

Asia: VN/11517/2022

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

### Lausunnonantajan lausunto

#### **Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään**

Valtiovarainministeriö on pyytänyt lausuntoa luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävähennyksestä verotuksessa. Verohallinto esittää lausuntonaan kunnioittaen seuraavaa.

Hallituksen esitysluonnoksessa ehdotetut tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennykset ovat uusia, pysyväksi tarkoitettuja vähennyksiä, joiden tavoitteena on kannustaa elinkeinotoimintaa tai maataloutta harjoittavia verovelvollisia lisäämään tutkimus- ja kehittämistoimintaansa ja myös yleisemmällä tasolla vaikuttaa tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoiminnan lisääntymiseen Suomessa. Ehdotuksen mukaan elinkeinotoiminnan tai maatalouden harjoittajalla on oikeus tehdä verotuksessa elinkeinotoiminnan tai maatalouden tulostaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkamenoihin ja ostettujen palveluiden menoihin perustuva yleinen lisävähennys sekä kyseisten menojen verovuosikohtaiseen lisääntymiseen perustuva ylimääräinen lisävähennys sen lisäksi, että tutkimus- ja kehittämistoiminnan menot ovat verotuksessa normaalisti vähennyskelpoisia elinkeinotulon verottamisesta annetun lain tai maatilatalouden tuloverolain mukaan. Vähennyksille ehdotetaan enimmäismääriä, joita sovelletaan verovelvolliskohtaisesti, mutta myös konsernikohtaisesti.

Ehdotuksen mukaan yleinen lisävähennys myönnetään ensimmäisen kerran verovuodelta 2023 toimitettavassa verotuksessa. Ylimääräinen lisävähennys myönnetään ensimmäisen kerran verovuodelta 2024 toimitettavassa verotuksessa.

Yleistä

Lakiehdotuksen tavoitetta voidaan pitää hyvänä ja kannatettavana. Hyvänä voidaan pitää myös sitä, että sääntelyratkaisuksi on valittu vähennykseen perustuva malli. Edelleen positiivista on se, että vähennys on riittävän yleinen siten, että sääntelyn ei katsota olevan kiellettyä valtiontukea. Hallinnollisen taakan näkökulmasta tervehdittävänä voidaan pitää myös vähennyksen pysyvyyttä sekä yleisen vähennyksen 5 000 euron verovelvolliskohtaista rajaa.

Kun tarkoitus on, että vähennystä käytettäisiin laajasti, tulisi vähennyksen olla mahdollisimman laajapohjainen, yksinkertainen ja selkeä. Verohallinnon näkemyksen mukaan ehdotetut säännökset ovat monilta osin varsin monimutkaisia, mikä voi aiheuttaa vaikeita tulkintatilanteita ja lisätä verovelvollisten ja Verohallinnon hallinnollista taakkaa. Vaikeaselkoiset säännökset voivat myös osaltaan estää sääntelyn tavoitteiden toteutumisen. Sääntelyä olisi siten mahdollisuuksien mukaan syytä yksinkertaistaa ja selkeyttää erityisesti jäljempänä kuvatulla tavalla.

Riippumatta siitä, millainen lopulta toteutettava malli on, olisi lopulliseen hallituksen esitykseen tarpeen sisällyttää useampia selkeyttäviä esimerkkejä vähennysten laskennasta ja muista soveltamistilanteista.

