28.11.2022 Julkinen

Vero-osasto
veroasiantuntija Tiia Hyysalo

Valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

Valtiovarainministeriön lausunto koskien lakialoitetta LA x/2022 vp

Valtiovarainministeriö lausuu valtiovarainvaliokunnan verojaostolle koskien lakialoitetta laeiksi tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoihin perustuvista lisävähennyksistä verotuksessa ja verontilityslain 12 ja 12 f §:n ja tuloverolain 124 ja 124 b §:n muuttamisesta sekä niihin liittyviksi laeiksi, LA x/2022 vp, kunnioittavasti seuraavaa:

Yleistä

Lakialoite koskee pääasiana uuden tutkimus- ja kehittämistoiminnan ns. yhdistelmävähennystä koskevan lain säätämistä. Aloitteen toisena osuutena on verontilityslain 12 ja 12 f §:ään ja tuloverolain 124 ja 124 b §:ään, sekä niihin liittyviin lakeihin ehdotettavat muutokset (jäljempänä *aloite jako-osuuksien muutoksista*), jotka johtuvat tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustimesta arvioitujen verotuottomenetysten kompensoimisesta kunnille. Jako-osuuksia koskevan aloitteen on tarkoitus korvata eduskunnan käsittelyssä oleva HE 257/2022 vp kokonaisuudessaan.

Parlamentaarinen TKI-työryhmä suositteli loppuraportissaan joulukuussa 2021, että Suomessa otettaisiin käyttöön uusi ja laajempi tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustin osana tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoiminnan lisäämisen kokonaistavoitetta. Budjettiriihessä keväällä 2022 hallitus linjasi, että lisävähennykseen perustuva tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustin otetaan käyttöön vuodesta 2023 alkaen. Valtiovarainministeriön vero-osastolla valmisteltiin luonnos hallituksen esityksestä, joka oli julkisella lausuntokierroksella 12.8.–12.9.2022. Lausuntokierroksen jälkeisessä jatkovalmistelussa esitystä viimeisteltiin siten, että verokannustinta koskeva hallituksen esitys olisi lainsäädäntösuunnitelman mukaisesti annettu syksyllä 2022. Hallitus ei lopulta kuitenkaan antanut tätä valmisteltua hallituksen esitystä.

Lainvalmistelun prosessista

On poikkeuksellista, että verolainsäädäntöön ollaan ottamassa näinkin merkittävää asiaa koskevat säännökset kansanedustajien lakialoitteen kautta.

Kyseessä oleva aloite koskee kokonaan uutta verolakia ja samalla Suomen verojärjestelmässä suhteellisen uutta elementtiä, tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustinta. Koska asiasta ei ole annettua hallituksen esitystä perusteluineen, aiheuttaa tämä erityistä painetta muulle valmisteluaineistolle tulkintalähteenä, kuten valiokuntamietinnölle. Onkin hyvä, että myös jo lakialoitteeseen on otettu laajasti mukaan ministeriössä valmistellun hallituksen esitysluonnoksen perustelutekstejä.

Lain voimaantulosta ja aikataulusta

Alun perin suunnitellun lainvalmisteluprosessin aikataulun mukaisesti hallituksen esitys verokannustimesta olisi tullut vuoden 2023 talousarvioesitykseen liittyvänä esityksenä antaa viikolla 38. Valtioneuvoston ja eduskunnan käsittelyaikojen kannalta hallituksen esitys olisi tullut antaa viimeistään viikolla 42, jos laki olisi haluttu voimaan 1.1.2023 alkaen, ja aivan viimeistään viikolla 46, jotta esitys olisi nykyisen eduskunnan ylipäätään mahdollista ehtiä käsitellä.

Lopulta esitys uudeksi laiksi annettiin lakialoitteen muodossa eduskunnalle viikon 47 lopussa, eli viisi viikkoa myöhemmin kuin vuoden vaihteessa voimaan tulevien lakien osalta olisi ollut prosessin mukaan tarpeen. Kuten todettu, kyse on Suomessa verrattain uudenlaisesta verosääntelystä ja kokonaan uudesta verolaista. Vaikkakin lakialoite perustuu lähes täysin ministeriössä valmisteltuun hallituksen esitysluonnokseen, asian eteneminen vasta marras-joulukuussa ei jätä juurikaan valmistautumisaikaa verovelvollisille eikä Verohallinnolle.

