

**Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä verovuosina 2021—2025**

**ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ**

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi laki tutkimus- ja kehittämistoimintaan liittyvän tutkimusyhteistyön lisävähennyksestä verovuosina 2021—2025. Esityksen mukaan lisävähennykseen olisivat oikeutettuja kaikki elinkeinotoimintaa tai maataloutta harjoittavat verovelvolliset, jotka tekevät tutkimusyhteistyötä määritelmän täyttävän tutkimusorganisaation kanssa. Elinkeinotoiminnan ja maatalouden tulosta tehtävän lisävähennyksen määrä olisi 50 prosenttia yrityksen tutkimus- ja kehittämistoimintaan liittyvien tutkimushankkeiden alihankintalaskuista. Lisävähennyksen enimmäismäärä verovuonna olisi 500 000 euroa ja alaraja 5 000 euroa. Kyseessä olisi uusi verotuki, joka ei olisi EU-oikeuden näkökulmasta valtiontukea.

Esitys liittyy valtion vuoden 2021 talousarvioesitykseen ja on tarkoitettu käsiteltäväksi sen yhteydessä.

Laki on tarkoitettu tulemaan voimaan vuoden 2021 alusta. Lakia sovellettaisiin verovuosilta 2021—2025 toimitettavissa verotuksissa.

---

**SISÄLLYS**

ESITYKSEN PÄÄASIALLINEN SISÄLTÖ.....	1
PERUSTELUT .....	3
1 Asian tausta ja valmistelu .....	3
2 Nykytila ja sen arviointi.....	3
2.1 Tutkimus- ja kehittämistoiminta Suomessa .....	3
2.2 Nykyinen lainsäädäntö .....	4
2.3 EU:n valtioneuvoston päätösten vaikutus .....	4
3 Tavoitteet .....	5
4 Ehdotukset ja niiden vaikutukset .....	6
4.1 Keskeiset ehdotukset.....	6
4.2 Pääasialliset vaikutukset.....	7
4.2.1 Vaikutukset verovelvollisille .....	7
4.2.2 Taloudelliset vaikutukset .....	8
4.2.3 Vaikutukset viranomaisen toimintaan.....	8
4.2.4 Verotuottovaikutuksen kompensatio .....	9
5 Muut toteuttamisvaihtoehdot .....	9
5.1 Vaihtoehdot ja niiden vaikutukset.....	9
5.2 Ulkomaiden lainsäädäntö ja muut ulkomailla käytetyt keinot .....	10
5.2.1 Yleistä .....	10
5.2.2 Ruotsi .....	11
5.2.3 Norja.....	11
5.2.4 Tanska .....	11
5.2.5 Alankomaat .....	12
5.2.6 Iso-Britannia.....	13
6 Lausuntopalaute .....	14
7 Säännöskohtaiset perustelut .....	15
8 Voimaantulo .....	21
9 Suhde muihin esityksiin.....	21
9.1 Esityksen riippuvuus muista esityksistä.....	21
9.2 Suhde talousarvioesitykseen .....	21
LAKIEHDOTUS .....	23
Laki tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä verovuosina 2021—2025 .....	23

## PERUSTELUT

### 1 Asian tausta ja valmistelu

Hallituksen budjettiriihessä 17.9.2019 päätettiin selvittää mahdollisuutta määräaikaisen tutkimus- ja kehittämistoimintaan liittyvää tutkimusyhteistyötä koskevan verokannusteen luomisesta investointien edistämiseksi. Päätös perustui osaltaan Martti Hetemäen 17.9.2019 selvityksessä ”Investointien edistäminen”<sup>1</sup> tehtyihin ehdotuksiin. Ehdotetun lain tavoitteena on edistää yritysten ja tutkimusorganisaatioiden välistä yhteistyötä tutkimus- ja kehittämistoiminnassa ja sitä kautta lisätä ja edistää laadukasta tutkimus- ja kehittämistoimintaa Suomessa.

Esitys on valmisteltu valtiovarainministeriössä. Valtiovarainministeriössä on budjettiriihen päätöksen mukaisesti ensivaiheessa selvitetty mahdollisuutta säätää tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhteistyötä koskeva lisävähennys. Esiselvitysvaiheessa on erityisesti arvioitu EU:n valtiontukisääntöjen asettamia rajoituksia sekä kartoitettu tutkimus- ja kehittämistoiminnan ja siihen liittyvän yhteistyön nykytilaa Suomessa verovähennyksen vaikuttavuuden ja tehokkuuden arvioimiseksi.

Luonnos hallituksen esityksestä eduskunnalle laiksi tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä verovuosina 2021—2024 on julkaistu valtioneuvoston verkkosivuilla 16.9.2020. Luonnos on ollut lausuntokierroksella 16.9—2.10.2020 ja lausuntopyyntö luonnoksesta lähetettiin kaikille Suomessa toimiville yliopistoille, muutamille oikeustieteen professoreille sekä tietyille tutkimusorganisaatioille ja elinkeinoelämän toimijoille, joille aiheella arvioitiin olevan erityistä merkitystä. Lausuntoja saapui lausuntoaikana 17.

Hallituksen esityksen tausta-aineisto on saatavilla osoitteessa [valtioneuvosto.fi/hankkeet\\_tunnuksella VM138:00/2020](https://valtioneuvosto.fi/hankkeet_tunnuksella_VM138:00/2020).

Lausuntokierroksen jälkeisessä jatkovalmistelussa lain voimassaoloaikaa päädyttiin pidentämään yhdellä vuodella. Lain ehdotetaan olevan voimassa 1.1.2021—31.12.2025 eli viiden vuoden ajan alkuperäisen neljän vuoden ehdotetun määräajan sijaan.

### 2 Nykytila ja sen arviointi

#### 2.1 Tutkimus- ja kehittämistoiminta Suomessa

Suomi on perinteisesti tunnettu maailmalla yhtenä tietotaidon ja osaamisen kärkimaista ja tutkimus- ja kehittämistoiminnan osuus bruttokansantuotteesta onkin ollut kansainvälisesti vertailun korkea. Tilanne on kuitenkin muuttunut viime vuosina ja tutkimus- ja kehittämistoiminta on vähentynyt huippuvuosista, mikä ei ole ollut toivottava kehityssuunta.<sup>2</sup> Tilanteen parantamiseksi vuoden 2019 hallitusohjelmassa tavoitteeksi on asetettu nostaa tutkimus-, kehittämis- ja innovaatio toiminnan osuus bruttokansantuotteesta neljään prosenttiin vuoteen 2030 mennessä.

---

<sup>1</sup> [https://valtioneuvosto.fi/documents/10184/321857/investointien\\_edistaminen\\_hetemaki\\_07102019](https://valtioneuvosto.fi/documents/10184/321857/investointien_edistaminen_hetemaki_07102019)

<sup>2</sup> <https://www.tilastokeskus.fi/til/tkke/tau.html>

Valtioneuvosto on 23.4.2020 julkaissut tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoiminnan tiekartan ”Kestävän ja kehittyvän yhteiskunnan ratkaisuja tuottava Suomi”<sup>3</sup>. Tiekartan johdannon mukaan Suomen kilpailukyky ja hyvinvointi rakentuvat osaamiselle, tutkimukselle ja innovaatioille ja Suomen menestyminen globaalissa kilpailussa edellyttää uuden tiedon tuottamista, yhteiskunnallista hyötyä ja arvonalisää tuovia innovaatioita sekä korkeaa osaamisen tasoa. Tiekartassa on keskitytty kolmeen strategiseen kehittämiskohteeseen: osaaminen, uusi kumppanuusmalli sekä innovatiivinen julkinen sektori. Uuden kumppanuusmallin yhtenä toimenpiteenä tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhteistyön lisäämiseksi on selvitetty nyt ehdotettavan tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksen luomista.

## 2.2 Nykyinen lainsäädäntö

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968), jäljempänä *elinkeinoverolaki*, 7 §:n mukaan vähennyskelpoisia ovat elinkeinotoiminnassa tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot ja menetykset. Elinkeinoverolain 8 §:n 1 momentin 6 kohdan mukaan vähennyskelpoisia menoja ovat liikkeen toiminnan kehittämiseen tähtäävän tutkimustoiminnan menot. Maatilatalouden tuloverolain (543/1967) 4 §:n mukaan maatalouden verovuoden puhdas tulo on maataloudesta rahana tai rahanarvoisena etuutena verovuonna saatujen tulojen ja tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneiden menojen erotus.

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan tukemiseksi elinkeinoverolaissa säädetään liiketoiminnan kehittämiseen tähtäävän tutkimustoiminnan menojen jaksottamisesta tavallisesta menon jaksotusta koskevasta sääntelystä poikkeavasti. Lain 25 §:n mukaan liiketoiminnan kehittämiseen tähtäävän tutkimustoiminnan menot vähennetään sinä verovuonna, jonka aikana niiden suorittamisvelvollisuus on syntynyt, jollei verovelvollinen vaadi menojen vähentämistä kahden tai useamman vuoden aikana poistoina. Verovelvollinen voi näin ollen valita tilanteeseensa sopivimman jaksotuksen.

Suomessa oli vuosina 2013—2014 voimassa tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennys, joka kohdistui tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkamenoihin. Kyseisen lisävähennyksen arvioinneissa on todettu, ettei lisävähennys saavuttanut sille asetettuja tavoitteita tai toivottua vaikuttavuutta, sillä lisävähennystä myönnettiin odotettua vähemmän ja se ei kohdistunut toivottulla tavalla suoran tuen katvealueille.<sup>4</sup> Tällä hetkellä voimassa oleva verolainsäädäntö ei sisällä tutkimus- ja kehittämistoiminnan erityistä verokannustinta.

## 2.3 EU:n valtiontukisääntöjen vaikutus

Säädettyä viiteverojärjestelmästä poikkeavista erityisistä verovähennyksistä tulee ottaa huomioon EU:n valtiontukisäännökset, sillä tällaiset verotoimenpiteet voidaan EU-oikeudessa katsoa sisämarkkinoilla kielletyksi valtiontueksi. Valtiontukea koskevat pääsäännöt on kirjattu Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) artikloihin 107—109, joiden lisäksi

---

<sup>3</sup> [https://tem.fi/artikkeli/-/asset\\_publisher/ministeri-lintila-tiekartta-kannustaa-yrityksia-investoimaan-tilki-toimintaan-suomessa](https://tem.fi/artikkeli/-/asset_publisher/ministeri-lintila-tiekartta-kannustaa-yrityksia-investoimaan-tilki-toimintaan-suomessa)

<sup>4</sup> Kuusi, Tero, Pajarinen, Mika, Rouvinen, Petri & Valkonen, Tarmo (11.3.2016) ”Arvio t&k-verokannusteen vaikutuksista yritysten toimintaan Suomessa”, ETLA Raportit No 51. <http://pub.etla.fi/ETLA-Raportit-Reports-51.pdf>

valtiontuesta on annettu paljon myös täydentävää sääntelyä. Komissio on päivittänyt ja ajantasaistanut valtiontukisääntelyä sekä tulkintaohjeitaan vuonna 2012 aloitetussa EU:n valtiontuki-oikeuden uudistusprojektissa (State Aid Modernisation, SAM<sup>5</sup>).