#### Tutkimus- ja kehittämistoiminnan käsite

Ehdotettu sääntely sisältää itsenäisen tutkimus- ja kehittämistoiminnan käsitteen. Käsite pohjautuu Tilastokeskuksen käsitteeseen ja on lähtökohtaisesti säännöksen sanamuodon sekä hallituksen esitysluonnoksen perusteluiden perusteella erittäin laaja. Tätä voidaan sinänsä pitää hyvänä ja sääntelyn soveltamista helpottavana seikkana, olkoonkin, että määritelmän yleisyys aiheuttaa myös tulkintahaasteita. Lopullisessa hallituksen esityksessä olisikin tarpeen avata tutkimus- ja kehittämistoiminnan käsitettä ja sen keskeisiä tunnusmerkkejä vielä tarkemmin esimerkkien avulla. Esimerkkejä olisi hyvä olla myös tutkimus- ja kehittämistoimintaa lähellä olevasta toiminnasta, joka on tarkoitettu jätettäväksi sääntelyn soveltamisalan ulkopuolelle. Erityisen tarpeellista olisi täsmentää esimerkiksi, mitä tarkoitetaan perusteluissa (s. 25) mainitulla tuotteiden rutiininomaisella uudistamisella ja kehittämisellä taikka olennaisesti uudella tiedolla, jota tutkimus- ja kehittämistoiminnan tulisi tuottaa.

Ehdotettu tutkimus- ja kehittämistoiminnan käsite eroaa voimassa olevan tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä verovuosina 2021–2027 annetun lain 2 §:n 1 kohdan mukaisesta käsitteestä. Tämä voi aiheuttaa eri käsitteiden sekoittumista keskenään sekä haasteita Verohallinnon ohjauksessa ja neuvonnassa.

Esitysluonnoksen mukaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan ei tarvitse tapahtua hankkeen tai projektin muodossa, jotta toiminnan systemaattisuuden edellytys täytyisi. Tätä hyvänä ratkaisuna, koska hankkeen käsitteeseen on liittynyt verotuskäytännössä tulkinnanvaraisuutta.

Hallituksen esityksen perusteluissa voisi olla aiheellisesta todeta selventävästi, että lain soveltamisen edellytyksenä ei ole se, että vähennykseen oikeuttava tutkimus- ja kehittämistoiminta on alkanut vasta lain voimaantulon jälkeen.

## Konsernikohtaisuus

Yleisen ja ylimääräisen lisävähennyksen enimmäismäärien on ehdotettu olevan konsernikohtaisia. Hallinnollisista näkökohdista Verohallinto katsoo, että enimmäismäärien konsernikohtaisuudesta tulisi luopua ja enimmäismäärien tulisi olla verovelvolliskohtaisia.

Suomen elinkeinoverotus ja koko verojärjestelmä perustuvat erillisyyhtiöperiaatteelle. Konserniavustusjärjestelmä muodostaa tästä vähäisen poikkeuksen. Myös verotusmenettelylaki perustuu verovelvolliskohtaiseen ilmoitusvelvollisuuteen ja verotukseen. Konsernikohtaiset enimmäisrajat eivät siten olisi vallitsevan verojärjestelmän perusratkaisun mukaisia.

Esitysluonnoksessa konsernikohtaisuutta perustellaan muun ohessa Ruotsissa käytössä olevalla mallilla. Tältä osin on kuitenkin huomattava, että ehdotettu vähennys ei vastaa Ruotsissa käytössä olevaa mallia. Myöskään ehdotettu konsernikohtaisuuden toteutus ei vastaa Ruotsissa käytössä olevaa mallia, sillä Ruotsin verohallinnon (Skatteverket) internet-sivuilta saatavan tiedon perusteella Ruotsissa konsernikohtaisuus on toteutettu niin, että vähennyksen tekee ensisijaisesti konsernin emoyhtiö ja tämän jälkeen konserniyhtiöt emoyhtiön määrittämässä järjestyksessä. Verojärjestelmän ja sen toteutuksen näkökulmasta myöskään Ruotsin mallin mukaista ratkaisua ei voitaisi pitää perusteltuna ratkaisuna.

