



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Anni Vakkuri

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan tunnusmerkit verotuksessa

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävähennys

Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö
Talousoikeuden pro gradu -tutkielma
Talousoikeuden maisteriohjelma

Vaasa 2024

VAASAN YLIOPISTO**Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö**

Tekijä:	Anni Vakkuri		
Tutkielman nimi:	Tutkimus- ja kehittämistoiminnan tunnusmerkit verotuksessa : Tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmä vähennys		
Tutkinto:	Kauppatieteiden maisteri		
Oppiaine:	Talousoikeus		
Työn ohjaaja:	Juha Lindgren		
Valmistumisvuosi:	2024	Sivumäärä:	84

TIIVISTELMÄ:

Yhdistelmä vähennys eli uusi tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustin tuli voimaan Suomessa vuoden 2023 alussa. Tutkielman tavoitteena on selvittää, miten loppuvuonna 2022 voimaan tulleen tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoihin perustuvista lisävähennyksistä verotuksessa annetun lain (1298/2022) sisältöä sovelletaan yhdistelmä vähennyksen käytössä. Tämän yhdistelmä vähennyksestä annetun lain ollessa uusi, ei kyseisen vähennyksen soveltamisesta ja säännöksistä ole vielä annettu esimerkiksi ennakkoratkaisuja tai kannanottoja, minkä vuoksi yhdistelmä vähennyksen soveltamiseen liittyykin merkittävästi tulkinnanvaraisuutta.

Yhdistelmä vähennyksiin on oikeutettu omaan elinkeinotoimintaansa tai maatalouteensa liittyvää tutkimus- ja kehittämistoimintaa harjoittava verovelvollinen. Vähennys voidaan tehdä sen verovelvollisen verotuksessa, jonka harjoittamaan elinkeinotoimintaan tai maatalouteen tutkimus- ja kehittämistoiminta liittyy. Tutkimus- ja kehittämistoiminnan käsitteen määrittäminen on isossa osassa tulkittaessa yhdistelmä vähennyksen hyödyntämistä, eikä käsitettä ole mahdollista määritellä täysin tyhjentävästi tai tarkasti, sillä se on hyvin moninaista. Lain esitöiden mukaan käsitettä tuleekin tulkita ennemmin laajasti kuin suppeasti. Laissa tutkimus- ja kehittämistoiminnalla tarkoitetaan sellaista luovaa ja systemaattista toimintaa tiedon lisäämiseksi tai tiedon käyttämiseksi uusiin sovelluksiin, jolla tavoitellaan jotain olennaisesti uutta.

Yhdistelmä vähennyksen lisävähennykset perustuvat verovelvollisen ostamien tutkimus- ja kehittämistoiminnan palveluiden menojen sekä omalle henkilöstölleen suorittamien tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkojen yhteismäärään. Yleinen lisävähennys lasketaan verovelvollisen omaan elinkeinotoimintaan tai maatalouteen liittyvien menojen yhteismäärän perusteella ja ylimääräinen lisävähennys lasketaan edellä mainittujen ostettujen tutkimus- ja kehittämistoiminnan palveluiden menojen sekä palkkojen yhteismäärän tosiasiallisen lisääntymisen perusteella. Yhdistelmä vähennyksen määrään vaikuttavat tietyt erityistilanteet, kuten julkinen tuki, vero vuosien 2021–2027 tutkimusyhteistyövähennys, yritysjärjestelyt sekä konserniavustus.

Tutkielman päätelmänä voidaan todeta, että yhdistelmä vähennyksen soveltamiseen ja etenkin tutkimus- ja kehittämistoiminnan tunnusmerkkeihin liittyy tulkinnanvaraisuutta, ja se vaatii verovelvolliselta huomattavaa aktiivisuutta ja tarkempaa seurantaa. Tämän vuoksi jää nähtäväksi, toteutuuko hallitusohjelman mukainen tavoite tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisäämisestä vai muodostuuko yhdistelmä vähennyksen soveltaminen verovelvollisille liian työlääksi toteuttaa.

AVAINSANAT: verovähennykset, tutkimus- ja kehittämistoiminta, verosuunnittelu, verotus

Sisällys

Lyhenteet	5
1 Johdanto	6
1.1 Tutkimuksen lähtökohdat ja tutkimuskysymykset	8
1.2 Tutkimusmetodi ja lähdeaineisto	10
1.3 Tutkielman rakenne	11
2 Tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävähennyksen edellytykset	13
2.1 Yhdistelmävähennykseen oikeutetut verovelvolliset	13
2.2 Toiminnan edellytykset yhdistelmävähennykseen	14
2.2.1 Tutkimus- ja kehittämistoiminta	14
2.2.2 Tutkimus- ja kehittämistoiminnan tunnusmerkit; olennaisesti uuden tavoittelu, systemaattisuus ja luovuus	18
2.2.3 Tutkimus- ja kehittämistoiminnan liittyminen elinkeinotoimintaan tai maatalouteen	21
3 Yhdistelmävähennyksen perusteeseen luettavat menot	24
3.1 Palkat	25
3.2 Ostopalvelut	29
3.3 Huomioon otettavat menot verovuonna	32
4 Tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävähennyksen määrä	35
4.1 Yleisen lisävähennyksen määrä	35
4.2 Ylimääräisen lisävähennyksen määrä	36
4.3 Yhdistelmävähennyksen määrä erityistilanteissa	38
4.3.1 Julkisen tuen vaikutus	38
4.3.2 Verovuosien 2021–2027 tutkimusyhteistyövähennyksen vaikutus	41
4.3.3 Yritysjärjestelyiden vaikutus	42
4.3.4 Konserniavustuksen vaikutus	45
5 Yhdistelmävähennysvaatimuksen esittäminen	47
5.1 Vaatiminen veroilmoituksella	48
5.2 Riittävän selvityksen esittäminen	49

6	Yhdistelmävehennyksen kriittinen tarkastelu ja kansainvälinen vertailu	53
6.1	Lausuntopalaute lain esittelyvaiheessa	53
6.2	Yhdistelmävehennyksen mahdolliset ongelmakohdat	59
6.3	Kansainvälinen vertailu	62
6.3.1	Ruotsi	63
6.3.2	Norja	63
6.3.3	Tanska	64
6.3.4	Alankomaat	65
6.3.5	Iso-Britannia	66
7	Johtopäätökset	68
	Lähteet	79

Lyhenteet

EK	Elinkeinoelämän keskusliitto
EPL	Ennakkoperintälaki 20.12.1996/1118
EU	Euroopan unioni
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360
KirjPL	Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336
KonsAvL	Laki konserniavustuksesta verotuksessa 21.11.1986/825
Lähdeverolaki	Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 11.8.1978/627
MVL	Maatilatalouden tuloverolaki 15.12.1967/543
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Ryhmäpoikkeusasetus	Euroopan unionin Komission asetus N:o 651/2014
TKL	Laki tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoihin perustuvista lisävähennyksistä verotuksessa 29.12.2022/1298
TKRL	Laki valtion tutkimus- ja kehittämistoiminnan rahoituksesta vuosina 2024–2030 20.12.2022/1092
TVL	Tuloverolaki 30.12.1992/1535
VATT	Valtion taloudellinen tutkimuskeskus
VML	Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558
WBSO	Wet Bevordering Speur- en Ontwikkelingswerk

1 Johdanto

Suomessa tuli voimaan vuoden 2023 alussa uusi tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustin eli niin sanottu yhdistelmävähenys, joka koostuu kahdesta erikseen lasketusta lisävähennyksestä: tutkimus- ja kehittämistoiminnan määrään perustuvasta yleisestä lisävähennyksestä sekä saman toiminnan määrän lisääntymiseen perustuvasta ylimääräisestä lisävähennyksestä¹. Verokannustimen tavoitteena on kannustaa elinkeinotoimintaa harjoittavia verovelvollisia lisäämään tutkimus- ja kehittämistoimintaansa. Voimaan tullut verokannustin on uusi yleinen verotuki, jota ei lainvalmistelujen perusteella pidetä yleisyytensä vuoksi Euroopan unionin (EU) lainsäädännön näkökulmasta valtiontukena.²

Tutkimus- ja kehittämistoimintaan kannustaminen verotuksen keinoin ei ole täysin uusi idea, sillä Suomessa oli käytössä tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennys jo vuosina 2013–2014³. Tämä lisävähennys perustui tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä vuosina 2013–2015 annettuun lakiin (992/2012). Alun perin vähennyksen piti olla käytössä myös vuonna 2015, mutta se peruttiin vuodelta 2015 veropohjan vahvistamiseksi. Muutos tapahtui samaan aikaan, kun yhteisöverokanta alennettiin 24,5 prosentista 20 prosenttiin vuoden 2014 alussa⁴.

Idea tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustimesta nousi uudelleen esiin, kun vaalikauden 2019–2023 hallitusohjelmaan kirjattiin tavoitteeksi lisätä Suomen kansainvälistä houkuttelevuutta paikkana opiskella, tutkia ja investoida⁵. Tätä tavoitetta lähti edistämään parlamentaarinen TKI-työryhmä, jossa olivat mukana kaikki eduskuntaryhmät. Työryhmän kaikki jäsenet sitoutuivat tavoitteeseen nostaa tutkimus- ja

¹ Hyysalo, 2023, s. 310, Verotus

² Männistö, 2024, s. 168, Verotus

³ Fredman & Ojala, 2023, Tilisanomat

⁴ Fredman & Ojala, 2023, Tilisanomat

⁵ Fredman & Ojala, 2023, Tilisanomat

kehittämismenot neljään prosenttiin suhteessa bruttokansantuotteeseen vuoteen 2030 mennessä⁶.

Valtioneuvoston mukaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan verotukien käytön pyrkimyksenä on kasvattaa tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen volyymia ja tuottoja neutraalisti. Valtioneuvosto kertoo verotuen tavoitteena olevankin usein tutkimus- ja kehittämistoiminnan kokonaismäärän kasvattaminen. Valtioneuvoston mukaan verotuen kohdistuessa yrityksen koko tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoihin, se kasvattaa myös koko tutkimus- ja kehittämistoiminnan pääoman tuottoa ja alentaa yrityksen maksamaa efektiivistä yhtiöveroaastetta.⁷

Yhdistelmävähennystä koskeva laki tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoihin perustuvista lisävähennyksistä verotuksessa (1298/2022, TKL) tuli voimaan 1.1.2023, ja yleistä lisävähennystä koskevia osia on sovellettu heti jo vuodelta 2023 toimitettavassa verotuksessa. Ylimääräisiä lisävähennyksiä koskevilta osin lakia sovelletaan kuitenkin vasta vuodelta 2024 toimitettavasta verotuksesta alkaen⁸.

Postilan mukaan uutta sääntelyä on tarkoitus tulkita laajasti, ei suppeasti⁹. Verohallinto on antanut ohjeen tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävähennyksestä koskien uutta sääntelyä¹⁰. Postila kertoo Verohallinnon ohjeessa korostettavan, että tutkimus- ja kehitystoiminnalla on lain mukaan tarkoitus tavoitella olennaisesti uutta¹¹.

Hyysalon mukaan uusi yhdistelmävähennys verokannustimena on jokseenkin poikkeuksellinen Suomen verojärjestelmässä, sillä siihen sisältyvän ylimääräisen lisävähennyksen perusteena on tutkimus- ja kehittämismenojen määrän sijaan määrän lisääntyminen. Hän kertoo, että poikkeuksellista oli myös prosessi yhdistelmävähennystä koskeva lain

⁶ Fredman & Ojala, 2023, Tilisanomat

⁷ Valtioneuvosto, 2017, s. 56

⁸ Hyysalo, 2023, s. 310, Verotus

⁹ Postila, 2024, Keski-Suomen kauppakamari

¹⁰ Verohallinto, 2023

¹¹ Postila, 2024, Keski-Suomen kauppakamari

taustalla, sillä se saatiin lopulta voimaan kansanedustajien tekemän lakialoitteen LA 69/2022 vp:n kautta. Hyysalo kertoo tämän olevan verolakien kohdalla varsin poikkeuksellista.¹²

Yhdistelmävähennyksen taustalla on lakialoitteen lisäksi parlamentaarisen TKI-työryhmän joulukuussa 2021 julkaisema loppuraportti, jossa esitetään suositus pysyvän ja nykyistä laaja-alaisemman tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustimen käyttöönotosta¹³. Tämä korostaa muuttuneen lainsäädännön sekä uuden yhdistelmävaatimuksen merkitystä verotuksessa.

Selvytyden vuoksi todetaan, että Suomessa on voimassa myös toinen verovuosina 2021–2027 voimassa oleva tutkimus- ja kehittämistoimintaa koskeva lisävähennys eli niin sanottu tutkimusyhteistyövähennys. Verohallinnon mukaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävähennyksen sekä tutkimusyhteistyövähennyksen soveltamisalat ovat osittain päällekkäiset, mutta eroavat kuitenkin toisistaan esimerkiksi vähennyksen perusteen ja määrän osalta¹⁴.

Verohallinto ohjeistaa yhdistelmävähennykseen oikeuttavan yleisesti tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkka- ja ostopalvelumenot, kun taas tutkimusyhteistyövähennyksen voi tehdä vain lain määritelmän täyttäviltä tutkimus- ja tiedonlevittämisorganisaatiolta ostettujen tutkimus- ja kehittämistoiminnan palvelujen perusteella¹⁵. Tässä tutkielmassa käsitellään vain TKL:a sekä siihen perustuvaa yhdistelmävähennystä.

1.1 Tutkimuksen lähtökohdat ja tutkimuskysymykset

¹² Hyysalo, 2023, s. 310–311, Verotus

¹³ Valtioneuvosto, 2021, s. 51

¹⁴ Verohallinto, 2023, kohta 1

¹⁵ Verohallinto, 2023, kohta 1

Yhdistelmävähenitys on uusi, eikä havaintoja verotuskäytännöstä vielä ole, joten TKL:n tulkintaan ja yhdistelmävähenityksen soveltamiseen sisältyy huomattavaa tulkintariskiä¹⁶. Männistön mukaan käytännön kokemukset yhdistelmävähenityksen käytöstä rajoittuvat tässä vaiheessa pääasiassa verovelvollisten verovuoden aikaisiin analyyseihin vähenityksen soveltamisedellytysten täyttymisestä ja tilinpäätöstä varten laaditun verolaskennan yhteydessä tehtyihin laskelmiin sekä näiden yhteydessä havaittuihin käytännön haasteisiin¹⁷.

Näin ollen tutkimus- ja kehittämistoiminnan tunnusmerkkeihin ja yhdistelmävähenityksen soveltamiseen on tarpeen kiinnittää erityistä huomiota, jotta vältetään tulkintariskeiltä, ja verovelvolliset pystyvät hyödyntämään vähenitystä sääntelyllä tarkoitetulla tavalla oikein. Yhdistelmävähenityksen käyttäminen on myös yksi Verohallinnon vuodelle 2024 asettamista elinkeinoverotuksen ohjauksen ja valvonnan painopistealueista, mikä korostaa vähenitysvaatimuksen merkitystä ja oikeellisuutta verovuoden 2023 veroilmoituksella¹⁸.

Tutkielman tavoitteena on ensin selvittää mitkä ovat tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävähenityksen edellytykset, ja tämän jälkeen perehtyä tarkemmin siihen, mitkä ovat sen perusteeseen luettavat menot, vähenityksen suuruus sekä miten erityistilanteet vaikuttavat vähenitykseen. Tutkielmassa käsitellään myös sitä, mitä tulee huomioida yhdistelmävähenitysvaatimuksen tekemisessä. Näitä kysymyksiä lähdetään tutkimaan neljän tutkimuskysymyksen avulla:

- i. Ketkä ovat oikeutettuja yhdistelmävähenitykseen ja mitkä ovat toiminnan edellytykset?
- ii. Mitkä ovat yhdistelmävähenityksen perusteeseen luettavat menot?

¹⁶ Postila, 2024, Keski-Suomen kauppakamari

¹⁷ Männistö, 2024, s. 168, Verotus

¹⁸ Männistö, 2024, s. 169, Verotus

- iii. Miten yhdistelmä vähennyksen suuruus määräytyy ja miten erityistilanteet vaikuttavat vähennyksen määrään?
- iv. Mitä tulee huomioida vähennysvaatimusta esittäessä?

1.2 Tutkimusmetodi ja lähdeaineisto

Vero-oikeus on oikeutta, mutta sen tavoitteet ja kohdeympäristö ovat taloudellisia¹⁹. Talous ja vero-oikeus ovatkin vahvasti yhteydessä toisiinsa. Tämän yhteyden takia oikeusdogmaattinen tutkimus on vero-oikeudessa yleinen, sillä taloudellisen yhteyden takia käytännön tarpeet ovat keskeisessä roolissa vero-oikeudessa²⁰. Aarnion mukaan oikeusdogmatiikan tehtäviin kuuluvat voimassa olevan oikeuden sisällön tulkinta sekä normiaineiston systematisointi²¹. Näin ollen myös tämä tutkielma toteutetaan oikeusdogmaattisena, sillä tarkoituksena on selvittää tutkimus- ja kehittämistoiminnan tunnusmerkkejä sekä yhdistelmä vähennyksen soveltamista verotuksessa.

Oikeusdogmaattiselle tutkimukselle on tyypillistä, että tutkimuskohteena on voimassa oleva oikeus ja se, mikä merkitys laista ja muista oikeuslähteistä, kuten lainvalmisteluasiakirjoista tai EU:n tuomioistuimen päätösteksteistä, löytyvällä materiaalilla on²². Lainopilliselle tutkimukselle ominaista siis on, että tutkimus ei sisällä empiriaa, vaan tutkimuksessa keskitytään oikeuslähteiden ja -tapausten analysointiin ja systematisointiin²³.

Oikeusdogmatiikan avulla voimassa olevasta oikeuskäytännöstä pyritään tuottamaan tietoa tarkasteltavaan kysymykseen ja selvittämään, miten voimassa olevan

¹⁹ Knuutinen, 2014, s. 79–80

²⁰ Knuutinen, 2014, s. 95–96

²¹ Aarnio, 2006, s. 97

²² Hirvonen, 2011, s. 23

²³ Keinänen & Väättänen, 2016, s. 252

oikeuskäytännön mukaan kyseisessä tilanteessa tulisi toimia²⁴. Tässä tutkielmassa tarkastellaankin vahvasti tutkimus- ja kehittämistoiminnasta annettua lainsäädäntöä, lain esitöitä sekä näihin perustuvaa Verohallinnon ohjeistusta. TKL ja yhdistelmä vähennys nykyisellään ovat tulleet voimaan vasta vuoden 2023 alusta, minkä vuoksi luotettavaa lähdemateriaalia ja oikeuskäytäntöä ei ole tarjolla laajasti. Aineistoksi onkin valittu muun muassa EU:n komission asetus ja Valtioneuvoston julkaisuja, sillä ne tarjoavat syvällisempää ymmärrystä lain esitöiden taustasta.

Tutkielmaa koskevan yhdistelmä vähennyksen taustalla olevan TKL:n ollessa uusi, ei myöskään vähennykseen liittyviä kannanottoja ja ennakkoratkaisuja ole vielä saatavilla. Näin ollen tutkielmassa ei voida hyödyntää esimerkiksi esimerkkitapauksiin pohjautuvaa tapaustutkintaa, vaan tutkielman tutkimuskohteena on pääasiassa voimassa oleva oikeus ja se, mikä merkitys laista löytyvällä materiaalilla on.

1.3 Tutkielman rakenne

Tutkielmassa esitellään ensin tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmä vähennyksen edellytykset. Edellytyksiä tutkitaan sekä verovelvolliselle asetettujen kriteerien että toiminnalle asetettujen kriteerien näkökulmasta. Tämän katsauksen jälkeen siirrytään tarkastelemaan yhdistelmä vähennyksen perusteeseen luettavia menoja. Menoja tutkitaan erikseen palkkojen ja ostopalveluiden osalta sekä myös esitellään verovuonna huomioon otettavat menot.