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. Määritelmä sisältää useita vaatimuksia, joiden kaikkien tulee toteutua, jotta tietty toimenpide katsottaisiin EU-valtiontukisääntöjen nojalla kielletyksi valtiontueksi. Komission julkaiseman käsitetiedonannon<sup>6</sup> johdannon 5 kohdan mukaan valtiontuen käsite muodostuu seuraavista osatekijöistä: 1) yrityksen olemassaolo<sup>7</sup>, 2) toimenpiteen johtuminen valtiosta, 3) toimenpiteen rahoittaminen valtion varoista, 4) edun myöntäminen, 5) toimenpiteen valikoivuus, 6) toimenpiteen vaikutus kilpailuun ja 7) toimenpiteen vaikutus jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.

Kriteerit voidaan myös tiivistää neljäksi alakohdaksi:

- 1) Kyse on oltava valtion toimenpiteestä, joka toteutetaan valtion varoilla
- 2) Toimenpiteen on oltava omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan
- 3) Toimenpiteen on annettava etua sille, joka on toimenpiteen kohteena (valikoivuus)
- 4) Toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua.

Kriteerien 2 ja 4 voidaan katsoa täyttyvän verrattain helposti, kun taas kriteeri 3 on yleensä monitahoisin ja vaikeimmin arvioitavissa. Kriteeri valtion varoista toteutettavasta toimenpiteestä täyttyy yksiselitteisesti, kun valtio verotoimenpiteellä luopuu tietyistä verotuloistaan.<sup>8</sup> Näin ollen ehdotetun tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksen valtiontukisääntöjen mukaisuuden arvioinnin pääasialliseksi kysymykseksi nousee toimenpiteen valikoivuus.<sup>9</sup>

Mikäli verotoimenpide ei ole valikoiva, vaan täysin yleinen ja yhtäläisesti kaikkien toimijoiden saatavilla, ei SEUT 107 artiklan määritelmä täyty, eikä kyse ole kielletystä valtiontuesta. Tällöin EU-valtiontuki-oikeuden täydentävä sääntely, kuten yleinen ryhmäpoikkeusasetus<sup>10</sup> ja sen asettamat ehdot ja määräykset eivät sovellu tilanteeseen eivätkä näin velvoita ehdotettua lakia säädettäessä.

### 3 Tavoitteet

Esityksessä ehdotetun lain tarkoituksena on kannustaa elinkeinotoimintaa tai maataloutta harjoittavia verovelvollisia lisäämään tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhteistyötä lain määritel-

---

<sup>5</sup> Lehdistötiedote 8.5.2012: “State aid: Commission launches major initiative to modernise state aid control” [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_12\\_458](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_12_458)

<sup>6</sup> Komission tiedonanto Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontuen käsitteestä (2016/C 262/01), EUVL 19.7.2016

<sup>7</sup> ”Taloudellista toimintaa harjoittava yksikkö”, ks. käsitetiedonanto kohta 7.

<sup>8</sup> Komission käsitetiedonanto, kohta 51. Ks. myös verotukien erityiskysymyksistä kohdat 156—184.

<sup>9</sup> Toimenpiteen valikoivuudesta valtiontukisääntelyssä ks. tarkemmin esim. Komission käsitetiedonanto (kappale 5) kohdat 117—155.

<sup>10</sup> Komission asetus (EU) N:o 651/2014 tiettyjen tukimuotojen toteamisesta sisämarkkinoille soveltuviksi perussopimuksen 107 ja 108 artiklan mukaisesti (ETA:n kannalta merkityksellinen teksti), EUVL 26.6.2014

män täyttävien tutkimus- ja tiedonlevittämisorganisaatioiden kanssa. Tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhteistyön kannustamisen tavoitteena on hyödyttää kumpaakin yhteistyön osapuolta sekä kannustaa toimijoita laadukkaaseen ja vaikuttavaan tutkimus- ja kehittämistoimintaan.

Tavoitteena on myös yleisemmällä tasolla vaikuttaa tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoiminnan lisääntymiseen Suomessa. Samalla hyödytettäisiin yhteiskuntaa yleisemmin tutkimusorganisaatioiden toiminnan ja laadukkaan tutkimuksen lisääntymisen kautta. Parhaimmillaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan ja siihen liittyvän yhteistyön kannustaminen voisi johtaa uusiin innovaatioihin, työpaikkojen lisääntymiseen ja talouskasvuun. Erityisesti Suomen kaltaisen pienen maan tulisi panostaa tietotaitoon, teknologiaan ja huippuosaamiseen pärjätäkseen kansainvälisillä markkinoilla. Ehdotettu verovähennys on osa kokonaisvaltaisempaa tavoitetta Suomen tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoiminnan elvyttämisestä niin, että vuoteen 2030 mennessä tutkimus- ja kehittämistoiminnan osuus bruttokansantuotteesta olisi neljä prosenttia.

Ehdotettu laki olisi määräaikainen ja voimassa viisi vuotta, jona aikana lisäverovähennyksen vaikuttavuutta ja toimivuutta tavoitteiden saavuttamiseksi voitaisiin arvioida. Suomessa ei tällä hetkellä ole olemassa tutkimus- ja kehittämistoiminnan erityisiä verokannustimia, jotka kuitenkin maailmalla ovat suhteellisen yleisiä. Ehdotetun lain määräaikaisuuden tarkoituksena on päästä tarkastelemaan tällaisen kannusteen vaikutuksia ja mahdollisia hyötyjä sekä sitä, miten tällaisen verokannusteen avulla voitaisiin vaikuttaa positiivisesti tutkimus- ja kehittämistoimintaan Suomessa. Mikäli verotuki ehdotetussa muodossa todetaan toimivaksi ja tavoitteitaan tukeväksi, voidaan lain voimassaoloaikaa arvioida uudelleen määräajan päättymisen jälkeen.

#### **4 Ehdotukset ja niiden vaikutukset**

##### **4.1 Keskeiset ehdotukset**

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi 50 prosentin lisävähennys tietyistä elinkeinotoiminnan ja maatalouden tutkimus- ja kehittämistoimintaan liittyvistä menoista. Tällöin elinkeinotoimintaa tai maataloutta harjoittava verovelvollinen saisi vähentää ehdotetun lain mukaan hyväksyttävän menon verotuksessaan 1,5-kertaisena normaalin yhdenkertaisen vähennyksen sijaan. Lisävähennykseen olisivat oikeutettuja kaikki elinkeinotoimintaa tai maataloutta harjoittavat verovelvolliset, joilla on lain määritelmät täyttäviä vähennyskelpoisia menoja. Vähennys olisi uusi verotuki. Vähennyskelpoisten kustannusten verovuosi-kohtainen alaraja olisi 10 000 euroa ja yläraja 1 000 000 euroa, jolloin lisävähennyksen määrä olisi 5 000—500 000 euroa kutakin verovuotta kohti. Vähennyksen voisi saada vain sellaiseen osaan menoista, joihin ei ole saatu suoraa julkista rahoitusta.

Lisävähennykseen oikeuttavan menon perusteena olisi määrä, jonka ehdotetussa laissa tarkoitettu tutkimusorganisaatio on laskuttanut verovelvolliselta tehtyyn tutkimus- ja kehittämistoiminnan hankkeeseen liittyen eli niin sanottu alihankintalasku. Alihankintalaskun tulisi liittyä nimenomaisesti tutkimus- ja kehittämistoimintaan, eivätkä esimerkiksi koulutusali-hankinta, oppilaitoksille tehtävät lahjoitukset tai muut vastaavat menot oikeuttaisi lisävähennykseen. Edelleen muut kyseiseen tutkimus- ja kehittämishankkeeseen liittyvät menot, kuten verovelvollisen oman henkilöstön palkat, eivät kuuluisi lisävähennyksen piiriin, vaan nämä voitaisiin edelleen vähentää elinkeinoverolain tai maatilatalouden tuloverolain säännösten mukaisesti.

Hyväksytyiksi tutkimusorganisaatioiksi luettaisiin ETA-alueella toimivat yhteisöt, joiden pää-tavoitteena on harjoittaa tutkimustoimintaa tai tutkimustulosten levittämistä riippumattomasti. Määritelmä tukeutuisi osittain EU:n yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen tutkimus- ja tiedonlevittämisorganisaation määritelmään. Vähennyskelpoiseksi katsottaisiin alihankintalaskut, joihin

liittyvät sopimukset on tehty ehdotetun lain voimaantulon jälkeen. Lain ehdotetaan olevan voimassa määräajan 1.1.2021—31.12.2025 eli sitä sovellettaisiin verovuosia 2021—2025 koskevassa verotuksessa.

Lisäksi ehdotetaan, että esityksestä aiheutuvat verotuottomuutokset kompensoitaisiin kunnille pääministeri Sanna Marinin hallituksen hallitusohjelman mukaisesti. Yhteisöverotulojen kompensatiosta annetaan erillinen esitys.

#### 4.2 Pääasialliset vaikutukset

##### 4.2.1 Vaikutukset verovelvollisille

Ehdotettu tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennys alentaisi tutkimusyhteistyön kustannuksia ja tätä kautta kannustaisi verovelvollisia jossain määrin tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhteistyöhankkeiden lisäämiseen tai laajentamiseen. Selkeää näyttöä verotukien kannustavasta vaikutuksesta tutkimus- ja kehittämistoimintaan on kuitenkin hankala todentaa. Lisävähennyksen välitön vaikutus verovelvollisen kassavirtaan olisi enintään sen suuruinen kuin verovelvollisella olisi veroja maksettavanaan ennen verotuen huomioon ottamista. Lisävähennyksen ei siten arvioida soveltuvan yhtä hyvin elinkaarensa alkuvaiheessa olevien tappiollisten yksiköiden kannustamiseen kuin jo olemassa olevan tutkimusyhteistyön laaja-alaistamiseen ja määrän kasvattamiseen.<sup>11</sup>

Koska ehdotuksessa ei suljeta kokonaan pois mahdollisuutta hyödyntää verovähennystä tilanteessa, jossa verovelvollinen on saanut myös suoraa tukea hankkeeseen, arvioidaan lisävähennyksen toimivan lisäkannustimena erityisesti tutkimusorganisaatioyhteistyön laadun ja laajuuden osalta. Vaikutuksiltaan suurimman kannustavuuden arvioidaan kohdistuvan sellaisiin verovelvollisiin, jotka jo valmiiksi harkitsevat hankkeen aloittamista, mutta saattavat esimerkiksi jäädä suorien tukien osalta niin sanotuiksi väliinpuotoajiksi; hankkeen toteuttaminen olisi verovelvollisen liiketoiminnan kannalta tarpeen, mutta suorien tukien resurssien rajallisuudesta johtuu, että kaikki eivät tukea voi saada. Verokannusteen arvioidaan osassa tällaisia tapauksia vaikuttavan positiivisesti päätökseen koko hankkeen aloittamisesta tai hankkeen laajentamisesta tutkimusorganisaation kanssa tehtävään yhteistyöhön.