Nykyisin verotus perustuu verovelvollisen itsensä ilmoittamiin tietoihin verovelvollisen veronalaisista ja verovapaista tuloista sekä vähennyskelpoisista ja vähennyskelvottomista menoista, menetyksistä sekä muista vähennyksistä. Verovelvollisen omassa veroilmoituksessa tulee jo sitä Verohallinnolle annettaessa olla verovelvollisen käsitys verovuoden tuloksesta tai tappiosta, jonka laskemiseksi tarvitaan myös tieto lisävähennyksen määrästä verovelvolliskohtaisesti. Siten myös ehdotettu lisävähennys perustuisi ilmeisesti konsernikohtaisuudesta huolimatta konserniyhtiöiden omilla veroilmoituksillaan esittämiin vaatimuksiin, joiden perusteella Verohallinto valvoisi tarpeellisilta osin, että konserniyhtiöiden tekemät vaatimukset eivät ylittäisi ehdotettuja konsernikohtaisia ylärajoja. Tämä johtaisi siihen, että yksittäinen konserniyhtiö ei pystyisi välttämättä itse arvioimaan veroilmoitusta antaessaan sen lisävähennyksen määrää, johon se olisi konsernikohtaisten tietojen perusteella oikeutettu, eikä siten myöskään pystyisi arvioimaan oman veroilmoituksensa oikeellisuutta. Sen sijaan lisävähennyksen määrä ja veroilmoituksen oikeellisuus määrittäisivät konsernitason tietojen perusteella. Lisäksi toisen samaan konserniin kuuluvan verovelvollisen käyttäytyminen (vähennyksen vaatiminen tai vaatimatta jättäminen) vaikuttaisi verovelvollisen oikeudelliseen asemaan esimerkiksi siten, että toisen samaan konserniin kuuluvan verovelvollisen tekemä vähennysvaatimus voisi pienentää määrää, joka voitaisiin ensimmäisen konserniin kuuluvan verovelvollisen verotuksessa vähentää. Tämän johdosta ensimmäisen verovelvollisen verotuksessa

tehtäisiin tuloutus aiheettoman vä-hennysvaatimuksen perusteella, jonka seurauksena voisi tulla lähtökohtaisesti määrättäväksi myös veronkorotus. Tämä olisi ongelmallista verovelvollisten oikeusturvan kannalta. On sinänsä epäselvää, millä tavoin yksittäinen verovelvollinen olisi oikeutettu saamaan muiden konserniin kuuluvien verovelvollisten tietoja oman veroilmoituksensa oikeellisuuden varmentamiseksi. Edellä esitetyt seikat huomioon ottaen konsernikohtaisten rajojen huomioiminen voisi muodostua verovelvollisille kohtuuttoman vaikeaksi ja Verohallinnon suorittama vähennysten yhteensovittaminen voisi johtaa verovelvollisten kannalta kohtuuttomaan tilanteeseen yhteensovittamisen toteuttamisesta aiheutuvan hallinnollisen työn lisäyksen ohella.

Verohallinnon tietojärjestelmät on rakennettu siten, että verotus on verovelvolliskohtaista. Tietojärjestelmissä ei ole mekanismeja, joilla konserniyhtiöiden verotus voitaisiin kytkeä toisiinsa ehdotetun sääntelyn edellyttämällä tavalla eikä Verohallinnolla ole nykyisellään tarvetta kerätä verotuksen toimittamista varten massaluonteisesti konsernitason tietoja yhteen. Jotta ehdotetun sääntelyn soveltaminen olisi mahdollista, Verohallinnon järjestelmiin tulisi tehdä huomattavia muutoksia, mitä ei voida pitää perusteltuna pelkästään yhden verotuksessa tehtävän vähennyksen vuoksi. Sääntelyn massaluonteesta johtuen konsernikohtaisten rajojen seuranta ei olisi realistista järjestää myöskään systemaattisena manuaaliryöstöä.

Ehdotettu konsernikohtaisuus monimutkaistaa entisestään jo muutoinkin vaikeaselkoisena pidettävää yleisen ja ylimääräisen vähennyksen muodostamaa kokonaisuutta, jossa osa rajoista on ehdotuksenkin mukaan erillisyyhtiökohtaisia. Konsernikohtaisuuden mukanaan tuoma monimutkaisuus ja epävarmuus voi olla omiaan myös vähentämään vähennyksen hyödyntämisen houkuttelevuutta vastoin säännösten lähtökohtaista tavoitetta. Konsernikohtaisuus asettaa myös konsernirakenteen ulkopuolella toimivat verovelvolliset parempaan asemaan konsernirakenteessa toimiviin verovelvollisiin nähden.

