



29.10.2021

Vero-osasto
Elinkeinoverotusyksikkö

T&K-VEROKANNUSTIMET TAPPIOLLISILLE YRITYKSILLE

Yleistä kansainvälisestä vertailusta

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustimet ovat kansainvälisesti yleisiä. Esimerkiksi useimmissa muissa OECD-valtiossa on tällä hetkellä käytössä jokin tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannuste.¹ Tuki-instrumenttien toteutukset vaihtelevat maittain ja myös verojärjestelmissä on eroja, mikä tekee instrumenttien vaikuttavuuden vertailusta vaikeaa. Suomen yritysverojärjestelmä perustuu laajaan veropohjaan ja matalaan kansainvälisesti kilpailukykyiseen verokantaan. Matala verokanta mahdollistuu sillä, että järjestelmässä ei ole merkittäviä veropohjaa kaventavia vähennyksiä ja matalan verokannan katsotaan mahdollistavan tasapuolisesti kaikkien yritysten mahdollisuudet investoida ja kehittää liiketoimintaansa. OECD-maista noin kolmella neljäsosalla on saman tasoinen tai korkeampi yhteisöverokanta kuin Suomella 2021². Korkean yritysverotuksen järjestelmässä erityisten verokannustimien merkitys on suhteellisesti suurempi kuin matalan yritysverotuksen järjestelmässä.

Eri valtioissa toteutetut tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustimet ovat muodoltaan ja tasoltaan varsin erilaisia.³ Lähtökohtaisesti tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustin voi kohdistua joko tutkimus- ja kehittämistoiminnan vaiheeseen tai toiminnan tuloksena mahdollisesti syntyneen aineettoman omaisuuden tuottamien tulojen verotukseen. Verokannustin voi olla esimerkiksi verotettavasta tulosta tehtävä vähennys, tuloverosta tehtävä vähennys tai aineettoman omaisuuden tuottaman tulon osalta sovellettava verokannan alennus. Lisäksi erilaisia suorien tukien muotoja voidaan käyttää verokannustimien rinnalla.

Verokannustinohjelmassa pyritään yleensä ottamaan huomioon myös tilanteet, joissa yrityksen maksettavaksi tuleva tulovero on yrityksen tappioli-

¹ <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats.htm>

² <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/corporate-tax-statistics-database.htm>

³ ks. vertailusta esim. HE 196/2020 vp: osio 5.2 Ulkomainen lainsäädäntö ja muut ulkomailta käytetyt keinot https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/HallituksenEsitys/Sivut/HE_196+2020.aspx

suuden tai muun syyn vuoksi pienempi kuin kannustimen perusteella laskettu veronhuojennus. Tällöin on voitu säätää mahdollisuudesta siirtää etu tuleville tai menneille vuosille taikka siten, että verokannustin maksetaan joko kokonaan tai osittain rahallisena veronhyvityksenä yritykselle.

Edun siirtäminen tuleville tai menneille vuosille

Tappiollisia yrityksiä voidaan T&K-verokannustimessa huomioida esimerkiksi mahdollisuudella siirtää kannustimesta saatava etu tuleville (*carry forward*) tai menneille (*carry back*) verovuosille. Mekanismi voi toimia esimerkiksi lisävähennykseen perustuvissa malleissa niin, että jos yhtiön tulos on tappiollinen, ylimääräinen lisävähennys kasvattaa tappion määrää entisestään. Tai vain hieman voitollinen toiminta voi kääntyä tappiolliseksi lisävähennyksen johdosta. Mahdollisuus tappion siirtoon tuleville vuosille on luonteva osa Suomen verojärjestelmää, jossa muutkin elinkeinotoiminnan ja maatalouden tappiot on siirrettävissä eteenpäin 10 vuodella.

Kun veroetu (tai sen aiheuttama tappio) voidaan siirtää tuleville vuosille, verotuki realisoituu yritykselle siinä vaiheessa, kun toiminta muuttuu voitolliseksi, ja aiempien vuosien tappiot voidaan hyödyntää. Mekanismi voi olla sidonnainen tappion siirtymistä koskeviin yleisiin edellytyksiin, mutta myös erityisiä edellytyksiä edun/tappioiden siirtymiselle, kuten normaalia tiukempi (tai pidempi) aikajänne hyödyntämiselle tai vain osan tappiosta siirtyminen, voidaan säätää.

Esimerkiksi Suomessa tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä verovuosina 2021–2025 annetun lain mukaan lisävähennys luetaan osaksi elinkeinotoiminnan ja maatalouden tappiollista tulosta. Tällöin T&K-lisävähennyksen aiheuttama ”ylimääräinen tappio” on hyödynnettävissä kuten muutkin elinkeinotoiminnan ja maatalouden tappiot, 10 seuraavan verovuoden aikana.