Suomessa vuosina 2013—2014 voimassa olleen tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksen vaikuttavuuden todettiin jääneen vähäiseksi. Tämä lisävähennys kohdistui tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkamenoihin ja oli siten luonteeltaan erilainen kuin nyt ehdotettu tutkimusyhteistyön lisävähennys, mistä syystä arviot aikaisemman lisävähennyksen vaikuttavuudesta eivät suoraan sovellu nyt ehdotetun lisävähennyksen arvioimiseen. Nyt ehdotettu lisävähennys olisi hallinnollisesti yksinkertaisempi ja voimassa pidemmän määräajan, joten se myös välttäisi tiettyjä vuosien 2013—2014 lisävähennyksen ongelmia. Lisävähennyksen tekemisestä verovelvolliselle koituvien kustannusten arvioidaan olevan melko vähäiset. Lisäksi arvioidaan, että lisävähennyksen ehdotettuna pidempänä voimassaoloaikana yrityksillä on myös mahdollisuus paremmin sopeuttaa toimintaansa lisävähennysmahdollisuuden vuoksi.

---

<sup>11</sup> Yritysverotuksen asiantuntijatyöryhmän raportti, Valtiovarainministeriön julkaisu 12/2017

#### 4.2.2 Taloudelliset vaikutukset

Ehdotettu lisävähennys olisi uudentyypinen vähennys, mistä syystä verotustiedoista ei saada käyttökelpoisia tietoja tutkimusyhteistyön laajuudesta. Tutkimusyhteistyön laajuutta on seuraavassa arvioitu pääasiassa Tilastokeskuksen tilastojen avulla. Tutkimusyhteistyön volyymin on lisäksi pyydytty tarkentavia tietoja Business Finlandilta.

Tilastokeskuksen tutkimus- ja kehittämistoiminnan tilaston<sup>12</sup> mukaan kotimaisen yrityssektorin rahoittama ja korkeakoulusektorin suorittama tutkimus- ja kehittämistoiminta on ollut volyymiltaan noin 47,5 miljoonaa euroa vuonna 2018. Tätä määrää on käytetty tässä esityksessä lisävähennyksen oikeuttavan toiminnan määrää koskevan arvioinnin pohjana. Esitystä laadittaessa on lisäksi arvioitu, että kotimaisen yrityssektorin rahoittama ja kotimaisten tutkimusorganisaatioiden tai ulkomaisten korkeakoulujen ja tutkimusorganisaatioiden tekemä tutkimusyhteistyö on volyymiltaan yhteensä samaa luokkaa kuin kotimaisten korkeakoulujen kanssa tehty yhteistyö. Tällöin voidaan karkeasti arvioida, että korkeakoulujen ja kotimaisten tutkimusorganisaatioiden kanssa tehdyn tutkimustoiminnan menot olisivat lisävähennyksen voimaantulovuonna yhteensä noin 100 miljoonaa euroa. Tästä julkisen suoran rahoituksen osuudeksi arvioidaan noin 25—50 prosenttia. Kun lisävähennyksen voisi tehdä vain verovelvollisen oman rahoituksen osuudesta, arvioidaan, että vähennyksen piiriin voisi kuulua enintään noin 75 miljoonan euron arvosta tutkimusmenoja. Jos 50 prosentin lisävähennys tehtäisiin koko tästä määrästä, lisävähennyksen soveltaminen alentaisi voimassaoloaikanaan vuosina 2021—2025 yhteisöverotuottoja staattisesti arvioiden noin kahdeksan miljoonaa euroa vuositasolla. Vaikutusarviossa ei ole mukana dynaamisia vaikutuksia, kuten mahdollisia vaikutuksia tutkimusyhteistyön määrään ja hintaan, joiden verotuottovaikutus on arvioitu vähäiseksi. Valtaosan lisävähennystä käyttävistä verovelvollisista arvioidaan olevan yhteisöjä. Lisävähennyksen vaikutukset ansio- ja pääomatuloveron tuottoon arvioidaan siten vähäisiksi.

#### 4.2.3 Vaikutukset viranomaisen toimintaan

Esityksen arvioidaan aiheuttavan vaikutuksia viranomaisten toimintaan siltä osin kuin Verohallinnon tulisi sopeuttaa toimintaansa ehdotetun lain vuoksi. Käytännössä Verohallinnon tulisi muotoilla prosessi vähennyksen huomioon ottamiseksi verotuksessa sekä ohjeistaa sekä verovirkailijoita että verovelvollisia lisävähennyksen hakemisesta ja myöntämisestä. Ehdotuksen mukainen lisävähennys olisi kuitenkin selkeästi rajattu eikä sen arvioida sisältävän tulkinnanvaraa, jolloin lisävähennystä koskevien hakemusten ei arvioida aiheuttavan merkittävästi lisätyötä verotuksen valvonnassa. Ehdotettu lisävähennys olisi uusi verotuki, joten se monimutkais-taisi verojärjestelmäämme ja aiheuttaisi voimaantullessaan jonkin verran lisätyötä Verohallinnossa.

Verohallinto on ilmoittanut, että ehdotettu sääntely vaikuttaa Verohallinnossa muun muassa syventäviin ohjeisiin, veroilmoituslomakkeisiin, veroilmoituksen täyttöohjeisiin, verovalvontaan ja tietojärjestelmiin. Verohallinto on ilmoittanut, että ehdotetun lain aiheuttamien IT-järjestelmämuutosten kustannusten arvioidaan alustavien laskelmien perusteella olevan vähintään noin 292 000 euroa.

---

<sup>12</sup> <https://www.tilastokeskus.fi/til/tkke/tau.html>



#### 4.2.4 Verotuottovaikutuksen kompensatio

Pääministeri Sanna Marinin hallituksen hallitusohjelman mukaisesti kuntatalouteen vaikuttavat veroperustemuutokset kompensoidaan nettomääräisesti. Ehdotetusta lisävähennyksestä aiheutuvaksi yhteisöverotuoton alentumaksi arvioidaan vuosina 2021—2025 noin kahdeksan miljoonaa euroa vuositasolla, josta kuntien osuus on noin kolme miljoonaa euroa. Muutokset yhteisöveron tuottoon kompensoitaisiin kunnille yhteisöveron jako-osuuksia muuttamalla. Yhteisöveron jako-osuuksien muuttamisesta annetaan erillinen esitys.

### 5 Muut toteuttamisvaihtoehdot

#### 5.1 Vaihtoehdot ja niiden vaikutukset

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan tukeminen julkisin varoin on tähän asti toteutettu Suomessa lähes yksinomaan suurin tukimuodoin. Tällöin julkisen rahoituksen kohteiksi on ollut mahdollista valita ne tutkimus- ja kehittämistoiminnan hankkeet, joilla on voitu arvioida olevan merkittävää vaikutusta kansainväliseen kilpailuun ja kansantalouden tuottavuuden kasvuun. Tutkimus- ja kehittämistoimintaan myönnettävä julkinen rahoitustuki muodostuu pääosin Business Finlandin (entinen Tekes - teknologian ja innovaatioiden kehittämiskeskus) yritysrahoituksesta. Myös muun muassa elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskukset (ELY-keskukset) sekä EU:n toimielimet myöntävät suoraa tukea yrityksille.

Pääasiallisena vaihtoehtona ehdotetulle lisävähennykselle voidaankin käytännössä mainita suoriin tukimuotoihin kohdistuvat toimenpiteet, kuten suoriin yritystukiin kohdistuvien määrärahojen lisääminen tai muut käytännön järjestelyt, kuten määrärahojen suuntaaminen keskitetymmin tutkimus- ja kehittämistoimintaan.

Lisäksi tuen toteuttamiselle verotuksena olisi runsaasti erilaisia vaihtoehtoja, joihin voitaisiin hakea mallia esimerkiksi kansainvälisen vertailun avulla. Muiden maiden tutkimus- ja kehittämistoiminnan verotuksia vertailtaessa tulee kuitenkin huomioida se, että verotuet ovat aina osa suurempaa kansallisen verotuksen ja muun lainsäädännön viitekehystä, jolloin pelkästään yhden elementin arviointi tai vertailu ei välttämättä anna oikeaa kuvaa kyseisen elementin vaikutuksista tai toiminnasta. Yritysverotuksen asiantuntijatyöryhmä on raportissaan vuonna 2017<sup>13</sup> arvioinut Suomen yritysverotusjärjestelmää kokonaisuutena ja katsonut sen olevan kansainvälisesti kilpailukykyinen. Työryhmä käsitteli raportissaan myös tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannusteen mahdollisuutta, mutta ei päätenyt ehdottamaan tällaisen kannustimen käyttöönottoa.

Nyt ehdotetun lisävähennyksen muotoilussa on pyritty ottamaan huomioon Suomen verolainsäädännön yleiset piirteet, mistä syystä esimerkiksi niin sanottua credit-pohjaista veronhyvitystä ei ole pidetty tarkoituksenmukaisena vaihtoehtona verotuelle. Credit-veronhyvityksessä lisävähennys voitaisiin maksaa tappiolliselle yritykselle rahana, jolloin verotuki saisi myös suoran tuen tunnuspiirteitä. Credit-veronhyvityksiä käytetään joissain verrokkimaissa, mutta Suomen verojärjestelmässä vastaavanlaisia hyvityksiä ei ole käytössä eivätkä ne ole verojärjestelmämme pääperiaatteiden mukaisia.

Tehokkuudessa vertaillen suorien tukitoimenpiteiden voidaan yleisesti ottaen nähdä olevan huomattavasti verotukitoimenpiteitä vaikuttavampia. Lisäksi erityisten lisävähennysten tai mui-

---

<sup>13</sup> Yritysverotuksen asiantuntijatyöryhmän raportti, Valtiovarainministeriön julkaisu 12/2017

den viiteverojärjestelmästä tehtävien poikkeamisten säätäminen saattaisi johtaa verojärjestelmän selkeyden ja ennustettavuuden heikkenemiseen, mitä ei voida pitää tavoiteltavana. Toisaalta myös suorien tukien toimenpiteissä on ongelmansa ja haasteensa, kuten määrärahojen riittämättömyydestä johtuva tarve rajata tuen kohdistumista ja toisaalta toimenpiteiden valtiontaloudellinen kalleus. Ehdotetun lisävähennyksen arvioidaan edellä esitettyjen seikkojen vuoksi olevan tarkoituksenmukainen keino ehdotetulle laille asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi, sillä se tavoittaa kaikki laissa tarkoitettua toimintaa harjoittavat toimijat, aiheuttamatta kuitenkaan kohtuutonta rasitusta valtion verotuloihin.

Ehdotettu lisävähennys olisi uusi jo olemassa olevia muita toimenpiteitä, kuten suorია tukia, täydentävä keino tutkimus- ja kehittämistoimintaan kannustamisen tavoitteen saavuttamiseksi, eikä lisävähennyksen käyttöönotto vaikuttaisi jo käytössä oleviin muihin toimiin. Lisävähennyksen arvioidaan olevan tervetullut lisä tutkimus- ja kehittämistoiminnan kannustamisen ja lisäämisen keinovalikoimaan.

