



25.8.2021

Päivitetty 16.11.2021

Vero-osasto  
Elinkeinoverotusyksikkö

## SELVITYS TUTKIMUS- JA KEHITTÄMISTOIMINNAN VEROKANNUSTIMESTA

### Yleistä ja yhteenveto

Suomen yritysverotuksessa lähtökohtana on pidetty laajaa veropohjaa, joka toisaalta mahdollistaa suhteellisen matalan verokannan. Suomen matala verokanta on kansainvälisesti kilpailukykyinen ja kannustaa tasaisesti kaikkia yrityksiä investoimaan. Mahdollinen uusi T&K-verokannustin osaltaan supistaisi veropohjaa ja monimutkaistaisi verojärjestelmää. T&K-verokannustimia koskevien aiempien tutkimusten perusteella ei voida pitää yksiselitteisenä, että verotuksen keinoin parhaiten saavutettaisiin tavoitteet tutkimus- ja kehittämistoiminnan edistämisestä.<sup>1</sup> Viime vuosina on kuitenkin julkaistu useita kansainvälisiä tutkimuksia, joissa T&K-verokannustinten on arvioitu lisänneen tutkimus- ja kehittämistoimintaa. Uudemmassa kirjallisuudessa T&K-verokannustimien on arvioitu olevan yksi parhaista innovaatiopolitiikan työkaluista.<sup>2</sup> Erityisen kannustaviksi on todettu inkrementaaliset, eli T&K-menojen kasvamisen perusteella myönnettävät tuet.

Aineistoanalyysi antaa lisäksi viitettä siitä, että eniten vaikuttavuutta saadaan selkeällä ja vakaalla T&K-verohuojennusjärjestelmällä. Kansainvälisten tutkimusten arvioinnissa on otettava huomioon niiden tutkimustulosten soveltuminen kansallisiin olosuhteisiin. Esimerkiksi Suomessa verokannustimen tehokkuutta vähentävät Suomen alhainen yhteisöverokanta ja hyvin toimiva suorien tukien järjestelmä.

---

<sup>1</sup> Esimerkiksi suorien tukien tai muiden toimintaympäristön kehittämiseen liittyvien toimien kautta voisi olla mahdollista päästä vaikuttavampiin tuloksiin. Puoliväliriihen 2021 kirjauksen mukaisesti parlamentaarinen työryhmä, jonka toimikausi päättyy 31.12.2021, arvio mahdollista verokannustinta osana kokonaisuutta hallituksen TKI-tavoitteiden saavuttamiseksi.

<sup>2</sup> Esim. Bloom ym. (2019). A toolkit of policies to promote innovation. *Journal of Economic Perspectives*, 33(3), 163–84.

Mikäli uusi kattavampi verokannustin päätetään toteuttaa, Suomen nykyiseen verojärjestelmään parhaiten sopiva malli T&K-verotuelle olisi lisävähennykseen perustuva malli, jossa hyväksyttävistä menoista saisi tehdä ylimääräisen vähennyksen. Vähennyksen suuruus tulisi asettaa sekä ylärajan että prosentuaalisen lisävähennysoikeuden osalta tasolle, jolla saavutetaan toivottava T&K-investointien lisäys. Suurempi vähennys kannustaa lisäämään T&K-investointeja, mutta toisaalta pienentää verotuottoja, joten vähennyksen vaikutukset investointeihin ja julkiseen talouteen olisi syytä punnita tarkkaan.

Toimivan ja vaikuttavan verotuen olennaisia elementtejä ovat muun muassa voimassaolon pysyvyys, vähennysoikeuden laajuus, tukiohjelman selkeys ja hallinnollinen helppous sekä yrityksille että viranomaisille. Kansanvälisestä vertailusta on saatavilla paljon vertailukohtia, mutta vähennyksen tulisi helpon sovellettavuuden kannalta sopia Suomen nykyiseen verojärjestelmään, eikä se saisi olla liian monimutkainen. Lisäksi on huomioitava valtiontukioikeuteen ja EU:n perusvapauksiin liittyvät EU-oikeuden vaatimukset sekä valmistelussa olevat kansainväliset hankkeet, kuten OECD:n Pileri II ja komission tuleva uusi yritysveroehdotus.