Seuraavaksi tutkielmassa siirrytään käsittelemään tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmä vähennyksen määrää. Määrän suuruutta käsitellään sekä yleisen lisävähennyksen määrän että ylimääräisen lisävähennyksen määrän osalta. Tämän jälkeen esitellään tarkemmin yhdistelmä vähennyksen määrä erilaisissa erityistilanteissa, käsittäen julkisen

²⁴ Husa ja muut, 2008, s. 20–28

tuen, verovuosien 2021–2027 tutkimusyhteistyövähennyksen, yritysjärjestelyiden sekä konserniavustuksen vaikutuksen.

Tutkielman viidennessä pääluvussa tarkastellaan lyhyesti yhdistelmä vähennysvaatimuksen esittämiselle annettuja ohjeita, sekä tutustutaan tarkemmin vähennysvaatimuksen vaatimiseen veroilmoituksella ja vaatimuksen tueksi esitettävän riittävän selvityksen esittämiseen. Tämän jälkeen yhdistelmä vähennystä tarkastellaan kriittisemmästä näkökulmasta. Kuudennessa pääluvussa käydään läpi yhdistelmä vähennyksen saamaa lausuntopalautetta lain esittelyvaiheessa sekä nostetaan esille vähennyksen mahdollisia ongelmakohtia. Luvun lopuksi tehdään kansainvälistä vertailua tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustimista. Tutkielman viimeisessä luvussa tiivistetään tutkielman alussa esitettyihin oikeuskysymyksiin saadut vastaukset sekä nivotaan johtopäätökset yhteen.

2 Tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävähennyksen edellytykset

2.1 Yhdistelmävähennykseen oikeutetut verovelvolliset

TKL:n mukaan lisävähennyksiin on oikeutettu omaan elinkeinotoimintaansa tai maatalouteensa liittyvää tutkimus- ja kehittämistoimintaa harjoittava verovelvollinen. Suomessa rajoitetusti verovelvollisella on oikeus lisävähennyksiin myös Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta harjoitetun tutkimus- ja kehittämistoiminnan perusteella. Tässä tapauksessa TKL:n mukaan yhdistelmävähennyksen tekemisen edellytyksenä on, että vähennyksen perusteena olevaa tutkimus- ja kehittämistoimintaa harjoitetaan Suomessa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta.

Verohallinnon ohjeessa tarkennetaan, että lain 1 §:n 2 momentin perusteella yhdistelmävähennyksen voivat tehdä kaikki yritykset, jotka harjoittavat elinkeinotoimintaa tai maataloutta. Tämä oikeus ei riipu yrityksen koosta tai toimialasta. Edellytyksenä on vain se, että lain määrittelemät ehdot täyttyvät.²⁵ Yhdistelmävähennykseen ovat oikeutettuja siten kaikki kotimaiset elinkeinotoimintaa tai maataloutta harjoittavat verovelvolliset, kuten kommandiittiyhtiöt, avoimet yhtiöt ja yhteisöt. Ohjeessa tarkoitettuja yhteisöjä ovat tuloverolain (1535/1992, TVL) 3 §:n mukaan esimerkiksi osakeyhtiö, osuuskunta, yhdistys ja säätiö.

Yhdistelmävähennyksen voivat hyödyntää myös Suomessa verovelvolliset toiminimiyrittäjät, ammatinharjoittajat ja maatalousyrittäjät. Lisäksi ulkomaiset yhtiöt, jotka harjoittavat elinkeinotoimintaa tai maataloutta ja joiden tosiasiallinen johtopaikka on

²⁵ Verohallinto, 2023, kohta 2

Suomessa, voivat tehdä yhdistelmävähennyksen, niiden ollessa tämän perusteella Suomessa yleisesti verovelvollisia.²⁶

Yhdistelmävähennyksen voivat tehdä ainoastaan verovelvolliset, jotka harjoittavat maataloutta tai elinkeinotoimintaa. Verohallinnon ohjeen mukaan elinkeinotoiminta kattaa liiketoiminnan ja ammatinharjoittamisen elinkeinoverolain (360/1968, EVL) 1 §:n 1 momentin perusteella.²⁷ EVL ei kuitenkaan tarkasti määrittele, milloin toimintaa pidetään elinkeinotoimintana, mutta oikeuskäytännössä elinkeinotoiminnalle tyypillisinä piirteinä on pidetty muun muassa riskinottoa, toiminnan itsenäisyyttä, voiton tavoittelua, toiminnan jatkuvuutta ja laajuutta sekä sitä, että toiminta on suunnattu suurelle tai rajoittamattomalle henkilökunnalle.

Toiminnan arviointi tehdään kokonaisuutena tunnusmerkkien täyttymisen perusteella. Verohallinnon ohjeessa maatalous määritellään maatilatalouden tuloverolain (543/1967, MVL) 2 §:n 1 momentin mukaan siten, että se kattaa varsinaisen maatalouden lisäksi myös erityisalajat, kuten erikoismaatalouden, sekä muut maa- tai metsätalouteen liittyvät toiminnot, joita ei katsota erilliseksi liikkeeksi.²⁸

2.2 Toiminnan edellytykset yhdistelmävähennykseen

2.2.1 Tutkimus- ja kehittämistoiminta

Yleisen ja ylimääräisen lisävähennyksen tekeminen edellyttää, että verovelvollinen harjoittaa tutkimus- ja kehittämistoimintaa, joka liittyy suoraan omaan elinkeinotoimintaan tai maatalouteen. TKL:ssa tutkimus- ja kehittämistoiminta tarkoittaa 2 § 1 kohdan

²⁶ Verohallinto, 2023, kohta 2

²⁷ Verohallinto, 2023, kohta 2

²⁸ Verohallinto, 2023, kohta 2

mukaan luovaa ja järjestelmällistä toimintaa, jonka tavoitteena on lisätä tietoa tai käyttää tietoa uusissa sovelluksissa ja jolla pyritään saavuttamaan jotain olennaisesti uutta. Tämä säännös sisältää keskeiset tutkimus- ja kehittämistoiminnan piirteet.

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan käsitettä ei ole mahdollista määritellä tarkasti tai tyhjentävästi, sillä se on hyvin moninaista. Lain valmisteluvaiheessa lakialoitteessa on todettu, että käsitettä tulisi tulkita mieluummin laajasti kuin tiukasti rajaten. Lakialoitteessa todetaan, että tutkimustoiminta voi kattaa monenlaisia toimintoja, eikä sen tarvitse kuulua tarkasti johonkin tiettyyn tutkimuskategoriaan, kunhan toiminta luonteeltaan on tutkimus- ja kehittämistoimintaa. Toisin sanoen lain soveltamisessa ei vaadita kapeaa määritelmää tutkimuksen tyyppistä, vaan tärkeintä on, että toiminta on luonteeltaan tutkimus- ja kehittämistoimintaa.²⁹

Tutkimus- ja kehittämistoiminnassa on kuitenkin noudatettava tarkasti tiettyjä kriteerejä, jotka on määritelty TKL:n 2 § 1 momentissa. Verohallinnon ohjeiden mukaan toimintaa ei pidetä tutkimus- ja kehittämistoimintana, jos sen tarkoituksena on vain yleinen kehittäminen, tehokkuuden lisääminen tai jonkin muun yleisen parannuksen saavuttaminen. Jotta toiminta voidaan katsoa TKL:n mukaiseksi tutkimus- ja kehittämistoiminnaksi, sen tulee olla luovaa ja systemaattista, ja sen on pyrittävä saavuttamaan jotain olennaisesti uutta – toisin sanoen sen tulee tuottaa uutta tietoa, innovaatioita tai merkittäviä parannuksia.³⁰

TKL:n tutkimus- ja kehittämistoiminnan määritelmä vastaa lakialoitteen mukaan Tilastokeskuksen tilastoissa käytettyä tutkimus- ja kehittämistoiminnan käsitettä, jonka mukaiseen määritelmään viitataan myös hallituksen esityksessä koskien tutkimus- ja kehittämistoiminnan rahoituslakia³¹. Lakialoitteen tulkinnan mukaan TKL on osa samaa tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoiminnan kannustamisen ja pitkäjänteisen lisäämisen

²⁹ LA 69/2022 vp

³⁰ Verohallinto, 2023, kohta 3.1.1

³¹ LA 69/2022 vp, Tilastokeskus, 2024 ja HE 211/2022 vp

kokonaisuutta kuin laki valtion tutkimus- ja kehittämistoiminnan rahoituksesta vuosina 2024–2030 (1092/2022, TKRL).³² Tämän vuoksi on arvioitu tarkoituksenmukaiseksi määrittellä tutkimus- ja kehittämistoiminta laeissa yhtenevällä tavalla.

Tilastokeskuksen määritelmän luonnehdinnassa tutkimus- ja kehittämistoimintaa kuvataan ominaisuuksiltaan uutta tietoa tavoittelevana, eli tutkimus- ja kehittämistoiminnan tavoitteena on tuottaa uutta tietoa ja uusia tuloksia³³. Tutkimus- ja kehittämistoimintaa ei ole pelkkä olemassa olevan tiedon soveltaminen uusien ratkaisujen, tuotteiden, prosessien tai menettelytapojen kehittämiseksi.

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan tulee olla ominaisuuksiltaan luovaa, sillä tutkimus- ja kehittämistoiminnalle tunnusomaista on luovuus, ongelmanasettelu, uudenlaisten käsitteiden ja hypoteesien testaaminen. Prosessien, tuotteiden, käytänteiden tai mallien rutiininomainen uudistaminen tai kehittäminen ei ole Tilastokeskuksen mukaan tutkimus- ja kehittämistoimintaa.³⁴

Tilastokeskus määrittelee tutkimus- ja kehittämistoiminnan ominaisuuksiltaan onnistumisen suhteen epävarmana³⁵. Tutkimus- ja kehittämistoiminnalle on tunnusomaista epävarmuus sekä tarvittavien resurssien että toteutuvien tulosten suhteen. Tilastokeskus luonnehtii tutkimus- ja kehittämistoiminnan ominaisuudeksi myös systemaattisuuden, sillä tutkimus- ja kehittämistoimintaa suoritetaan suunnitelmallisesti ja sen toteutusta seurataan³⁶. Toimintaan on kohdennettu suunnitellut resurssit, ja sen tarkoitus on määritelty. Tutkimus- ja kehittämistoiminta voi olla myös yhden henkilön tai ryhmän suorittamaa tavoitteellista toimintaa, vaikka se usein onkin organisoitu projektiksi.³⁷

³² LA 69/2022 vp

³³ Tilastokeskus, 2024

³⁴ Tilastokeskus, 2024

³⁵ Tilastokeskus, 2024

³⁶ Tilastokeskus, 2024

³⁷ Tilastokeskus, 2024

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan tuloksille määritellään myös vaatimus, että niiden tulee olla siirrettävissä ja toistettavissa. Toisin sanoen, toiminnan tuottaman tiedon ja tulosten täytyy olla sellaisia, että niitä voidaan hyödyntää uudelleen tai soveltaa muualla samoin tuloksin.³⁸

Verohallinnon mukaan Tilastokeskuksen määritelmän sisältö vastaa pääasiassa Organisation for Economic Co-operation and Development:in (OECD) Frascati-käsikirjan tutkimus- ja kehittämistoiminnan luonnehdintoja³⁹. Näin ollen Frascati-käsikirjan luonnehdintoja voidaan käyttää apuna, kun arvioidaan toiminnan luonnetta.

Toiminnan tunnusmerkkien lisäksi tutkimus- ja kehittämistoimintaa voidaan rajata tutkimustyyppien mukaan⁴⁰. Sekä Frascati-käsikirjassa että Tilastokeskuksen määritelmässä mainitaan tutkimustyypeiksi perustutkimus, soveltava tutkimus sekä kehittämistyö⁴¹.

Perustutkimukselle on ominaista, että siinä pyritään saavuttamaan uutta tietoa ilman, että sillä on suoraa käytännön sovellusta⁴². Se on joko kokeellista tai teoreettista tutkimusta, jonka ensisijaisena tavoitteena on hankkia uutta tietoa⁴³. Tilastokeskuksen mukaan perustutkimusta ovat esimerkiksi tutkimukset, joissa analysoidaan rakenteiden ominaisuuksia tai syy-seuraussuhteita. Näiden tutkimusten päämääränä on uusien hypoteesien, teorioiden ja lainalaisuuksien muodostaminen, selittäminen ja todentaminen⁴⁴.

Soveltava tutkimus pyrkii uuden tiedon hankkimiseen, mutta sen tavoitteena on ensisijaisesti jokin käytännöllinen päämäärä⁴⁵. Sen tarkoituksena voi olla esimerkiksi löytää

³⁸ Tilastokeskus, 2024

³⁹ Verohallinto, 2023, kohta 3.1.1

⁴⁰ Verohallinto, 2023, kohta 3.1.1

⁴¹ OECD 2015, s. 50-52 ja Tilastokeskus, 2024

⁴² Tilastokeskus, 2024

⁴³ OECD, 2015, Frascati-käsikirja, s. 50

⁴⁴ Tilastokeskus, 2024

⁴⁵ OECD, 2015, Frascati-käsikirja, s. 51

tapoja hyödyntää perustutkimuksen tuloksia tai kehittää uusia menetelmiä ja ratkaisuja tietyn ongelman ratkaisemiseksi. Kehittämistyöllä taas tarkoitetaan tutkimustulosten ja/tai käytännön kokemuksen hyödyntämistä uusien prosessien, menetelmien tai tuotteiden luomiseksi tai jo olemassa olevien merkittäväksi parantamiseksi.⁴⁶

TKL:n tutkimus- ja kehittämistoiminnan määritelmä ei perustu EU:n Komission asetukseen N:o 651/2014 (ryhmäpoikkeusasetus). Lakialoitteessa kuitenkin mainitaan, että ryhmäpoikkeusasetuksessa esitettyjä tutkimustyyppien määritelmiä voidaan hyödyntää tulkinnan tukena arvioitaessa, täyttääkö tietty toiminta TKL:n mukaisen tutkimus- ja kehittämistoiminnan kriteerit⁴⁷. Ryhmäpoikkeusasetuksessa tutkimustyyppit jaotellaan perustutkimukseen, teolliseen tutkimukseen, kokeelliseen kehittämiseen sekä toteutettavuustutkimukseen. Ryhmäpoikkeusasetuksen tutkimustyyppien määritelmät on muotoiltu ja nimetty hieman eri tavalla kuin Tilastokeskuksen ja Frascati-käsikirjan määritelmät.⁴⁸

Ryhmäpoikkeusasetuksen määritelmät sisältävät Tilastokeskuksen ja Frascati-käsikirjan määritelmistä poiketen toteutettavuustutkimuksen määritelmän. Ryhmäpoikkeusasetuksen mukaan:

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.⁴⁹

2.2.2 Tutkimus- ja kehittämistoiminnan tunnusmerkit; olennaisesti uuden tavoittelu, systemaattisuus ja luovuus

⁴⁶ Tilastokeskus, 2024

⁴⁷ LA 69/2022 vp

⁴⁸ EU, Komission asetus 651/2014

⁴⁹ EU, Komission asetus 651/2014

TKL:n tutkimus- ja kehittämistoiminnan määritelmässä keskeistä on pyrkimys saavuttaa jotain aidosti uutta ja merkittävää⁵⁰.

Verohallinnon mukaan tämä voi tarkoittaa täysin uuden tuotteen, palvelun tai prosessin luomista. Määritelmä kattaa myös merkittävät parannukset nykyisiin tuotteisiin, palveluihin tai prosesseihin. Verohallinto ohjeistaa, että tällaisen olennaisesti uuden saavuttamiseksi kehittämistoiminta voi pohjautua tutkimukseen tai hyödyntää aiempia tutkimustuloksia. Olennaisesti uutta tavoitellaan silloin, kun kehitystyöllä pyritään tekemään jokin tuote, palvelu tai prosessi selvästi paremmaksi tai toisenlaiseksi kuin aiemmin.⁵¹

Muutos voi koskea esimerkiksi palvelun tai tuotteen ominaisuuksia, laatua tai sitä, mihin tarkoitukseen sitä käytetään⁵². Tämän määritelmän mukaan pelkkä olemassa olevan tiedon soveltaminen uusien ratkaisujen, tuotteiden, prosessien tai menettelytapojen kehittämiseksi ei siis ole kuitenkaan tutkimus- ja kehittämistoimintaa⁵³.

Säännöksen tarkoittamalla tavalla olennaisesti uuden tavoittelua arvioidaan lähtökohtaisesti verovelvollisen itsensä kannalta. Männistön mukaan arviointia tehtäessä verovelvollisen itsensä kannalta, ei merkitystä ole sillä, että jokin toinen taho harjoittaa tai on harjoittanut vastaavanlaista kehittämistoimintaa Suomessa tai muualla⁵⁴. Verohallinnon ohjeen mukaan pelkästään olemassa olevien tekniikoiden hyödyntäminen tai selvittäminen siitä, millaisia tekniikoita voitaisiin ottaa käyttöön yrityksessä, ei riitä täyttämään tutkimus- ja kehittämistoiminnan vaatimuksia⁵⁵.

Männistön mukaan olennaisesti uuden -tulkintaan liittyy merkittävästi tulkinallisuutta ja haasteellisia tapauskohtaisia rajanvetoja, tutkimus- ja kehittämistoiminnan tavoitteita verovelvollisen näkökulmasta arvioitaessa. Männistö mainitsee käytännön esimerkkinä

⁵⁰ Männistö, 2024, s. 172, Verotus

⁵¹ Verohallinto, 2023, kohta 3.1.2

⁵² Verohallinto, 2023, kohta 3.1.2

⁵³ Männistö, 2024, s. 172, Verotus

⁵⁴ Männistö, 2024, s. 172, Verotus

⁵⁵ Verohallinto, 2023, kohta 3.1.2

tilanteen, jossa olennaisesti uutta luovan ohjelmiston kehittämisen ja olemassa olevan ohjelmiston hankkimisen välinen rajanveto voi muodostua haasteelliseksi tilanteessa, jossa molemmat muuttavat olennaisesti yrityksen tarjoamia tuotteita tai palveluita tai sen prosesseja, ja joiden käyttöönottoon liittyy huomattavassa määrin ostopalveluna hankittavaa tapauskohtaista kehittämistyötä ja asiakkaan olemassa olevien prosessien olennaista muuttamista.⁵⁶

Verohallinnon mukaan pelkän olemassa olevan järjestelmän, tekniikan tai kokonaisuuden käyttöönotto ei ole tutkimus- ja kehittämistoimintaa, vaikka verovelvollinen tekisi siihen toiminnan tarpeisiin liittyviä tavallisia verovelvollisen harjoittaman toiminnan edellyttämiä räätälöintejä tai muutoksia⁵⁷. Männistö mainitsee huomionarvoiseksi asiaksi myös sen, että laajoissa hankkeissa tällaiset tavanomaiset verovelvollisen toiminnan edellyttämät muutokset ja räätälöinnit voivat olla hyvinkin merkittäviä, ja niiden tavoitteena on olennaisesti uuden luominen verovelvollisen näkökulmasta. Männistön mielestä epäselväksi voi jäädä se, missä raja käytännössä menee tavanomaisten muutosten ja räätälöintien sekä vähennykseen oikeuttavan olemassa olevan palvelu, tuotteen tai prosessin olennaisen parantamisen välillä.⁵⁸

TKL edellyttää, että tutkimus- ja kehittämistoiminta on luovaa. Verohallinnon ohjeen mukaan lisävähennysten hyödyntäminen ei kuitenkaan riipu siitä, syntyykö toiminnasta aineetonta omaisuutta tai arvioidaanko sen tuloksia tai onnistumista. Riittää, että harjoitetaan varsinaista tutkimus- ja kehittämistoimintaa, jotta vähennyksiin on oikeus. Toisin sanoen, tutkimuksesta ei tarvitse syntyä heti käyttökelpoista tai suoraan hyödynnettävää tulosta – myös pelkkä perustutkimus täyttää lain asettamat tutkimustoiminnan kriteerit.⁵⁹

⁵⁶ Männistö, 2024, s. 172, Verotus

⁵⁷ Verohallinto, 2023, kohta 3.1.2

⁵⁸ Männistö, 2024, s. 172, Verotus

⁵⁹ Verohallinto, 2023, kohta 3.1.2

TKL:n mukaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan on oltava systemaattista. Verohallinnon mukaan tämä tarkoittaa, että toiminnalla tulee olla ennalta asetettu tavoite ja että sitä tulee suorittaa huolellisesti suunnitellen, etukäteen varatuin resurssein ja toiminnan toteutusta seuraten.⁶⁰ Vaikka tutkimus- ja kehittämistoiminta usein järjestetään projektina tai hankkeena, yhdistelmävehennyksen saaminen ei edellytä tällaista muotoa. Projekti tai hanke voi kuitenkin auttaa osoittamaan toiminnan systemaattisuutta. Systemaattisuuden voi todistaa myös muilla tavoilla, kuten raporteilla, suunnitelmilla, budjeteilla, projektikuvauksilla tai rahoitus selvityksillä.⁶¹

2.2.3 Tutkimus- ja kehittämistoiminnan liittyminen elinkeinotoimintaan tai maatalouteen

TKL:n 1 §:n 2 momentin mukaan lisävähennyksiin on oikeutettu ne verovelvolliset, jotka harjoittavat tutkimus- ja kehittämistoimintaa, joka liittyy heidän omaan elinkeinotoimintaansa tai maatalouteensa. Verovelvollisen tulee siis harjoittaa EVL 1 §:n 1 momentissa tarkoitettua elinkeinotoimintaa tai MVL 2 §:n 1 momentissa tarkoitettua maataloutta, minkä lisäksi verovelvollisen harjoittaman tutkimus- ja kehittämistoiminnan tulee liittyä tähän toimintaan.