Konsernikohtaisten rajojen voidaan katsoa olevan erittäin haasteellisia ja aiheuttavan tarvetta tarpeettoman monimutkaiselle laskennalle myös yritysjärjestelytilanteissa, joissa järjestelyn osapuolina olevat yhtiöt kuuluvat eri konserneihin. Ongelmia aiheuttaisi myös sen ratkaiseminen, kuka tai mikä konserniyhtiöistä saa päättää, millä tavoin vähennykset konserniyhtiöissä tehdään ja mihin tämä päätöksenteko perustuisi.

Myös vähennysrajojen konsernikohtaisuuteen liittyvät yksityiskohdat jäävät paikoin epäselviksi. Esimerkiksi vähennyksen konsernikohtaisuuden osalta on epäselvää, tarkoitetaanko suhdeluvulla esimerkiksi sitä suhdelukua, joka on kunkin verovelvollisen oman vaatimuksensa perusteena ilmoittamien tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen suhde toisiinsa vai tarkoitetaanko suhdeluvulla yhtiöiden tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen bruttolukujen suhdetta toisiinsa.

Yksityiskohtien osalta voidaan todeta myös, että ehdotetun lain 6 §:n sanamuodon mukaan "kukin verovelvollinen voi vaatia lisävähennyksiä siltä osin, kuinka suuren suhteellisen prosenttiosuuden kyseisen verovelvollisen omat lisävähennyksen perusteena...". Verovelvollinen voinee kuitenkin

vaatia vähennystä myös suurempana, mutta tätä suurempi vähennys tuloutettaisiin verovelvollisen verotuksessa, jolloin lähtökohtaisesti tällaisessa tilanteessa voisi tulla määrättäväksi myös veronkorotus aiheettoman vähennysvaatimuksen johdosta (ks. tästä myös edellä). Siten säännöksen voisi olla tarkoituksenmukaista olla esimerkiksi muodossa "kukin verovelvollinen voi saada lisävähennyksiä..." Lisäksi konsernikohtaisuus tuo erityistä lisähaastetta myös vähennysten perusteiden laskemiseen tilanteissa, joita käsitellään jäljempänä kohdassa "Lisävähennyksen tekeminen".

Konsernikohtaisuuden tarkoituksena on torjua aggressiivista verosuunnittelua, jolla toimintaa keinotekoisesti järjestelemällä pyrittäisiin hyödyntämään enimmäismäärää useampikertaisesti. Esitysluonnoksessa ei ole tarkempaa arviota tästä riskistä. Jos konsernikohtaisuuden säilyttämistä osana ehdotettua sääntelyä edelleen harkitaan, olisi jatkovalmistelussa tarpeen selvittää ainakin niiden yhtiöiden määrä, joita konsernikohtaisuus nykytiedon valossa koskisi. Näin konsernikohtaisuuden edellytysten tosiasiallisia vaikutuksia pystyttäisiin paremmin arvioimaan. Voitaneen myös esittää, et-tä kun vähennyksen perusteena olevan tutkimus- ja kehittämistoiminnan tulee ehdotuksen mukaan kohdistua verovelvollisen omaan elinkeinotoimintaan, jo tämä vähentänee niitä potentiaalisia väärinkäytöstilanteita, joita konsernikohtaisella enimmäismäärällä pyritään torjumaan.

Konsernikohtaisuuteen liittyvät ongelmakohdat ja haasteet ovat Verohallinnon näkemyksen mukaan niin mittavia verrattuna niihin hyötyihin, joita konsernikohtaisuudella tavoitellaan, että ehdotettua konsernikohtaisuutta ei voida pitää perusteltuna. Hallinnollisista näkökohdista Verohallinto katsoo, että konsernikohtaisuutta ei tulisi sisällyttää sääntelyyn lainkaan, vaan vähennysrajojen tulisi olla erillisyyhtiökohtaisia.