Verokannustin tulisi valmistella huolella. Taloudelliset vaikutukset tulisi arvioida tarkkaan ja tulisi järjestää esimerkiksi sidosryhmäkuulemisia sekä kattava lausuntokierros riittävän pitkällä vastausajalla. Huolellisen valmistelun varmistamiseksi uusi verokannustin voitaisiin ottaa käyttöön aikaisintaan vuoden 2023 alussa.

## Selvitysmuistion tausta

Valtiovarainministeriön vero-osastolla on puoliväliriihen 2021 kirjauksen mukaisesti selvitetty T&K-verokannustimen reunaehtoja ja suuntaviivoja. Lisäksi valtioneuvoston kanslia asetti parlamentaarisen TKI-työryhmän 18.6.2021 selvittämään keinoja, joilla sitoudutaan pitkäjänteiseen julkisen tutkimus- ja kehittämisrahoituksen kasvattamiseen. Työryhmän toimikausi päättyy vuoden 2021 lopussa.

Hallitus päätti budjettiriihessä 2021 nykyisen tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä verovuosina 2021–2025 annetun lain mukaisen yhteistyövähennyksen korottamisesta ja määräaikaisen lain voimassaoloajan pidentämisestä kahdella vuodella.

Nykyinen T&K-yhteistyöhön kohdistuva lisävähennys, kuten mahdollinen uusi verokannustin liittyvät hallituksen kestävyystiekartan tavoitteisiin sekä kokonaisvaltaisempaan tavoitteeseen Suomen TKI-toiminnan elvyttämiseksi

siten, että vuoteen 2030 mennessä tutkimus- ja kehittämistoiminnan osuus bruttokansantuotteesta olisi neljä prosenttia.

## Nykytila – T&K-verokannustimet

Suomessa ei perinteisesti ole ollut käytössä erityisiä tutkimus- ja kehittämistoimintaan liittyviä verokannustimia. T&K-menot ovat täysimääräisesti vähennyskelpoisia verotuksessa tai vaihtoehtoisesti menot voidaan EVL 25 §:n mukaan verovelvollisen vaatimuksesta aktivoida ja vähentää kahden tai useamman verovuoden aikana poistoina. EVL 34 §:n mukaan liiketoiminnan edistämiseen tähtäävään tutkimustoimintaan käytettävän rakennuksen hankintamenon saa poistaa etupainotteisesti. Lisäksi vuoden 2021 alusta tuli voimaan uusi tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhteistyövähennys, joka on määräaikainen verovuosille 2021–2025. Yhteistyövähennyksen puitteissa yritykset saavat tehdä ylimääräisen 50 %:n vähennyksen (vähennys siten 150 % menoista) hyväksyttävien tutkimusorganisaatioiden kanssa tehdystä tutkimusyhteistyöstä. Käytännössä vähennys tehdään tutkimusorganisaation alihankintalaskujen perusteella. Vähennys soveltuu T&K-menoihin siten vain hyvin rajoitetusti. Yhteistyövähennyksen verotuottovaikutukseksi on hallituksen esityksessä HE 196/2020 vp arvioitu noin 8 miljoonaa euroa vuodessa, joten vähennys on kooltaan suhteellisen maltillinen. Aiemmin vuosina 2013–2014 Suomessa kokeiltiin T&K-palkkamenoihin kohdistunutta verokannustinta, mutta kannustin peruutettiin jo pian voimaantulonsa jälkeen, eikä sen vaikutuksista ja toimivuudesta siten voida tehdä kovin pitkälle vietyjä johtopäätöksiä.<sup>3</sup>

Syksyn 2021 budjettiriihen päätöksen mukaisesti hallituksen esityksessä HE 186/2021 vp ehdotetaan yhteistyövähennyksen korottamista ja voimassaoloajan pidentämistä kahdella vuodella siten, että verovelvollinen voisi tehdä vuosina 2022–2027 verotuksessa 150 %:n lisävähennyksen nykyisen 50 %:n lisävähennyksen sijaan.

## Pysyvyys ja pitkäjänteisyys

Tutkimus- ja kehittämistoiminnalle on ominaista pitkät projektit, jotka edellyttävät jatkuvuutta. Tämä puoltaisi mahdollisen uuden T&K-verokannustimen säätämistä pitkäaikaiseksi tai pysyväksi. Lisäksi varmuus yli vaalikausien kestävästä linjauksesta tukisi verojärjestelmän ennustettavuutta ja oikeusvarmuutta.