Verokannustimen valmistelu on toki ollut sidosryhmillä ja yrityksillä tiedossa mm. hallituksen esitysluonnoksen lausuntokierroksen myötä. Lausuntokierroksen jälkeisessä valmistelussa luonnokseen on kuitenkin tehty muutama olennainen muutos, eivätkä yritykset ole voineet alkaa sopeuttaa toimintaansa pelkän tiedossa olevan lainvalmistelun perusteella. Tilanne voi muodostua jokseenkin kohtuuttomaksi erityisesti sellaisten yritysten kohdalla, joiden tilikausi ja siten verovuosi 2023 päättyy esimerkiksi jo tammikuussa 2023 ja veroilmoitus tulisi antaa jo toukokuun loppuun mennessä.

Aloitteessa ehdotetun tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävähennystä koskevan lain voimaantulo jo 1.1.2023 tulisi aiheuttamaan Verohallinnolle haasteita mm. veroilmoituslomakkeiden, ohjeiden ja järjestelmien päivittämisessä. Yritysten kannalta olisi kohtuutonta, jos Verohallinnon ohjeistus ei olisi valmis hyvissä ajoin

ennen veroilmoituksen jättämisen määräaikaa. Lisäksi murrettujen tilikausien yritysten osalta hankaluuksia voi aiheuttaa yhdistelmävähennykseen oikeuttavien menojen raportointi takautuvasti koko verovuodelta 2023, sillä tietoja ei välttämättä ole helposti ja luotettavasti jälkikäteen saatavilla. Ehdotuksen mukaan lakia sovellettaisiin ensimmäistä kertaa vuodelta 2023 toimitettavassa verotuksessa, mikä murrettujen tilikausien yritysten osalta tarkoittaisi sitä, että jopa suurin osa tilikaudesta ja verovuodesta voi olla kulunut jo vuoden 2022 aikana.

Ratkaisuehdotuksena valtiovarainministeriö ehdottaa, että laki voitaisiin pyrkiä saamaan voimaan 1.1.2023 alkaen, mutta sitä sovellettaisiin ensimmäisen kerran yleisen lisävähennyksen osalta vasta vuodelta 2024 toimitettavassa verotuksessa ja ylimääräisen lisävähennyksen osalta vuodelta 2025 toimitettavassa verotuksessa. Tällöin sekä Verohallinnolla että yrityksillä olisi tarpeeksi aikaa sopeuttaa toimintaansa. Lisäksi tällöin kannustin kohdistuisi myös murrettujen tilikausien yritysten osalta vain sellaiseen toimintaan, johon yhdistelmävähennyksen kannustinvaikutus on aidosti voinut vaikuttaa.

Lakiteknisiä huomioita

Lain voimaantulo ja soveltaminen

Edellä esitetysti valtiovarainministeriö pitäisi kokonaisuutena arvioiden perusteltuna, että aloitteen mukaisia pykäliä muokattaisiin siten, että lakia sovellettaisiin yleistä lisävähennystä koskevilta osin ensimmäisen kerran vasta vuodelta 2024 toimitettavassa verotuksessa ja ylimääräisen lisävähennyksen osalta vuodelta 2025 toimitettavassa verotuksessa.

Mikäli kannustin kuitenkin halutaan sovellettavaksi jo vuodelta 2023 toimitettavassa verotuksessa, valtiovarainministeriö ehdottaa, että voimaantulopykälään täsmennettäisiin perusteluosioissa esitetty perustelu siitä, että vasta lain voimaantulon jälkeiset menot ovat lisävähennyksen perusteeseen laskettavia, vaikka laki säädettäisiinkin sovellettavaksi verovuodelta 2023. Ilman tätä nimenomaista täsmennystä lain soveltaminen koko verovuodelta 2023 tarkoittaisi lain takautuvaa soveltamista niiden verovelvollisten osalta, joiden verovuosi ei ole kalenterivuosi ja joilla verovuosi 2023 on alkanut kalenterivuoden 2022 aikana. Tällöin tulisi lisäksi myös nimenomaisesti säätää siitä, miten ylimääräisen lisävähennyksen perusteen määrittämisessä käytettävä vertailuarvo verovuodelta 2023 määräytyisi näiden murrettujen tilikausien verovelvollisten osalta.