Esitysluonnoksen mukaisia säännöksiä on tarkoitus soveltaa suurimmaksi osaksi verovuodesta 2023 alkaen. Jos ehdotukseen sisältyvä konsernikohtaisuus tulee lopulliseen sääntelyyn, sääntelyn edellyttämien muutosten toteuttamien Verohallinnossa vaikeutuu olennaisesti ja on jossain määrin epävarmaa, ehdittäisiinkö tarvittavat muutokset toteuttaa siten, että ne olisivat asianmukaisesti käytettävissä verovuodesta 2023 alkaen.

Jos konsernikohtaisuus jää sääntelyyn, olisi myös perusteltua harkita mahdollisuutta lykätä sääntelyn voimaantuloa, jotta sääntelyn edellyttämät muutokset ja ohjaustarpeet pystyttäisiin asianmukaisella tavalla huomioimaan. Lisäksi sääntelyä tulisi täsmentää edellä kuvatuilta osin ja esimerkiksi verotusmenettelystä annettua lakia tulisi vielä tarkastella mahdollisten muutostarpeiden osalta selvittämällä, mahdollistaako se nykymuodossaan konsernikohtaisuuden huomioon ottamisen verotusta toimittaessa.

Vähennyspohja - Palkkamenot ja ostopalvelumenot

Ehdotetun 3 §:n mukaan lisävähennyksen voi tehdä verovelvollisen omaan elinkeinotoimintaan liittyvän tutkimus- ja kehittämistoimintaan kohdistuvien palkkameno-jen ja ostettujen tutkimus- ja kehittämistoiminnan palveluiden yhteismäärän perusteella. Ehdotettua vähennyspohjaa voidaan pitää hyvänä.

Vähennyspohjaan sisältyvien tutkimus- ja kehittämistoiminnan palveluiden osalta edellytetään perusteluiden mukaan, että kyseessä on ulkopuolisen henkilöstön tuottama palvelu. Perustelujen mukaan vähennyspohjaa ei ole tältä osin rajattu ainoastaan työn osuuteen laskusta, vaan vähennyspohjaan kuuluu koko lasku mukaan luettuna muut epäsuorasti laskutetut menot. Tätä voidaan pitää perusteltuna ratkaisuna, jotta sääntely säilyy tältä osin riittävän yksinkertaisena eikä palvelulaskulla tarvitse esimerkiksi eritellä työn osuutta, kunhan laskutuksen kohteena on palvelu, jonka ulkopuolinen henkilöstö on tuottanut.

Sääntelyn yksinkertaisuuden ja hallinnollisen taakan näkökulmasta voidaan pitää perusteltuna, että yksittäisen työntekijän tutkimus- ja kehittämistoimintaan käyttämän työajan osalta ei ehdoteta minimirajoja eräissä muissa valtioissa käytössä olevien järjestelmien tavoin.

Ehdotetun 3 §:n 1 momentin mukaan 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. Koska lisävähennys on ehdotetun sääntelyn mukaan mahdollista tehdä myös maatalouden verotuksessa, lain 3 §:n 1 momenttiin tulisi lisätä viittaukset myös maatalouden tuloverolain asianomaisiin säännöksiin.

Verohallinnon käsityksen mukaan lisävähennyksen perusteeseen voitaisiin lukea ainoastaan menoja, jotka on suoritettu lain voimaantulon jälkeen. Tämä seikka olisi hyvä tuoda nimenomaisesti esille hallituksen esityksen perusteluissa. Toisaalta on katsottava, että verovuonna suoritettut tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkka- ja ostopalvelumenot on mahdollista lukea verovuoden vähennyspohjaan riippumatta siitä, onko kyseessä vuosikuluna vähennettävä meno vai aktivoitava meno, joka vähennetään myöhemmin poistoina. Myös tämä olisi selvyiden vuoksi perusteltua mainita hallituksen esityksen perusteluissa.