---

<sup>3</sup> Kuusen ym. (2016) tutkimuksessa kannustimella ei havaittu tilastollisesti merkitsevää vaikutusta. Kuusi ym. (2016): Arvio T&K-verokannusteen vaikutuksista yritysten toimintaan Suomessa. ETLA raportit 51.

Samasta syystä lain valmisteluun on varattava tarvittava aika, jotta vähennyksestä voidaan tehdä kerralla selkeä, toimiva ja sille asetetut tavoitteet mahdollisimman kattavasti ja todennäköisesti saavuttava.

## Mahdollisia malleja T&K-verokannustimelle

Kansainvälisen vertailun perusteella eri valtioissa toteutetut T&K-verokannustimet ovat muodoltaan ja tasoltaan varsin erilaisia.<sup>4</sup> T&K-verokannustin voi kohdistua joko tutkimus- ja kehittämistoiminnan vaiheeseen (esim. verovähennysmallit) tai toiminnan tuloksena mahdollisesti syntyneen aineettoman omaisuuden tuottamien tulojen verotukseen (esim. innovaatio- tai patenttiboksi-mallit). Verokannustin voi olla esimerkiksi verotettavasta tulosta tehtävä vähennys, tuloverosta tehtävä vähennys tai aineettoman omaisuuden tuottaman tulon osalta sovellettava alempi verokanta. T&K-verokannustin voi perustua tutkimus- ja kehittämistoiminnan kokonaisvolyymiin, T&K-menojen kasvuun tai näiden yhdistelmään. Verokannustin voidaan toteuttaa myös esimerkiksi työnantajan sosiaalimaksujen alennuksen muodossa.

Verokannustinten ohella valtiot tukevat tutkimus- ja kehittämistoimintaa myös suorilla tuilla. Verokannustinhjelmissä 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 (veronhyvityksenä) yritykselle, (ns. Credit-malli).

### Verovähennys-malli

***Suomen verojärjestelmään parhaiten sopivana mallina voidaan pitää verovähennykseen perustuvaa mallia, jossa vähennys tehdään verotettavasta tulosta.*** Tällöin kyse olisi lisävähennyksestä eli menoja voisi vähentää enemmän, kuin mikä on ollut todellisten menojen määrä (esim. 50% tai 100% ylimääräinen vähennys). Malli olisi mahdollista muotoilla suhteellisen selkeäksi ja se sopisi hyvin Suomen verojärjestelmään, jossa menot ovat laajasti vähennyskelpoisia. Vastaavanlainen malli oli käytössä vuoden 2013–2014 lisävähennyksessä sekä nyt voimassaolevassa tutkimusyhteistyövähennyksessä verovuosille 2021–2025, joten tukitoimenpiteen toimintalogiikka olisi myös toimijoille tuttu, ymmärrettävä ja helppokäyttöinen. Verovähennysmallissa vähennys voitaisiin vaihtoehtoisesti tehdä myös veron määrästä (vrt. esim. kotitalousvähennys), mutta tällaiset vähennykset ovat Suomen verojärjestelmässä harvinaisempia, joten vähennyksen tekeminen

<sup>4</sup> Eri maiden järjestelmistä ks. esim. <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats.htm>

verotettavasta tulosta olisi verojärjestelmän johdonmukaisuuden vuoksi perustellumpaa. Lisävähennykselle olisi perusteltua asettaa ylä- ja alarajat.

Alempana tarkemmin esiteltyjen valtiontukioikeudellisten vaatimusten johdosta lisävähennys olisi perusteltua muotoilla yleiseksi niin, että kaikki tutkimus- ja kehittämistoimintaa harjoittavat toimijat voivat hyödyntää verotukea; siten vähennystä ei voitaisi rajata esimerkiksi vain tietyn toimialan tai tietyn yritysmuodon hyväksi. Vähennyksen tulisi olla käytettävissä sekä EVL:n että MVL:n mukaan verotettaville toimijoille, jotka harjoittavat tutkimus- ja kehittämistoimintaa.

Vähennyksen piiriin hyväksyttävien menojen määrittelemisen kannalta olisi tärkeää, että menot on määritelty mahdollisimman selkeästi ja tarkkarajaisesti, jotta enimmiltä ylläraportoinneilta ja väärinkäytöksiltä vältyttäisiin. Vähennyksen piiriin voidaan lukea esimerkiksi palkkamenoja, käyttömenoja, ostettuja palveluita tai kalustoinvestointeja, jotka liittyvät kiinteästi tutkimus- ja kehittämistoimintaan. Vaikka suositeltavaa olisi, että verokannustin muotoiltaisiiin yleiseksi niin, ettei se olisi valtiontukea, voitaisiin tutkimus- ja kehittämistoiminnan sekä T&K-vähennyksen piiriin kuuluvien erien määritelmien osalta ainakin osittain nojautua ryhmäpoikkeusasetuksen mukaisiin vakiintuneisiin määritelmiin.

