

Asia: VN/11517/2022

Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävähennyksestä verotuksessa

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

Lausunto hallituksen esitykseksi tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävähennyksestä verotuksessa:

Suomessa on yleisellä tasolla laaja poliittinen ja yhteiskunnallinen yhteisymmärrys tutkimus- ja kehittämistoiminnan ratkaisevan tärkeästä merkityksestä tulevaisuuden rakentamisessa. Tältä pohjalta on syntynyt muun muassa parlamentaarisessa työryhmässä hyväksytty ja lakiin kirjattaviksi suunniteltu tavoite t&k-menojen määrän nostamisesta 4 prosenttiin kansantuotteesta.

Asetettu tavoite on vaativa ja on perusteltua, että haetaan erilaisia keinoja ja näiden yhdistelmiä tavoitteen saavuttamiseksi. Esillä oleva hallituksen esitys on osa tätä kokonaisuutta, vaikkakin vaikutus on lähtökohtaisesti välillinen eikä verotukia itsessään luettane mainittuun 4 prosenttiin eikä julkiselle sektorille tavoiteltuun osuuteen siitä.

Yritysten t&k-toiminnan julkiselle tukemiselle on yleisellä hyvät perusteet toimintaan potentiaalisesti liittyvien positiivisten ulkoisvaikutusten vuoksi. On eri kysymys, ovatko verokannustimet tässä tehokas tapa. Suomen yritysverojärjestelmässä kohtalaisesti kunnioitetulla laajaan veropohjaan nojaavalla neutraalilla verotuksella on suuria etuja ja myös nykyisten t&k-toiminnan verotukien volyyymi on hyvin pieni. Verokannustimilla voidaan toisaalta parhaimmillaan täydentää julkista instrumenttivalikoimaa hyödyllisellä tavalla ja ilman raskaita haku- ja arviointiprosesseja. Erilaiset verotuet ovatkin kansainvälisesti erittäin yleisiä ja niille on tutkimuksissakin löytynyt myös tukea (kun luonnoksessa viitataan tutkimuksiin, olisi voitu noteerata myös ETLAn tuoreehko Tarvitaanko Suomessa t&k-verokannustimia? (etla.fi)). Verotukien vaikutusta on silti vaikea arvioida, niihin liittyy

herkästi paljon ns. deadweight loss -efektiä ja ne monimutkaistavat verojärjestelmää sekä rasittavat verohallintoja. Yritysverotuksen asiantuntijatyöryhmä suhtautui vuonna 2017 verotukiin selkeän kielteisesti (VM 12/2017).

Esitysluonnoksessa käsitellään sinänsä hyvin verokannustimien roolia suhteessa suoriin tukiin ja toisaalta erilaisia mahdollisia verokannustimia. Aivan helppoa ei ole silti vakuuttua nyt esitettävien tukien osumatarkkuudesta ja kustannustehokkuudesta. Vaikka verotuilla voidaan saavuttaa joitakin etuja suoriin tukiin verrattuna ja vältetään suorien tukien byrokratiaa, osa vaikutuksista voitaisiin oletettavasti saavuttaa myös kasvattamalla suorია tukia. Luonnoksen arvioitu 100 miljoonan euron verotuottovaikutus ei ole vähäinen, mutta kun koko julkisen t&k-rahoituksen kokonaismäärä on miljardeja, puhuttaneen enintään muutaman prosentin osuudesta tästä kokonaisuudesta. Aivan selvää ei ole, että kokonaan uudet verovähennykset omine järjestelmineen ovat tehokkaampi vaihtoehto kuin olemassa olevien tukien kasvattaminen, vaikkapa "more of the same" -periaatteella.

Kaikkiaan onkin voimakkaasti toivottava, että verovälineen käyttöönoton takana on huolellinen analyysi erilaisten toimien eduista ja haitoista eikä ajatus siitä, etteivät verotuet rasittaisi menokehyyksiä suorien tukien tavoin.

Luonnos on sinänsä sujuvasti ja osin myös varsin avoimesti kirjoitettu. Kaavaillun järjestelmän kahdella elementillä, yleisellä lisävähennyksellä ja t&k-menojen kasvuun perustuvalla erityisellä lisävähennyksellä, on kummallakin oma logiikkansa ja tehtävänsä. Ratkaisu kuvastaa ehkä silti myös epävarmuutta siitä, mikä on tehokkain tapa tukea t&k-toimintaa. Yleisesti on viitteitä siitä, että menojen kasvuun kohdistuva tuki palvelee kohdennetummin t&k:n lisäämistavoitetta, mutta kovin pitkälle vietyyn menojen kasvusta saatavaan ylimääräiseen vähennykseen liittyy herkästi myös tavoittelemattomia piirteitä. Luonnoksen määrällinen pääpaino onkin yleisessä lisävähennyksessä, jonka pohjaan luetaan suuri osa t&k-menoista. Tätä voidaan puoltaa sillä, että t&k-toiminta voi toki tuoda tavoiteltuja hyötyjä, vaikka se ei olisikaan kasvanut edellisestä vuodesta. Merkittävä osa tällaisesta yleisestä vähennyksestä muodostuu silti yleiseksi veronkevennykseksi, koska on ilmeistä, että pääosa t&k-toiminnasta tehtäisiin uudesta vähennyksestä riippumatta. Toisaalta menojen kasvuun perustuva vähennys ei toimi loogisesti yli ajan, koska vertailu edellisvuoteen suosii yrityksiä, joiden t&k-menot poukkoilevat.