Lisävähennyksen tekeminen

Ehdotukseen sisältyvää yleistä lisävähennystä voidaan pitää selväpiirteisenä ylä- ja alarajoineen, kun asiaa tarkastellaan yksittäisen erillisyhtiön näkökulmasta. Ehdotettu ylimääräinen lisävähennys sen sijaan monimutkaistaa sinänsä selkeäksi tarkoitettua laajapohjaista ja laajasti käytettäväksi tarkoitettua vähennystä. Myös esitysluonnoksessa kiinnitetään huomiota ylimääräiseen lisävähennykseen liittyviin haasteisiin. Jatkovalmistelussa olisi perusteltua sääntelyn yksinkertaistamiseksi vielä harkita ylimääräisestä lisävähennyksestä luopumista ja kannustimen

toteuttamista yksin yleisen lisävähennyksen muodossa esimerkiksi kasvattamalla yleisen lisävähennysprosentin suuruutta.

Ehdotetun 3 §:n 2 momentin säännöskohtaisten perusteluiden mukaan ylimääräisen lisävähennyksen perustana olisivat tiedot, jotka verovelvollisen tulee ilmoittaa Vero-hallintoon vaatiessaan yleisen lisävähennyksen huomioimista verotuksessaan kyseisenä verovuonna, sekä vertailuarvona edellisen verovuoden yleisen lisävähennyksen perusteeksi hyväksyty määrä. Koska lisävähennys on tahdonvaltainen vaatimus, verovelvollinen on voinut edellisenä verovuonna ilmoittaa veroilmoituksellaan yleisen lisävähennyksen perusteeksi kaikki lisävähennyksen perusteeksi kelpaavat menot, vaikka verovelvollinen vaatisi niiden osalta vähennystä vain osittain tai menoja olisi niin paljon, että verovelvollinen ei voisi tehdä niiden kaikkien osalta lisävähennystä 500 000 euron rajan täyttymisen vuoksi. Toisaalta verovelvollinen on voinut edellä mainitussa tilanteessa ilmoittaa menoja vain sen verran kuin verovelvollisen lisävähennysvaatimus edellyttää. Tällaisissa tilanteissa on epäselvää, miten ylimääräisen lisävähennyksen tekemiseen tarvittava edellisen verovuoden vähennyspohja tuli-se seuraavana verovuonna määrittää. Säännöksen sanamuodon perusteella vertailu tehtäisiin siihen määrään menoja, joka vaaditaan edellisen vuoden yleisen lisävähennyksen tekemiseksi. Tästä huolimatta asiaan liittyy epäselvyyttä, jonka vuoksi asiaa tulisi täsmentää hallituksen esityksessä tarvittaessa esimerkkien avulla. Esityksessä olisi tarpeen täsmentää myös, miten vastaava seikka tulisi huomioida konsernitilanteiden osalta, jos konsernikohtaisuus on osa lopullista sääntelyä. Lisäksi edellisen verovuoden lisävähennyksenä tulisi edellä kerrottujen syiden vuoksi ottaa yleisen lisävähennyksen perusteen lisäksi huomioon ylimääräisen lisävähennyksen perusteena olleet menot, jos verovelvollinen on vaatinut edellisenä verovuonna myös erityistä lisävähennystä.

Ylimääräisen lisävähennyksen osalta jää avoimeksi, onko verovelvollisella oikeus tehdä tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen lisääntymisen perusteella ylimääräinen lisävähennys, jos verovelvollinen ei ole edellisenä verovuonna ollut oikeutettu yleiseen lisävähennykseen sen vuoksi, että lisävähennyksen määräksi olisi muodostunut alle 5 000 euroa tai jos verovelvollisella ei ole ollut edellisenä vuonna lainkaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoja. Näihin asioihin olisi hyvä ottaa kantaa hallituksen esityksen perusteluissa.

Hallituksen esitysluonnoksen perusteluissa todetaan, että "Koska ylimääräisen lisävähennyksen perusteena on tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkka- ja ostopalvelu-menojen 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". Ehdotetuista säännöksistä ei kuitenkaan ilmene, että Verohallinto jollakin tavoin vahvistaisi verovuosikohtaisesti vähennyspohjan, eikä tällaista menettelyä pidetä myöskään tarkoituksenmukaisena. Verotuksen toimittamisen näkökulmasta on olennaista, että hyväksyttävien menojen määrä on riittävä verovelvollisen vaatiman vähennyksen tekemiseksi. Siten "vahvistetun määrän" käsite voisi olla tarkoituksenmukaista poistaa lopullisesta hallituksen esityksestä ja korvata esimerkiksi "määrällä, joka on edellytetty edellisen vuoden vähennyskelpoisen lisävähennyksen tekemiseksi".

