintalaskun arvonlisäverotonta määrää erityisesti, kun määritelmässä käytetään "alihankintalaskun" lisäksi ilmaisua "maksamaa". Ilmaisun "maksamaa" tilalla olisi perusteltua käyttää termiä "suorittamaa" tai muuttaa sanamuotoa niin, että siinä voidaan viitata suoritusvelvollisuuteen. Useimmissa tilanteissa vähennyksen tekevä verovelvollinen pitäneen suoriteperusteista kirjanpitoa, joten lisävähennys on perusteltua tehdä sinä verovuotena, jona alihankintalaskun suoritusvelvollisuus on syntynyt. Lisävähennyksen jaksottaminen vastaisi tällöin myös EVL 22.1 §:ää ja 25 §:ää sekä lakiesityksen 3.2 §:n perusteluita. Esitysluonnoksen perusteluissa viitataan laskujen suoritusvelvollisuuteen.

2.4 Lisävähennyksen peruste ja määrä

Lakiehdotuksen 3.1 §:ssä säädetään, että oikeus lisävähennykseen on myös ulkomaisen oikeushenkilön Suomessa olevan kiinteän toimipaikan harjoittaman tutkimus- ja kehittämistoiminnan perusteella. *On tärkeää, että lakiehdotuksen 3 §:ssä ja esitysluonnoksen perusteluissa ilmaisu "ulkomainen oikeushenkilö" korvataan termillä "rajoitetusti verovelvollinen" tai muutoin muutetaan säännösehdotusta, koska sääntelyä on esitysluonnoksen mukaan tarkoitus soveltaa verovelvollisiin yritys muodosta riippumatta.⁶ Mikäli muutosta ei tehdä, säännös voi olla SEUT:n ja verosopimusten kiinteän toimipaikan syrjäntäkiellon vastainen. Ehdotetussa muodossaan esitysluonnos näyttäisi asettavan kansalliset ja rajat ylittävät tilanteet erilaiseen asemaan.*

Lakiehdotuksen 3.2 §:ssä olevan ilmaisun "maksama" tilalla olisi perusteltua käyttää termiä "suorittama". Näin lisävähennys jaksotettaisiin EVL 22.1 §:n ja 25 §:n mukaisesti ja lainkohdan sanamuoto vastaisi esitysluonnoksen perusteluita.⁷

⁶ Ks. termeistä ulkomainen oikeushenkilö ja rajoitetusti verovelvollinen myös edellä kohdassa 2.2.

⁷ Ks. tästä asiasta myös edellä kohtaa 2.3, jossa on kommentoitu lakiehdotuksen 2 §:n 3 kohdassa termin "maksama" muuttamista.



Lakiehdotuksen 3.4 §:n säännös, jonka mukaan vähennys luetaan osaksi elinkeino- tai maatalouden tulolähteen tappiota, on perusteltu. Ehdotettu säännös tarkoittaa, että elinkeinotoiminnan tappiollisuus ei vaikuta mahdollisuuteen saada veroetu lisävähennyksestä tappiontasaus säännöksen sallimissa rajoissa.

2.5 Yritysjärjestelyt

Lakiehdotuksen 5.2 §:ssä säädetään, että 5.1 §:n jatkuvuusperiaatetta sovellettaisiin myös "hankkivan yhtiön verotuksessa liiketoiminnan hankinnan yhteydessä". Tältä osin *jää epäselväksi, tarkoitetaanko tässä liiketoiminnan hankinnalla liiketoimintakauppaa*. Asia ei selviä myöskään hallituksen esityksen perusteluista. *Liiketoimintakaupassa ei pitäisi soveltaa jatkuvuusperiaatetta lisävähennyksen osalta, koska sitä ei sovelleta liiketoimintakaupassa muutoinkaan. Liiketoimintakaupassa hankkiva yhtiö tekee esimerkiksi käyttöomaisuuden poistot eri omaisuuserien hankintamenoista.*

Helsingissä 1. päivänä lokakuuta 2020

Marianne Malmgrén
Finanssioikeuden professori (ma.)
puh. 050 317 2898
marianne.malmgren@uef.fi