Lisävähennysmalli olisi perusteltua muotoilla niin, että verokannustimen hyödyntäminen ei estäisi suoran tuen saamista samaan T&K-projektiin, kuitenkin niin, että menoista, jotka on katettu suoralla tuella, ei vähennystä enää saisi. Koska T&K-projektin kokonaismenot ovat usein suuria ja suoraa tukea saadaan vain osaan menoista, olisi perusteltua saada hyödyntää verovähennystä siihen osaan menoista, jotka yritys on kustantanut täysin omilla varoillaan. Lisäksi tappiollisten yritysten kannustamisen näkökulmasta olisi perusteltua, että lisävähennyksen saisi myös silloin, vaikka se lisäisi yritystoiminnan tappiollista tulosta. Tappiot olisivat tulevana verovuosina vähennyskelpoisia yleisten säännösten mukaisesti.

### ***Tax Credit -malli***

Ns. Tax Credit -mallissa yritykselle maksettaisiin tutkimus- ja kehittämistoiminnan perusteella veronhyvitystä, eli yritys saisi tietyn laskentakaavan mukaisen rahasuorituksen takaisin itselleen. Credit -ominaisuus voinee sinänsä liittyä mihin tahansa verokannustinmalliin ja laskentakaava voidaan muodostaa erilaisin perustein. Suomen näkökulmasta varteenotettavin vaihtoehto tältä kannalta lienee Credit-ominaisuuden liittäminen esimerkiksi yllä ehdotettuun lisäverovähennyspohjaiseen malliin.

***Credit-mallia 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 selvitetäviä 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. Toisaalta voitaneen myös kysyä, onko valtion varoin perusteltuakaan tukea toimintaa, joka jatkuu useiden vuosien ajan tappiollisena. Täältä kannalta tappiollisten yritysten tukemista nimenomaan mahdollisuudella siirtää T&K-tappiot tuleville vuosille normaalien tappioiden siirtymistä koskevien säännösten mukaan voitaneen pitää perusteltuna ja riittävänä.

### ***T&K-menojen lisääntymiseen perustuva kannustin***

Maailmalla on malleja myös T&K-menojen lisääntymiseen perustuvista verokannustimista, (ns. inkrementaalinen verokannustin). Käytännössä tämä tarkoittaa pelkistäen sitä, että tutkimus- ja kehittämistoiminnan volyyymiä verrataan aikaisempaan volyyymiin esim. viimeisen kolmen vuoden ajalta, ja näin todennetun tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisääntymisen perusteella myönnettäisiin yritykselle jokin etu, esimerkiksi lisäverovähennys tai Creditmallin mukainen veronhyvitys. T&K-verokannustin voi myös olla yhdistelmä kaikille toimintaa harjoittaville myönnettävästä ”normaalista” kannustimesta sekä inkrementaalisesta kannustimesta, eli *hybridi*.

***T&K-menojen lisääntymiseen perustuvaa mallia ei voitane pitää sellaisenaan suomalaiseseen järjestelmään hyvin sopivana, sillä se olisi täysin uudenlainen ja järjestelmää monimutkaistava elementti yritysverotuksemme.*** Lisäksi myös tähän malliin voi liittyä vastaavanlaisia haasteta kuin muihinkin malleihin, erityisesti menojen ns. *uudelleennimeäminen (relabeling)*, eli epäaitojen menojen kirjaaminen T&K-menoiksi saattaisi korostua muihin malleihin verrattuna.