## Suoran tuen huomiointi ja suhde tutkimusyhteistyökannustimeen

Ehdotetun lain 7 §:ssä säädetään yhdistelmävähennyksen suhteesta tutkimusyhteistyökannustimeen sekä mahdolliseen suoraan tukeen. Suoran tuen huomioimisen osalta sääntely vaikuttaisi olevan yhteneväinen sen tulkintakäytännön kanssa, joka koskee julkisten tukien suhdetta voimassa olevaan tutkimusyhteistyökannustimeen. Tätä voidaan tätä pitää perusteltuna ratkaisuna, mutta asian voisi myös nimenomaisesti mainita hallituksen esityksen perusteluissa.

Ehdotetun 7 §:n 2 momentin mukaan 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. Siten tutkimusyhteistyökannustin vaikuttaisi olevan ensisijainen suhteessa nyt ehdotettuun lisävähennykseen. Myös tämän seikan voisi myös nimenomaisesti hallituksen esityksen perusteluissa todeta epäselvyyksien välttämiseksi.

## Eräitä yksityiskohtia

Ehdotetun lain 3 §:ssä käytetään termiä "liiketoimintaan". Jos tarkoitus ei ole ollut sulkea pois ammattitoimintaa lain soveltamisen piiristä, olisi säännöksessä tarkoituksenmukaisempaa käyttää termiä "elinkeinoimintaan" ja mahdollisesti myös viitata suoraan elinkeinoverolakiin. Lisäksi säännökseen tulisi lisätä maininta maataloudesta. Vastaavat muutokset tulisi tehdä myös 3 §:n yksityiskohtaisiin perusteluihin.

Ehdotetun lain 3 §:n 1 momentti kuuluu seuraavasti: "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 tarkoitetut palkat, joiden suorittamisvelvollisuus on mainitun lain 22 §:n 1 momentin mukaisesti syntynyt kyseisen verovuoden aikana." Kuitenkin ehdotetun lain 2 §:n 2 kohdassa puhutaan "maksetuista palkoista". Tätä 2 §:n 2 kohtaa voisi olla tarpeen täsmentää niin, että siinäkin puhuttaisiin suoritetuista palkoista. Toisaalta ostettujen tutkimus- ja kehittämistoiminnan palveluiden osalta ehdotetussa 3 §:ssä ei mainita maksu- eikä suorite-perustetta. Vaikka lienee selvää, että vähennyspohja muotoutuu suoriteperusteisesti, olisi myös tältä osin perusteltua mainita suoriteperuste nimenomaisesti lain 3 §:ssä. Lisäksi tämän kokonaisuuden osalta tulisi huomioida se, että maatalouden tuloverolain mukaan maatalouden verotus toimitetaan maksuperusteisesti.



Ehdotetun 3 §:n sanamuodon mukaan vähennys "myönnetään... .. yhteismäärän perusteella". Koska kyseessä on tahdonvaltainen lisävähennysvaatimus, olisi säännökseen tarkoituksenmukaista luoda kytkös siihen, mitä verovelvollinen ilmoittaa ja mitä vähennyksen perusteeksi hyväksytään. Siten säännöksen sanamuoto voisi kuulua esimerkiksi seuraavasti: "...verovelvollisen ilmoittamien, vähennyksen perusteeksi hyväksyttävien menojen yhteismäärän perusteella". Myös muualla ehdotetuissa säännöksissä puhutaan useassa kohdassa "lisävähennyksen myöntämisestä". Koska lisävähennystä ei nimenomaisesti erityisesti myönnetä, vaan sitä vaaditaan ja vaatimus hyväksytään (kokonaan tai osittain) tai hylätään, olisi tarpeen harkita tältä osin säännösten sanamuodon muuttamista. Esimerkiksi 7 §:ssä voitaisiin todeta ehdotuksen mukaisen "yleistä lisävähennystä ei myönnetä" sijaan esimerkiksi että "yleistä lisävähennystä ei saa" (hyväkseen). Tältä osin ehdotetun 7 §:n sanamuodossa voidaan katsoa olevan myös sisäinen ristiriita, koska konserniavustuksen osalta puhutaan siitä, että vähennystä "ei saa tehdä", mutta muutoin puhutaan "myöntämisestä". Toisaalta voidaan todeta, että termiä "myönnetään" on käytetty voimassa olevan tutkimusyhteistyövähennyksen yhteydessä.