Verohallinnon mukaan tutkimus- ja kehittämistoiminta voi liittyä maatalouteen tai elinkeinotoimintaan esimerkiksi silloin, kun sen tavoitteena on lisätä tietoa, joka palvelee maataloutta tai elinkeinotoimintaa, tai käyttää tietoa maataloudessa tai elinkeinotoiminnassa hyödynnettävien uusien sovellusten löytämiseksi⁶². Tällöin tutkimus- ja kehittämistoiminta voi liittyä joko verovelvollisen nykyiseen tai suunnitteilla olevaan maatalouteen tai elinkeinotoimintaan.

⁶⁰ Verohallinto, kohta 3.1.2

⁶¹ Verohallinto, 2023, kohta 3.1.2

⁶² Verohallinto, 2023, kohta 3.2

Verohallinto ohjeistaa, että verovelvollinen voi harjoittaa myös muuta toimintaa kuin elinkeinotoimintaa tai maataloutta⁶³. EVL 1 §:n 2 momentin mukaan tietyt yhteisöt, kuten osakeyhtiöt, voivat sisällyttää tämän muun toiminnan elinkeinotoiminnan tulolähteeseen verotuksessa, ja sen tulos lasketaan EVL:n mukaan. Tutkimus- ja kehittämistoiminnan perusteella ei kuitenkaan voi tehdä yhdistelmävähennystä muuhun kuin elinkeinotoimintaan tai maatalouteen liittyen, vaikka tällaisen toiminnan tulos laskettaisiin EVL:n mukaan⁶⁴.

Avoimien yhtiöiden, kommandiittiyhtiöiden, liikkeen- ja ammattiharjoittajien sekä osittain verovapaiden yhteisöjen verotuksessa toiminta, joka ei ole maataloutta tai elinkeinotoimintaa, kuuluu henkilökohtaiseen tulolähteeseen, ja sen tulos lasketaan TVL:n mukaan⁶⁵. Henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluvan toiminnan perusteella ei voi tehdä yhdistelmävähennystä, sillä tutkimus- ja kehittämistoiminnan pitää TKL:n mukaisesti liittyä elinkeinotoimintaan tai maatalouteen.

Tutkimus- ja kehittämistoiminta, joka on tuotettu toisen yrityksen käyttöön, ei oikeuta yhdistelmävähennykseen tuottajan verotuksessa, sillä tutkimus- ja kehittämistoiminnan pitää liittyä nimenomaisesti verovelvollisen omaan elinkeinotoimintaan tai maatalouteen. Tässä tapauksessa tutkimus- ja kehittämistoiminta ei liittyisi palvelua tuottavan yrityksen omaan elinkeinotoimintaan tai maatalouteen. Verohallinnon mukaan yhdistelmävähennys voidaan tehdä ostettujen palveluiden osalta vain sen verovelvollisen verotuksessa, jonka elinkeinotoimintaan tai maatalouteen tutkimus- ja kehittämistoiminta liittyy. Tämä tarkoittaa käytännössä palvelun ostavaa verovelvollista.⁶⁶

Lakialoitteessa esitetään, että konsernin sisällä tehtävää tutkimus- ja kehittämistoimintaa kohdellaan samalla tavalla kuin täysin erillisten yhtiöiden välistä tutkimus- ja

⁶³ Verohallinto, 2023, kohta 3.2

⁶⁴ Verohallinto, 2023, kohta 3.2

⁶⁵ Verohallinto, 2024a, kohta 3.2

⁶⁶ Verohallinto, 2023, kohta 3.2

kehittämistoiminnan palveluiden tarjoamista, mikäli tutkimus- ja kehittämistoiminta on keskitetty yhteen konserniyhtiöön⁶⁷. Lisävähennys voitaisiin siis tehdä vain siinä konserniyhtiössä, jonka tosiasialliseen liiketoimintaan tehtävä tutkimus- ja kehittämistoiminta liittyy. Mikäli konserniyhtiö kuitenkin myy tutkimus- ja kehittämistoimintaa toiselle konserniyhtiölle, ja tämä palvelu liittyy jälkimmäisen yhtiön toimintaan, voidaan kyseinen meno hyväksyä osaksi yhdistelmä vähennystä, kunhan muut TKL:n edellytykset täyttyvät.⁶⁸

⁶⁷ LA 69/2022 vp

⁶⁸ Verohallinto, 2023, kohta 3.2

3 Yhdistelmävähennyksen perusteeseen luettavat menot

Yhdistelmävähennyksen lisävähennykset määräytyvät verovelvollisen ostamien tutkimus- ja kehittämistoiminnan palveluiden menojen sekä omalle henkilöstölleen maksettujen tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkojen yhteismäärän perusteella ⁶⁹. Yleinen lisävähennys lasketaan näiden verovelvollisen omaan elinkeinotoimintaan tai maatalouteen liittyvien menojen yhteismäärän perusteella ⁷⁰.

Männistön mukaan elinkeinonharjoittajan yleisen lisävähennyksen perustetta laskettaessa otetaan huomioon EVL:n 8.1 §:n 4 kohdassa tarkoitettut palkat sekä sellaiset ostettujen tutkimus- ja kehittämistoiminnan palveluiden menot, joiden suorittamisvelvollisuus on EVL 22 §:n 1 momentin mukaisesti syntynyt kyseisen verovuoden aikana. Näin ollen yhdistelmävähennykseen sovelletaan suoriteperiaatetta ja laskentaperusteessa huomioidaan kokonaisuudessaan ne ostettujen palveluiden menot ja palkat, joiden osalta suorittamisvelvollisuus on syntynyt kyseisenä verovuonna, siitä huolimatta ovatko nämä menot mahdollisesti jaksettu EVL 25 §:n nojalla. Yhdistelmävähennyksen laskentaperusteeseen ei vaikuta menojen kirjanpitokäsittely ja mahdollinen aktivointi kirjanpitolain (1336/1997, KirjPL) 5 luvun 8 §:n nojalla, eikä menojen osalta edellytetä arviointia siitä, odotetaanko niiden tuottavan tuloa useampana tilikautena.⁷¹

Männistön mukaan ylimääräinen lisävähennys lasketaan TKL:n 3 §:n 4 momentin mukaan kaikkien edellä mainittujen ostettujen tutkimus- ja kehittämistoiminnan palveluiden menojen sekä palkkojen yhteismäärän tosiasiallisen lisääntymisen perusteella ⁷². Menojen määrä on tosiasiallisesti lisääntynyt, jos verovelvollisen kaikki yleisen lisävähennyksen perusteena olevat menot verovuonna ovat suuremmat kuin vastaavat menot

⁶⁹ Verohallinto, 2023, kohta 4

⁷⁰ Männistö, 2024, s. 169, Verotus

⁷¹ Männistö, 2024, s. 169, Verotus

⁷² Männistö, 2024, s. 170, Verotus

edellisenä verovuonna. Yleinen lisävähennys lasketaan siis menojen määrän perusteella ja ylimääräinen lisävähennys menojen määrän lisääntymisen perusteella.

Ylimääräisen lisävähennyksen kannalta olennaista on menojen tosiasiallinen lisääntyminen⁷³. Lakialoitteen mukaan ylimääräinen lisävähennys lasketaan yleisestä lisävähennyksestä erikseen itsenäisesti⁷⁴. Menojen tosiasiallinen lisääntyminen on siten osoitettava myös vertailuvuodelta eli yleisen lisävähennyksen perusteeksi hyväksyttävien menojen täysi määrä riippumatta siitä, miten yleinen lisävähennys on vertailuvuonna laskettu⁷⁵.

Lakialoitteen tulkinnan mukaan ylimääräinen lisävähennys on siis mahdollista saada, vaikka vertailuvuonna ei olisi vaadittu yleistä lisävähennystä lainkaan, tai se olisi vaadittu vain osittaisena yleisen lisävähennyksen enimmäismäärän, mahdollisen yhteistyövähennyksen rinnakkaisen käyttämisen tai verovelvollisen tahdonvaltaisen vaatimuksen vuoksi⁷⁶.

3.1 Palkat

TKL:ssa palkalla tarkoitetaan 2 §:n 2 kohdan mukaisesti tutkimus- ja kehittämistyötä tekeville työntekijöille välittömästi tämän työn perusteella maksettua ennakoperintälain (1118/ 1996, EPL) 13 §:ssä tarkoitettua palkkaa eli kaiken laatuista palkkaa, palkkiota, etuutta ja korvausta, joka saadaan työ- ja virkasuhteessa. Palkaksi lasketaan EPL:n 13 §:n mukaisesti myös kokouspalkkio, henkilökohtainen luento- ja esitelmäpalkkio, hallintoelimen jäsenyydestä saatu palkkio, toimitusjohtajan palkkio, avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön yhtiömiehen nostama palkka sekä luottamustoimesta saatu korvaus. TKL:ssa

⁷³ Männistö, 2024, s. 170, Verotus

⁷⁴ LA 69/2022 vp

⁷⁵ Männistö, 2024, s. 170, Verotus

⁷⁶ LA 69/2022 vp

palkalla tarkoitetaan myös ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain (1551/1995) 1 §:ssä tarkoitettua palkkaa eli ulkomailta tulevan palkansaajan palkkatuloa, joka on TVL:n mukaan Suomesta saatua tuloa. TKL:ssa palkalla ei kuitenkaan tarkoiteta TVL:n 66–68 §:ssä tarkoitettuja etuja eli etua työsuhteeseen perustuvasta osakeannista tai työsuhdeoptiosta, työsuhdelainan korkoetua tai etua eräistä työnantajan maksamista vakuutusmaksuista ⁷⁷.

Lakialoitteen mukaisesti TKL:a tulee tulkita siten, että ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain 1 §:n mukaan TKL soveltuu myös ulkomailta tulevan palkansaajan sellaiseen palkkatuloon, joka on TVL:n mukaan Suomesta saatua tuloa ⁷⁸. Mikäli suomalaisen yrityksen palkkaaman, ulkomailla työskentelevän henkilön palkka verotetaan ensisijaisesti työskentelyvaltiossa, mutta vähennetään kokonaan suomalaisen yrityksen tuloksesta, luetaan palkka yhdistelmävähennyksen laskentaperusteeseen muiden palkkamenojen tavoin ⁷⁹.

TKL:ssa tarkoitettujen lisävähennysten piiriin voivat lakialoitteen mukaan tulla myös rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain (627/1978, lähdeverolaki) mukaan verotettavat palkkatulot ⁸⁰. Lähdeverolain 4 §:n mukaan palkkana pidetään EPL:n 13 §:ssä tarkoitettua palkkaa tai palkkiota. Lakialoitteen tulkinnan mukaan lähdeverolain 4 §:ssä mainittuja palkaksi luettavia erityisiä eriä, eli oleskelukustannusten korvausta ja muiden työn suorittamisesta aiheutuvien kustannusten korvauksena maksettuja hyvityksiä, ei kuitenkaan lasketa lisävähennysten perusteeksi katsottavaan palkkatuloon ⁸¹.

Verohallinnon ohjeen mukaan palkalla tarkoitetaan vain sellaista palkkaa, jota työnantaja maksaa välittömästi työntekijälle, kuten on määritelty EPL:n 13 §:ssä ja ulkomailta

⁷⁷ Verohallinto, 2023, kohta 4.1

⁷⁸ LA 69/2022 vp

⁷⁹ Verohallinto, 2023, kohta 4.1

⁸⁰ LA 69/2022 vp

⁸¹ LA 69/2022 vp

tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain 1 §:ssä. Näin ollen yhdistelmävähennyksen perusteeseen ei oteta huomioon työnantajan palkkaan liittyviä sivukuluja, kuten sosiaaliturvamaksuja.⁸² Jos palkkaa on maksettu luontoisetuna, se otetaan huomioon yhdistelmävähennyksen laskennassa TVL 64 §:n 1 momentin mukaisesti sen käypään arvoon perustuen.

TKL:n mukaisesti elinkeinonharjoittajan yleisen lisävähennyksen perustetta laskettaessa otetaan huomioon EVL:n 8.1 §:n 4 kohdassa tarkoitetut palkat sekä sellaiset ostettujen tutkimus- ja kehittämistoiminnan palveluiden menot, joiden suorittamisvelvollisuus on syntynyt EVL 22 §:n 1 momentin mukaisesti kyseisen verovuoden aikana. Näin ollen yhdistelmävähennykseen sovelletaan suoriteperiaatetta, ja laskentaperusteessa huomioidaan kokonaisuudessaan ne palkat, joiden osalta suorittamisvelvollisuus on syntynyt kyseisenä verovuonna riippumatta siitä, onko nämä menot mahdollisesti jaksotettu EVL 25 §:n nojalla⁸³. Männistön mukaan mainittujen menojen kirjanpitokäsittely ja mahdollinen aktivointi KirjPL:n 5 luvun 8 §:n nojalla eivät myöskään vaikuta laskentaperusteeseen⁸⁴. Menojen osalta ei siis edellytetä arviointia siitä, odotetaanko niiden tuottavan tuloa useampana tilikautena.

TKL:n 3 §:n mukaan maatalouden harjoittajan yleisen lisävähennyksen perustetta laskettaessa otetaan verovuonna huomioon MVL 6 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetut vähennyskelpoiset palkat, jotka on maksettu verovuonna. Verohallinnon mukaan lisävähennyksen perustetta laskettaessa ei siis oteta huomioon MVL 7 §:n 1 kohdassa tai EVL 16 §:n 1 kohdassa tarkoitettuja vähennyskelvottomia palkkoja, joiden saajana on maatalouden tai elinkeinonharjoittajan puoliso taikka sellainen lapsi tai muu perheenjäsen, joka ei ole ennen verovuotta täyttänyt 14 vuotta⁸⁵.

⁸² Verohallinto, 2023, kohta 4.1

⁸³ Männistö, 2024, s. 169, Verotus

⁸⁴ Männistö, 2024, s. 169, Verotus

⁸⁵ Verohallinto, 2023, kohta 4.1

TKL:n mukaan palkka voidaan lukea yhdistelmävehennyksen perusteeseen, mikäli sen perusteena oleva työ liittyy välittömästi tutkimus- ja kehittämistoimintaan. Sen liittykö palkan perusteena oleva työ tutkimus- ja kehittämistoimintaan, ratkaisee työtehtävien varsinainen sisältö⁸⁶. Työn tekeminen voi tapahtua missä tahansa yrityksen eri osastolla tai yksikössä, eikä työn luonteen katsominen tutkimus- ja kehittämistoimintaan liittyväksi edellytä erillisen tutkimus- ja kehittämistoiminnan osaston perustamista tai työntekijän tehtävänimikkeen muuttamista. Työ voi siis olla tutkimus- ja kehittämistoimintaan liittyvää, vaikka se ei tapahdu erityisesti siihen suunnitellussa yksikössä.⁸⁷

Lakialoitteen tulkinnan perusteella tutkimus- ja kehittämistoiminta tulee erottaa lähellä olevista tai sitä tukevista toiminnoista sekä yleisistä toiminnoista⁸⁸. Tutkimus- ja kehittämistoiminnaksi ei siis lasketa rutiiniluonteista tuotteiden, toiminnan tai palveluiden kehittämistä, eikä yleistä hallinnollista tai myyntiin ja markkinointiin liittyvää työtä⁸⁹.

Toiminnan tarkoituksesta riippuen sama toiminta tietyssä tilanteessa saattaa olla tulkittavissa tutkimus- ja kehittämistoiminnaksi, mutta toisessa tilanteessa ei⁹⁰. Mikäli työntekijän työpanos koostuu muiden tehtävien lisäksi myös tutkimus- ja kehittämistoimintaan välittömästi liittyvästä työstä, vain se osa työpanoksesta, joka liittyy suoraan tutkimus- ja kehittämistoimintaan, oikeuttaa yhdistelmävehennykseen. Tällöin palkasta on erikseen laskettava se osa, joka kohdistuu tutkimus- ja kehittämistoimintaan, jotta yhdistelmävehennyksen peruste voidaan laskea oikein.⁹¹

Verohallinnon mukaan yhdistelmävehennyksen tekeminen ei edellytä, että työntekijän vuotuisesta tai kuukausittaisesta työpanoksesta jokin tietty prosenttiosuus tulisi kohdistua tutkimus- ja kehittämistoimintaan. Verohallinto kuitenkin ohjeistaa, että työntekijän työajan ja palkan kohdistaminen yhdistelmävehennyksen perusteeksi hyväksyttävään

⁸⁶ Verohallinto, 2023, kohta 4.1

⁸⁷ Verohallinto, 2023, kohta 4.1

⁸⁸ LA 69/2022 vp

⁸⁹ Verohallinto, 2023, kohta 4.1

⁹⁰ LA 69/2022 vp

⁹¹ Verohallinto, 2023, kohta 4.1

tutkimus- ja kehittämistoimintaan on voitava todentaa jälkikäteen. Tämä voidaan tehdä esimerkiksi työaikakirjanpidolla tai muulla luotettavalla tavalla.⁹² Tutkimus- ja kehittämistoimintaan kohdistuvina palkkoina pidetään myös niitä lomapalkkojen osuuksia, jotka vastaavat tutkimus- ja kehittämistoimintaan käytettyä työaika, sekä niitä tulospalkkioiden osia, jotka voidaan katsoa ansaitun kyseisessä toiminnassa työskentelyn perusteella⁹³.

3.2 Ostopalvelut

TKL:n 2 §:n 3 kohdan mukaisesti ostetulla tutkimus ja kehittämistoiminnan palvelulla tarkoitetaan verovelvollisen omaan toimintaan liittyvän tutkimus- ja kehittämistoiminnan harjoittamiseksi ulkopuoliselta taholta hankittua ja ulkopuolisen henkilöstön tuottamaa palvelua. Verovelvollinen voi siis tehdä vähennyksen niistä ostopalveluista, joissa on kyse ulkopuolisen henkilöstön tekemästä työstä verovelvollisen tutkimus- ja kehittämistoiminnan hyväksi⁹⁴.

Verohallinto ohjeistaa, että yhdistelmä vähennyksen perusteeseen luetaan verovelvollisen omaan tutkimus- ja kehittämistoimintaan liittyvät verovelvollisen tekemät palveluostot, kun ostettu palvelu on verovelvolliseen nähden ulkopuolisen tahon henkilöstön tuottamaa. Verohallinnon mukaan ostettuja palveluita voivat olla esimerkiksi yrityksen ulkopuolisen henkilöstön tuottamat konsultointipalvelut, suunnittelupalvelut tai ohjelmointipalvelut.⁹⁵

Menojen perusteena siis on, että se on ulkopuolisen henkilöstön tuottama, mutta palvelun ostajan tutkimus- ja kehittämistoimintaan välittömästi liittyvä palvelu. Kriteerien

⁹² Verohallinto, 2023, kohta 4.1

⁹³ Verohallinto, 2023, kohta 4.1

⁹⁴ Fredman & Ojala, 2023, Tilisanomat

⁹⁵ Verohallinto, 2023, kohta 4.2

täyttyessä tämän määritelmän alle voi kuitenkin käytännössä kuulua hyvin laajastikin menoja miltä tahansa taholta ostettuna ⁹⁶.