### ***Työnantajamaksujen alennus***

Esimerkiksi Ruotsissa on käytössä T&K-kannustin, joka ei ole suoraan verotuksessa tehtävä vähennys, vaan vähennys koskee tutkimus- ja kehittämistoimintaan osallistuvien työntekijöiden sosiaaliturvamaksuja, joiden perusteesta työnantaja saa tehdä tietynasteisen vähennyksen. Ruotsin vähennys on määrällisesti suhteellisen pieni. Kannustimen kohdistamisella työnantajan sosiaaliturvamaksuihin lienee tavoiteltu kannustinvaikutusta osaavan T&K-

työvoiman palkkaamiseen. Toisaalta mallissa tulee vastaan saman ongelmakohdat kuin verovähennyksmallissa, kuten palkkamenojen uudelleen-nimeäminen T&K-menoiksi silloinkin, kun työntekijä ei aidosti tee tutkimus- ja kehittämistoimintaa. ***Suomen järjestelmän näkökulmasta voitaneen pitää perustellumpana rakentaa T&K-kannustin osaksi verojärjestelmää kuin sosiaaliturvamaksujärjestelmää.***

### ***Innovaatioboxit***

Niin kutsutuissa innovaatioboksi-järjestelmissä (*”innovation box”, ”patent box”*), jollaiset ovat käytössä mm. Alankomaissa ja Isossa-Britanniassa, kyse on tutkimus- ja kehittämistoiminnan tuloihin, ei menoihin, kohdistuvasta verokannustimesta. Boksiin kuuluvan toiminnan tuloista maksetaan veroa normaalia yritysverokantaa alemmalla verokannalla. BEPS-projektin jälkeen innovaatioboksi-järjestelmissä tulisi toteutua selkeä syy-yhteys, ja esimerkiksi Isossa-Britanniassa patenttiboksiehtojen piirissä olevien yritysten tulee pysyä osoittamaan yhteys tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen sekä niihin liittyvien patenttien, tuotteiden tai tuoteperheiden välillä. Myös Alankomaiden järjestelmässä vaatimuksia laatikkoon hyväksyttävälle menolle on tämän ns. *nexus*-vaatimuksen johdosta tiukennettu. Alankomaissa innovaatioboksi voi soveltua vain, jos myös paikallinen ”perustason” T&K-kannustin (*”WBSO”*) soveltuu. ***Innovaatioboksi-järjestelmä olisi Suomessa täysin uudenlaisen verokannustin, eikä siten istuisi muuhun verojärjestelmään yhtä hyvin kuin verovähennykseen perustuva kannustin.***

## **Taloudellisten vaikutusten alustavaa arviointia**

### ***Tutkimuskirjallisuus T&K-verokannustinten vaikuttavuudesta***

Viime aikoina T&K-verokannustimia on tutkittu maailmalla aktiivisesti. Erityisesti viimeaikaiset kansainväliset empiiriset tutkimukset antavat viitettä siihen suuntaan, että T&K-verokannustimilla voidaan lisätä sekä yritysten T&K-investointeja että innovaatioita.<sup>5</sup> Vanhemmissa tutkimuksissa selkeää näyttöä ei sen sijaan aina ole löytynyt. Tutkimus on pääosin kansainvälistä, erilaisiin verojärjestelmiin ja kannustimiin perustuvaa. Suomen järjestelmään suoraan soveltuvaa kansainvälistä tutkimusta on vähemmän.

Verokannustimien etuina pidetään suhteellisen matalia hallinnollisia kustannuksia yrityksille. Verotuet ovat periaatteessa kaikkien yritysten saatavilla.

<sup>5</sup> mm. Dechezleprêtre ym. (2016): Do tax incentives for research increase firm innovation? An RD design for R&D, NBER WP 22405. Guceri & Liu (2019): Effectiveness of fiscal incentives for R&D: Quasi-experimental evidence, *American Economic Journal: Economic Policy*, 11(1), 266–91. Bloom ym. (2019): A toolkit of policies to promote innovation. *Journal of Economic Perspectives*, 33(3), 163–84. Agrawal ym. (2020): Tax credits and small firm R&D spending. *American Economic Journal: Economic Policy*, 12(2), 1–21.

Kääntöpuolena verotukea saavat siten myös matalan yhteiskunnallisen tuotavuuden projektit. Laaja verokannustin kannustaa lisäksi epätoivottuun T&K-menojen uudelleennimeämiseen, mikä puolestaan johtaa verotuottojen menetykseen sekä verovalvonnan tarpeen ja veroriitojen lisääntymisiin.