Aivan selvää ei ole, onko molempien vähennysten mukanaolo aiheellinen vai turhaa näpertelyä. Hyvää on, että vähennysten perusteena olevat menot lasketaan samalla tavalla.

Luonnos sisältää huomattavan monia euromääräisiä ja prosenttimääräisiä rajoja. Tällaiset eivät ole linjakkaan verojärjestelmän piirteitä. Esitystä laadittaessa on ilmeisesti ollut tähdittävä hallituksen kehysneuvottelussa päätettyyn 100 miljoonan euron verotuottovaikutukseen. Tämä ei ole kiitollinen lähtökohta järjestelmän parametrien asettamiselle, kun näissä parametreissa tulisi ottaa huomioon monia muitakin näkökohtia kuten tehokas vaikuttavuus sekä epätoivottavien kannustimien

välttämisen. Vaikutelmaksi jää, että tässä hankalassa tasapainottelussa on annetuin reunaehdoin onnistuttu kaikkiaan tyydyttävästi, vaikkakaan kahden eri elementin tarpeellisuus ei ole ilmeistä.

Eräitä yksityiskohtia

Kun yritysten t&k-toimintaan kohdistuu myös erilaisia muita tukia, uusien vähennysten sovittaminen yhteen niiden kanssa on jossain määrin hankalaa. Vähennyksiä ei saisi menoista, joihin kohdistuu suoria tukia tai jo olemassa oleva lisävähennys (1078/2020). Tämä on ilmaistu lakiluonnoksessa melko yleisin sanankääntein ja sisältöä on pyritty tarkentamaan perusteluissa. On syytä epäillä, ettei sen selvittäminen, mihin menoihin suorat tuet ovat kohdistuneet, ole aina käytännön tasolla yksinkertaista ja Verohallinnolle voi olla monissa tapauksissa olla hankalaa tulkita tukipäätösten tarkkaa sisältöä. Yleisperiaate on joka tapauksessa aiheellinen ja voi olla, ettei säännöksissä oikein pystytä asiaa helposti selkeyttämään ratkaisevasti enempää.

On selvää, että siihen, mitkä menot ovat lisävähennyksiin oikeuttavia t&-menoja, liittyisi käytännössä soveltamisongelmia. Tämä koskee sekä aitoa rajanvedon tulkintaa että tarkoituksellista muiden menojen selittämistä t&k-menoiksi. On järkeenkäypä ratkaisu, että esityksessä nojaututaan muualla käytettyihin määritelmiin. Samaan hengenvetoon on todettava, että näiden määritelmien soveltaminen verotuksessa on silti uusi asia ja tulkinnat tuskin vakiintuvat välittömästi.

Vähennysten määrä lasketaan tutkimus- ja kehittämistehtävien palkkojen ja ostettujen palvelujen yhteismäärän perusteella ("palvelujen määrä" on vähän outo ilmaisu). Tämä on lähtökohtaisesti paikallaan, mutta se ei ole vailla ongelmia. Koska vähennys koskee yrityksen omaa t&k:ta, toiselle yritykselle näitä palveluja myyvä yritys ei ymmärtääkseni saa vähennystä vaan vähennys kuuluu ostajayritykselle. Ei ehkä ole kuitenkaan kovin helppoa erottaa omaa t&k:ta t&k-palvelujen mynnistä ja mahdollista on, että sekä myyvä että ostava yritys pyrkivät vähentämään samoja menoja.

Ostettujen palvelujen ja omien palkkojen käsittely samalla tavalla sisältää myös epäneutraalisuuselementtejä. Palvelujen ostohinnoissa voi de facto olla sisällä sellaisia tuotantopanostuskustannuksia, jotka omina eivät sisältyisi vähennyspohjaan. Erityisen selvästi, mutta ei pelkästään, tämä ilmiö koskee työnantajamaksuja. Näistä syistä ostopalvelut näyttävät tulevan omaa t&k-toimintaa jossain määrin enemmän tuetuiksi. Sivulukujen lisääminen oman toiminnan vähennyspohjaan palkkojen rinnalle ei kuitenkaan voisi oletettavasti tapahtua verotuottovaikutuksen muuttumatta.

Esityksestä käydyssä keskustelussa on tullut esiin myös konsernikohtaisuuteen liittyvä problematiikka. Konsernin käsittely kokonaisuutena monimutkaistaa järjestelmää ja tuo tietyissä tilanteissa epäneutraalisuutta. Käsitykseni mukaan neutraalisuusongelmat olisivat kuitenkin

suurempia puhtaassa erillisyyhtiömallissa. Tämän tyyppiset hankaluudet ovat väistämättömiä kaikessa sellaisessa sääntelyssä, johon liittyy euromääräisiä rajoja.

Luonnoksessa todetaan kategorisesti, etteivät EU:n valtiontukisäännöt sovellu tukien yleisyyden vuoksi. Käsitys saattaa olla oikea ja se saa sivustatukea myös eri jäsenvaltioissa olevista tukijärjestelmistä. Olen silti epävarma siitä, onko täysin selvää, että tällainen vain tietynlaisia toimia tekeviä yrityksiä hyödyttävä tuki on kiistattomasti valtiontukisääntelyssä tarkoitettulla tavalla ei-valikoiva.

7.9.2022

Timo Viherkenttä

Professor of Practice, Aalto-yliopisto

Timo Viherkenttä