Ylimääräisen lisävähennyksen alaraja

Valtiovarainministeriö ehdottaa, että otetaan harkittavaksi lisävähennyksen vähimmäismäärää koskevan säännöksen lisääminen myös ylimääräistä lisävähennystä koskevaan pykälään. Hallituksen esitysluonnokseen lausuntokierroksen jälkeen tehtyjen muutosten myötä lopullinen esitysluonnos, johon tämä aloitekin nojautuu,

oli muuttunut mm. ylimääräisen lisävähennyksen laskemisen osalta siten, että alarajan asettaminen myös ylimääräiselle osalle voisi olla perusteltua.

Lausuntokierrokselle lähteneessä luonnoksessa yleinen ja ylimääräinen lisävähennys olivat kiinteämmin kytketty toisiinsa, jolloin hallinnollisilla kuluilla perustellun alarajan asettaminen vain yleiselle lisävähennykselle ajoi asian myös lisävähennyksille yhdessä. Lisäksi silloinen ylimääräisen lisävähennyksen rajoitus koskien prosentuaalisen lisääntymisen huomioimista vain 50 %:n lisäykseen asti sopi huonosti yhteen ylimääräiselle lisävähennykselle asetettavan alarajan kanssa. Kuitenkin tästä ylimääräisen lisävähennyksen ns. ”lisääntymiskatosta” on nyt ehdotuksessa luovuttu, ja lisäksi yleinen ja ylimääräinen lisävähennys on käytännön syistä eriytetty toisistaan itsenäisiksi osiksi. Näin ollen nyt on mahdollista muodostua tilanne, jossa verovelvollinen ei voisi saada yleistä lisävähennystä, koska lisävähennyksen vähimmäismäärää koskeva vaatimus ei täyty, mutta toisaalta verovelvollinen voisi kuitenkin saada ylimääräisen lisävähennyksen, jos menot ovat silti lisääntyneet edelliseen verovuoteen verrattuna.

Perusteluna nykyiselle ehdotukselle voidaan toki pitää sitä, että ilman ylimääräisen lisävähennyksen alarajaa kaikki tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisääminen on kannustimen piirissä. Toisaalta kuitenkaan ei voitane pitää perusteltuna, että hyvin pienestä, esimerkiksi jopa vain muutaman sadan euron vähennysvaatimuksesta aiheutuisi hallinnollista vaivaa viranomaiselle vaatimuksen käsittelystä.

Aloite jako-osuuksien muutoksista

Hallituksen esitys HE 257/2022 vp koskien aloitteessa esitettyjä yhteisöveron jako-osuuksien muutoksia on annettu eduskunnalle 10.11.2022 ja asia on verojaoston käsittelyssä.

Aloitteessa ehdotetusta tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmäkannustimesta aiheutuvien verotuottomenetysten kompensoiminen kunnille muuttaisi kokonaisuudessaan jako-osuuksia siitä, mitä ne olisivat olleet jo annetun HE 257/2022 vp mukaan. Mikäli verokannustimen voimaantuloajankohdan tai ylipäätään lain voimaansaattamisen osalta on epävarmuutta, olisi kuitenkin tärkeää, että muut HE 257/2022 vp mukaiset kuntakompensaatiot toteutuisivat esitetyn mukaisesti.

Verokannustimen aiheuttamat muutokset kunnallisveron tuottoon tulisi lisäksi kompensoida valtionosuusjärjestelmän kautta, mikä on aloitteessa jäänyt huomioimatta. Kannustimen arvioidaan alentavan kunnallisveron tuottoa noin miljoona euroa vuodessa.

Terhi Järvikare
osastopäällikkö, ylijohtaja

Tiia Hyysalo
veroasiantuntija