## 5.2 Ulkomaiden lainsäädäntö ja muut ulkomailla käytetyt keinot

### 5.2.1 Yleistä

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannusteet ovat kansainvälisesti yleisiä. Esimerkiksi useimmissa muissa OECD-valtioissa on tällä hetkellä käytössä jokin tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannuste.<sup>14</sup> Vaikkakin tuki-instrumenttien toteutukset vaihtelevat maittain ja verojärjestelmien erilaisuudesta ja tasoista johtuu, että instrumenttien vaikuttavuuden vertailu on vaikeaa, ehdotettu lisävähennys osaltaan kannustaisi tutkimustoiminnan sijoittautumista Suomeen. Bruttokansantuotteeseen suhteutettuna ehdotetun lisävähennyksen arvioitaisiin olevan OECD-vertailussa edelleen pienimpiä tutkimus- ja kehittämistoiminnan verotukia.<sup>15</sup>

Eri valtioissa toteutetut tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustimet ovat muodoltaan ja tasoltaan varsin erilaisia. 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 tappiollisuuden 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.

---

<sup>14</sup> Appelt, S. ym. (2019). Measuring R&D tax support: findings from the new OECD R&D tax incentives database. OECD science, technology and industry working papers 2019/06.

<sup>15</sup> OECD R&D Tax Incentives database (<https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats.htm>)

### 5.2.2 Ruotsi

Ruotsissa on käytössä tutkimus- ja kehittämistoimintaan osallistuvien työntekijöiden sosiaaliturvamaksujen perusteeseen kohdistuva vähennys. Muilta osin tutkimus- ja kehittämistoimintaan liittyvät menot ovat normaalisti vähennyskelpoisia koko määrältään, mutta vähennykseen ei liity erillistä kannustinta, kuten supervähennystä.

Ruotsin kannustin on rakennettu niin, että työnantaja voi tehdä vähennyksen tutkimus- ja kehittämistoiminnan parissa työskentelevien työntekijöidensä työnantajan sosiaaliturvamaksun maksuperusteesta. Työntekijöiden tulee työskennellä tutkimus- ja kehittämistoiminnaksi katsottavien toimenpiteiden parissa tietyn aikaa, ja heidän tulee olla alle 65-vuotiaita. Vähennyksen määrä on kymmenen prosenttia sosiaaliturvamaksuperusteesta, kuitenkin enintään 230 000 Ruotsin kruunua kuukaudessa koko konsernin tasolla. Vähennys ei kuitenkaan saa johtaa tilanteeseen, jossa sosiaaliturvamaksun määrä jäisi alle 10,21 prosentin mukaisen eläkevakuutusmaksun.

### 5.2.3 Norja

Norjassa tutkimus- ja kehittämistoimintaan liittyvät menot ovat täysimääräisesti verotuksessa vähennyskelpoisia, minkä lisäksi Norjassa on käytössä verosta tehtävän vähennyksen muodossa toteutettu tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustin, *skattefunn*. Verokannustimen lisäksi Norjassa on käytössä suorien tukien järjestelmä.

Aiemmin Norjan verokannustinjärjestelmä suosi pk-yrityksiä korkeamman vähennysprosentin muodossa, joka oli 20 prosenttia normaalin 18 prosentin sijaan, sekä yliopistojen tai tutkimusorganisaatioiden kanssa tehtävää yhteistyötä korkeamman ylärajan muodossa, joka oli 50 miljoonaa Norjan kruunua normaalin 25 miljoonan kruunun sijaan. Kuitenkin 1.1.2020 voimaan tulleen uudistuksen myötä kaikki toimijat on asetettu yhtäläiseen asemaan, ja nykyään verovähennyksen määrä on kaikille 19 prosenttia hyväksyttävistä kustannuksista ja yläraja vähennykselle on 25 miljoonaa Norjan kruunua. Jotta vähennys voidaan myöntää, tulee tutkimuksen olla Norjan tutkimusneuvoston, *Research Council of Norway – Forskningsrådet*, hyväksymä.

Jos verosta tehtävä vähennys ylittää yrityksen maksettavaksi määrättävän veron, ylittävä määrä maksetaan yritykselle veronhyvityksenä. Vähennyksen hyödyntäminen ei estä samojen menojen vähentämistä verotuksessa menona tai poistona.

### 5.2.4 Tanska

Tanskassa tutkimus- ja kehittämistoimintaan liittyvät menot ovat lähtökohtaisesti tulonhankkimiskuluina vähennyskelpoisia. Vähennyskelpoisuuteen liittyvät erityissäännöt riippuvat siitä, onko kyse niin sanotusta normaalista tutkimustoiminnasta vai perustavanlaatuisesta tutkimuksesta, ja miten yrityksen liiketoiminta osallistuu tutkimukseen.

Normaalin tutkimustoiminnan, *ordinary research*, menot voidaan joko vähentää niiden syntymisvuoden verotuksessa tai jaksottaa verotuksessa tasapoistoiksi viidelle vuodelle menojen syntymisvuodesta alkaen. Edellytyksenä on, että tutkimus- ja kehittämistoiminta liittyy verovelvollisen liiketoimintaan tai tulevaan liiketoimintaan. Mikäli tutkimus- ja kehittämistoiminnan menot syntyvät ennen liiketoiminnan aloittamista, voidaan menot kuitenkin vähentää tai poistojen tekeminen verotuksessa aloittaa vasta sinä vuonna, kun liiketoiminta on aloitettu.

Normaalina tutkimustoimintana pidetään olemassa olevan tieteellisen tai teknisen tiedon hyödyntämistä uusien tai huomattavasti kehittyneempien materiaalien, tuotteiden, prosessien, systeemien tai palveluiden kehittämiseksi, mukaan lukien soveltava tutkimus eli uuden tiedon tuottaminen sen soveltamiseksi käytännössä. Määritelmässä on yhtäläisyyksiä yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen mukaisiin teollisen tutkimuksen ja kokeellisen kehittämisen määritelmiin.

Vähennyskelpoisina menoina normaalille tutkimustoiminnalle pidetään esimerkiksi palkkoja, vuokria, kuluja raakamateriaaleista ja aineettomasta omaisuudesta sekä kolmannelta osapuolelta ostettuja tutkimuksia tai kokeita. Koneiden, laitteiden ja muun omaisuuden kulut eivät ole tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoina vähennyskelpoisia verolaskentaa koskevan lain, *Tax Assessment Law – Ligningsloven*, mukaan, vaan näitä koskevat säännökset määräytyvät erillisten poistoja koskevien sääntöjen, *Law on Depreciation – Afskrivningsloven*, perusteella. Muiden kuin raakamateriaalien tutkimukseen liittyvien kulujen osalta poistosääntöjen mukaiset korkeammat poistoprosentit ovat kuitenkin linjassa vähennysprosenttien kanssa.

Verovuonna 2020 tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoina on voitu niin sanottuna supervähennyksenä vähentää 103 prosenttia todellisista kustannuksista. Verovuosille 2021—2022 vähennysprosentti nousee 105 prosenttiin, verovuosille 2023—2025 108 prosenttiin ja verovuodelle 2026 ja siitä eteenpäin 110 prosenttiin. Vastaavat todellisia kustannuksia hieman korkeammat prosentit koskevat tutkimus- ja kehittämistoimintaan käytettyjen koneiden, kaluston ja laitteiden poisto-oikeutta.

Tanskassa otettiin vuonna 2012 käyttöön erityinen tappiollisille yrityksille suunnattu verokannustinjärjestelmä, jossa yrityksen tutkimus- ja kehittämistoiminnasta johtuvan tappion perusteella yritykselle voidaan maksaa käteissuoritus. Käteissuorituksen määrä on 22 prosenttia 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 miljoonaa Tanskan kruunua eli 22 prosenttia laskettuna 25 miljoonasta kruunusta.

Veronhyvitykseksi voidaan muuntaa vain sen vuoden tutkimus- ja kehittämistoiminnasta aiheutunut tappio, jona veronhyvitystä vaaditaan. Aiempien vuosien tappioita ei tässä yhteydessä oteta huomioon. Mikäli yritys kuuluu konserniin ja on osa konsernin yhteisverotusjärjestelmää, veronhyvityksen voi saada vain, jos koko konsernin konsolidoitu tulos on tappiollinen. Saatavilla oleva veronhyvitys lasketaan konsernitasolla.

### 5.2.5 Alankomaat

Alankomaissa on käytössä lukuisia tutkimus- ja kehittämistoiminnan kannustinjärjestelmiä. Verokannustimista merkityksellisimpiä ovat niin sanottu WBSO-järjestelmä, *Wet Bevordering Speur- en Ontwikkelingswerk*, sekä innovaatiolaatikkojärjestelmä, *Innovation box*. Lisäksi Alankomaissa on runsaasti myös muita verokannustimia, joiden tarkoituksena on kannustaa yrityksiä muun muassa ympäristöystävälliseen toimintaan, työllistämiseen ja innovaatioihin.

WBSO-järjestelmässä yrityksille hyvitetään osa niiden tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkakustannuksiin liittyvistä veroista ja sosiaalimaksuista. Niin sanotussa innovaatiolaatikkojärjestelmässä yrityksiä kannustetaan yksityisiin tutkimus- ja kehittämistoiminnan investointeihin soveltamalla edullisempaa verokantaa kaikesta innovatiivisesta toiminnasta syntyviin tuloihin.

WBSO-järjestelmä on volyymiperusteinen kannustinjärjestelmä kaikille yrityksille. Järjestelmän kautta tuetaan unionin alueella harjoitettavaa tutkimus- ja kehittämistoimintaa edellyttäen, että työn suorittaa alankomaalaisen yhtiön palveluksessa oleva työntekijä.

Järjestelmän kohderyhmä on laaja, mutta se suosii kuitenkin uusia yrityksiä suuremman hyvitysprosentin muodossa. WBSO-järjestelmässä yritykset voivat saada 32 prosentin ja uudet yritykset 40 prosentin hyvityksen hyväksytyihin tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkakustannuksiin kohdistuvista veroista ja sosiaalimaksuista 350 000 euroon asti. Tämän määrän ylittävältä osalta hyvitys on 16 prosenttia menoista.

WBSO-järjestelmässä kannustin on hankekohtainen ja hankkeelle on haettava etukäteen lupa elinkeinoministeriöltä vähintään kuukausi ennen tutkimustoiminnan aloittamista. Tuettavan tutkimus- ja kehittämistoiminnan määritelmä kattaa WBSO-järjestelmässä teknisesti uusien fyysisten tuotteiden ja prosessien, ohjelmistojen tai niiden komponenttien kehityksen sekä teknistieteellisen tutkimuksen. Lisäksi projektin täytyy olla yhtiölle uusi projekti.

Innovaatiolaatikkójärjestelmässä yritys voi kohdistaa itse kehittämistään aineettomista oikeuksista saamansa tulot ja niihin liittyvät menot innovaatiolaatikkoon, jonka voittoa verotetaan alennetulla seitsemän prosentin verokannalla. Vuoden 2017 alusta innovaatiolaatikkójärjestelmää on uudistettu vastaamaan BEPS-raportin toimenpide-ehdotus 5:n vaatimuksia. Muutosten vuoksi uuden niin sanotun *nexus*-periaatteen mukaan vain tulot, jotka liittyvät yhtiön sisäisesti tekemään kehitystyöhön, hyväksytään innovaatiolaatikkoon. Näin ollen tutkimus- ja kehittämistoiminnan menot tulee jakaa hyväksyttäviin ja ei-hyväksyttäviin menoihin innovaatiolaatikon osalta. Hyväksyttäviä menoja ovat yhtiölle suoraan aiheutuneet menot aineettoman omaisuuden kehittämisestä, ei-hyväksyttäviä menoja muun muassa tutkimus- ja kehittämistoiminnan alihankinta- ja rahoituskustannukset. Järjestelmä koskee aineettomia oikeuksia, joiden tutkimus- ja kehittämistoiminta täyttää WBSO-järjestelmässä asetetut edellytykset.

