

Asia: VN/11517/2022

Lausuntopyyntö luonnoksesta hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmä vähennyksestä verotuksessa

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

Lausunto HE-luonnoksesta tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä

Yleiset kommentit

Lausunnolla oleva hallituksen esityksen luonnos perustuu parlamentaarisen työryhmän työhön ja sen ehdotuksiin. Ehdotuksilla on näin laaja poliittinen kannatus, vaikka vähennys väistämättä puhkoo nykyisen verojärjestelmämme perustaksi otettua tiiviin veropohjan mallia.

Suunnitellun vähennyksen budjettivaikutuksiksi on arvioitu 100 milj. euroa vuodessa. Arvio perustuu Tilastokeskukselta saatuihin tietoihin toteutuneista t&k-menoista vuosina 2017–2020.

Tilastokeskuksen laatuselosteen mukaan se kerää tiedot t&k-menoista satunnaisotantana työntekijämäärältään 10–99 henkilön yritysten osalta. Kun tämänkin kokoluokan yrityksiltä kerätään tiedot vain satunnaisotantana, ja yli 90 prosenttia yrityksistämme työllistää alle 10 henkilöä, käsitys mikro ja pienyritysten t&k-toiminnan menoista ja vähennyksen budjettivaikutuksista voi käsityksemme mukaan olla lähinnä karkea arvio.

Oletamme myös, että t&k-toiminnan menoja ovat Tilastokeskukselle raportoineet lähinnä fyysisiä tuotteita tai digitaalisia palveluja tuottavat yritykset, mutta eivät esimerkiksi palvelualan, kaupan tai kuljetusalan yritykset. Näiden voi olettaa erittelevän vastaisuudessa systemaattisemmin t&k-toimintaansa, jotta ne voivat hyödyntää valmisteilla olevan vähennyksen.

Kannatettavana pidämme sitä, että vähennys on tarkoitus säätää pysyväksi. Tämä tuo ennustettavuutta pitkäjänteisenä harjoitettavaan t&k-toimintaan. Hyvää on myös se, että vähennyksen voi saada jo ennen lain voimaantuloa aloitettujen hankkeiden perusteella niistä menoista, jotka syntyvät 1.1.2023 tai sen jälkeen.

Suunniteltu vähennys soveltuu lähtökohtaisesti mikro- ja pienyritystenkin verotukseen, joten ehdotus vähennyksestä on perusteltu ajatellen, että verojärjestelmässämme on tällä hetkellä ehkä paremminkin suuremmille yrityksille soveltuva lisävähennys.

Valmisteilla olevan vähennyksen voisi saada yrityksen omien t&k-toimintaan kohdentuvien palkkamenojen perusteella. Palkan sivukuluja ei laskettaisi vähennyksen perusteeseen. Ostettujen t&k-palvelujen osalta yritys voisi tehdä lisävähennyksen myös palvelua tuottaneen yrityksen palkan sivukulujen sekä katteen perusteella. Verokannuste olisi näin suurempi verrattuna omaan työhön, kun t&k-palvelut ostetaan ulkopuoliselta.

Yksityiskohtaiset kommentit

Näkemyksemme mukaan seuraavat asiat tulee määrittää yksityiskohtaisesti ja konkreettisesti joko hallituksen esityksen perusteluosiossa tai Verohallinnon ohjeistuksessa.

Määritelmät ja ohjeistamien

Lakiesitysluonnoksen mukaan (2 § 1 kohta) tutkimus- ja kehittämistoiminnalla tarkoitettaisiin:

“sellaista luovaa ja systemaattista toimintaa tiedon lisäämiseksi ja tiedon käyttämistä uusiin sovelluksiin, jolla tavoitellaan olennaisesti jotain uutta.”

Luonnoksen perustelujen mukaan määritelmä vastaa Tilastokeskuksen tilastoissa käytettyä käsittemääritelmää.