T&K-verokannustimet ovat kansainvälisesti yleisiä. Esimerkiksi vuonna 2020 T&K-verokannustimia tarjosi 32 OECD-maata 37:sta. Verotuet kattoivat yli puolet OECD-maiden tutkimus- ja kehittämistoimintaan allokoitujen tukien kokonaismäärästä.<sup>6</sup> Kaikkien OECD-maiden T&K-verokannusteiden vertailussa verokannustimet vaikuttivat olevan erityisen vaikuttavia pienten yritysten kohdalla verrattuna keskisuiuriin ja varsinkin suuriin yrityksiin.<sup>7</sup> On huomattava, että tässä vertailussa on mukana kuitenkin hyvin erilaisia kannustimia ja verojärjestelmiä. Tutkimuksissa on myös havaittu, että T&K-verokannustimet voivat lisätä monikansallisten yritysten verosuunnittelua.<sup>8</sup>

Eri maiden välisessä vertailussa verovähennyksen suuruuteen vaikuttaa myös maan yritysverotuksen taso. Suomen yhteisöverokanta on kansainvälisesti verrattuna matala, joten myös verovähennyksen merkitys Suomessa on pienempi kuin sellaisessa maassa, jossa on korkeampi yhteisöverokanta.

T&K-verokannustimiin liittyviä kirjallisuuskatsauksia on laadittu myös Suomessa.<sup>9</sup> Suomen vuosina 2013–2014 lyhyen aikaa voimassa ollutta verokannustinta tutkivat Kuusi ym. (2016), mutta tutkimuksessa kannustimella ei havaittu tilastollisesti merkitsevää vaikutusta.<sup>10</sup>

### ***Laajemman T&K-verokannustimen vaikutuksista Suomessa***

Mahdollisen uuden T&K-verokannustimen vaikutukset riippuvat merkittävästi vähennyksen ominaisuuksista ja laajuudesta, kuten esimerkiksi vähennettäviksi hyväksyttävistä T&K-menoista sekä vähennettävän summan enimmäismäärästä.

Vaikutuksia voidaan alustavasti haarukoida perustuen tietoihin toteutuneista T&K-menoista. Tilastokeskuksen tietojen<sup>11</sup> mukaan yritysten T&K-menot ovat vuonna 2019 olleet kokonaisuudessaan noin 4 400 milj. euroa, joista

<sup>6</sup> <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats.htm>

<sup>7</sup> Appelt ym. (2020): The effects of R&D tax incentives and their role in the innovation policy mix: Findings from the OECD microBeRD project, 2016-19. OECD STI Policy Papers 92.

<sup>8</sup> Koski & Fornaro (2021): Tarvitaanko Suomessa T&K -verokannustimia?, ETLA Muistio 97.

<sup>9</sup> Esimerkiksi: Laukkanen & Maliranta (2019): Yritystuet ja kilpailukyky, Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2019:33. Ilmakunnas ym. (2020): Yritystukien tutkimusjaoston raportti 2020, Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja 2020:20. Ali-Jyrkkö ym. (2021): Yritysten T&K -toiminta ja T&K -investointien kasvattamisen edellytykset, Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 2021:50. Koski & Fornaro (2021): Tarvitaanko Suomessa T&K -verokannustimia?, ETLA Muistio 97.

<sup>10</sup> Kuusi ym. (2016): Arvio T&K -verokannusteen vaikutuksista yritysten toimintaan Suomessa. ETLA raportti 51.

<sup>11</sup> <https://www.stat.fi/til/tkke/>



palkkamenoja noin 2 350 milj. euroa (53 % kaikista T&K-menoista), käyttömenot noin 890 milj. euroa (20 %), ostetut palvelut noin 930 milj. euroa (21 %) ja hankintamenot noin 230 milj. euroa (5 %).

**Taulukko.** Yritysten tutkimus- ja kehittämistoiminnan menot, milj. euroa.

	2016	2017	2018	2019
<b>Yhteensä</b>	3901,7	4028,3	4226,9	4407,9
<b>Palkkausmenot</b>	2135,4	2134,1	2272,7	2353,4
<b>Käyttömenot</b>	824,3	861,8	806,5	891,0
<b>Ostetut palvelut</b>	725,1	827,2	882,1	934,4
<b>Hankintamenot</b>	216,9	205,3	265,7	229,1

*Lähde: Tilastokeskus.*

Esimerkiksi, jos yritykset olisivat saaneet 50 %:n lisävähennyksen kaikista T&K-menoistaan vuonna 2019, olisi 20 %:n yhteisöverokannalla laskettuna lisävähennys voinut pienentää vuoden 2019 verotuloja staattisesti arvioiden 440 milj. euroa, mikäli vähennykselle ei olisi asetettu lainkaan ylärajaa. Jos vähennyskelpoisia olisivat olleet vain palkkamenot, verotulot olisivat voineet pienentyä 240 milj. euroa.