#### 5.2.6 Iso-Britannia

Isossa-Britanniassa on käytössä useita verokannustinjärjestelmiä, joissa kannustimen muoto on verotettavasta tulosta tehtävä lisävähennys. Yksi verokannustin on suunnattu pienille ja keskisuurille yrityksille ja toinen muille yrityksille. Näiden lisäksi on olemassa tiettyihin vakaviin sairauksiin liittyvää tutkimusta harjoittaville yrityksille suunnattu kannustin sekä niin sanottu patenttिलाatikkójärjestelmä.

Pienten ja keskisuurten yritysten verokannustimen perusteella yritys saa vähentää tutkimus- ja kehittämistoiminnan menonsa yli kaksinkertaisena verotettavasta tulostaan; tällöin tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoista voi vähentää 230 prosenttia. Vähennyksen hankekohtaisena ylärajana on 7,5 miljoonaa euroa.

Tappiolliselle yritykselle kannustin voidaan maksaa rahana veronhyvityksenä. Veronhyvityksenä maksettava määrä on tällöin 14,5 prosenttia hyvityksen pohjana käytettävästä niin sanotusta alistettavasta tappiosta, *surrenderable loss*. Alistettava tappio on pienempi seuraavista määristä: niin sanottu vapauttamaton liiketappio, *unrelieved trading loss*, tai 230 prosenttia hyväksyttävistä tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoista.

Suurille yrityksille suunnattu verokannustin on vuodesta 2016 toteutettu niin sanottuna *above-the-line*-verovähennyksenä, *ATL*. Käytännössä huojennus lasketaan yhtiön tuloksesta ennen veroja ja sen suuruus on 12 prosenttia hyväksyttävistä tutkimus- ja kehittämistoiminnan kustannuksista. Kyseessä on yhtiölle maksettava suoritus, joka on yhtiön veronalaista tuloa. Ennen

ATL-vähennyksen käyttöönottoa vuonna 2016, suurten yritysten tutkimus- ja kehittämistoiminnan vähennys vastasi pk-yritysten vähennystä, joskin vähennyksen määrä oli tällöin vain 130 prosenttia pk-yritysten 230 prosentin sijaan.

Vuonna 2012 Isossa-Britanniassa otettiin käyttöön niin sanottu patenttilaatikkojärjestelmä, jonka ehtoja kuitenkin päivitettiin huomattavasti vuonna 2016 BEPS-hankkeen takia. Vuoteen 2021 asti vanhan järjestelmän ja muokatun järjestelmän ehtoja sovelletaan rinnakkain siltä osin kuin yritykset ovat ehtineet jo päästä järjestelmän piiriin ennen vuoden 2016 muutoksia. BEPS-hankkeen vuoksi uusien patenttilaatikkoehtojen piirissä olevien yritysten tulee pystyä osoittamaan yhteys tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen sekä niihin liittyvien patenttien, tuotteiden tai tuoteperheiden välillä. Hyväksyttävien patenttien tuottamista tuotoista maksetaan yhteisön tuloveroa alennetulla kymmenen prosentin verokannalla.

## 6 Lausuntopalaute

Esitysluonnoksesta lausunnon antoivat Elinkeinoelämän keskusliitto EK ry, Geologian tutkimuskeskus GTK, Helsingin yliopisto, Itä-Suomen yliopisto, Keskuskauppakamari, Oulun yliopisto, Suomen Ammattiliittojen Keskusjärjestö SAK, Suomen Yrittäjät ry, Tampereen yliopisto, Teknologiateollisuus ry, Turun yliopisto, Valtion taloudellinen tutkimuskeskus VATT, Verohallinto, Veronmaksajain Keskusliitto ry sekä apulaisprofessori Tomi Viitala, professori Marianne Malmgrén, ja professori Pekka Nykänen. Lisäksi Säteilyturvakeskus ilmoitti, että sillä ei ole lausuttavaa asiassa.

Lausunnon antajien suhtautuminen tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisäverovähennykseen ylipäätään oli myönteinen, eikä missään lausunnossa suoranaisesti vastustettu ehdotettua tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustetta. Nyt ehdotettulisäverovähennyksen malli sai kuitenkin kritiikkiä erityisesti sen määräaikaisuudesta sekä vähäisestä vaikuttavuudesta.

Ehdotetun lain määräaikaisuutta kommentoitiin kahdeksassa lausunnossa, joista seitsemässä määräaikaisuus nähtiin huonona asiana ja yhdessä korostettiin sitä, ettei voimassaolo saisi olla yhtään nyt ehdotettua lyhyempi, eikä sitä saisi muuttaa kesken lain voimassaolon. Laki toivottiin säädettävän toistaiseksi voimassaolevaksi tai ehdotettiin voimassaolon jatkamista vaikuttavuusarvioinnin perustella. Määräaikaisuuden vasta-argumentteina esitettiin muun muassa se, että yrityksille ja tutkimusorganisaatioille tulisi antaa aikaa sopeuttaa toimintaansa lain voimaantulon takia. Määräaikaisuuden katsottiin myös vähentävän ehdotetun lain vaikuttavuutta sekä jopa heikentävän verojärjestelmän ennakoitavuutta, oikeusvarmuutta ja toimijoiden luotlamusta. Todettiin myös, että koska uusi verovähennys monimutkaistaa verojärjestelmää, voidaan sitä pitää perusteltuna vain, mikäli se toteuttaa tavoitteitaan tehokkaasti.

Määräaikaisuuden lisäksi myös ehdotetun mallin mukaisen ylärajan ja vähennysprosentin katsottiin rajoittavan ehdotetun lisävähennyksen vaikuttavuutta. Näistä elementeistä lausuntopalaute oli kuitenkin hajanaisempaa; vähennyskelpoisten kustannusten ylärajan nostamista ehdotettiin suoraan vain kahdessa lausunnossa, samoin lisävähennysprosentin korottamista. Muutamissa lausunnoissa esitettiin myös muunlaisia soveltamisalarajausten laajentamisia, kuten yhteistyön sallimista myös muussa kuin ETA-maassa sijaitsevan tutkimusorganisaation kanssa tai tutkimusorganisaatorajauksen lieventämistä muutoin. Myös vähennyskelpoisia kustannuksia koskevan alarajan poistamista esitettiin kahdessa lausunnossa, jotta lisävähennyksen vaikuttavuus pienemmille toimijoille paranisi. Lausunnoissa esiintyi osin eriäviä mielipiteitä siitä, miten ehdotettu tukimalli kohdistuu pieniin ja suuriin toimijoihin. Lisäksi muutamassa lausunnossa ehdotettiin niin kutsutun credit-ominaisuuden lisäämistä tuki-instrumenttiin, jotta tappiolliset yritykset voisivat hyötyä verotuesta paremmin. Muutamassa lausunnossa esitettiin myös näke-

mys, että lisävähennyksen ajallisen kohdentamisen kannalta vaatimusta tutkimus- ja kehittämishanketta koskevan sopimuksen allekirjoittamista vasta lain voimaantulon jälkeen pidettiin liian tiukkana.

Yleisesti ottaen lausunnoissa koettiin lisävähennyksen olevan vaikutuksiltaan vähäinen, ja muutamissa lausunnoissa esitettiin suora toivomus, että myös mahdollisuuksia laajempaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan verotukseen selvitetäisiin edelleen. Yhdessä lausunnossa painotettiin vahvasti olemassa olevien tuki-instrumenttien, kuten suorien tukien, tehostamista ensisijaisena keinona ehdotetun lisävähennyksen sijaan. Myös muutamassa muussa lausunnoissa korostettiin, ettei esitetty lisävähennys saisi vaikuttaa nykyisiä tukimuotoja heikentävästi.

Lisäksi lausunnoissa esitettiin toiveita esitysluonnoksen teknisestä viimeistelystä, kuten tiettyjen määritelmien sekä muutamien pykälien sanamuotojen täsmentämisestä. Lausuntopalautteen pohjalta esitysluonnokseen on tehty pääosin kielellisiä ja teknisiä muutoksia ehdotetun sääntelyn epäselvyyksien välttämiseksi.

## 7 Säännöskohtaiset perustelut

**1 §. Soveltamisala.** Pykälän mukaan elinkeinotoiminnan tai maatalouden harjoittajalla olisi oikeus tehdä elinkeinotoiminnan tai maatalouden tulostaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan alihankintalaskuihin perustuva lisävähennys laissa säädetyllä tavalla. Lisävähennystä sovellettaisiin määräaikaisesti verovuosilta 2021—2025 toimitettavissa verotuksissa.

**2 §. Määritelmät.** Ehdotettu sääntely on yleinen eikä siinä ole EU-oikeuden näkökulmasta kyse valtiontuesta. Valtiontuesta annetut EU-säädökset eivät aseta velvoittavia rajoituksia lain muotoilulle. Valtiontukioikeudelliset kysymykset ovat kuitenkin olleet olennainen osa ehdotetun lain valmistelua. Valmistelussa on päädytty hyödyntämään tiettyjä yleisessä ryhmäpoikkeusasetuksessa<sup>16</sup> esiintyviä ratkaisuja, kuten tutkimus- ja kehittämistoiminnan sekä tutkimus- ja tiedonlevittämisorganisaation määritelmiä. Yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen arvioidaan olevan ehdotetun lain vaikutuspiiriin kuuluvien tutkimus- ja kehittämistoimintaa harjoittavien verovelvollisten ja erityisesti tutkimuspalveluita tarjoavien tutkimus- ja tiedonlevittämisorganisaatioiden suhteellisen hyvin tuntema säädös. Lakiehdotusta valmisteltaessa on arvioitu tarkoituksenmukaiseksi pitäytyä yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen mukaisissa, toimijoille todennäköisesti jo ennestään tutuissa määritelmissä.

Pykälän *1 kohdan* mukaan tutkimus- ja kehittämistoiminnalla tarkoitetaan toimintaa, jonka varsinaisena tarkoituksena on lisätä tietoa ja käyttää tietoa uusien sovellusten löytämiseksi. Tutkimus- ja kehittämistoiminnan keskeinen ominaisuus on toiminnan systemaattisuus. Tutkimus- ja kehittämistoiminta on luovaa työtä ja sen tavoitteena on synnyttää jotain oleellisesti uutta. Säännöksen soveltamisen edellytyksenä ei kuitenkaan olisi aineettoman omaisuuden syntyminen toiminnan tuotoksena. Lisävähennyksen saaminen ei siis edellyttäisi hankkeen tulosten tarkastelua tai hankkeen onnistumista, vaan jo pelkkä hankkeen toteuttaminen oikeuttaisi vähennykseen.