Määritelmä olisi väljä, ja on ymmärrettävää, että käsitteen sisällön tarkempi määrittäminen jää Verohallinnon ohjeistuksen ja oikeuskäytännön varaan. Oikeusvarmuuden sekä yritysten ylimääräisen hallinnollisen työmäärääkin vuoksi on erittäin tärkeää, että Verohallinto laatii selkeän ja kattavan ohjeistuksen esimerkkeineen niistä tilanteista, joissa on kyse vähennykseen oikeuttavasta tutkimus- ja kehittämistoiminnasta. Käsitteen sisällön jättäminen pitkälti myöhemmän oikeuskäytännön varaan tarkoittaisi, että yritykset ja myös Verohallinnossa verotuspäätöksiä tekevät joutuisivat toimimaan useamman vuoden ajan oikeudellisessa epävarmuudessa.

Luonnoksen perusteluosiossa kerrotaan (s. 27), että:

“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.”

Myöhemmin luonnoksessa (s. 27) vähennykseen oikeuttavan tutkimus- ja kehittämistoiminnan luonteesta kerrotaan seuraavasti:

“Pelkkä toiminnan kehittäminen, tehostaminen tai muu yleinen parantaminen ei yleensä täytä mainittuja kriteerejä.”

Edellä mainittujen perusteella näyttäisi siis siltä, että liiketoimintaan liittyvien tuntemattomien riskien selvittäminen voisi täyttää laissa tarkoitetun toiminnan määritelmän, mutta ei esimerkiksi yrityksen toiminnan tehostaminen tai muu yleinen parantaminen. Tuntemattomien liiketoimintariskien selvittäminen voisi siis olla tutkimus- ja kehittämistoimintaa, mutta ei liiketoiminnan tehostamiseen tähtäävä toiminta.

Edellä kirjoitettuun nähden pidämme tärkeänä, että Verohallinnon otetaan kantaa erityisesti siihen, minkälainen palvelualan yritysten kehittämis- ja muu toiminta voi täyttää vähennykseen oikeuttavan tutkimus- ja kehittämistoiminnan kriteerit. Voiko esimerkiksi ns. pikaruokaravintolan kehittämistoiminta, jonka tavoitteena on luoda yrityksen tuotteille ja palveluille uusi toimitus- ja maksutapa, olla vähennykseen oikeuttavaa toimintaa.

Koska laki astuu voimaan 1.1.2023 Verohallinnon ohjeen tulee olla laadittu riittävän ajoissa ennen vuodenvaihdetta, jotta yrityksillä on tosiasiallinen mahdollisuus suunnitella vähennyksen piiriin kuuluvia hankkeita aloitettavaksi heti lain tultua voimaan.

Keskustelemme mielellämme esimerkkitalanteista, joissa ohjeistus on tarpeen.

Vähennyksen dokumentoiminen ja tosittaminen

Vähennyksen dokumentointivaatimukset tulee ohjeistaa selkeästi joko hallituksen esityksen perusteluissa tai Verohallinnon ohjeistuksessa. Dokumentaation tulee olla tarkastettavuuden kannalta riittävää, mutta toisaalta ylimääräistä byrokratiaa tulee välttää.

Riittäväksi dokumentaatioksi tulisi katsoa dokumentaatio, joka on kattavuudeltaan perusteltua yrityksen projektinhallinnan tarpeiden ja toisaalta kirjanpitolain niin sanottujen menetelmäsäädösten näkökulmasta. Yrityksiltä ei siis tulisi vaatia vähennyksen edellytyksenä laajempaa erillisdokumentaatiota.

Dokumentaation perustana toimii kirjanpitolain 2:6 §, joka käsittelee kirjausketjua eli audit trailia:

“Kirjanpito on järjestettävä niin, että liiketapahtumien, tositteiden ja kirjausten yhteys mahdollisten osakirjanpitojen kautta pääkirjanpitoon ja siitä tilinpäätökseen on vaikeuksitta todettavissa kumpaankin suuntaan. Sama koskee kirjanpidosta viranomaiselle verotusta tai muuta tarkoitusta varten määräajoin tehtävää ilmoitusta.”

Näin ollen jo kirjanpitolain vaatimusten johdosta kirjanpitovelvollisuuden tulee voida eritellä, mitkä liiketapahtumat (palkat, ostot), mitkä niiden sisältöä kuvaavat tositteet sekä mitkä tositteiden perusteella laaditut kirjaukset ovat vähennyksen perustana.