Ehdotetun lain 6 §:n sanamuodossa todetaan lisävähennyksen konsernikohtaisesta enimmäismäärästä, että "kukin konserniin kuuluva verovelvollinen voi vaatia...". Jos konsernikohtaisuus jää sääntelyyn, säännöksen sanamuotoa voisi olla tarpeen täsmentää muotoon "kukin konserniin kuuluva verovelvollinen voi saada lisävähennyksiä...". Lisäksi 6 momentin sanamuodon osalta jää epäselväksi, sisältääkö se tosiasiaa ylimääräisen vähennyksen, koska säännöksessä puhutaan "vähennyksen perusteena olevista menoista" ja ylimääräisen vähennyksen peruste on kyseisen vuoden ja edellisen vuoden menojen erotus.

Ehdotetun 7 §:n 4 momentista puuttuu maininta siitä, että lisävähennys luetaan osaksi maatalouden tappiollista tulosta. Maininta tulisi siten lisätä lopulliseen lakiin.

Ehdotetun 8 §:n yksityiskohtaisissa perusteluissa todetaan, että vastaanottava yhtiö saisi 3–6 §:n nojalla lisävähennykset perustuen niihin järjestelyssä siirtyneisiin tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkka- ja ostopalvelumenoihin, jotka tämä yhtiö voi elin-keinoverolain 22 §:n 1 momentin säännös huomioon ottaen vähentää verovuonna omassa verotuksessaan. Yksityiskohtaisissa perusteluissa tulisi tältä osin olla viittaus myös maatalouden tuloverolain vastaavaan säännökseen. Yksityiskohtaisissa perusteluissa viitataan myös useissa kohdin siirtyvään liiketoimintaan. Tältä osin olisi tarkoituksenmukaista käyttää käsitettä elinkeinotoiminta sekä lisätä yksityiskohtaisiin perusteluihin myös maininta maataloudesta.

Ehdotetusta 2 §:n 4 kohdasta ja 5 kohdasta sekä ehdotetuista 3, 4 ja 6 §:stä vaikuttaisi puuttuvan sana "menojen". Esimerkiksi 6 §:n viimeisen virkkeen pitänee kuulua "...perusteena olevista tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen yhteismäärästä".

Vaikutukset Verohallinnolle

Verohallinnon tämänhetkisen arvion mukaan lakimuutosten toteuttamisesta Verohallinnon tietojärjestelmiin aiheutuisi 417 000 - 620 000 euron kustannukset. Jos lakimuutos toteutettaisiin ilman konsernikohtaisuutta, kustannukset voidaan arvioida vähintään 220 000 - 327 000 euron suuruisiksi. Näiden lisäksi toimeenpanon edellyttämään projektihallintaan, tiedotukseen, koulutukseen ja muuhun toimintaan tarvitaan resursseja.

Uudet vähennykset lisäävät myös verovalvontaan liittyvää työtä Verohallinnossa. Ehdotetun yhdistelmä vähennyksen verovalvonnan voidaan ennakoida olevan varsin haasteellista vähennyksen perusteena olevien kustannusten tulkinnanvaraisuuden, muiden valtiontukien yhteensovittamisen sekä tuen määrittämisperusteiden (mm. konsernikohtaisuus) vuoksi.

Merisalo Matti  
Verohallinto