Palvelun myyjä voi olla ostajaan nähden täysin riippumaton taho, mutta yhdistelmävehennyksen perusteeseen hyväksyttäviä henkilöstön tuottamia palveluja voidaan ostaa myös tutkimus- ja kehittämistoimintaa harjoittavan yrityksen kanssa samaan konserniin kuuluvalta toiselta yritykseltä ⁹⁷. Männistön mukaan lain esitöissä kerrotaan, että mikäli tutkimus- ja kehittämistoiminta on keskitetty konsernissa yhteen yhtiöön, kohdellaan konsernin tutkimus- ja kehittämistoiminnan palveluntarjoajayhtiötä vastaavasti kuin täysin toisistaan riippumattomien yhtiöiden välistä tutkimus- ja kehittämistoiminnan palvelujen tarjoamista ⁹⁸.

Tämän seurauksena yhdistelmävehennys voitaisiin tehdä vain siinä yhtiössä, jonka tosiasialliseen liiketoimintaan tehtävä tutkimus- ja kehittämistoiminta liittyy. Verohallinnon ohjeistuksen mukaan tilanteessa, jossa tutkimus- ja kehittämistoimintaa tarjoava konserniyhtiö myy palveluja toiselle konserniyhtiölle, ja nämä palvelut liittyvät jälkimmäisen yhtiön tutkimus- ja kehittämistoimintaan, voidaan palveluista aiheutuvat menot hyväksyä jälkimmäisen yhtiön yhdistelmävehennyksen perusteeksi, kunhan muut lain edellytykset täyttyvät ⁹⁹.

Lakialoitteen perusteella yhdistelmävehennyksen perusteeseen voidaan hyväksyä vain sellaiset ostopalvelut, jotka ovat ulkopuolisen henkilöstön tuottamia ¹⁰⁰. Rajauksen mukaan tuotteiden, tavaroiden, toimitilojen, materiaalien tai vastaavien menoerien hankintoja tutkimus- ja kehittämistoiminnassa käytettäväksi voidaan sisällyttää yhdistelmävehennyksen perusteeseen ostettujen palveluiden kategorian kautta pelkästään muotoilemalla tuotteen hankinta palvelun muotoon. Näin ollen esimerkiksi tietokoneen tai muun

⁹⁶ Verohallinto, 2023, kohta 4.2

⁹⁷ Verohallinto, 2023, kohta 4.2

⁹⁸ Männistö, 2024, s. 176, Verotus

⁹⁹ Verohallinto, 2023, kohta 4.2

¹⁰⁰ LA 69/2022 vp

laitteen leasing-sopimuksen maksuja taikka toimitilojen vuokria ei pidetä laissa tarkoitettuina ostopalvelusta suoritettuina maksuina.¹⁰¹

TKL:ssa tarkoitettuihin ostopalveluihin voi lakialoitteen mukaan sisältyä käytetyn ulkopuolisen henkilöstön palkkamenojen lisäksi myös muita palveluntarjoajan menoja¹⁰². Yhdistelmävähennyksen perusteeseen hyväksyttävissä ostopalveluissa voidaan huomioida paitsi varsinaisen henkilöstön työskentelystä aiheutuvat kulut, myös muut saman palveluntarjoajan myymät, henkilöstön tuottamaan palveluun liittyvät kustannukset¹⁰³.

Verohallinnon mukaan yhdistelmävähennyksen perusteeseen voidaan hyväksyä ostopalvelumenoja, jotka liittyvät ulkopuolisen henkilöstön tuottamaan palveluun, jos palvelun tuottaminen edellyttää esimerkiksi palveluntarjoajan toimitilojen, koneiden, laitteiden tai materiaalien käyttöä. Nämä kulut voivat tällöin sisältyä yhdistelmävähennykseen, kunhan palveluntarjoaja laskuttaa ne yhdessä henkilöstön tuottaman palvelun kanssa. Toisin sanoen, myös muut kuin henkilöstön työskentelystä syntyvät kulut voivat sisältyä yhdistelmävähennyksen perusteeseen, mikäli henkilöstön työpanos on olennainen osa palvelua eikä sitä olisi mahdollista hyödyntää ilman olennaista henkilöstön tuottamaa työpanosta.¹⁰⁴

Verohallinto ohjeistaa, että omaan elinkeinotoimintaan liittyvän tutkimus- ja kehittämistoiminnan harjoittamisessa verovelvollinen voi käyttää vuokratyövoimaa. Näin ollen vuokratyövoiman käyttämisestä aiheutuvat kulut voidaan sisällyttää yhdistelmävähennyksen perusteeseen, mikäli vuokratyövoimaa käytetään tutkimus- ja kehittämistoimintaan, joka täyttää lain vaatimukset.¹⁰⁵

¹⁰¹ Verohallinto, 2023, kohta 4.2

¹⁰² LA 69/2022 vp

¹⁰³ Verohallinto, 2023, kohta 4.2

¹⁰⁴ Verohallinto, 2023, kohta 4.2

¹⁰⁵ Verohallinto, 2023, kohta 4.2

3.3 Huomioon otettavat menot verovuonna

TKL:n 3 §:n 2 momentin mukaan elinkeinonharjoittajan yleisen lisävähennyksen laskennassa otetaan huomioon verovuonna syntyneet palkat, jotka ovat mainittu EVL:n 8 §:n 1 momentin 4 kohdassa, sekä ostettujen tutkimus- ja kehittämistoiminnan palveluiden menot, joiden maksaminen on tullut ajankohtaiseksi EVL:n 22 §:n 1 momentin mukaisesti. Maatalouden harjoittajien osalta TKL:n 3 §:n 3 momentissa säädetään, että yleisen lisävähennyksen perustetta laskettaessa huomioidaan verovuonna maksetut palkat ja tutkimus- ja kehittämistoiminnan palveluiden menot, jotka on maksettu kyseisenä vuonna MVL:n 6 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaisesti.

TKL:n 3 §:n 4 momentin mukaan ylimääräinen lisävähennys lasketaan sen perusteella, kuinka paljon verovelvollisen omaan elinkeinotoimintaan tai maatalouteen liittyvän tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkat ja ostetut palvelut ovat tosiasiallisesti lisääntyneet. Näin ollen ylimääräistä lisävähennystä laskettaessa huomioidaan samat menot kuin yleisen lisävähennyksen laskemisessa, mutta tarkastellaan, miten nämä menot ovat kasvaneet verovuoden aikana ¹⁰⁶.

Palkkoina ja ostopalvelumenoina otetaan siis huomioon ne palkka- ja ostopalvelumenot, jotka ovat syntyneet verovuonna suoriteperusteisesti ¹⁰⁷. Vaikka yritys olisi kirjanpidossaan aktivoinut ne kehittämismenot, joilla on tulonodotuksia useampana tilikautena, lasketaan nämä menot aktivoinnista huolimatta verotuksessa lisävähennyksen perusteeksi sinä vuonna, jona ne ovat syntyneet suoriteperusteen mukaisesti. Aktivoiduista menoista tehtäviä poistoja ei siis myöhemmin vuosina voida laskea miltään osin vähennyksen perusteeksi ¹⁰⁸.

¹⁰⁶ Verohallinto, 2023, kohta 4.3

¹⁰⁷ Fredman & Ojala, 2023, Tilisanomat

¹⁰⁸ Fredman & Ojala, 2023, Tilisanomat

Verohallinnon mukaan elinkeinotoiminnan tulolähteessä menot jaksotetaan suoritusperusteisesti EVL 22 §:n 1 momentin mukaan, eli meno katsotaan kuuluvan siihen verovuoteen, jonka aikana sen suorittamisvelvollisuus on syntynyt. Verovelvollisen verovuoden lisävähennyksen määrän laskemisessa otetaan siis huomioon ne tutkimus- ja kehittämistoimintaan liittyvät palkat ja ostopalvelumenot, joiden suorittamisvelvollisuus on syntynyt kyseisenä verovuonna, ellei kyseessä ole EVL 27 a §:ssä tarkoitettulla tavalla maksuperusteista kirjanpitoa pitävä ammatinharjoittaja. Verohallinto ohjeistaa, että myös tulospalkkioiden, lomapalkkojen ja muiden vastaavien erien sisältyminen yhdistelmä vähennyksen perusteeseen määräytyy suoriteperusteiden mukaisesti.¹⁰⁹

Maatalouden tulolähteessä menot jaksotetaan aina maksuperusteisesti. Verohallinnon mukaan maksuperustetta soveltaessa tutkimus- ja kehittämistoimintaan liittyvä palkka- tai ostopalvelumeno kuuluu siihen verovuoteen, jonka aikana verovelvollinen maksaa kyseisen menon. Tällöin maksuperusteista verotusta soveltavan verovelvollisen verotuksessa meno sisältyy lisävähennysten perusteeseen sinä verovuonna, jolloin meno on maksettu.¹¹⁰

EVL 25 § kuitenkin sallii poikkeuksen tavallisesta jaksottamisesta ja mahdollistaa tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen jaksottamisen eri tavalla kuin EVL 22 §:n 1 momentin pääsäännön mukaisesti¹¹¹. Sen mukaan liiketoiminnan kehittämiseen liittyvät tutkimusmenot voidaan vähentää sen verovuoden kuluksi, jolloin niiden suorittamisvelvollisuus on syntynyt. Jos verovelvollinen niin vaatii, nämä menot voidaan kuitenkin vähentää useamman verovuoden aikana poistoina. On tärkeää huomata, että EVL 25 § mukaan tutkimustoiminnan menot eivät sisällä pysyvään käyttöön tarkoitettujen rakennusten, rakennelmien tai niiden osien hankintamenoja.

¹⁰⁹ Verohallinto, 2023, kohta 4.3

¹¹⁰ Verohallinto, 2023, kohta 4.3

¹¹¹ Verohallinto, 2023, kohta 4.3

Verovelvollinen voi siis valita vähentää tutkimus- ja kehittämistoiminnan menot useamman verovuoden aikana poistoina sen sijaan, että ne vähennettäisiin kokonaisuudessaan kuluvan verovuoden menoina. Verohallinnon mukaan yhdistelmävähennyksen laskennassa otetaan huomioon myös sellaiset menot, jotka suoriteperusteen mukaan lasketaan verovuoden kuluksi, mutta joita vähennetään verotuksessa EVL 25 §:n mukaan vasta tulevina vuosina poistoina.¹¹²

¹¹² Verohallinto, 2023, kohta 4.3

4 Tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävähennyksen määrä

4.1 Yleisen lisävähennyksen määrä

TKL:n 4 §:n mukaisesti yleisen lisävähennyksen määrä on 50 prosenttia TKL:n 3 §:n 1 momentissa tarkoitettusta tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkojen ja ostettujen palveluiden menojen yhteismäärästä. TKL:n 4 §:ssä mainittu lisävähennyksen enimmäismäärä on 500 000 euroa verovuonna. Yleistä lisävähennystä ei myönnetä, mikäli vähennettävä määrä jää verovuonna alle 5 000 euron.

Lakialoitteen mukaisesti yleisen lisävähennyksen enimmäis- ja vähimmäismäärä ovat verovelvollis- ja verovuosikohtaisia ¹¹³. Lisävähennyksen enimmäis- ja vähimmäismäärät tarkastellaan erikseen verovelvollisen osalta jokaisena verovuotena. Tämä tarkoittaa, että sillä ei ole merkitystä, harjoitetaanko tutkimus- ja kehittämistoimintaa useammassa erillisessä kokonaisuudessa tai hankkeessa, kun lasketaan lisävähennyksen vähimmäisrajaa.¹¹⁴

Verohallinnon mukaan verovelvollis- ja verovuosikohtaisuus voi johtaa siihen, että menojen jakaantuessa usealle eri verovuodelle, verovelvollinen ei voi tehdä lisävähennystä, vaikka samaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan kokonaisuuteen liittyvien menojen määrä olisi yhteensä vähintään 10 000 euroa ¹¹⁵. Lakialoitteen perusteella yleinen lisävähennys lasketaan verovelvollisen omaan elinkeinotoimintaan tai maatalouteen liittyvään tutkimus- ja kehittämistoimintaan kohdistuvien palkkojen ja ostettujen palveluiden menojen yhteismäärän perusteella ¹¹⁶.

¹¹³ LA 69/2022 vp

¹¹⁴ Verohallinto, 2023, kohta 5.1

¹¹⁵ Verohallinto, 2023, kohta 5.1

¹¹⁶ LA 69/2022 vp

Verovelvollinen voi siis tehdä yleisen lisävähennyksen, mikäli molempien tulolähteiden lisävähennyksen perusteeseen luettavat kulut ovat vähintään 10 000 euroa. Verohallinnon mukaan lisävähennyksen määrä lasketaan niiden kulujen suhteellisen määrän perusteella, jota kohdistuvat kyseiseen tulolähteeseen ¹¹⁷.

Verohallinto ohjeistaa, että yleistä lisävähennystä ei voi tehdä enimmäismäärän mukaisena molemmissa tulolähteissä, vaan verovelvollinen voi tehdä verovuonna yhteensä enintään 500 000 euron yleisen lisävähennyksen elinkeinotoiminnan ja maatalouden tulolähteistä yhteenlaskettuna. Mikäli verovelvollisella olisi molemmissa tulolähteissä lisävähennyksen perusteeseen luettavia kuluja, ja verovuosikohtainen enimmäismäärä ylittyisi, voi verovelvollinen Verohallinnon mukaan itse päättää, kuinka suuren osan kuluista se ottaa huomioon yleistä lisävähennystä laskettaessa. Yleisen lisävähennyksen enimmäis- ja vähimmäismääriä sovelletaan samalla tavalla, riippumatta verovelvollisen verovuoden muodostavan tilikauden tai -kausien pituudesta.¹¹⁸

4.2 Ylimääräisen lisävähennyksen määrä

TKL:n 5 §:n mukaan yhdistelmävähennyksen ylimääräisen lisävähennyksen määrä on 45 prosenttia TKL:n 3 §:n 4 momentissa tarkoitettusta tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkojen ja ostettujen palveluiden menojen tosiasiallisen lisäyksen määrästä. TKL:n 5 §:ssä mainittu ylimääräisen lisävähennyksen enimmäismäärä on 500 000 euroa verovuonna. Lakialoitteen mukaan ylimääräisellä lisävähennyksellä ei ole vähimmäismäärää ¹¹⁹. Näin ollen kaikki pienikin tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisäys on ylimääräisen lisävähennyksen piirissä ¹²⁰.

¹¹⁷ Verohallinto, 2023, kohta 5.1

¹¹⁸ Verohallinto, 2023, kohta 5.1

¹¹⁹ LA 69/2022 vp

¹²⁰ Hyysalo, 2023. s. 316, Verotus

Lakialoitteen perusteella varsinaisena perusteena ylimääräiselle lisävähennykselle on tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkojen ja ostettujen palveluiden menojen vuosittaista tosiasiallista lisääntymistä kuvaava erotus. Lakialoitteen mukaan verovelvollisen kaikkien yleisen lisävähennyksen perusteeksi kelpaavien menoerien yhteismäärää verrataan edellisen verovuoden vastaavien erien yhteismäärään.¹²¹

Mikäli verovelvollisen kaikkien mainittujen menojen määrä on siis lisääntynyt edelliseen verovuoteen nähden, verovelvollinen saa tehdä ylimääräisen lisävähennyksen¹²². Lakialoitteen mukaisesti ylimääräistä lisävähennystä voi vaatia ensimmäisen kerran verovuodelta 2024 toimitettavassa verotuksessa¹²³.

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen määrän lisääntymistä arvioitaessa käytetään vertailukohtana edellisen verovuoden kaikkia menoja, jotka olisivat silloin voineet olla osa yleistä lisävähennystä. Vertailussa tarkastellaan edellisen vuoden menojen yhteismäärää, joka käsittää kaikki tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkat ja ostetut palvelut, jotka olisivat voineet olla verovuonna yleisen lisävähennyksen perusteena. Vertailussa käytettäviin yhteismääriin ei vaikuta se, onko verovelvollinen käyttänyt yleistä tai ylimääräistä lisävähennystä verovuonna tai edellisenä vuonna, eikä se, onko yleisen lisävähennyksen enimmäismäärää koskeva säännös mahdollisesti rajoittanut yleistä lisävähennystä näinä vuosina.¹²⁴

Lakialoitteen mukaisesti ylimääräisen lisävähennyksen perustetta laskettaessa vertailtavat määrät sisältävät myös ne ostopalvelumenot, joista verovelvollinen on tehnyt tai olisi voinut tehdä yleisen lisävähennyksen sijaan Tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä verovuosina 2021–2027 annetun lain mukaisen yhteistyövähennyksen¹²⁵.

¹²¹ LA 69/2022 vp

¹²² Verohallinto, 2023, kohta 5.2

¹²³ LA 69/2022 vp

¹²⁴ Verohallinto, 2023, kohta 5.2

¹²⁵ LA 69/2022 vp

Ylimääräisen lisävähennyksen perustetta laskettaessa vertailuarvona käytetään edellisen verovuoden hyväksyttävien tutkimus- ja kehittämismenojen määränä 0 euroa, mikäli verovelvollinen on vasta aloittanut tutkimus- ja kehittämistoimintansa, eikä sillä näin ollen ole edellisenä vuonna ollut lainkaan menoja, joiden perusteella yhdistelmävähennystä olisi voitu vaatia ¹²⁶.

Tulolähdejaon osalta ylimääräistä lisävähennystä koskee samat säädökset kuin yleistä lisävähennystä. Mikäli verovelvollisella on sekä elinkeinotoiminnan että maatalouden tulolähteissä lisävähennyksen perusteeseen luettavia kuluja, ja verovuosikohtainen 500 000 euron enimmäismäärä ylittyy, voi verovelvollinen itse päättää, minkä suuruisen osan tulolähteen kuluista verovelvollinen ottaa kyseisessä tulolähteessä yleistä lisävähennystä tehdessään huomioon. Verovelvollinen voi siis tehdä molemmista tulolähteistä yhteenlaskettuna ainoastaan enintään 500 000 euron suuruisen lisävähennyksen. ¹²⁷

Verohallinnon mukaan ylimääräistä lisävähennystä laskettaessa verovelvollisen tilikauden tai -kausien pituudella ei ole merkitystä, sillä verovuoden laissa tarkoitettujen tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen määrää verrataan edellisen verovuoden vastavaan määrään. Vertailu tehdään, vaikka verovelvollisen tilikausi olisi pidempi tai lyhyempi kuin 12 kuukautta. ¹²⁸

4.3 Yhdistelmävähennyksen määrä erityistilanteissa

4.3.1 Julkisen tuen vaikutus

TKL:n 6 §:n 1 momentin mukaisesti yhdistelmävähennyksiä ei voi tehdä siltä osin kuin verovelvollinen on saanut suoraa valtiontukea tai muuta julkista tukea, joka kattaa niitä

¹²⁶ Verohallinto, 2023, kohta 5.2

¹²⁷ Verohallinto, 2023, kohta 5.2

¹²⁸ Verohallinto, 2023, kohta 5.2

kuluja, joita olisi voitu käyttää yhdistelmävähennyksen perusteena. Verohallinnon ohjeen mukaan verovelvollisen tutkimus- ja kehittämistoiminnan hankkeeseen saama julkinen tuki voi siis vaikuttaa yhdistelmävähennyksen määrään, sillä vähennys voidaan tehdä vain sellaisten kulujen osalta, joihin verovelvollinen ei ole saanut julkista tukea ¹²⁹.