Yllä esitetystä kirjanpitolain vaatimuksista johtuen, yrityksen on kyettävä todentamaan, mitkä henkilöstön työsuoritteet ja mitkä ostopalvelut ovat vähennyksen pohjana. Tyypillisesti tämä tapahtuu aukottoman projektikohtaisen työaikakirjanpidon sekä kirjanpidon laskentakohteiden perusteella. Pienyrityksissä sekä silloin kun henkilöstön toimenkuva kohdistuu yksinomaan tutkimus- ja kehitystoimintaan, voi dokumentaatio perustua myös kirjanpidon tileihin sekä työntekijäkohtaisiin palkkakuluihin.

Nämä verovähennyksen edellyttämät dokumentaatiovaatimukset on ohjeistettava riittävän yksityiskohtaisesti.

T&k-vähennyksestä ilmoitettavan tietosisällön/käytettävien verolomakkeiden on oltava yritysten tiedossa jo syksyllä 2022, jotta yritykset voivat suunnitella ja toteuttaa seurannan ja ilmoittamisen edellyttämät muutokset talous- ja henkilöstöhallinnon järjestelmiinsä ja menetelmiinsä. Erityisesti tämä tarve korostuu niissä yrityksissä, joilla ei ole ollut aiemmin tarvetta eritellä ja seurata t&k-toimintansa kustannuksia. Yleistä lisävähennystä sovelletaan hallituksen esitysluonnoksen mukaan ensimmäisen kerran verovuoden 2023 verotuksessa. Yrityksillä, joilla tilikausi päättyy alkuvuonna, esim. 31.1.2023, tulee olla tiedossa hyvissä ajoin niin lisävähennyksen edellytykset ja tarvittavat dokumentaatiot kuin ohjeet veroilmoituksen täyttämistä varten.

Konsernikohtaisuus

Lakiin on tarkoitus säätää konsernikohtainen enimmäismäärä. Vähennykseen oikeuttavat t&k-menot jyvitetäisiin konserniyhtiöille siinä suhteessa, mikä olisi yksittäisen konserniyrityksen osuus koko konsernin vähennykseen oikeuttavista t&k-toiminnan menoista. Laissa poikettaisiin ns. erillisyytiöverotuksesta, mihin verojärjestelmämme perustuu. Ehdotusta konsernikohtaisuudesta on perusteltu aggressiivisen verosuunnittelun torjunnalla. Jos konsernissa ja niiden erillisyytiöissä harjoitetaan aidosti t&k-vähennykseen oikeuttavaa toimintaa ja esim. ilman projektien keinotekoista pilkkomista, mielestämme erillisyytiöiden pitäisi olla oikeutettuja samaan vähennykseen kuin ne olisivat oikeutettuja ilman konsernirakennetta.

Oikeusturvanäkökulmia

Nykysäännösten mukaan verovelvolliselle määrätään veronkorotus, kun veroilmoitus on virheellinen. Vain poikkeuksellisesti verovelvollinen voi välttää veronkorotuksen. Myös tulkintatilanteissa seuraa yleensä veronkorotus.

Verovelvollisella tulisi olla mahdollisuus hallinnollisesti kevyellä ja riittävän nopealla tavalla selvittää aiotun tutkimus- ja kehityshankkeen lisäverovähennyskelpoisuus ennakolta. Pidämme lähtökohtana, että Verohallinnon ohjeistuksen pitää olla riittävän kattavaa. Jos näin ei ole, pidämme tärkeänä, että maksullisen ennakkoratkaisun lisäksi verovelvollinen voi tiedustella Verohallinnon kantaa sitovasti etukäteen esim. OmaVeron viestinvaihtopalvelussa. Emme pidä oikeana, että käsitelmäärittelyn puutteiden vuoksi verovelvollinen maksaa joko veronkorotuksen muodossa tai ennakkoratkaisuhakemuksen yhteydessä tästä sääntelypuutteesta.

Ojala Markku
Suomen Taloushallintoliitto ry