Yrityskohtainen yläraja pienentäisi edellä arvioitua verotulojen menetystä. Ylärajan merkitystä on seuraavassa arvioitu suuruusluokan kuvaamiseksi. Jos edellisessä esimerkissä huomioitavilla T&K-menoilla olisi ollut 5 milj. euron yrityskohtainen yläraja, verotuottomenetys voisi olla suuruusluokaltaan noin 75-100 milj. euroa kun kaikki T&K-menot olisivat olleet vähennyskelpoisia ja 50-65 milj. euroa kun vain palkkamenot olisivat olleet vähennyskelpoisia. Jos T&K-menoilla olisi ollut 1 milj. euron yrityskohtainen yläraja, verotuottomenetys voisi olla suuruusluokaltaan noin 40-70 milj. euroa kun kaikki T&K-menot olisivat olleet vähennyskelpoisia ja 25-45 milj. euroa kun vain palkkamenot olisivat olleet vähennyskelpoisia.<sup>12</sup> Yrityskohtainen yläraja myös rajoittaisi suurten T&K-menojen vähentämistä ja se siten kohdentaisi vähennystä suhteessa enemmän pieniin kuin suuriin yrityksiin.

Vähennyksenä toteutettavan kannustimen kannustinvaikutus riippuu siitä, kuinka paljon efektiivinen tutkimus- ja kehittämistoiminnan verotaso alenee vähennyksen vuoksi. Kannustimen voimakkuuteen vaikuttaa siten verotuksen efektiivinen normaalitaso, jota määrittää mm. yhteisöverokanta. Suomen

<sup>12</sup> Tätä muistiota laadittaessa käytettävissä ei ole ollut tarkkoja yrityskohtaisia T&K-tietoja, joten ylärajan sisältävät arviot ovat tiettyihin oletuksiin arvioita, joiden on tarkoitus kuvata muutoksen suuruusluokkaa.

yhteisöverokanta on kansainvälisesti verrattuna matala, joten myös vähennyksen kannustinvaikutus olisi kansainvälisessä vertailussa matala.

Uudella vähennyksellä olisi myös todennäköisesti joitakin käyttäytymisvaikutuksia:

- Verovähennys alentaa tutkimus- ja kehittämistoiminnan kustannuksia, joten kannustin lisätä yrityksen T&K-investointeja kasvaa. Kasvavat T&K-menot myös kasvattaisivat vähennyksen määrää ja siten verotuottojen menetystä. Kuten edellä on todettu, T&K-investointien kasvua on myös havaittu joissakin empiirisissä kansainvälisissä tutkimuksissa.
- Laaja vähennys saattaa kannustaa T&K-menojen uudelleennimeämiseen.
- T&K-verokannustimet voivat lisätä monikansallisten yritysten verosuunnittelua

## Valtiontukisääntely

Säädettäessä erityisistä verovähennyksistä, tulee huomioida EU:n valtiontukisäännökset, sillä tällaiset verotoimenpiteet voidaan EU-oikeuden valossa katsoa sisämarkkinoilla kielletyksi valtiontueksi.<sup>13</sup> Valtiontukea koskevat pääsäännöt on kirjattu Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (jatkossa SEUT) artikloihin 107–109, joiden lisäksi valtiontukia koskien on annettu paljon myös täydentävää sääntelyä. Kiellettyä valtiontukea on 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”.*

Toimenpide, joka on täysin yleinen, koskee tasapuolisesti kaikkia toimijoita, eikä ole valikoiva, ei muodosta kiellettyä valtiontukea. **Tarkoituksenmukaisinta olisi, että mahdollinen uusi T&K-verotuki muotoiltaisiiin yleiseksi niin, että se ei muodosta valtiontukea saajalleen.** Tällöin minimoidaan valtiontuen mukanaan tuoma hallinnollinen taakka mm. tuen raportoinnista ja valvonnasta.