Lakialoitteen mukaisesti julkisella tuella tarkoitetaan tässä yhteydessä suoraa valtiontukea tai mitä tahansa muuta julkisen sektorin rahoitusta tai vastaavaa julkista tukea ¹³⁰. Verohallinto kuitenkin ohjeistaa, että tutkimus- ja kehittämistoimintaan saadun lainarahoituksen ei katsota olevan TKL:n 6 §:n 1 momentissa tarkoitettua suoraa valtiontukea tai muuta julkista tukea. Näin ollen lainarahoitus ei estä yhdistelmävähennyksen tekemistä, koska sen ei katsota olevan suoraa tukea, joka kattaisi tutkimus- ja kehittämistoimintaan liittyviä menoja.¹³¹

Yhdistelmävähennyksen määrää laskettaessa otetaan ensin huomioon ne kulut, joihin on myönnetty julkista tukea, ja nämä kulut vähennetään vähennyksen perusteesta. Tämän jälkeen jäljelle jäävien kulujen perusteella lasketaan itse yhdistelmävähennyksen suuruus. Julkisen tuen vaikutus huomioidaan sekä kyseisen verovuoden että edellisen verovuoden vähennyskelpoisissa menoissa, kun lasketaan ylimääräisen lisävähennyksen suuruutta.¹³²

Verohallinnon ohjeistaa, että jos verovelvollinen saa tutkimus- ja kehittämistoiminnan hankkeeseen yleisluontoista julkista tukea, joka kattaa kaikki hankkeen kustannukset, vaikutus yhdistelmävähennykseen riippuu tuen määrästä ja siitä, kuinka paljon tuen kohteena olevassa hankkeessa on palkka- ja ostopalvelumenoja sekä muita kuluja. Verohallinnon mukaan yleistuki ei vaikuta yhdistelmävähennyksen määrään, mikäli tuen määrä

¹²⁹ Verohallinto, 2023, kohta 6.1

¹³⁰ LA 69/2022 vp

¹³¹ Verohallinto, 2023, kohta 6.1

¹³² Verohallinto, 2023, kohta 6.1

on pienempi kuin muut palkka- ja ostopalvelumenot. Tällöin tuen katsotaan kohdistuvan kokonaisuudessaan muihin kuin palkka- ja ostopalvelumenoihin.¹³³

Mikäli yleistuen määrä on suurempi kuin muiden kulujen määrä, katsotaan tuen kohdistuvan muihin kuluihin niiden määrään asti. Tällöin loppuosa tuesta kohdistuu ostopalvelu- ja palkkamenoihin. Näin ollen yhdistelmävähennyksen perusteeseen voidaan sisällyttää vain ne ostopalvelut- ja palkkamenot, jotka jäävät jäljelle tuen vähentämisen jälkeen. Mikäli yleistuki kattaa kaikki hankkeen kustannukset, ei yhdistelmävähennystä voida tehdä lainkaan.¹³⁴

Valtioneuvoston mukaan yhdistelmävähennyksen verokannustimen tarkoituksena on kuitenkin täydentää suoria tukia ja kannustaa tutkimus- ja kehittämistoimintaan, joten suorien tukien saaminen ei täysin sulje pois verokannustimen käyttämistä¹³⁵. Lakialoitteessa täsmennetään, että suoran tuen saaminen tutkimus- ja kehittämistoimintaan ei automaattisesti estä lisävähennyksen käyttämistä, mikäli kyseinen tuki on käytetty muihin menoihin kuin joista lisävähennyksiä haetaan, tai tuki kattaa vain osan vähennyksen perusteeseen laskettavista menoista¹³⁶.

Männistön mukaan tämä luo verovelvolliselle suunnittelumahdollisuuksia, sillä näin on mahdollista kohdistaa saatu suora tuki ensisijaisesti muihin kuin tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoihin, jotta samasta hankkeesta voidaan vaatia lisävähennystä. Tämä koskee tapauksia, joissa tuki on myönnetty hankkeen menoihin yleisellä tasolla yksilöimättä, mihin menoihin tuki erityisesti kohdistuu.¹³⁷

Aiemmassa lainsäädännössä, kuten tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä verovuosina 2021–2027 annetussa laissa, lisävähennystä ei myönnetty lainkaan siltä osin,

¹³³ Verohallinto, 2023, kohta 6.1

¹³⁴ Verohallinto, 2023, kohta 6.1

¹³⁵ Valtioneuvosto, 2022

¹³⁶ LA 69/2022 vp

¹³⁷ Männistö, 2024, s. 176, Verotus

kuin verovelvollinen on saanut suoraa valtiontukea tai muuta julkista tukea hankkeeseen liittyvien alihankintalaskujen kattamiseksi. Näin ollen uudessa TKL:ssa kielletty valtion tuki on saanut huomattavasti vähemmän huomiota, ja verovelvollisen saamaan julkiseen tukeen suhtaudutaan suopeammin.

Lakialoitteen mukaan vuoden 2019 hallitusohjelmassa tavoitteeksi on asetettu nostaa tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoiminnan osuutta bruttokansantuotteesta huomattavasti vuoteen 2030 mennessä¹³⁸. Tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävähenyksen käyttäminen ja hyödyntäminen on myös yksi Verohallinnon vuodelle 2024 asettamista elinkeinoverotuksen ohjauksen ja valvonnan painopistealueista¹³⁹.

Aiemmin tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksiin perustuva verokannustin ei ole saavuttanut sille asetettuja tavoitteita tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisääntymisestä, ja verovelvolliset ovat käyttäneet kannustinta odotettua ja toivottua vähemmän¹⁴⁰. Näin ollen sallivammalla suhtautumisella julkisen tuen vaikutukseen yhdistelmävähenyksen hyödyntämisessä pyritään paremmin saavuttamana tavoitteet tutkimus- ja kehittämistoimintaan kannustamisen ja toiminnan lisäämisen osalta.

4.3.2 Verovuosien 2021–2027 tutkimusyhteistyövähennyksen vaikutus

TKL:n 6 §:n 2 momentin mukaan verovelvollinen ei voi tehdä yleistä lisävähennystä siltä osin kuin vähennyksen perusteena olevia menoja on jo otettu huomioon tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä verovuosina 2021–2027 annetun lain perusteella. Tämä tarkoittaa sitä, että verovelvollinen ei voi tehdä yhdistelmävähennystä, mikäli samoihin menoihin on jo tehty tutkimusyhteistyövähennys samana verovuonna.

¹³⁸ LA 69/2022 vp

¹³⁹ Männistö, 2024, s. 169, Verotus

¹⁴⁰ Hyysalo, 2023, s. 312, Verotus

Verohallinnon mukaan verovelvollinen voi itse valita, miltä osin menojen perusteella tehdään tutkimusyhteistyövähennys ja miltä osin yhdistelmävähennys, mikäli molempien vähennysten edellytykset täyttyvät¹⁴¹. Lähtökohtaisesti menot, jotka täyttävät yhdistelmävähennyksen ostopalvelumenon määritelmän, täyttävät myös tutkimusyhteistyövähennyksen tiukemmat edellytykset.

Ylimääräisen lisävähennyksen kannalta ei ole väliä sillä, tekeekö verovelvollinen molempiin lakeihin oikeuttavien menojen perusteella tutkimusyhteistyövähennyksen vai yleisen lisävähennyksen. Tämä johtuu siitä, että tutkimusyhteistyövähennyksen tekeminen ei vaikuta ylimääräisen lisävähennyksen laskennassa käytettävään verovuoden ja edellisen verovuoden yhdistelmävähennyksen perusteena olevien menojen kokonaismäärään.¹⁴²

4.3.3 Yritysjärjestelyiden vaikutus

TKL:n 7 §:n mukaan, kun tapahtuu sulautuminen EVL:n 52 a §:ssä tarkoitetun mukaisesti, vastaanottavan yhtiön verotuksessa voidaan vähentää sulautumisessa siirtyneen tutkimus- ja kehittämistoimintaan kohdistuvien palkkojen ja ostopalveluiden perusteella enintään TKL 4 ja 5 §:n mukaiset määrät. Nämä määrät vähennetään kuitenkin sulautuvan yhtiön verotuksessa verovuonna jo tehdyistä vähennyksistä. TKL:n mukaan se, mitä siinä säädetään sulautumisesta, sovelletaan myös EVL:n 52 c §:ssä tarkoitetun jakautumisen ja 52 d §:ssä tarkoitetun liiketoimintasiirron yhteydessä sekä liiketoiminnan hankintaa hankkivan yhtiön verotuksessa.

Lakialoitteen mukaisesti TKL:n 7 §:ä tulkitaan siten, että siinä tarkoitetuissa tilanteissa siirtyvän tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkka- ja ostopalvelumenoihin tai menojen määrän lisääntymiseen perustuvien lisävähennysten käsittelyssä meneteltäisiin

¹⁴¹ Verohallinto, 2023, kohta 6.2

¹⁴² Verohallinto, 2023, kohta 6.2

jatkuvuuden periaatteiden mukaan vastaavasti kuin EVL:n 52 b §:ssä on säädetty¹⁴³. Näin ollen liiketoiminnan hankkivalla tai vastaanottavalla yhtiöllä olisi oikeus saada yleinen lisävähennys järjestelyssä siirtyneeseen tutkimus- ja kehittämistoimintaan kohdistuvien menojen määrän perusteella.

Lakialoitteen mukaan yhtiöllä on oikeus myös ylimääräiseen lisävähennykseen, mikäli sulautuvien yhtiöiden tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkka- ja ostopalvelumenot kokonaisuudessaan kyseiseltä verovuodelta ovat kasvaneet suhteessa kummankin yhtiön vastaavien menojen yhteissummaan edelliseen verovuoteen verrattuna¹⁴⁴. Sulautumisessa ja jakautumisessa vastaanottavalla yhtiöllä on siis oikeus ylimääräiseen lisävähennykseen vain sellaisten menojen perusteella, jotka liittyvät siirtyneeseen toimintaan ja jotka on maksettu sulautumisen tai jakautumisen jälkeen¹⁴⁵.

Verohallinnon ohjeen mukaan jakautuva tai sulautuva yhtiö voi tehdä yhdistelmävähennyksen viimeisen päättyvän verovuotensa aikana sellaisista menoista, jotka yhtiö voi vähentää omassa verotuksessaan EVL:n tai MVL:n perusteella. Vastaavasti liiketoimintakaupassa myyvä yhtiö tai liiketoimintasiirrossa siirtävä yhtiö voi tehdä yhdistelmävähennyksen siirtyneestä tutkimus- ja kehittämistoiminnasta, mutta vain niiden menojen osalta, jotka ovat syntyneet ennen järjestelyä. Mikäli menon suorittamisvelvollisuus on syntynyt järjestelyn jälkeen, yhdistelmävähennys tehdään sen jälkeen hankkivan tai vastaanottavan yhtiön verotuksessa.¹⁴⁶

Verohallinnon mukaan yleisen lisävähennyksen vähimmäismäärää koskeva edellytys tulee myös ottaa huomioon yritysjärjestelytilanteissa¹⁴⁷. Lakialoitteen mukaan yritysjärjestelyissä noudatetaan myös periaatetta, jonka mukaan järjestelyn osapuolina olevia

¹⁴³ LA 69/2022 vp

¹⁴⁴ LA 69/2022 vp

¹⁴⁵ Verohallinto, 2023, kohta 6.3

¹⁴⁶ Verohallinto, 2023, kohta 6.3

¹⁴⁷ Verohallinto, 2023, kohta 6.3

yhtiöitä käsitellään erillisinä verovelvollisina siihen asti, kun järjestely on tullut voimaan¹⁴⁸.

Laskettaessa yhdistelmävähennyksen perusteena olevien menojen lisääntymistä edelliseen verovuoteen nähden, otetaan huomioon sekä vastaanottavan yhtiön että sulautuvan tai jakautuvan yhtiön vastaavat erät. Verohallinnon mukaan kombinaatiosulautumisessa vastaanottavan yhtiön ja sulautuvien yhtiöiden verovuoden vähennyskelpoisten menojen yhteismäärä verrataan sulautuneiden yhtiöiden edellisen verovuoden vastaavien menojen yhteismäärään.¹⁴⁹

Absorptiosulautumisessa taas verrataan sulautuneen yhtiön ja vastaanottavan yhtiön verovuoden menojen yhteismäärää näiden yhtiöiden edellisen verovuoden vastaavien menojen yhteenlaskettuun yhteismäärään.¹⁵⁰ Kun siis sulautumisen jälkeen lasketaan, onko vastaanottavalla yhtiöllä oikeus tehdä verotuksessaan ylimääräinen lisävähennys, otetaan edellisvuoden vertailupohjaksi sekä vastaanottavan että sulautuneiden yhtiöiden yhteenlasketut palkka- ja ostopalvelumenot, jotka olisivat oikeuttaneet tuolloin yleiseen lisävähennykseen¹⁵¹.

Verohallinto ohjeistaa, että jakautumisessa jakautuvan ja vastaanottavan yhtiön yhdistelmävähennyksen perusteeseen luettavien verovuoden menojen yhteismäärää verrataan siirtyneelle osalle kohdistuvien vastaanottavan yhtiön edellisen verovuoden vastaavien menojen yhteismäärään. Verohallinnon mukaan liiketoimintasiirto ja liiketoimintakauppa taas eivät ole yleisseuraantoja, joten näissä tapauksissa hankkiva yhtiö vertailee vain omaa edellisen verovuoden yhdistelmävähennyksen perusteeseen hyväksyttäviä

¹⁴⁸ LA 69/2022 vp

¹⁴⁹ Verohallinto, 2023, kohta 6.3

¹⁵⁰ Verohallinto, 2023, kohta 6.3

¹⁵¹ Fredman & Ojala, 2023, Tilisanomat

menoja. Toisin sanoen, hankkiva yhtiö ei ota huomioon siirtyneiden yhtiöiden menoja, vaan vertaa vain omia menojaan.¹⁵²

Jakautumistilanteiden jälkeen ylimääräistä lisävähennystä laskettaessa tulee siis ottaa huomioon jakautuneen yhtiön tutkimus- ja kehittämistoimintaan kohdistuvat palkka- ja ostopalvelumenot, jotka syntyivät edellisvuonna vastaanottavalle yhtiölle siirtyneessä toiminnassa tai sen osassa¹⁵³. TKL:n 7 §:n perusteella yritysjärjestelyssä siirtyvän tutkimus- ja kehittämistoiminnan perusteella tekemät yleiset tai ylimääräiset lisävähennykset eivät saa ylittää yleisen tai ylimääräisen lisävähennyksen vähennyskohtaista yhteenlaskettua 500 000 euron verovuosikohtaista enimmäismäärää. Hankkivan tai vastaanottavan yhtiön vähennyksissä otetaan siten huomioon myös ne vähennysten määrät, jotka toinen osapuoli on tehnyt siirtyvän tutkimus- ja kehittämistoiminnan perusteella omissa verotuksissaan samana verovuonna. Tämä tarkoittaa sitä, että järjestelyn osapuolten tekemät vähennykset vaikuttavat toistensa vähennyksiin kyseisen verovuoden aikana.¹⁵⁴

4.3.4 Konserniavustuksen vaikutus

TKL:n 6 §:n 3 momentin mukaan yhdistelmävähennystä ei saa tehdä elinkeinotoiminnan tuloksi luetusta, konserniavustuksesta verotuksessa annetussa laissa (825/1986, KonsAvL) tarkoitettusta konserniavustuksesta. Lakialoitteen mukaisesti yhdistelmävähennys tehtäisiin siis elinkeinotoiminnan tulosta, joka ei sisällä tuloksi luettua konserniavustusta¹⁵⁵. Tämä tarkoittaa sitä, että vaikka osakeyhtiö tai osuuskunta saa konserniavustusta, se voi silti joutua maksamaan veroja tästä avustuksesta, vaikka verovuoden aikana sille vahvistettaisiin lisävähennyksen perusteella elinkeinotoiminnan tappio¹⁵⁶.

¹⁵² Verohallinto, 2023, kohta 6.3

¹⁵³ Fredman & Ojala, 2023 Tilisanomat

¹⁵⁴ Verohallinto, 2023, kohta 6.3

¹⁵⁵ LA 69/2022 vp

¹⁵⁶ Verohallinto, 2023, kohta 6.4

Verohallinnon mukaan konserniavustuksen vaikutus on otettava huomioon sekä yleisen että ylimääräisen lisävähennyksen laskemisessa. Mikäli verovelvollisen elinkeinotoiminnan tulos on tappiollinen konserniavustuksen ja yhdistelmä vähennyksen vuoksi, verovelvollisen elinkeinotoiminnan tulosta vähennetään ensin konserniavustus KonsAvL:n edellytysten mukaisesti.¹⁵⁷

¹⁵⁷ Verohallinto, 2023, kohta 6.4

5 Yhdistelmävähennysvaatimuksen esittäminen

TKL:n 8 §:n mukaan yhdistelmävähennystä on vaadittava ennen verotuksen päättymistä. Lain mukaan verovelvollisen on esitettävä riittävä selvitys vähennysten myöntämisen edellytysten täyttymisestä sekä lisävähennysten laskentaperusteena käytettävistä palkkamennoista ja ostettujen tutkimus- ja kehittämistoiminnan palveluiden menoista.

TKL:n mukaan muilta osin yhdistelmävähennyksiin sovelletaan verotusmenettelystä annettua lakia (1558/1995, VML). Näin ollen esimerkiksi vähennyksiä koskevassa muutoksenhaussa sovelletaan yleisiä VML:n muutoksenhakusäännöksiä ¹⁵⁸.

Verohallinto ohjeistaa, että yhdistelmävähennykset, jotka perustuvat elinkeinotoiminnan tutkimus- ja kehittämistoimintaan, tehdään elinkeinotoiminnan tuloksesta. Vastavasti maatalouden tutkimus- ja kehittämistoiminnan osalta yhdistelmävähennykset tehdään maatalouden tuloksesta. Verohallinnon mukaan yhdistelmävähennys luetaan TKL:n 6 §:n 4 momentin mukaisesti osaksi verovuodelta vahvistettavaa elinkeinotoiminnan tai maatalouden tulolähteen tappiota. Mikäli tulolähteellä on tappiota, se voidaan vähentää TVL 119 §:n 1 momentin mukaisesti seuraavien 10 vuoden aikana saman tulolähteen tuloista, eli tappiota hyödynnetään silloin, kun tulosta syntyy.¹⁵⁹

¹⁵⁸ Verohallinto, 2023, kohta 7

¹⁵⁹ Verohallinto, 2023, kohta 7

Yhdistelmävähennys voidaan tehdä riippumatta siitä, onko tulos voitollinen vai tappiollinen. Vähennykset voivatkin siis johtaa siihen, että tulos muuttuu voitollisesta tappiolliseksi tai vastaavasti siis kasvattaa verovuoden tappiota.¹⁶⁰

5.1 Vaatiminen veroilmoituksella

Yhdistelmävähennyksessä on kyse tahdonvaltaisesta vaatimuksesta ja sitä vaaditaan veroilmoituksella¹⁶¹. Verovelvollinen voi siis vapaasti valita, vaatiiko se yleisen lisävähennyksen, ylimääräisen lisävähennyksen ja/tai yhteistyövähennyksen vähentämistä verotuksessaan, ja minkä suuruisena näitä vähennyksiä vaaditaan.¹⁶² Edellytyksenä toki on, että vaatimuksen edellytykset täyttyvät.

VML:n 32.1 §:n 1 kohdan mukaan Verohallinto määrää verovelvolliselle veronkorotuksen, mikäli veroilmoitus tai muu ilmoitus taikka muu säädetty tieto, asiakirja tai selvitys on annettu puutteellisena tai virheellisenä taikka on jätetty kokonaan antamatta. Näin ollen virheellisesti vaadittu yhdistelmävähennys aiheuttaa sitä vaatineelle verovelvolliselle veronkorotuksen.