Lakia sovellettaisiin yleisessä ryhmäpoikkeusasetuksessa tarkoitettuun tutkimus- ja kehittämistoimintaan (25 artiklan 2 kohta), jonka määritelmä kattaa perustutkimuksen, teollisen tutkimuk-

---

<sup>16</sup> Komission asetus (EU) N:o 651/2014 tiettyjen tukimuotojen toteamisesta sisämarkkinoille soveltuviksi perussopimuksen 107 ja 108 artiklan mukaisesti (ETA:n kannalta merkityksellinen teksti), EUVL 26.6.2014

sen, kokeellisen kehittämisen sekä toteutettavuustutkimuksen. Kyseisten tutkimustyyppien tarkemmat määritelmät ovat ryhmäpoikkeusasetuksen määritelmät-artiklan (2 artiklan kohdat 84—87) mukaan seuraavat:

*Perustutkimuksella* tarkoitetaan kokeellista tai teoreettista työtä, jolla pyritään pääasiassa hankkimaan uutta tietoa ilmiöiden tai havaittavissa olevien tosiseikkojen peruseräistä, ja joilla ei ensisijaisesti pyritä mihinkään tiettyyn kaupalliseen päämäärään tai tavoitteeseen.

*Teollisella tutkimuksella* tarkoitetaan suunniteltua tutkimusta tai uuden tiedon ja taitojen hankkimiseen pyrkiviä kriittisiä tutkimuksia, joiden tavoitteena on, että näitä tietoja voidaan käyttää uusien tuotteiden, prosessien tai palveluiden kehittämiseen tai että olemassa olevat tuotteet, prosessit tai palvelut paranevat huomattavasti. Se kattaa monimutkaisten järjestelmien komponenttien luomisen ja voi sisältää prototyyppien rakentamisen laboratorioympäristössä tai ympäristössä, johon liittyy simuloituja rajapintoja olemassa olevien järjestelmien kanssa, sekä pilotti-tuotantolinjojen rakentamisen, kun niitä tarvitaan teollisen tutkimuksen harjoittamiseen ja erityisesti geneerisen teknologian validointiin.

*Kokeellisella kehittämisellä* tarkoitetaan olemassa olevan tieteellisen, teknisen, liiketoiminta- ja muun relevantin tiedon ja taitojen hankkimista, yhdistämistä, muokkaamista ja käyttöä, jonka tavoitteena on kehittää uusia tai parannettuja tuotteita, prosesseja tai palveluja. Tämä voi kattaa myös esimerkiksi toiminnan, jonka tarkoituksena on uusien tuotteiden, prosessien tai palveluiden peruskäsitteiden määrittely, suunnittelu ja dokumentointi. Kokeellinen kehittäminen voi käsitellä uusien tai parannettujen tuotteiden, prosessien tai palvelujen prototyypit, esittely- ja pilottihankkeet, testauksen ja validoinnin ympäristössä, joka edustaa käytännön toimintaolosuhteita, kun ensisijaisena tavoitteena on tehdä uusia teknisiä parannuksia tuotteisiin, prosesseihin tai palveluihin, jotka eivät ole vielä suurelta osin vakiintuneet. Tämä voi kattaa kaupallisesti hyödynnettävissä olevien prototyyppien ja pilottihankkeiden kehittämisen, kun prototyyppi on pakostakin lopullinen kaupallinen tuote ja kun sen tuottaminen pelkästään esittelyä ja validointia varten olisi liian kallista. Kokeellinen kehittäminen ei kata olemassa oleviin tuotteisiin, tuotantolinjoihin, valmistusmenetelmiin, palveluihin tai muihin meneillään oleviin toimintoihin rutiinomaisesti tai säännöllisin väliajoin tehtäviä muutoksia, vaikka kyseiset muutokset merkitsisivät parannuksia.

*Toteutettavuustutkimuksella* tarkoitetaan hankkeen potentiaalın arviointia ja analysointia, jonka tavoitteena on tukea päätöksentekoprosessia tuomalla objektiivisesti ja rationaalisesti esiin hankkeen vahvuudet ja heikkoudet sekä mahdollisuudet ja uhat sekä yksilöimällä resurssit, joita sen toteuttaminen edellyttää, ja mahdollisuudet sen onnistumiseen.

Tutkimus- ja kehittämistoiminta erotetaan sitä tukevista tai lähellä olevista toiminnoista sekä yleisistä toiminnoista. Tutkimus- ja kehittämistoimintaa ei ole rutiiniluonteinen tuotteiden, palveluiden tai toiminnan kehittäminen. Vastaavasti luonteeltaan yleistä hallinnollista tai myyntiin ja markkinointiin liittyvää työtä ei lueta tutkimus- ja kehittämistoiminnan määritelmän piiriin. Riippuen toiminnan tarkoituksesta saattaa sama toiminta tietyssä tilanteessa olla tutkimus- ja kehittämistoimintaa ja toisessa tilanteessa ei.

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan sisältöä on lisäksi kuvattu esimerkiksi OECD:n Frascati-käsikirjassa, jota on päivitetty viimeksi vuonna 2015. Frascati-käsikirjan mukaan tutkimus- ja kehittämistoimintaa eivät ole esimerkiksi normaalit opetus- ja koulutustoiminnot. Tutkimus- ja kehittämistoimintaa eivät ole myöskään esimerkiksi seuraavat toiminnot, elleivät ne liity yksinomaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan hankkeeseen: tiedon keruu, tallettaminen, luokittelu, arviointi ja muu analysointi, testaus ja standardisointi, sekä hallinnolliset ja tukitoimet.



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.

Myös pykälän 2 kohdan tutkimus- ja tiedonlevittämisorganisaation määritelmää varten ehdotetaan hyödynnettävän ryhmäpoikkeusasetuksen mukaista määritelmää. Ryhmäpoikkeusasetuksen 2 artiklan 83 kohdan sanamuodon mukaan ”*Tutkimus- ja tiedonlevittämisorganisaatiolla* tarkoitetaan sellaista yhteisöä (kuten korkeakoulut tai tutkimuslaitokset, teknologiansiirtoelimet, innovaatioiden välittäjät, tutkimussuuntautuneet fyysiset tai virtuaaliset yhteistyöyhteisöt) sen oikeusasemasta (julkis- tai yksityisoikeudellinen) tai rahoitustavasta riippumatta, jonka päätavoitteena on harjoittaa riippumattomasti perustutkimusta, teollista tutkimusta tai kokeellista kehittämistä tai levittää tällaisen toiminnan tuloksia koulutuksen, julkaisujen tai tiedonsiirron kautta. Kun tällainen yhteisö harjoittaa myös taloudellista toimintaa, tällaisen taloudellisen toiminnan rahoituksesta, kustannuksista ja tuloista on pidettävä erillistä kirjanpitoa. Tällaisessa yhteisössä ratkaisevaa vaikutusvaltaa esimerkiksi osakkaana tai jäsenenä käyttävillä yrityksillä ei saa olla etuoikeutta sen saavuttamiin tuloksiin.”

Potentiaalisesti tutkimusyhteistyötä elinkeinotoimintaa tai maataloutta harjoittavan verovelvollisen kanssa tekevät organisaatiot tuntenevat ryhmäpoikkeusasetuksen mukaisen määritelmän sekä tietävät oman organisaationsa aseman suhteessa kyseiseen määritelmään. Määräviksi kriteereiksi arvioitaessa, onko organisaatio määritelmän mukainen, nousevat erityisesti määritelmän kohdat ”pätavoitteena on harjoittaa riippumattomasti perustutkimusta, teollista tutkimusta tai kokeellista kehittämistä tai levittää tällaisen toiminnan tuloksia koulutuksen, julkaisujen tai tiedonsiirron kautta” sekä ” tällaisessa yhteisössä ratkaisevaa vaikutusvaltaa esimerkiksi osakkaana tai jäsenenä käyttävillä yrityksillä ei saa olla etuoikeutta sen saavuttamiin tuloksiin”. Käytännössä ryhmäpoikkeusasetuksen mukainen määritelmä rajaisi ulkopuolelle täysin kaupalliset toimijat, kuten konsulttitoimistot ja vastaavat.

Ryhmäpoikkeusasetuksen sanamuodon mukainen määritelmä on suhteellisen raskaslukuinen eikä EU-säätelynä täysin vastaa suomalaisen verolainsäädännön käsitteitä. Esityksessä ehdotetaan, että 2 §:n 2 kohdan mukainen tutkimus- ja tiedonlevittämisorganisaation määritelmä muotoillaan ryhmäpoikkeusasetuksen määritelmän pohjalta, mutta selkeyttämällä ja ottaen lakitekstiin vain olennaiset osat määritelmästä. Määritelmään ehdotetaan otettavan vaatimus yhteisön päätavoitteesta riippumattoman tutkimuksen harjoittamisesta tai tällaisen toiminnan tulosten levittämisestä sekä siitä, ettei yhteisön osakkailla tai jäsenillä saa olla etuoikeutta saavuttamiseen tuloksiin. Olennaista tutkimus- ja tiedonlevittämisorganisaation arvioinnissa olisi pääasiallisen toiminnan yleishyödyllisyys. Ryhmäpoikkeusasetuksen määritelmään nojaten ei kuitenkaan suljettaisi pois sitä mahdollisuutta, että tällainen organisaatio voisi päätehtävänsä ohella harjoittaa myös taloudellista toimintaa, jonka piirissä myös tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhteistyöhankkeet voisivat olla.

Ryhmäpoikkeusasetuksen mukaisessa määritelmässä mainitaan useita esimerkkejä siitä, millaisia toimijoita määritelmä voisi koskea. Tutkimus- ja kehittämistoiminnan sekä sen piirissä olevien toimijoiden monimuotoisuudesta johtuen ei liene ollut tarkoituksenmukaista määrittää tyhjentävää listaa organisaatioista, joita asetus voisi koskea, vaan olennaista on toimijan luonne eikä kaupallisena organisaationa, jonka päätavoite on riippumaton tutkimustoiminta. Samasta syystä ehdotetun lain määritelmässä ei katsota tarkoituksenmukaiseksi saatikka mahdolliseksi tehdä tyhjentävää listausta organisaatioista tai organisaatiotyypeistä, joita säännös koskee. Organisaation toimintaa on arvioitava määritelmässä asetettujen kriteerien perusteella, ja käytännössä

Suomessa säännös tulisi soveltumaan esimerkiksi yliopistoihin ja ammattikorkeakouluihin sekä tutkimuslaitoksiin. Vaikka 2 § 2 kohdan määritelmä ei ole suora lainaus ryhmäpoikkeusasetuksen määritelmästä, se pitää sisällään samat olennaiset elementit ja vaatimukset, mistä syystä tutkimus- ja tiedonlevittämisorganisaatioiden arvioidaan pystyvän helposti määrittämään, kuuluvatko ne kyseisen määritelmän piiriin vai eivät.

Suomeen sijoittautuneiden tutkimus- ja tiedonlevittämisorganisaatioiden lisäksi lisävähennyksen perusteeksi hyväksyttäisiin ETA-maihin sijoittuneiden vastaavien toimijoiden alihankintalaskut, mikäli nämä organisaatiot muutoin täyttävät ehdotetussa laissa esitetyt edellytykset, erityisesti 2 §:n 2 kohdan määritelmän tutkimus- ja tiedonlevittämisorganisaatiosta. Etenkin tästä syystä hyväksyttävien tutkimusorganisaatioiden määritelmää ei ole tarkoituksenmukaista muotoilla tyhjentäväksi listaukseksi.