<sup>13</sup> Erityisesti: Komission tiedonanto Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettusta valtiontuen käsitteestä (2016/C 262/01), EUVL 19.7.2016, ja Komission tiedonanto Puitteet tutkimus- ja kehitysohjon sekä innovaatio toimintaan myönnettävälle valtiontuelle (2014/C 198/01), EUVL 27.6.2014

Mikäli verotuki katotaan joltain osin valikoivaksi, muodostaa se valtiontukea, jolloin erityiset valtiontukioikeudelliset säännöt on otettava huomioon. Ns. EU:n yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen<sup>14</sup> reunaehdot (mm. tuen enimmäismäärä, tukien kasautuminen, tuki-intensiteetti, tukikelpoiset kustannukset) täyttävien tukitoimenpiteiden katsotaan lähtökohtaisesti olevan sallittuja valtiontukinäkökulmasta. Ryhmäpoikkeusasetuksen soveltaminenkin tuo kuitenkin mukanaan ylimääräistä hallinnollista taakkaa mm. tukien kasautumisen ja sallitun tuki-intensiteetin valvonnan osalta. Mikäli verotuki muotoillaan kohdistetusti (ei-yleinen), ja niin, etteivät edes ryhmäpoikkeusasetuksen asettamat yleiset ja erityiset edellytykset täyty, tulisi tukitoimenpide notifioida komissiolle valtiontukea, mikä on hallinnollisesti raskas ja aikaa vievä prosessi.

Valtiontukioikeudellisesti valikoivuuden – joka johtaa tuen pitämiseen valtiontukea – voi aiheuttaa esimerkiksi se, että tuki rajataan soveltumaan vain tietyn toimialan yrityksiin tai tietyn oikeudellisen muodon omaaviin yrityksiin. Lisäksi tulee huomioida ns. tosiasialliset valikoivuuden aiheuttavat tilanteet, joissa tuki on näennäisesti yleisesti soveltuva, mutta käytännössä sen soveltuvuus rajautuu vain osaan toimijoita. Tosiasiallinen valikoivuus voi muodostua esimerkiksi korkean kynnyksarvon, lyhyen sovellettavuusajan tai viranomaisen laajan harkintavallan perusteella. Nämä seikat tulee ottaa huomioon verotukea muotoiltaessa.

## **Erityisiä verotuen muotoilua koskevia kysymyksiä**

### ***Tutkimus- ja kehittämistoiminnan määrittäminen***

T&K-toiminnan ja vähennyskelpoisten kustannusten määritelmänä olisi perusteltua käyttää ryhmäpoikkeusasetuksen ja komission TKI-suuntaviivojen mukaisia määritelmiä. Nämä EU-oikeudelliset määritelmät ovat yleisesti käytössä ja lähtökohtana myös mm. Business Finlandin myöntämien suorien tukien järjestelmissä. Yhteinen määritelmä helpottaisi suorien tukien piiriin kuuluvien ja verovähennykseen oikeuttavien menojen yhteensovittamisessa.

### ***Ala- ja ylärajat***

Hallinnollisista syistä vähennykselle olisi perusteltua säätää alaraja. Valtiontukisäännöt huomioiden alaraja ei kuitenkaan saa olla perusteettoman suuri, tai se voi muodostaa tosiasiallisesti valikoivan kriteerin tuelle. Alarajan tulee olla matala ja perusteltu tukihakemuksen prosessointiin liittyvillä hallinnolli-

<sup>14</sup> Komission asetus (EU) N:o 651/2014, annettu 17 päivänä kesäkuuta 2014, tiettyjen tukimuotojen toteamisesta sisämarkkinoille soveltuviksi perussopimuksen 107 ja 108 artiklan mukaisesti (ETA:n kannalta merkityksellinen teksti), EUVL 26.6.2014

silla menoilla. Ylärajan suuruuden arvioinnissa on otettava huomioon toisaalta vähennyksen kannustavuusvaikutus, joka kasvaa vähennyksen kasvassa ja toisaalta vaikutukset verotuottoihin.

Rajat olisi perusteltua asettaa verovuosi- ja verovelvolliskohtaisiksi, jotta rajoja ei olisi mahdollista kiertää esimerkiksi pilkkomalla projekteja pienempiin eriin.

### ***Muuta huomioitavaa***

Valmistelussa tulisi arvioida lisäksi esimerkiksi se, korvataanko nykyinen yhteistyövähennys (voimassa HE 186/2021 vp mukaisen lakiehdotuksen mukaisesti vuoteen 2027 asti) vai sovellettaisiinko uutta T&K-verotukea ja yhteistyövähennystä jatkossa rinnakkain. Samalla on varmistettava, etteivät tukiohjelmat aiheuta päällekkäisyyksiä keskenään.