Yhdistelmävähennystä on vaadittava TKL:n perusteella ennen verotuksen päättymistä¹⁶³. Männistön mukaan VML 49.5 §:ään perustuen verotus päättyy verovelvolliskohtaisesti viimeistään kymmenen kuukauden kuluessa verovuoden päättymiskuukauden lopusta lukien. Tahdonvaltaista vaatimusta ei ole siis mahdollista esittää enää verotuksen päättymisen jälkeen. Ennen verotuksen päättymistä esitettyä vaatimusta olisi kuitenkin perusteltua voida muuttaa esimerkiksi yhdistelmävähennyksen laskennassa tapahtuneen ilmeisen erehdyksen tai virheen vuoksi, jotta verovelvollisen oikeusturva toteutuisi.¹⁶⁴

¹⁶⁰ Verohallinto, 2023, kohta 7

¹⁶¹ Männistö, 2024, s. 178, Verotus

¹⁶² Männistö, 2024, s. 178, Verotus

¹⁶³ Verohallinto, 2023, kohta 7

¹⁶⁴ Männistö, 2024, s. 178, Verotus

Männistön mukaan oikeustarve voisi käytännössä syntyä myös seuraavana vuonna ylimääräistä lisävähennystä haettaessa, mikäli havaittaisiin, että edellisenä vuonna yleisen lisävähennyksen perusteena huomioitujen vähennykseen oikeuttavien kulujen määrä on laskettu virheellisesti. Näin ollen ylimääräisen lisävähennyksen määrän perusteena oleva veroilmoituksella ilmoitettu kulujen lisäys on myös virheellinen.¹⁶⁵

Yhdistelmävähennyksen ollessa verrattain uusi, ei vielä ole käytännön myötä selvää, että miten Verohallinto tulee suhtautumaan tällaisiin oikaisuihin. Epäselvää on esimerkiksi se, että katsooko Verohallinto riittäväksi sen, että määrä korjataan kuluvan vuoden veroilmoitukselle ylimääräistä lisävähennystä vaadittaessa ja toimitetaan ohessa lisäselvitys oikaisun syistä¹⁶⁶.

5.2 Riittävän selvityksen esittäminen

TKL:n 8 §:n 1 momentin mukaan verovelvollisen on esitettävä riittävä selvitys lisävähennysten myöntämisen edellytysten täyttymisestä, lisävähennysten laskentaperusteena käytettävistä palkkamenoista sekä ostettujen tutkimus- ja kehittämistoiminnan palveluiden menoista. Verohallinnolle on annettu valtuus antaa tarkempia määräyksiä selvitykseen tarvittavista tiedoista.

Verohallinto ohjeistaa, että yhdistelmävähennystä koskevan liitelomakkeen 67Y täyttöohjeessa käsitellään tarkemmin vähennyksen vaatimista tulovero ilmoituksella¹⁶⁷. Verohallinnon 67Y-lomakkeen täyttöohjeessa verovelvollista ohjeistetaan antamaan

¹⁶⁵ Männistö, 2024, s. 178, verotus

¹⁶⁶ Männistö, 2024, s. 178, Verotus

¹⁶⁷ Verohallinto, 2023, kohta 7

vapaamuotoinen selvitys lisävähennyksen perusteena olevasta tutkimus- ja kehittämistoiminnasta¹⁶⁸.

Täyttöohjeessa pyydetään tietoja esimerkiksi tavoista, joilla tutkimus- ja kehittämistoiminta liittyy yrityksen tai yhteisön varsinaiseen elinkeinotoimintaan, selvitystä lisävähennyksen perusteena olevaan hankkeeseen saadusta valtiontuesta tai muusta julkisesta tuesta sekä tietoa tuen kohdistumisesta. Täyttöohjeessa pyydetään myös verovelvollisen laskelma siitä, miten tuki on huomioitu lisävähennyksen määrässä sekä tietoa mahdollisten yritysjärjestelyjen vaikutuksesta lisävähennyksen määrään.¹⁶⁹

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan vähennysten käyttäminen on yksi Verohallinnon vuodelle 2024 asettamista painopistealueista, joten yhdistelmävähennyksen vaatiminen edellyttäneenä käytännössä aina lisäselvityksen esittämistä liitelomakkeen 67Y täyttämisen ohella. Männistön mukaan yhdistelmävähennyksen on tarkoitus soveltua laajasti erilaisiin verovelvollisiin, ja alhaiset euromääräiset alarajat mahdollistavat sen vähentämisen myös pienimuotoisesta tutkimus- ja kehittämistoiminnasta. Näin ollen vaatimuksen ohessa annettavalta selvitykseltä vaadittava laajuus olisikin kohtuullista sopeuttaa lainsäädännön tavoitteeseen ja lain esitöissä korostettuun mahdollisimman kevyeen hallinnolliseen taakkaan.¹⁷⁰

Männistön mukaan pienemmillä yhtiöillä voi olla rajalliset mahdollisuudet reaaliaikaiseen hankeseurantaan, kun taas suuremmilla yhtiöillä haasteet voivat liittyä siihen, kuinka tarkasti seuratuista ja hyvin dokumentoiduista tutkimus- ja kehittämistoiminnan hankkeista saadaan tunnistettua kaikki vähennyksen perusteeksi hyväksyttävät menot, ja varmistutaan, että kulujen määrä on oikea myös vertailuluvuksi seuraavana vuonna mahdollisesti vaadittavaa ylimääräistä lisävähennystä varten. Verohallinto onkin syvennyksessä yhteistyössä monien suurempien verovelvollisten kanssa, jolloin mahdollisiin

¹⁶⁸ Verohallinto, 2024b, Vapaamuotoinen selvitys

¹⁶⁹ Verohallinto, 2024b, Vapaamuotoinen selvitys

¹⁷⁰ Männistö, 2024, s. 179, Verotus

tutkimus- ja kehittämistoiminnan vähennyksiin liittyviin tulkinnallisiin kysymyksiin on mahdollista saada nopeastikin Verohallinnon tulkintakannanotto. Näin ollen veroilmoituksen ohessa toimitettavien lisäselvitysten laajuus osataan todennäköisemmin mitoitaa oikein.¹⁷¹

Lakialoitteen mukaisesti yhdistelmä vähennykselle ei ole asetettu hankekohtaisuuden vaatimusta. Näin ollen menojen hyväksyminen yleisen lisävähennyksen perusteeseen ei edellytä sitä, että kyseinen tutkimus- ja kehittämistoiminta tehdään nimenomaisesti tietyn hankkeen tai projektin puitteissa. Lakialoitteessa täsmennetään, että vaikka toimintaa siis harjoitettaisiin hankemuodossa, yhdistelmä vähennyksen vaatimista ei estä se, että tietty hanke on aloitettu jo ennen lain voimaantuloa. Tällaisessakin hankkeessa menot, jotka kohdistuvat lain voimassaoloajalle, kelpaavat siis lisävähennyksen perusteeksi.¹⁷²

Verohallinnon mukaan yhdistelmä vähennyksen perusteena olevan tutkimus- ja kehittämistoiminnan osalta on pystyttävä jälkikäteen osoittamaan, miten henkilön työaika ja palkka kohdistuvat tähän toimintaan. Tämä voidaan tehdä esimerkiksi työaikakirjanpidolla tai muulla luotettavalla tavalla. Verohallinto suosittelee, että seuranta toteutetaan projektikohtaisesti tai suoritekohtaisesti, sillä näin työajan jakautumisen todentaminen on helpompaa ja dokumentointi on luotettavampaa.¹⁷³

Männistön mukaan käytännössä haasteeksi voi kuitenkin muodostua esimerkiksi se, että hankeseurannassa voidaan soveltaa hankkeeseen osallistuvien henkilöiden laskennallista tuntihintaa, jossa on huomioitu palkkakustannuksen lisäksi yleiskuluja ja muita oikaisuja, jotka lienee oikaistava todellisen palkkakulun mukaisiksi vähennysvaatimuksen esittämiseksi¹⁷⁴. Verohallinto kuitenkin ohjeistaa, että riittäväksi selvitykseksi kohdentumisesta voidaan hyväksyä myös jälkikäteen tehty selvitys esimerkiksi silloin, kun kyse on

¹⁷¹ Männistö 2024, s. 179, Verotus

¹⁷² LA 69/2022 vp

¹⁷³ Verohallinto, 2023, kohta 4.1

¹⁷⁴ Männistö, 2024, s. 179–180, Verotus

menoista, jotka ovat syntyneet ennen lain hyväksyntää, mutta kuuluvat suoriteperusteen nojalla lain soveltamisajalle ¹⁷⁵. Männistön mukaan käytännössä hankkeita olisi suositeltava seurata reaaliaikaisen hankeseurannan tavoin projekti- tai suoritekohtaisesti työajan jakautumisen todentamisen ja dokumentoinnin helpottamiseksi sekä luotettavuuden parantamiseksi tulevina vuosina, jotta riittävän selvityksen vaatimuksen täyttäminen yksinkertaistuisi ¹⁷⁶.

Riittävän selvityksen esittämiseksi ostopalvelujen osalta, verovelvollisen olisi hyvä vaatia palveluntuottajalta lasku, jossa on eritelty mistä laskutettu palvelu on muodostunut. Männistön mukaan palveluntarjoajan laskuja tulisi seurata myös hankekohtaisesti tai pyrkiä muuten todentamaan, mihin tutkimus- ja kehittämistoimintaan kyseinen palvelu on liittynyt.¹⁷⁷

Käytännössä yhdistelmävähennyksen perusteeksi hyväksyttäviä menoja ei välttämättä ole useinkaan seurattu erikseen esimerkiksi hanke- tai kustannuspaikkakohtaisesti, joten verovelvollisten on kiinnitettävä yksityiskohtaiseen seurantaan jatkossa erityistä huomiota. Yhdistelmävähennyksen soveltumisalaan luettavan tutkimus- ja kehittämistoiminnan tunnistaminen voi vaatia käytännössä huomattavia muutoksia verovelvollisten käytännöissä, ja edellyttää mahdollisesti mittaviakin muutoksia tuottaakseen tutkimus- ja kehittämistoiminnan seurannan sekä raportoinnin kehittämiseksi vähennysvaatimukseen vaadittavan riittävän selvityksen ¹⁷⁸.

¹⁷⁵ Verohallinto, 2023, kohta 4.1

¹⁷⁶ Männistö, 2024, s. 180, Verotus

¹⁷⁷ Männistö, 2025, s. 180, Verotus

¹⁷⁸ Männistö, 2024, s. 180, Verotus

6 Yhdistelmävähennyksen kriittinen tarkastelu ja kansainvälinen vertailu

6.1 Lausuntopalaute lain esittelyvaiheessa

Valtiovarainministeriö järjesti lausuntokierroksen, jossa luonnos hallituksen esitykseksi eduskunnalle laiksi tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävähennyksestä verotuksessa lähetettiin 12.8.2022 lausuttavaksi. Lausuntokierros päättyi 12.9.2022, jonka jälkeen ministeriön oli tarkoitus tehdä lausuntojen perusteella tarvittavat muutokset lakiluonnoksiin.¹⁷⁹ Lopulta hallitus ei antanut esitystä, mutta valmisteluaineistoa käytettiin hyväksi eduskunnan lakialoitteessa, jonka pohjalta eduskunta säätöi TKL:n¹⁸⁰. Hallituksen esitysluonnos vastaakin sisällöltään pitkälti tutkielmassa aiemmin avattua lakialoitetta¹⁸¹.

Lausuntokierros keräsi useamman lausunnon, jossa eri tahot esittivät näkemyksiään ehdotetusta yhdistelmävähennyksestä. Hallituksen esitysluonnos¹⁸² sai sekä kannatusta että herätti myös jonkin verran kritiikkiä. Yleisesti lausunnoissa hallituksen esitysluonnoksessa ehdotettua tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustinta pidettiin lähtökohtaisesti tarpeellisena ja kannattavana. Kritiikkiä herätti erityisesti hallituksen esitysluonnoksen esitetyn hybridimallin hallinnollinen raskaus, konsernikohtainen euroraja, sekä esitetyn vähennyksen kannustinvaikutuksen kohdentuminen lähinnä pieniin yrityksiin¹⁸³.

¹⁷⁹ Valtiovarainministeriö, 2022a

¹⁸⁰ LA 69/2022 vp ja Valtiovarainministeriö, 2022b

¹⁸¹ LA 69/2022 vp

¹⁸² HE luonnos, 2022

¹⁸³ HE luonnos, 2022

Elinkeinoelämän keskusliitto (EK) nosti lausunnossaan esille sen, että verokannustimen pysyvyys on yrityksille erityisen tärkeää. EK kannatti erityisesti myös sitä, että kannustin on toimialan, teknologian sekä yrityksen koon puolesta neutraali.¹⁸⁴ Näihin kommentteihin yhtyivät myös muun muassa Keskuskauppakamari sekä Suomen Yrittäjät ry omissa lausunnoissaan ¹⁸⁵.

EK totesi lausunnossaan, että tutkimus- ja kehittämistoimintaa on mahdotonta määrittellä tyhjentävästi, mikä vuoksi Verohallinnolta tulee saada selkeä ja kattava tulkintaohje mahdollisimman aikaisessa vaiheessa ¹⁸⁶. Myös Suomen Ekonomit ry yhtyi lausunnossaan tähän. Suomen Ekonomit ry:n mukaan Verohallinnon resursseja on vahvistettava, jotta uuden verovähennyksen hyödyntäminen yrityksissä olisi mahdollisimman yksinkertaista, ja jotta sen hyödyntäminen ei liiaksi vaikeutuisi sääntelyn tietojärjestelmämuutos-tarpeista tai tulkintakysymyksistä.¹⁸⁷

EK esitti lausunnossaan kritiikkinä sen, että luonnosesityksessä valittu hybridimalli tekee tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustimesta hallinnollisesti raskaan ¹⁸⁸. Hybridimallilla hallituksen esitysluonnoksessa tarkoitetaan sekä tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen määrän että näiden menojen lisääntymisen yhdistelmään perustuvaa verokannustinta ¹⁸⁹. Myös tämän kritiikin osalta Keskuskauppakamari ja Suomen Yrittäjät ry olivat lausunnoissaan samaa mieltä EK:n kanssa. Lausunnossaan EK kuitenkin totesi tukevansa sitä, että hybridimallin tullessa voimaan, edellisen vuoden tutkimus- ja kehittämistoiminnan kuluja käytettäisiin vertailuarvona ¹⁹⁰.

Myös Suomen Ekonomit ry nosti lausunnossaan esille esitetyn hybridimallin ongelmallisuuden. Lausunnossa mainitaan inkrementaalisen tuen hankaluudeksi se, että se tekee

¹⁸⁴ EK, 2022, s. 2

¹⁸⁵ Keskuskauppakamari ry, 2022, s. 2 ja Suomen Yrittäjät ry, 2022, s. 2

¹⁸⁶ EK, 2022, s. 2

¹⁸⁷ Suomen Ekonomit ry, 2022, s. 2

¹⁸⁸ EK, 2022, s. 3

¹⁸⁹ HE luonnos, 2022, s. 17

¹⁹⁰ EK, 2022, s. 3

järjestelmän seurannasta vaikeampaa ja monimutkaistaa itse tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustinta. Suomen Ekonomit ry:n mukaan epäselvä hybridimalli heikentää etenkin pienempien yritysten kykyä tarttua siihen, ja luo itsessään kannustimia aktiiviseen kirjanpidolliseen menosuunnitteluun tai -jaksottamiseen. Näin ollen inkrementaalinen tuki voi jopa rohkaista pitämään välitaukoja aktiivisemmasta tutkimus- ja kehittämistoimintaan panostamisesta. Tämä vuoksi onkin huolehdittava siitä, ettei käyttöön otettava hybridimalli sisällä liian vahvaa inkrementaalisuuselementtiä.¹⁹¹

EK kritisoi lausunnossaan myös esitysluonnokseen otettua konsernikohtaista eurorajaa¹⁹². Hallituksen esitysluonnoksessa esitettiin, että verovelvollisen kuuluessa konserniin, olisi sekä yleisen että ylimääräisen lisävähennyksen enimmäismäärä konsernikohtainen¹⁹³. EK:n mukaan tämä olisi Suomen verojärjestelmän peruseriaatteen eli erillisyyhtiöverotuksen vastainen, ja se kohtelisi eri yhtiörakenteissa toimivia yhtiöitä epäneutraalisti¹⁹⁴. Tämän saman ongelman nosti lausunnoissaan esille myös muun muassa Verohallinto, Veronmaksajain Keskusliitto ry, Metsäteollisuus ry sekä Keskuskauppakamari¹⁹⁵. Sittemmin lakialoitteeseen tätä konsernikohtaista eurorajaa ei enää sisällytetty¹⁹⁶.

Opetus- ja kulttuuriministeriö (OKM) totesi lausunnossaan, että voimassa oleva tutkimusyhteistyövähennys sekä esitysluonnoksessa esitetty yhdistelmävähennys olisivat voimassa samanaikaisesti ainakin jonkin aikaa, mikäli olisi omiaan tuomaan haasteita yrityksissä verovähennykseen oikeuttavien erien seurannassa. Näin ollen järjestelmä olisi ainakin hetkellisesti hyvin sekava. Toisaalta OKM nosti esille, että yhdistelmävähennys verotuksessa kannustanee lisäämään tutkijoiden palkkaamista yrityksiin, koska yrityksen tai maatalouden tutkimus ja kehittämishenkilöstön palkat sisältyisivät lisävähennyksen piiriin. Tämä osaltaan laajentaisi yritysten ja korkeakoulujen välistä yhteistyötä.¹⁹⁷

¹⁹¹ Suomen Ekonomit ry, 2022, s. 2

¹⁹² EK, 2022, s. 3

¹⁹³ HE luonnos, 2022, s. 8

¹⁹⁴ EK, 2022, s. 3

¹⁹⁵ Verohallinto, 2022, s. 3–5, Veronmaksajain Keskusliitto ry, 2022, s. 2, Metsäteollisuus ry, 2022, s. 2 ja Keskuskauppakamari ry, 2022, s. 2

¹⁹⁶ LA 69/2022 vp

¹⁹⁷ OKM, 2022

Veronmaksajain Keskusliitto ry kertoi lausunnossaan kokeneensa EK:n tavoin myönteiseksi sen, että hallituksen esitysluonnoksessa esitetty vähennys on tarkoitus ottaa käyttöön pysyvästi. Positiiviseksi Veronmaksajain Keskusliitto ry koki myös sen, että vähennyksen soveltamisala on selvästi laajempi kuin aikaisemmin säädetyissä määräaikaissä vähennyksissä, sillä yhdistelmävähennyksen voisi saada sekä yhtiön omien palkkettä ostopalvelumenojen perusteella. Toisaalta ry kritisoi sitä, että esitettyssä muodossa vähennys suosii tutkimus- ja kehittämistoiminnan ostamista yrityksen ulkopuolelta, koska ostopalvelulaskussa on sisällä muitakin kuluja kuin palkat eli muun muassa palkkoihin liittyvät sivukulut.¹⁹⁸

Myönteiseksi asiaksi lausunnossaan Veronmaksajain Keskusliitto ry mainitsi sen, että yhdistelmävähennys on mukana, kun verotuksessa vahvistetaan tappioita. Ry:n mukaan tämä on tärkeää etenkin tilanteissa, joissa yritystoiminta on varhaisessa vaiheessa.¹⁹⁹

Veronmaksajain Keskusliitto ry toi myös esille näkemyksensä siitä, että esitetty yhdistelmävähennys ja sen euromääräiset rajat merkitsevät sitä, että kannustinvaikutus kohdentuu lähinnä pieniin yrityksiin. Näin ollen suurien yritysten osalta kannustaminen edellyttäisi euromääräisesti laajamittaisempaa vähennysoikeutta. Antamastaan kritiikistä huolimatta Veronmaksajain Keskusliitto ry kannatti tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävähennyksen käyttöönottoa, mutta esitti, ettei aiemmin mainittuja konserneja koskevia rajoitussääntöjä oteta käyttöön.²⁰⁰

Metsäteollisuus ry kiinnitti omassa lausunnossaan huomiota siihen, että yhdistelmävähennyksen tavoitteena on lisätä tutkimus- kehitys- ja innovaatiotoimintaa Suomessa. Ry:n mukaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan määrän kasvattaminen voi pitkällä aikavälillä parhaimmillaan johtaa uusiin innovaatioihin, työpaikkojen lisääntymiseen ja