Pykälän 3 kohdan mukaan alihankintalaskulla tarkoitettaisiin verovelvollisen hyväksytylle tutkimus- tai tiedonlevittämisorganisaatiolle maksamaa alihankintalaskua siltä osin kuin alihankintalaskun erät liittyvät tutkimus- ja kehittämistoimintaan. Laskun lähettäneen organisaation tulee siis täyttää ehdotettu tutkimus- ja tiedonlevittämisorganisaation määritelmä ja sen lisäksi alihankintalaskulla esiintyvien erien tulee liittyä toimintaan, joka täyttää ehdotetun tutkimus- ja kehittämistoiminnan määritelmän kriteerit.

Tutkimus- tai tiedonlevittämisorganisaatio, joka täyttää tässä lakiehdotuksessa esitetyn määritelmän, yleensä tuntee toimintansa ja tarjoamiensa palveluiden sisällön ja laadun niin, että organisaatio voi verovelvolliselle osoittamassaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan alihankintalaskussa perustellusti yksilöidä, kohdistuvatko kyseiset erät ehdotetun lain määritelmän mukaiseen tutkimus- ja kehittämistoimintaan. Vastuu erien tutkimus- ja kehittämistoiminnan luonteisuudesta ja vähennyskelpoisuudesta on kuitenkin vähennystä hakevalla verovelvollisella, ei tutkimusorganisaatiolla.

Osaltaan juuri edellä esitetyistä syistä vähennyskelpoiset kustannukset ehdotetaan rajattavan tutkimus- tai tiedonlevittämisorganisaation alihankintalaskuihin, eikä esimerkiksi verovelvollisen omiin ja itsemäärittelemiin tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoihin, kuten omien työntekijöidensä palkkoihin. Alihankintalaskun arvioidaan olevan selkeä ja läpinäkyvä tapa yksilöidä tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoja, sillä laskun maksava verovelvollinen tuskin haluaa maksaa ylimääräisiä eriä, jolloin vähennyksen piiriin kuuluvat ja alihankintalaskuun sisältyvät erät todennäköisimmin ovat perustellusti tutkimus- ja kehittämistoimintaan liittyviä. Valtiontuskisääntelyn näkökulmasta on myös olennaista ottaa huomioon, että alihankintalaskun hinnoittelun tulee olla markkinaehtoista, sillä muutoin kyseessä voitaisiin katsoa olevan välillinen valtiontuki, jossa ali- tai ylihinnonnoittelun kautta jommankumman osapuolen saama tuki, ehdotetun lain tapauksessa erityisesti verovelvollisen lisävähennyksestä saama säästöhyöty, katsottaisiin siirtyneen toiselle osapuolelle.

Käytettäessä alihankintalaskua lisävähennyksen perusteena vältetään enimmälti myös tutkimus- ja kehittämistoiminnan verotukseen usein liitettyä niin sanottua *relabeling*-ilmiötä eli muiden kuin perustellusti tutkimus- ja kehittämistoimintaan kuuluvien menojen raportoimista tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoina.

**3 §. Lisävähennyksen peruste ja määrä.** Pykälän 1 momentissa säädettäisiin, että lisävähennyksen voisi saada elinkeinotoimintaa tai maataloutta harjoittava verovelvollinen, jolla on omaan liiketoimintaansa liittyvää tutkimus- ja kehittämistoimintaa. Lisävähennykseen olisi oikeutettu myös ulkomainen yhteisö, jonka verovelvollisuuden Suomessa katsotaan syntyneen

## HE 196/2020 vp

täällä sijaitsevan tosiasiallisen johtopaikan perusteella (HE 136/2020 vp). Lisäksi lisävähennykseen olisi oikeutettu myös Suomessa rajoitetusti verovelvollinen Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta käsin harjoitetun tutkimus- ja kehittämistoiminnan perusteella.

Pykälän 2 *momentissa* säädettäisiin, että lisävähennys myönnettäisiin 2 §:n 2 kohdassa tarkoitettun tutkimus- tai tiedonlevittämisorganisaation kanssa tehdyn tutkimus- ja kehittämistoiminnan perusteella. Lisävähennyksen perusteena olisi tällaisen tutkimus- tai tiedonlevittämisorganisaation alihankintalasku tutkimus- ja kehittämistoiminnan luonteisesta työstä, josta organisaatio on verovelvollisen kanssa sopinut.

Käytännössä vähennys koskisi esimerkiksi tilaustutkimusta tai tutkimusyhteistyötä. Yliopistot ja tutkimuslaitokset ovat pääosin yksityisoikeudellisia yhteisöjä, jotka maksavat elinkeinotoiminnaksi tulkittavasta toiminnastaan tuloveroa ja arvonlisäveroa. Perustutkimus on tällaisen organisaation verovapaata toimintaa, mutta tilaustutkimus ja yhteisrahoitteinen tutkimus yritysten kanssa on katsottu verolliseksi. Yritys voisi hyödyntää lisävähennystä omassa verotuksessaan riippumatta siitä, mihin kategoriaan tutkimus- ja kehittämistoiminta yhteistyötahona olevan organisaation kanssa sen näkökulmasta kuuluisi. Lisävähennyksen perusteena tulisi kuitenkin olla tutkimusorganisaation yritykselle osoittama lasku, ja laskutettavan toiminnan tulisi luonteeltaan olla 2 §:n 1 kohdan mukaista tutkimus- ja kehittämistoimintaa ja laskutuksen markkinaehtoista. Arvioinnissa merkitystä annettaisiin toiminnan todelliselle luonteelle, ei niinkään laskun tai yrityksen ja tutkimusorganisaation välisen sopimuksen nimelle.

Vähennyksen perusteena otettaisiin verovuonna huomioon elinkeinoverolain tai maatilatalouden tuloverolain mukaan vähennyskelpoiset tutkimus- ja kehittämistoiminnan alihankintalaskut, joiden suorittamisvelvollisuus on elinkeinoverolain tai maatilatalouden tuloverolain mukaan syntynyt kyseisenä verovuonna. Elinkeinoverolain 25 §:ään perustuvasta menojen mahdollisesta jaksotuksesta riippumatta kunkin verovuoden laskentaperusteessa otettaisiin huomioon kokonaisuudessaan ne alihankintalaskut, joiden osalta suorittamisvelvollisuus on syntynyt kyseisenä verovuonna.

Pykälän 3 *momentin* mukaan lisävähennyksen määrä olisi 50 prosenttia tutkimus- ja kehittämistoiminnan alihankintalaskun tai -laskujen hyväksyttävistä eristä. Mikäli alihankintalasku sisältää eriä, jotka eivät ole tutkimus- ja kehittämistoiminnan luonteen mukaisia, kuten hankkeen toteuttamiseen liittymätön henkilöstön yleinen kouluttaminen, ei lisävähennystä myönnetä tällaisista eristä. Verovelvollisen tulee lisävähennystä koskevassa vaatimuksessaan ottaa tämä huomioon ja vaatia vähennystä vain hyväksyttävien tutkimus- ja kehittämistoimintaa olevien kustannusten perusteella. Lisävähennyksen enimmäis- ja vähimmäismäärät olisivat verovuosi- ja verovelvolliskohtaisia, eivätkä esimerkiksi hankekohtaisia, jotta välttyttäisiin keinotekoisilta hankkeiden ja/tai alihankintalaskujen pilkkomisilta useampikertaisen vähennyksen saamiseksi. Jonkinasteista menojen kohdistumiseen liittyvää optimointia voi edelleen ilmetä erityisesti tilanteissa, joissa alihankintalasku ajoittuu verovuosien vaihteeseen tai kyse on useampivuotisesta hankkeesta.

Jos lisävähennyksen määrä jäisi alle 5 000 euroon eli vähennyskelpoisten menojen määrä alle 10 000 euroon, ei verovuonna saisi tehdä lisävähennystä. Lisävähennyksen määrän alaraja on asetettu hallinnollisten kulujen kattamiseen liittyvistä käytännön syistä, mitä voidaan pitää perusteltuna ilman, että alarajan asettamisen katsottaisiin muodostavan EU:n valtioneuvoston päätöksen valossa toimenpiteen tosiasiallista valikoivuutta ja sitä kautta valtiontukea.

Lisävähennystä ei myöskään saisi tehdä siltä osin kuin verovelvollinen on jo saanut suoraa tukea saman hankkeen alihankintalaskujen kattamiseksi. Kuitenkaan suoran tuen saaminen samaan

hankkeeseen ei automaattisesti estäisi lisävähennyksen käyttämistä, mikäli suora tuki on käytetty hankkeen muihin menoihin. Ehdon tarkoituksena on estää lisävähennyksen tekeminen menoista, joita ei ole katettu verovelvollisen omista varoista, vaan valtiontuella tai millä tahansa muulla julkisen sektorin rahoituksella tai vastaavalla julkisella tuella. Käytännössä lisävähennystä ei voisi hyödyntää silloin, jos verovelvollinen on saanut julkista tukea nimenomaisesti hankkeen tutkimusali-hankintaa varten niin, että tämä käy ilmi tukihakemuksessa tai tukipäätöksessä. Mikäli tukea on saatu samaan hankkeeseen yleisellä tasolla, yksilöimättä mihin kuluihin tuki erityisesti kohdistuu, on verovelvollisella mahdollisuus verovähennyksen käyttämistä ajatellen kohdistaa tuki ensisijaisesti hankkeen muihin kuluihin. Mikäli tukea on saatu yksilöidysti juuri tutkimusali-hankintaan, mutta kuitenkin niin, että tuki kattaa vain osan ehdotetun lain mukaisesta ali-hankintalaskusta, voi verovelvollinen hyödyntää verovähennystä siihen osaan ali-hankintalaskusta, johon tukea ei ole saatu, edellyttäen, että tämä osa muutoin täyttää vähennyskelpoisuuden edellytykset, kuten kulujen 10 000 euron vähimmäismäärää koskevan vaatimuksen.

Koska ehdotettu lisävähennys ei edellä todetusti olisi valtiontukea, eivät valtiontukisääntelyyn liittyvät enimmäismäärät tai tuki-intensiteettiä koskevat rajoitukset muodostuisi ongelmaksi lisävähennyksen itsensä eivätkä verovelvollisen mahdollisesti saaman muun valtiontuen osalta. Täten ei ole tarvetta sulkea kokonaan pois mahdollisuutta käyttää lisävähennystä hankkeeseen, johon on joltain muilta osin jo saatu valtiontueksi luettavaa muuta tukea. Valmistelun yhteydessä on myös arvioitu, että mikäli lisävähennystä ei voisi käyttää lainkaan, jos hankkeeseen on saatu joltain osin myös suoraa tukea, vaikuttaisi tämä lisävähennyksen kannustavaan vaikutukseen negatiivisesti sekä saattaisi olennaisesti vähentää lisävähennyksen käyttöä ja siten vaikuttavuutta.

Pykälän 4 momentin mukaan lisävähennystä käsiteltäisiin verotuksessa osana elinkeinotoiminnan ja maatalouden tulosta tappion tasausta koskevia säännöksiä sovellettaessa. Sääntely poikkeaisi tuloverolain 119 §:n 2 momentissa säädetystä elinkeinotoiminnan ja maatalouden tappion määritelmästä. Lisävähennys siirtyisi osana verovuoden tappiota vähennettäväksi tulevina verovuosina tuloverolain tappion tasausta koskevan sääntelyn mukaisesti.