Mekanismin puutteena voitaneen pitää sitä, että edun hyödyntäminen edellyttää sitä, että toiminta kääntyy jossain vaiheessa (Suomen esimerkkitaipauksessa 10 vuoden kuluessa) voitolliseksi. Toisaalta voidaan myös miettiä, onko julkisin varoin perusteltua tukea pysyvästi (tai yli 10 vuotta) tappiollisen toiminnan jatkamista.

Tax Credit -malli

Ns. Tax Credit -mallissa yritykselle maksetaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan tappioiden perusteella veronhyvitystä, eli yritys saa tietyn laskentakaaavan mukaisen rahasuorituksen takaisin itselleen, mikäli sen tulos jää pienemmäksi kuin saatavissa oleva veroetu, eikä etua siten voida kyseisen vuoden verotuksessa täysimääräisesti hyödyntää. Credit-ominaisuus voinee sinänsä liittyä mihin tahansa verokannustinmalliin ja laskentakaaava voidaan muodostaa erilaisin perustein.

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. Mallista tulisi todennäköisimmin monimutkainen ja sen käyttöönottoon sisältyisi huomattavan paljon selvitettäviä asioita ja käytännön kysymyksiä, eikä mallia voida pitää Suomen järjestelmän kannalta perusteltuna. Lisäksi malli saattaisi (esimerkiksi verovähennykseen pohjautuvaa mallia enemmän) kannustaa vilpilliseen toimintaan rahasuorituksena saatavan edun tavoittelun vuoksi. Erityisesti ns. *relabeling*-ilmiö, eli menojen ilmoittaminen T&K-menoina, vaikka ne eivät aidosti liittyisi T&K-toimintaan, saattaisi tällaisessa mallissa korostua muihin malleihin verrattuna (vaikkakin sama riski toki sisältyy kaikkiin T&K-verokannustimiin). Credit-malli on käytössä esimerkiksi Tanskassa⁴ ja Isossa-Britanniassa (pienille ja keskisuurille yrityksille)⁵.

Sopivuus Suomen verojärjestelmään

Suomen verojärjestelmään sopivimpana mallina voitaneen pitää juuri nykyisessäkin tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä verovuosina 2021–2025 annetussa laissa omaksuttua linjaa, jossa lisävähennyksen vaikutus huomioidaan myös tappiollisilla yrityksillä. Eli lisävähennys voi lisätä tappion määrää, tai kääntää pienen tuloksen tappiolliseksi, ja se näin huomioidaan normaalien tappioiden siirtymistä koskevien säännösten mukaisesti seuraavan 10 vuoden aikana.

Esimerkiksi edun siirtämismahdollisuus aiemmille verovuosille ei olisi Suomen järjestelmän kannalta perusteltu vaihtoehto, sillä tällaista *carry back* –mekanismia ei verojärjestelmäämme muutoinkaan kuulu. T&K-verokannustimen vuoksi ei olisi perusteltua luoda järjestelmään tällaista täysin uutta elementtiä, vaan mahdollisen uuden verokannustimen tulisi sopia olemassa olevaan verojärjestelmäämme mahdollisimman saumattomasti, jotta järjestelmää ei tarpeettomasti monimutkaistuisi. *Carry back* -menetelmän käyttöönottoon liittyisi lisäksi paljon selviteltävää, eikä sen ottaminen osaksi järjestelmäämme välttämättä olisi kovin yksiselitteistä. Edun siirtäminen menneille vuosille olisi myöskin hyödyllistä vain yrityksille, joiden toiminta on aiemmin ollut voitollista, eivätkä esimerkiksi toimintaansa vasta aloittavat tappiolliset yritykset tästä höytyisi.

⁴ Tanskassa T&K-tappion perusteella yritykselle voidaan maksaa käteissuoritus, jonka määrä on 22 % siitä tappion osasta, joka perustuu tutkimus- ja kehittämistoimintaan. Koska tappio muunnetaan käteisenä maksettavaksi veronhyvitykseksi, kyseistä tappiota ei ole enää mahdollista käyttää tulevana vuosina, vaan se katsotaan käytetyksi, kun tappio muunnetaan veronhyvitykseksi. Suorituksen yläraja on 5,5 milj. Tanskan kruunua eli 22 % laskettuna 25 milj. kruunusta.

⁵ <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/corporate-intangibles-research-and-development-manual/cird90500>

Lisäksi myös sellaiset verotuen ehdot, jotka poikkeaisivat normaaleista tappioiden siirtymistä (tuleville vuosille) koskevista säännöksistä, monimutkais-
taisivat tuen sovellettavuutta sekä koko verojärjestelmää entisestään.

Tax Credit -malli ei myöskään ole verojärjestelmässämme entuudestaan
tuttu mekanismi, joten se monimutkaistaisi verojärjestelmää ja sen käyt-
töönottoon liittyisi runsaasti käytännön kysymyksiä.