¹⁹⁸ Veronmaksajain Keskusliitto ry, 2022, s. 2

¹⁹⁹ Veronmaksajain Keskusliitto ry, 2022, s. 2

²⁰⁰ Veronmaksajain Keskusliitto ry, 2022, s. 2–3

talouskasvuun, joten tutkimustoiminnan rahoituksen määrän lisääminen nykyisestä on metsäteollisuuden mielestä kannatettavaa. Metsäteollisuus ry kuitenkin totesi lausunnossaan, että vaikka tutkimus- ja kehittämistoiminnan panostuksilla voidaan tukea yritysten uusien innovaatioiden syntymistä, näiden menojen kasvattamisen vaikutukset tuottavuuteen eivät tutkimusten mukaan ole yksiselitteisiä. Näin ollen erilaisten tutkimus- ja kehittämismenojen kasvattaminen ei yksinään riitä innovaatiojärjestelmän puutteiden korjaamiseksi tai tuottavuuden ja talouskasvun kiihdyttämiseksi merkittävällä tavalla.²⁰¹

Keskuskauppakamari kertoi omassa lausunnossaan toteuttaneensa kesäkuun 2022 alussa kauppakamareiden jäsenyrityksille kyselyn, jossa kartoitettiin yritysten suhtautumista mahdolliseen tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustimeen. Kyselyyn vastasi noin 2 000 jäsenyritystä. Kyselyn tulosten perusteella esitysluonnoksessa mainitun tavoitteen, kannustaa elinkeinotoimintaa tai maataloutta harjoittavia verovelvollisia lisäämään tutkimus- ja kehittämistoimintaa yhdistelmä vähennyksen kautta, toteutuminen vaikuttaa hyvin mahdolliselta, kunhan verokannustin säädetään yksityiskohdiltaan niin selkeäksi ja neutraaliksi, että se on laajasti yritysten hyödynnettävissä.²⁰²

Valtion taloudellinen tutkimuskeskus (VATT) otti esille lausunnossaan yhdistelmä vähennyksen tuki-intensiteetin. VATT:n mukaan yhdistelmä vähennyksen keskimääräistä tuki-intensiteettiä voidaan pitää melko alhaisena, koska vähennys kohdistuu vain osaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan kuluista. Tyypillisesti keskimäärin noin puolet tutkimus- ja kehittämistoiminnan investoinnista kattaa muita kuin työvoimakustannuksia, minkä seurauksena odotettava keskimääräinen tuki-intensiteetti suhteessa koko tutkimus- ja kehittämistoiminnan intensiteettiin on keskimääräisessä hankkeessa noin puolet maksimitasosta.²⁰³

²⁰¹ Metsäteollisuus ry, 2022, s. 2

²⁰² Keskuskauppakamari ry, 2022, s. 7–8

²⁰³ VATT, 2022, s. 4

VATT katsoi, että tutkimus- ja kehittämistoiminnan intensiivisistä yrityksistä osa, erityisesti alkuvaiheessa olevat, pienemmät ja voimakkaimmin investoivat yritykset, tekevät tappiota tai suhteellisen pieniä voittoja, eivätkä voi siis täysimääräisesti hyödyntää lisävähennystä. Vähennysmahdollisuuden siirtäminen tuleville vuosille tappiollisessa asemassa olevien yritysten kohdalla ei täysin poista tätä piirrettä, sillä tutkimus- ja kehittämistoiminnan hankkeita käynnistettäessä arvio kannattavuudesta tehdään etukäteen. Tämän seurauksena instrumentti ei laske maksimituki-intensiteettiä vastaavasti odotettuja tutkimus- ja kehittämistoimintojen investointien kustannuksia. VATT:n mukaan ehdotetussa tuki-instrumentissa keskimääräisen tuki-intensiteetin voidaankin odottaa edellä esitetyistä syistä johtuen, olevan matala.²⁰⁴

Verohallinto mainitsi omassa lausunnossaan, että esityksen tavoitetta voidaan pitää kannatettavana. Kuitenkin kun tarkoitus on, että vähennystä olisi laajasti käytettävissä, tulisi Verohallinnon mukaan vähennyksen olla mahdollisimman yksinkertainen, laajapohjainen ja selkeä. Verohallinnon näkemyksen mukaan ehdotetut säännökset ovat nykyisellään monilta osin varsin monimutkaisia, mikä voi lisätä verovelvollisten ja Verohallinnon hallinnollista taakkaa sekä aiheuttaa hankalia tulkintatilanteita.²⁰⁵

Verohallinto katsoi, että monimutkaiset ja vaikeaselkoiset säännökset voivat osaltaan estää haluttujen tavoitteiden toteutumisen, ja sääntelyä tulisikin mahdollisuuksien mukaan selkeyttää ja yksinkertaistaa. Lopulliseen malliin olisi tarpeen sisällyttää useita selkeyttäviä esimerkkejä vähennysten laskennasta ja muista soveltamistilanteista, riippumatta siitä, millainen toteutettava malli tulisi lopulta olemaan.²⁰⁶

Verohallinto nosti lausunnossaan esille myös tutkimus- ja kehittämistoiminnan käsitteen täsmentämisen. Verohallinnon mukaan ehdotettu sääntely sisältää itsenäisen tutkimus- ja kehittämistoiminnan käsitteen, joka pohjautuu Tilastokeskuksen käsitteeseen ja on

²⁰⁴ VATT, 2022, s. 4–5

²⁰⁵ Verohallinto, 2022, s. 2

²⁰⁶ Verohallinto, 2022, s. 2

lähtökohtaisesti hallituksen esitysluonnoksen perusteluiden sekä säännöksen sanamuodon perusteella hyvin laaja. Tämä on sinänsä hyvä asia, ja sitä voidaan pitää sääntelyn soveltamista helpottavana asiana, mutta toisaalta määritelmän yleisyys aiheuttaa myös joitakin tulkintahaasteita.²⁰⁷

Verohallinnon näkemyksen mukaan hallituksen lopullisessa esityksessä olisikin tarpeen avata tutkimus- ja kehittämistoiminnan käsitettä sekä sen keskeisiä tunnusmerkkejä vielä tarkemmin etenkin esimerkkien avulla. Esimerkkejä olisi hyödyllistä esittää myös tutkimus- ja kehittämistoimintaa lähellä olevasta toiminnasta, joka on tarkoitettu jätettäväksi yhdistelmävähennyksen sääntelyn soveltamisalan ulkopuolelle. Verohallinnon mielestä tarpeellista olisi täsmentää etenkin sitä, mitä tarkoitetaan esityksen perusteluissa mainitulla tuotteiden rutiininomaisella kehittämisellä ja uudistamisella taikka olennaisesti uudella tiedolla, jota tutkimus- ja kehittämistoiminnan olisi tarkoitus tuottaa.²⁰⁸

Lausuntonsa lopuksi Verohallinto totesi, että senhetkisen arvion mukaan lakimuutosten toteuttamisesta aiheutuisi Verohallinnon tietojärjestelmiin vähintään arviolta 220 000 – 327 000 euron kustannukset. Toimeenpano edellyttäisi myös lisää koulutukseen, tiedotukseen ja projektihallintaan sekä muuhun toimintaan tarvittavia resursseja. Uudet vähennykset lisääisivät merkittävästi myös Verohallinnon verovalvontaan liittyvää työtä. Verohallinto ennakoii ehdotetun yhdistelmävähennyksen verovalvonnan olevan hyvinkin haasteellista etenkin muiden valtiontukien yhteensovittamisen, vähennyksen perusteena olevien kustannusten tulkinnanvaraisuuden sekä tuen määrittämisperusteiden vuoksi.²⁰⁹

6.2 Yhdistelmävähennyksen mahdolliset ongelmat

²⁰⁷ Verohallinto, 2022, s. 2

²⁰⁸ Verohallinto, 2022, s. 2–3

²⁰⁹ Verohallinto, 2022, s. 9–10

Aiemmin mainittujen tutkimus- ja kehittämistoiminnan tunnusmerkkien sekä yhdistelmävähennyksen soveltamisen tulkinnanvaraisuuden lisäksi vähennykseen voi liittyä muitakin mahdollisia ongelmakohtia. Isotalon ja Linnakankaan mukaan yhdistelmävähennys on verotuki, joka entisestään monimutkaistaa Suomen verojärjestelmää ²¹⁰.

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävähennys pyrkii verottamaan erilaista yhteisöjen tulonhankintaa erilaisella ankaruudella ²¹¹. Vähennyksellä on todennäköisesti olennainen merkitys lähinnä pienemmille yrityksille, mikä voi olla perusteltua. Ongelmana voi kuitenkin olla, että periaatteessa yleisesti soveltuvana vähennyksenä tämä vähennys pitää valmistautua toimeenpanemaan erilaisissa tilanteissa. Tämä vaatii monimutkaisia laskentoja ja tietokonejärjestelmiä niin Verohallinnolle kuin verovelvolliselle, ja edellyttäne myös suhteessa vähennykseen verraten mutkikasta dokumentointia. Iso kysymys onkin siis juuri se, ovatko vähennyksen innovaatioita lisäävät vaikutukset järkevissä suhteissa vähennyksen hallintokustannuksiin.²¹²

Yhdistelmävähennyksen ja sen taustalla olevan TKL:n lainsäädäntöprosessi oli itsessään ongelmallinen. TKL säädettiin tulemaan voimaan vuoden 2023 verotuksessa tietoisena siitä, että mallin implementoinnin valmistelu oli suurelta osin tekemättä. Verohallinto toivoikin, että vähennys olisi voitu ottaa käyttöön vasta seuraavana vuonna, jolloin hallittu toimeenpano olisi voitu varmistaa. Sääntelyn voimaantuloa vuoden 2023 verotuksessa pidettiin kuitenkin niin tärkeänä, että siihen oltiin halukkaita vakavienkin implementointiongelmien uhalla.²¹³ Valtiovarainvaliokunta ei asiaa koskevassa mietinnössä käsitellyt Verohallinnon huolia eikä perustellut niiden sivuuttamista ²¹⁴. Näin ollen Verohallinto on joutunut priorisoimaan toimiaan vähiten huonoja asioita tavoitellen ²¹⁵.

²¹⁰ Isotalo & Linnakangas, 2023, s. 249

²¹¹ Isotalo & Linnakangas, 2023, s. 271

²¹² Isotalo & Linnakangas, 2023, s. 563

²¹³ Isotalo & Linnakangas, 2023, s. 563–564

²¹⁴ VaVM 35/2022 vp

²¹⁵ Isotalo & Linnakangas, 2023, s. 564

Isotalon ja Linnakankaan mukaan olennaisinta olisi pyrkiä toimiin, joilla voitaisiin minimoida riski siitä, että normaalista poikkeava tietojärjestelmäpäivitys aikaansaisi hallitsemattomia ongelmia koko yhteisöverojärjestelmän toimeenpanossa. Tällainen toimintamalli voisi silti aiheuttaa vakavia ongelmia, vaikka päivitys onnistuisikin ja lomakkeet sekä ohjeet saataisiinkin luotua niin, että suurella yhteisöjoukolla olisi niitä käytettävissä veroilmoituksia antaessaan.²¹⁶

Verohallinnossa joudutaan usein tällaisissa toimintatavoissa siirtämään keskeisiä ja hyvin rajallisia sekä vaikeasti lisättäviä resursseja ratkomaan ongelmia, joita hallitummassa implementaatioissa ei esiintyisi lainkaan tai ne olisivat ainakin paljon vähäisempiä. Tämän seurauksena voi jotakin muuta jäädä tekemättä tai tulla tehdyksi huonosti. Mikäli näistä syistä vastaisuudessa aiheutuisi vakaviakin ongelmia, julkisuudessa tuskin löydetään asioiden väliltä syy-yhteyttä. Isotalon ja Linnakankaan mukaan yhdistelmävehennyksessä ei ole mitään sellaisia piirteitä, joiden takia se olisi ollut pakko valmistella tällaisella rytmityksellä, ja heidän mukaansa se pikemminkin vain ilmentää sitä, että poliittisella tasolla ei verotuksen toimeenpanokysymyksiä pidetä tärkeinä.²¹⁷

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan kannustimia luodessa olisi hyvä ottaa myös huomioon, että toiset verojärjestelmän osat voivat kannustaa aivan muuhun. Nopeasti vähennettävät tutkimus- ja kehittämistoiminnan menot eivät kerrytä kevennettyjä osinkoja, ja voimakas verotuksen painopisteen siirto yhteisöverotuksesta nettovarallisuutta korostavaan osinkoverotukseen vähentääkin näiden menojen houkuttelevuutta. Toki teoriassa tutkimus- ja kehittämistoiminnan menot voitaisiin jotenkin huomioida nettovarallisuudessaakin, mutta mallit olisivat väistämättä monimutkaisia, kaavamaisia ja verosuunnitelualttiita.²¹⁸

²¹⁶ Isotalo & Linnakangas, 2023, s. 564

²¹⁷ Isotalo & Linnakangas, 2023, s. 564

²¹⁸ Isotalo & Linnakangas, 2023, s. 565

Näin ollen tutkimus- ja kehittämistoiminnan vähennykset ovatkin hyvä osoitus suosivan veropolitiikan pulmasta. On vaikeaa tukea kaikkea hyvää verotuksen keinoin niin, että samalla kerättäisiin paljon rahaa myös julkisiin menoihin. Tuet vaikuttavatkin helposti yhdessä eri tavalla kuin yksinään.²¹⁹

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan verovähennykset voivat oikein toteutettuina kannustaa tutkimus- ja kehitystoiminnan lisäämiseen, mutta ne voivat kohdentua ainakin osittain tehottomasti, esimerkiksi tutkimustoimintaan, joka olisi tehty ilman kannustintakin. Yhdistelmävähennyksen toimivuutta tulisikin seurata tarkasti. Toisaalta tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävähennyksen ollessa uusi verokannustin, ei sitä tulisi verojärjestelmän ennustettavuuden näkökulmasta tällä hetkellä muuttaa, vaikka vähennyksen toimivuudessa huomattaisiinkin puutteita.²²⁰

6.3 Kansainvälinen vertailu

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustimet ovat laajalle levinneitä myös kansainvälisesti. Tämä ilmenee erityisesti OECD-maissa, joissa monilla valtioilla on käytössä jonkinlainen verokannustin tutkimus- ja kehittämistoiminnalle.²²¹ OECD:n jäsenmaita on tällä hetkellä 38 ja ne ovat Alankomaat, Australia, Belgia, Chile, Costa Rica, Espanja, Irlandi, Islanti, Iso-Britannia, Israel, Italia, Itävalta, Japani, Kanada, Kolumbia, Korean tasavalta, Kreikka, Latvia, Liettua, Luxemburg, Meksiko, Norja, Puola, Portugali, Ranska, Ruotsi, Saksa, Slovakia, Slovenia, Suomi, Sveitsi, Tanska, Tsekki, Turkki, Unkari, Uusi Seelanti, Viro ja Yhdysvallat ²²².

Kansainvälisesti tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustimet vaihtelevat merkittävästi sekä rakenteeltaan että tasoltaan. Kannustimet voivat kohdistua joko itse

²¹⁹ Isotalo & Linnakangas, 2023, s. 565

²²⁰ Valtiovarainministeriö, 2023, s. 66

²²¹ HE 196/2020, kohta 5.2.1

²²² Eduskunta, 2023

tutkimus- ja kehittämistoimintaan tai tästä toiminnasta syntyneen aineettoman omaisuuden tuottojen verotukseen. Yleisiä kannustimia ovat esimerkiksi vähennykset verotettavasta tulosta tai veron alennukset aineettoman omaisuuden tuotoista. Lisäksi suorien tukien muodot täydentävät verokannustimia monissa maissa. Eri verokannustinohjelmissa pyritään huomioimaan myös tilanteet, joissa yrityksen verotettava tulos on liian pieni hyödynnettäväksi kannustimissa. Tällöin on mahdollista siirtää etuja tuleville vuosille tai maksaa veronhuojennuksia rahallisina hyvityksinä.²²³

6.3.1 Ruotsi

Ruotsissa tutkimus- ja kehittämistoiminnan kannustimet kohdistuvat pääosin työnantajan sosiaaliturvamaksuihin. Työnantajat voivat tehdä vähennyksiä tutkimus- ja kehittämistoiminnan parissa työskentelevien työntekijöiden sosiaaliturvamaksuperusteista, mikäli he ovat alle 65-vuotiaita, ja ovat työskennelleet kyseessä olevissa toimenpiteissä tietyn aikaa. Vähennys on kymmenen prosenttia sosiaaliturvamaksuperusteesta, mutta enimmillään kuitenkin 230 000 kruunua kuukaudessa koko konsernitasolla. Vähennys ei saa johtaa tilanteeseen, jossa sosiaaliturvamaksu laskisi alle minimieläkevakuutusmaksun.²²⁴

6.3.2 Norja

Norjassa tutkimus- ja kehittämistoiminnan menot ovat täysimääräisesti vähennyskelpoisia verotuksessa, ja lisäksi on käytössä verokannustin nimeltään *skattefunn*, joka on toteutettu verosta tehtävän vähennyksen muodossa. Norjassa on käytössä myös suorien tukien järjestelmä.²²⁵

²²³ HE 196/2020, kohta 5.2.1

²²⁴ HE 196/2020, kohta 5.2.2

²²⁵ HE 196/2020, kohta 5.2.3

Norjan verokannustinjärjestelmä oli aiemmin pienille ja keskisuurille yrityksille sekä yliopistojen tai tutkimusorganisaatioiden kanssa yhteistyötä tekeville suotuisampi, mutta vuoden 2020 uudistuksen myötä kaikille yrityksille on annettu sama vähennysprosentti, 19 prosenttia hyväksyttävistä kustannuksista, ja yläraja vähennykselle on 25 miljoonaa Norjan kruunua. Mikäli yrityksen verovähennys ylittää sen verovelvollisuuden, ylimääräinen summa maksetaan veronhyvityksenä. Vähennyksen edellytyksenä on Norjan tutkimusneuvoston hyväksyntä.²²⁶

6.3.3 Tanska

Tanskassa tutkimus- ja kehittämistoimintaan liittyvät menot ovat pääsääntöisesti vähennyskelpoisia verotuksessa. Vähennyskelpoisuus riippuu siitä, onko kyseessä normaali tutkimus vai perustavanlaatuisen tutkimus, ja miten yrityksen liiketoiminta osallistuu tutkimukseen. Normaalin tutkimuksen menot voidaan joko vähentää niiden syntymisvuonna tai jaksottaa viiden vuoden tasapoistoina syntymisvuodesta alkaen. Tämä koskee tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoja, jotka liittyvät yrityksen liiketoimintaan tai tulevaan liiketoimintaan.²²⁷

Normaalin tutkimuksen määritelmä kattaa olemassa olevan tieteellisen tai teknisen tiedon hyödyntämisen uusien tai paranneltujen tuotteiden ja palveluiden kehittämiseksi. Vähennyskelpoisia menoja ovat esimerkiksi palkat, vuokrat, raakamateriaalikulut ja ulkopuoliset tutkimukset, mutta koneiden ja laitteiden kulut eivät kuulu tähän, vaan ne käsitellään erillisten poistomääräysten mukaan.²²⁸

²²⁶ HE 196/2020, kohta 5.2.3

²²⁷ HE 196/2020, kohta 5.2.4

²²⁸ HE 196/2020, kohta 5.2.4

Vuodesta 2020 lähtien Tanskassa on ollut käytössä niin sanottu supervähennys, jossa tutkimus- ja kehittämistoiminnan menot voi vähentää yli niiden todellisen arvon. Esimerkiksi verovuosina 2023–2025 vähennys on 108 prosenttia ja verovuonna 2026 vähennys nousee 110 prosenttiin. Lisäksi vuonna 2012 Tanska otti käyttöön verojärjestelmän, jossa tappiolliset yritykset voivat saada käteissuorituksen tutkimus- ja kehittämistoiminnan tappioista. Käteissuorituksen määrä on 22 prosenttia tutkimus- ja kehittämistoimintaan kohdistuvasta tappiosta, ylärajan ollessa 5,5 miljoonaa Tanskan kruunua. Tämä suora veronhyvitys tarkoittaa, että kyseistä tappiota ei voi hyödyntää tulevissa vuosissa.²²⁹