**4 §. Yritysjärjestelyssä siirtyvän tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennys.** Säännöksessä tarkoitettussa tilanteessa siirtyvän tutkimus- ja kehittämistoiminnan ali-hankintalaskuihin perustuvan lisävähennyksen käsittelyssä meneteltäisiin jatkuvuuden periaatteiden mukaan vastaavasti kuin elinkeinoverolain 52 b §:ssä on säädetty. Liiketoiminnan vastaanottavalla tai hankkivalla yhtiöllä olisi oikeus saada lisävähennys järjestelyssä siirtyneeseen tutkimus- ja kehittämistoimintaan kohdistuvien ali-hankintalaskujen perusteella.

Säännöksessä tarkoitetuissa tilanteissa noudatettaisiin myös periaatetta, jonka mukaan järjestelyn osapuolina olevia yhtiöitä käsitellään erillisinä verovelvollisina siihen asti, kun järjestely on tullut voimaan. Sulautumisessa tämä tarkoittaisi, että sulautuva yhtiö saisi tehdä lisävähennyksen viimeisenä verovuonna tässä laissa säädetyllä tavalla. Vastaanottava yhtiö saisi 3 §:n nojalla lisävähennyksen perustuen niihin järjestelyssä siirtyneeseen tutkimus- ja kehittämistoimintaan kohdistuviin ali-hankintalaskuihin, jotka tämä yhtiö voi elinkeinoverolain 22 §:n 1 momentin säännös huomioon ottaen vähentää verovuonna omassa verotuksessaan.

Yritysjärjestelyssä siirtyneen tutkimus- ja kehittämistoiminnan perusteella liiketoiminnan vastaanottavalle tai hankkivalle yhtiölle myönnettävää lisävähennystä määritettäessä otettaisiin huomioon se lisävähennyksen määrä, jonka järjestelyn toinen osapuoli on omassa verotuksessaan verovuonna jo tehnyt. Tällöin liiketoiminnan vastaanottava tai hankkiva yhtiö saisi vähentää enintään sen osan siirtyneeseen tutkimus- ja kehittämistoimintaan perustuvasta lisävähenn-

nyksestä, joka olisi vielä voitu kyseisenä verovuonna vähentää sulautuvan, jakautuvan tai liiketoiminnan luovuttavan yhtiön verotuksessa, mikäli yritysjärjestelyä ei olisi tapahtunut. Liiketoiminnan vastaanottavan tai hankkivan yhtiön saamaa lisävähennystä rajoittaisi tällöin kuitenkin 3 §:ssä säädetty verovuoden lisävähennyksen enimmäismäärä. Lisäksi myös muiden lisävähennyksen edellytysten tulisi täytyä liiketoiminnan vastaanottavan tai hankkivan yhtiön verotuksessa.

Jos liiketoiminnan vastaanottava tai hankkiva yhtiö saisi verovuonna lisävähennyksen sekä siirtyneen tutkimus- ja kehittämistoiminnan että myös muun tutkimus- ja kehittämistoiminnan alihankintalaskuihin perustuen, sovellettaisiin kaikkien alihankintalaskujen perusteella verovuonna tehtävän lisävähennyksen yhteismäärään 3 §:ssä säädettyä enimmäismäärää.

**5 §. Menettely.** Lisävähennys laskettaisiin verovuosiskohtaisesti kyseisen verovuoden määritelmät täyttävien alihankintalaskujen perusteella. Lisävähennystä koskeva vaatimus olisi esitettävä veroilmoituksen yhteydessä ennen kyseisen verovuoden verotuksen päättymistä. Vähennystä vaadittaisiin siten kuin Verohallinto tarkemmin määrää.

Käytännössä, vähennyksen perustuessa verovelvollisen tutkimusorganisaatiolta saamaan alihankintalaskuun, vähennyksen laskemisen ja myöntämisen arvioidaan olevan kaavamainen ja aiheuttavan suhteellisen vähän tulkintakysymyksiä. Tarvittaessa Verohallinto voisi pyytää nähtäväksi tositteita, kuten tutkimus- ja kehittämistoiminnan hanketta koskevan sopimuksen tai alihankintalaskuun liittyvän erittelyn, vaaditun lisävähennyksen ehdotetun lain mukaisuuden todentamiseksi.

**6 §. Voimaantulo.** Laki ehdotetaan tulevan voimaan 1.1.2021 ja se olisi voimassa 31.12.2025 asti. Lakia sovellettaisiin vuosilta 2021—2025 toimitettavissa verotuksissa. Lain kannustavan vaikutuksen tavoitteen vuoksi sekä asianmukaisen vähennyskelpoisten menojen ajallisen rajaamisen perusteella ehdotetaan, että lisävähennyksen saisi ainoastaan lain voimaantulon jälkeen aloitettuun tutkimus- ja kehittämistoiminnan hankkeeseen liittyvän 2 §:ssä tarkoitetun alihankintalaskun perusteella. Tutkimus- ja kehittämistoiminnan hankkeen, johon lisävähennykseen oikeuttava alihankintalasku liittyy, katsottaisiin aloitetun hanketta koskevan sopimuksen teko-  
hetkellä.

## **8 Voimaantulo**

Ehdotetaan, että laki tulee voimaan 1.1.2021. Lakia sovellettaisiin verovuosilta 2021—2025 toimitettavissa verotuksissa.

## **9 Suhde muihin esityksiin**

### **9.1 Esityksen riippuvuus muista esityksistä**

Esitys liittyy tämän esityksen kanssa samaan aikaan annettavaan hallituksen esitykseen laeiksi verontilityslain 12 ja 12 f §:n sekä tuloverolain 124 ja 124 b §:n muuttamisesta.

### **9.2 Suhde talousarvioesitykseen**

Esitys liittyy valtion vuoden 2021 talousarvioesitykseen ja on tarkoitettu käsiteltäväksi sen yhteydessä.

**HE 196/2020 vp**

*Ponsi*

Edellä esitetyn perusteella annetaan eduskunnan hyväksyttäväksi seuraava lakiehdotus:

## **Laki**

### **tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä verovuosina 2021—2025**

Eduskunnan päätöksen mukaisesti säädetään:

#### 1 §

##### *Soveltamisala*

Tässä laissa säädetään elinkeinotoiminnan ja maatalouden harjoittajan oikeudesta tehdä verovuosina 2021—2025 elinkeinotoiminnan tai maatalouden tulostaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan alihankintalaskuihin perustuva lisävähennys.

#### 2 §

##### *Määritelmät*

Tässä laissa tarkoitetaan:

- 1) *tutkimus- ja kehittämistoiminnalla* sellaista tiettyjen tukimuotojen toteamisesta sisämarkkinoille soveltuviksi perussopimuksen 107 ja 108 artiklan mukaisesti annetun komission asetuksen (EU) N:o 651/2014 25 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua perustutkimusta, teollista tutkimusta, kokeellista kehittämistä ja toteutettavuustutkimusta, joilla systemaattisesti tavoitellaan tiedon lisäämistä tai tiedon käyttämistä uusien sovellusten löytämiseksi;
- 2) *tutkimus- ja tiedonlevittämisorganisaatiolla* sellaista ETA-alueella toimivaa yhteisöä, jonka päätavoitteena on harjoittaa riippumattomasti perustutkimusta, teollista tutkimusta tai kokeellista kehittämistä tai levittää tällaisen toiminnan tuloksia koulutuksen, julkaisujen tai tiedonsiirron kautta; tällaisessa yhteisössä ratkaisevaa vaikutusvaltaa osakkaana, jäsenenä tai muulla vastaavalla tavalla käytävillä yrityksillä ei saa olla etuoikeutta sen saavuttamiin tuloksiin;
- 3) *alihankintalaskulla* verovelvollisen tutkimus- tai tiedonlevittämisorganisaatiolle suorittama alihankintalaskua siltä osin kuin alihankintalaskun erät liittyvät tutkimus- ja kehittämistoimintaan.

#### 3 §

##### *Lisävähennyksen peruste ja määrä*

Lisävähennykseen on oikeutettu omaan elinkeinotoimintaansa tai maatalouteensa liittyvää tutkimus- ja kehittämistoimintaa harjoittava verovelvollinen. Oikeus lisävähennykseen on myös Suomessa rajoitetusti verovelvollisella, Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta käsin harjoitetun tutkimus- ja kehittämistoiminnan perusteella.

Lisävähennys myönnetään tutkimus- tai tiedonlevittämisorganisaation kanssa tehdyn tutkimus- ja kehittämistoiminnan perusteella. Lisävähennyksen perusteena on verovelvollisen tutkimus- tai tiedonlevittämisorganisaatiolle suorittama tutkimus- ja kehittämistoimintaan liittyvä alihankintalasku.

## HE 196/2020 vp

Lisävähennyksen määrä on 50 prosenttia 2 momentissa tarkoitetuista hyväksyttävistä alihankintalaskujen eristä. Lisävähennyksen enimmäismäärä verovuonna on 500 000 euroa. Lisävähennystä ei myönnetä, jos verovuonna vähennettävä määrä on alle 5 000 euroa. Lisävähennystä ei myönnetä siltä osin kuin verovelvollinen on saanut suoraa valtiontukea tai muuta julkista tukea hankkeeseen liittyvien alihankintalaskujen kattamiseksi.

Poiketen siitä, mitä tuloverolain (1535/1992) 119 §:n 2 momentissa säädetään, lisävähennys luetaan osaksi elinkeinotoiminnan ja maatalouden tappiollista tulosta.

### 4 §

#### *Yritysjärjestelyssä siirtyvän tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennys*

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (360/1968) 52 a §:ssä tarkoitetun sulautumisen yhteydessä vastaanottavan yhtiön verotuksessa vähennetään sulautumisessa siirtyneeseen tutkimus- ja kehittämistoimintaan kohdistuvien alihankintalaskujen perusteella enintään tämän lain 3 §:ssä tarkoitettu määrä vähennettynä sulautuvan yhtiön verotuksessa verovuonna vähennetyllä määrällä.

Mitä 1 momentissa säädetään sulautumisesta, sovelletaan myös elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 c §:ssä tarkoitetun jakautumisen ja 52 d §:ssä tarkoitetun liiketoimintasiirron yhteydessä sekä hankkivan yhtiön verotuksessa liiketoiminnan hankinnan yhteydessä.

### 5 §

#### *Menettely*

Lisävähennystä on vaadittava ennen verotuksen päättymistä. Verovelvollisen on esitettävä riittävä selvitys vähennyksen myöntämisen edellytysten täyttymisestä ja vähennyksen laskenta-perusteena käytettävistä alihankintalaskuista.

Muilta osin lisävähennykseen sovelletaan verotusmenettelystä annettua lakia (1558/1995).

### 6 §

#### *Voimaantulo*

Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 ja on voimassa 31 päivään joulukuuta 2025.

Lakia sovelletaan verovuosilta 2021—2025 toimitettavissa verotuksissa.

Tätä lakia ei sovelleta, jos 3 §:ssä tarkoitettu tutkimus- ja kehittämistoiminnan hanke on aloitettu ennen lain voimaantuloa. Hanke katsotaan aloitetun hanketta koskevan sopimuksen allekirjoitushetkellä.



**HE 196/2020 vp**

Helsingissä 29.10.2020

**Pääministeri**

**Sanna Marin**

Valtiovarainministeri Matti Vanhanen