6.3.4 Alankomaat

Alankomaissa on useita tutkimus- ja kehittämistoimintaa tukevia verokannustimia, joista keskeisimmät ovat *Wet Bevordering Speur- en Ontwikkelingswerk* (WBSO) -järjestelmä ja innovaatiolaatikkojärjestelmä. WBSO-järjestelmä hyvittää osan yritysten tutkimus- ja kehittämistoimintaan liittyvistä palkkakustannuksista ja sosiaalimaksuista, kun taas innovaatiolaatikko kannustaa yrityksiä investoimaan yksityiseen tutkimus- ja kehittämistoimintaan tarjoamalla edullisemman verokannan innovaatioista saatujen tulojen verotukseen.²³⁰

WBSO-järjestelmä tukee teknisesti uusia fyysisiä tuotteita, prosesseja ja ohjelmistoja kehitettäviä hankkeita, ja yritykset voivat saada jopa 32–40 prosentin hyvityksen hyväksytyihin tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkakustannuksiin kohdistuvista veroista ja sosiaalimaksuista 350 000 euroon asti. Tämän ylittävältä osalta hyvitys laskee 16 prosenttiin. Järjestelmä suosii uusia yrityksiä ja koskee hankkeita, jotka ovat uusia kyseiselle yritykselle. Hankkeelle on haettava etukäteen lupa elinkeinoministeriöltä ennen tutkimustoiminnan aloittamista.²³¹

²²⁹ HE 196/2020, kohta 5.2.4

²³⁰ HE 196/2020, kohta 5.2.5

²³¹ HE 196/2020, kohta 5.2.5

Innovaatiolaatikkajärjestelmässä yritys voi hyödyntää itse kehittämiinsä aineettomiin oikeuksiin liittyvät tulot ja niihin liittyvät menot, joita verotetaan alennetulla seitsemän prosentin verokannalla. Vuoden 2017 uudistukset mukauttivat järjestelmän *Base erosion and profit shifting* -raportin suosituksiin, jolloin vain yrityksen sisäisesti tekemään kehitystyöhön liittyvät tulot ovat verotuksellisesti hyväksyttäviä innovaatiolaatikkoon. Näin ollen innovaatiolaatikkoon hyväksyttäviä menoja ovat yhtiölle suoraan aiheutuneet menot aineettoman omaisuuden kehittämisestä ja ei-hyväksyttäviä menoja muun muassa tutkimus- ja kehittämistoiminnan alihankinta- ja rahoituskustannukset.²³²

6.3.5 Iso-Britannia

Isossa-Britanniassa on useita tutkimus- ja kehittämistoimintaa tukevia verokannustimia, joissa kannustimen muoto on verotettavasta tulosta tehtävä lisävähennys. Pienille ja keskisuurille yrityksille suunnatun kannustimen avulla yritykset voivat vähentää tutkimus- ja kehittämistoiminnan menonsa yli kaksinkertaisina, eli 230 prosenttia menojen määrästä. Vähennyksen enimmäismäärä on hankekohtaisesti 7,5 miljoonaa euroa. Jos yritys on tappiollinen, se voi saada veronhyvityksen, jonka määrä on 14,5 prosenttia alistetusta tappiosta. Alistettava tappio perustuu joko niin sanottuun vapauttamattomaan liiketappioon tai 230 prosenttiin tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoista.²³³

Suurille yrityksille verokannustin toteutetaan niin sanottuna *above-the-line*-verovähennyksenä, jossa vähennys lasketaan ennen veroja ja sen suuruus on 12 prosenttia hyväksyttävistä tutkimus- ja kehittämistoiminnan kustannuksista. Tämä suoritus on yritykselle veronalaista tuloa. Ennen *above-the-line*-vähennyksen käyttöönottoa suuret yritykset

²³² HE 196/2020, kohta 5.2.5

²³³ HE 196/2020, kohta 5.2.6

saivat samanlaisen vähennyksen kuin pienet ja keskisuuret yritykset, mutta pienemmällä 130 prosentin vähennysprosentilla.²³⁴

Vuonna 2012 Isossa-Britanniassa käyttöön otettu patenttिलाatikkajärjestelmä mahdollistaa alennetun 10 prosentin verokannan patenteista saaduista tuotoista. Järjestelmää muutettiin vuonna 2016 *Base erosion and profit shifting* -hankkeen vaatimusten mukaisesti, ja yritysten on nyt osoitettava yhteys tutkimus- ja kehittämistoiminnan menojen ja niihin liittyvien patenttien tai tuotteiden välillä.²³⁵

²³⁴ HE 196/2020, kohta 5.2.6

²³⁵ HE 196/2020, kohta 5.2.6

7 Johtopäätökset

Tämän tutkielman tarkoituksena on ollut selvittää, miten vuonna 2022 voimaan tulleen TKL:n sisältöä sovelletaan yhdistelmävähennyksen käytössä. Tutkielmassa on tutkittu yhdistelmävähennyksen edellytyksiä niin toiminnan kuin vähennyksiin oikeutettujen osalta. Tutkielmassa on pyritty tarkastelemaan tarkemmin sitä, miten yhdistelmävähennyksen suuruus määräytyy, ja ymmärtämään erilaisten erityistilanteiden vaikutus vähennykseen. Tutkielmassa on myös tutkittu tarkemmin vähennysvaatimuksen esittämiselle annettuja määräyksiä, tarkasteltu lain esittelyvaiheessa saatua lausuntopalautetta sekä vertailtu tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustimien käyttöä kansainvälisellä tasolla.

Yhdistelmävähennys eli uusi tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustin tuli voimaan Suomessa vuoden 2023 alussa. Yhdistelmävähennyksestä on säädetty TKL:ssa, joka tuli voimaan 29.12.2022. Näin ollen kyseisen vähennyksen soveltamisesta ja säännöksistä ei ole vielä annettu ennakkoratkaisuja tai muuta oikeuskäytäntöä eikä myöskään Verohallinnon kannanottoja tai ratkaisuja. Uuden lainsäädännön ja verokannustimen kuitenkin toivotaan osaltaan edesauttavan hallitusohjelmassa mainittua tavoitetta nostaa tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoiminnan osuutta bruttokansantuotteesta. Tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisääntyessä myös yhdistelmävähennykseen liittyviä kannanottoja ja ennakkoratkaisuja voidaan olettaa annettavan tulevaisuudessa.

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan verovähennyksiä kokeiltiin Suomessa aiemmin vuosina 2013–2014, jolloin tavoitteena oli niin ikään lisätä yritysten tutkimus- ja kehittämistoiminnan panostuksia. Käytössä olleesta vähennyksestä saadun kokemuksen perusteella uuden yhdistelmävähennyksen rakennetta ja soveltamista pyrittiin kehittämään, mutta verokannustimen monimutkainen rakenne ja edellytykset voivat silti aiheuttaa ongelmia sääntelyn tehokkuudelle.

Yhdistelmävähennykseen liittyvien ennakkoratkaisujen ja kannanottojen toistaiseksi puuttuessa, liittyy sen soveltamiseen merkittävästi tulkinnanvaraisuutta. Tämä on tuotu

esille myös lain esitöissä sekä Verohallinnon ohjeistuksessa. Verovelvollisen onkin tois-
taiseksi tukeuduttava pitkälti Verohallinnon syventävään ohjeeseen tutkimus- ja kehittä-
mistoiminnan yhdistelmä vähennyksestä.

Yhdistelmä vähennys koostuu kahdesta erikseen lasketusta vähennyksestä: yleisestä lisä-
vähennyksestä ja ylimääräisestä lisävähennyksestä. Yhdistelmä vähennys on suunnattu
edistämään erityisesti tutkimusta ja kehittämistä suomalaisten yritysten sisällä, ja sen
tavoitteena on kasvattaa alan toiminnan laajuutta ja taloudellista vaikuttavuutta. Tämän
verokannustimen voidaan katsoa olevan olennainen osa kansallista kilpailukykystrate-
giaa, koska se rohkaisee yrityksiä investoimaan tutkimus- ja kehittämistoimintaan, minkä
puolestaan katsotaan lisäävän innovaatioita ja talouskasvua.

Yhdistelmä vähennyksen tekeminen edellyttää, että verovelvollinen harjoittaa tutkimus-
ja kehittämistoimintaa, joka liittyy välittömästi verovelvollisen omaan elinkeinotoimin-
taan tai maatalouteen. Tutkielmassa havaitun mukaisesti voidaan todeta, että tutkimus-
ja kehittämistoiminnan käsitteen määrittäminen on isossa osassa tulkittaessa yhdistel-
mä vähennyksen hyödyntämistä. Tutkimus- ja kehittämistoiminnan käsitettä ei olekaan
mahdollista määritellä täysin tyhjentävästi tai tarkasti, sillä se on hyvin moninaista. Lain
esitöiden mukaan käsitettä tuleekin tulkita enemmän laajasti kuin suppeasti.

Verokannustimen tehokkuuden kannalta keskeisiä ongelmakohtia ovat yhdistelmä vä-
hennyksen soveltamiskelpoisuus ja sääntelyn tulkinnanvaraisuus. Yhdistelmä vähennyk-
sen hyödyntäminen edellyttää yrityksiltä perusteellista tietoa säädösten täyttämiseksi ja
verotusmenettelyssä vaadittujen asiakirjojen keräämiseksi. Verohallinnon ohjeessa tut-
kimus- ja kehittämistoiminnan määritelmään sisällytetään muun muassa luovuus, syste-
maattisuus ja olennaisesti uuden tavoittelu. Kuitenkin näiden kriteerien soveltaminen
käytännössä saattaa vaihdella merkittävästi, sillä määritelmä jättää tilaa erilaisille tulkin-
noille erityisesti siitä, milloin tutkimus- ja kehittämistoiminta voidaan katsoa verotuk-
sessa hyväksyttäväksi.

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan monimuotoisuuden vuoksi sen tarkkarajainen määrittely ei ole mahdollista, mikä tekee vähennyksen soveltamisesta haasteellista. Kuten tutkielmassa mainitaan, toiminnan luonne voi vaihdella yrityksittäin, ja yhden yrityksen näkökulmasta olennaisesti uutena kehittämistyönä pidetty prosessi voidaan toisen yrityksen näkökulmasta nähdä tavanomaisena kehittämisenä. Tämä nostaa esiin tarpeen selkeille ja yksiselitteisille ohjeille, joilla pyritään vähentämään väärinkäsityksiä tutkimus- ja kehittämistoiminnan tunnuspiirteiden ja vähennykseen oikeuttavien menojen osalta.

Tutkimuksessa esitetyn mukaisesti tutkimus- ja kehittämistoiminnan määritelmän kannalta keskeistä on olennaisesti uuden tavoittelu. Verohallinnon mukaan olennaisesti uutena voidaan pitää täysin uuden tuotteen, palvelun tai prosessin kehittämistä, mutta myös esimerkiksi olemassa olevan tuotteen, palvelun tai prosessin olennaista parantamista. Olennaisesti uuden tavoittelun osalta arviointi tehdään lähtökohtaisesti verovelvollisen itsensä näkökulmasta, mikä johtaa väistämättä hankaliin rajanvetotilanteisiin, mitä ilmentää myös lukuisat esimerkit Verohallinnon ohjeistuksessa.

Luovuuden ja systemaattisuuden osalta tutkimus- ja kehittämistoiminnan käsitettä on hieman selkeämpi tulkita. Verohallinnon ohje on myös näiden ominaisuuksien osalta hieman sallivampi kuin olennaisesti uuden arvioinnissa. Verohallinnon mukaan tutkimuksen seurauksena ei esimerkiksi tarvitse syntyä aina jotain luovaa, välittömästi hyödynnettävissä tai käytettävissä olevaa tulosta, vaan myös perustutkimus täyttää laissa tarkoitetun tutkimuksen määritelmän.

Systemaattisuuden osalta Verohallinto ohjeistaa, että toiminnalla tulee olla ennalta määriteltä tavoite ja toimintaa tulee suorittaa suunnitelmallisesti siihen etukäteen kohdennetuilla resursseilla sekä toiminnan toteutusta tulee seurata. Vaikka toiminta usein organisoidaan projektiksi tai hankkeeksi, ei yhdistelmä vähennyksen tekeminen kuitenkaan edellytä, että toiminta tapahtuu projektin tai hankkeen muodossa, mutta projekti tai hanke voi kuitenkin toimia osoituksena toiminnan systemaattisuudesta. Sallivuutta ohjeessa ilmentää se, että systemaattisuus voidaan kuitenkin osoittaa myös muilla tavoilla,

esimerkiksi erilaisin raportein, suunnitelmin, budjetein, projektikuvauksin tai rahoitus-selvityksin.

Yhdistelmävähennyksen lisävähennykset perustuvat verovelvollisen ostamien tutkimus- ja kehittämistoiminnan palveluiden menojen sekä omalle henkilöstölleen suorittamien tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkojen yhteismäärään. Yleinen lisävähennys laske-taan siis näiden verovelvollisen omaan elinkeinotoimintaan tai maatalouteen liittyvien menojen yhteismäärän perusteella.

Ostetulla tutkimus ja kehittämistoiminnan palvelulla tarkoitetaan TKL:n mukaisesti vero-velvollisen omaan toimintaan liittyvän tutkimus- ja kehittämistoiminnan harjoittamiseksi ulkopuoliselta taholta hankittua ja ulkopuolisen henkilöstön tuottamaa palvelua. Meno- jen perusteena siis on, että ostettu palvelu on ulkopuolisen henkilöstön tuottama, mutta palvelun ostajan tutkimus- ja kehittämistoimintaan välittömästi liittyvä palvelu.

Palveluun liittyvä meno voidaan hyväksyä yhdistelmävähennyksen perusteeksi myös ti- lanteessa, jossa tutkimus- ja kehittämistoiminnan palveluita tuottava konserniyhtiö myy palvelun toiselle konserniyhtiölle tämän toisen konserniyhtiön tutkimus- ja kehittä- mistoimintaan liittyen. Myös ostopalveluiksi hyväksytään siis kriteerien täytyessä hyvin laa- jastikin menoja. Hyväksyttävät ostopalvelut ovat kuitenkin rajattu vain nimenomaisesti palveluihin. Tuotteiden, tavaroiden, toimitilojen, materiaalien tai vastaavien menoerien hankintoja tutkimus- ja kehittämistoiminnassa käytettäväksi voidaan sisällyttää yhdistel- mävähennyksen perusteeseen ostettujen palveluiden kategorian kautta pelkästään muotoilemalla tuotteen hankinta palvelun muotoon.

Ylimääräinen lisävähennys lasketaan edellä mainittujen ostettujen tutkimus- ja kehittä- mistoiminnan palveluiden menojen sekä palkkojen yhteismäärän tosiasiallisen lisäänty- misen perusteella. Menojen määrän katsotaan tosiasiallisesti lisääntyneen, mikäli vero- velvollisen kaikki yleisen lisävähennyksen perusteena olevat menot verovuonna ovat suuremmat kuin vastaavat menot edellisenä verovuonna. Ylimääräinen lisävähennys ja

sen perusteena oleva tutkimus- ja kehittämismenojen määrän lisääntyminen pelkän menojen määrän sijasta tekeekin yhdistelmävähennyksestä verokannustimena melko poikkeuksellisen Suomen verojärjestelmässä.

Yleinen lisävähennys lasketaan verovelvollisen omaan elinkeinotoimintaan tai maatalouteen liittyvään tutkimus- ja kehittämistoimintaan kohdistuvien palkkojen ja ostettujen palveluiden menojen yhteismäärän perusteella. Lisävähennyksen määrä lasketaan siikyseyseen tulolähteeseen kohdistuvien kulujen suhteellisen määrän perusteella. Tutkielmassa mainitun mukaisesti yleistä lisävähennystä ei voi kuitenkaan tehdä enimmäismäärän mukaisena molemmissa tulolähteissä, vaan verovelvollinen voi tehdä verovuonna yhteensä enintään 500 000 euron yleisen lisävähennyksen elinkeinotoiminnan ja maatalouden tulolähteistä yhteenlaskettuna.

Ylimääräisen lisävähennyksen määrä on puolestaan 45 prosenttia tutkimus- ja kehittämistoiminnan palkkojen ja ostettujen palveluiden menojen tosiasiallisen lisäyksen määrästä. Ylimääräisen lisävähennyksen enimmäismäärä on 500 000 euroa verovuonna ja vähimmäismäärää ei ole. Tämä tarkoittaa sitä, että kaikki pienikin tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisäys on ylimääräisen lisävähennyksen piirissä. Myös ylimääräisen lisävähennyksen voi tehdä elinkeinotoiminnan ja maatalouden tulolähteistä yhteenlaskettuna ainoastaan enintään 500 000 euron suuruisena.

Yhdistelmävähennyksen määrään vaikuttaa tietyt erityistilanteet kuten julkinen tuki, verovuosien 2021–2027 tutkimusyhteistyövähennys, yritysjärjestelyt sekä konserniavustus. Julkisen tuen osalta on tutkielmassa kerrottu, että yhdistelmävähennyksiä ei saa tehdä siltä osin kuin verovelvollinen on saanut suoraa valtiontukea tai muuta julkista tukea vähennysten perusteeksi muutoin hyväksyttäviin menoihin. Julkisella tuella tarkoitetaan tässä yhteydessä suoraa valtiontukea tai mitä tahansa muuta julkisen sektorin rahoitusta tai vastaavaa julkista tukea.

Yhdistelmävähennyksen määrää laskettaessa julkinen tuki huomioidaan vähentämällä vähennysten perusteesta ensin kulut, joihin on myönnetty tukea ja jäljelle jäävien kulojen perusteella lasketaan vähennysten suuruus. Julkisen tuen vaikutus otetaan huomioon sekä verovuoden että edeltävän verovuoden kaikkien yhdistelmävähennyksen perusteeseen hyväksyttävien menojen määrässä. Suorien tukien saaminen ei kuitenkaan sulje täysin pois yhdistelmävähennyksen käyttämistä. Suora tuki ei automaattisesti estä lisävähennyksen käyttämistä, mikäli kyseinen tuki on käytetty muihin menoihin kuin joista lisävähennyksiä haetaan tai tuki kattaa vain osan vähennyksen perusteeseen laskettavista menoista. Näin ollen verovelvollisella on suunnittelumahdollisuuksia, sillä se voi halutessaan kohdistaa saadun suoran tuen ensisijaisesti muihin kuin tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoihin. Tämä tuki edellyttää, että tuki on myönnetty hankkeen menoihin yleisellä tasolla yksilöimättä, mihin menoihin tuki erityisesti kohdistuu.

Tutkielmassa on pohdittu valtiontuen vaikutuksen muutosta aiemmassa lainsäädännössä uuteen TKL:in verrattuna. Aiemmassa lainsäädännössä lisävähennystä ei myönnetty ollenkaan siltä osin kuin verovelvollinen on saanut suoraa valtiontukea tai muuta julkista tukea hankkeeseen liittyvien alihankintalaskujen kattamiseksi. Pohdinnassa on nostettu esille vuoden 2019 hallitusohjelmassa asetettu tavoite nostaa tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoiminnan osuutta bruttokansantuotteesta huomattavasti vuoteen 2030 mennessä. Aiemmin tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustinta ei ole hyödynnetty ja käytetty tavoitteessa toivotulla tasolla, joten sallivampi suhtautuminen julkisen tuen vaikutukseen yhdistelmävähennyksen hyödyntämisessä voinee edesauttaa saavuttamaan tavoitteet tutkimus- ja kehittämistoimintaan kannustamisen ja toiminnan lisäämisen osalta paremmin.

Yhdistelmävähennyksen käyttö edellyttää verovelvollisilta huomattavaa hallinnollista panosta ja laajaa dokumentaatiota, joka tulee esittää Verohallinnolle. Tämä hallinnollinen taakka voi osoittautua erityisen raskaaksi pienille ja keskisuurille yrityksille, joilla ei välttämättä ole resursseja toteuttaa vaadittua kirjanpitoa ja selvityksiä. Vähennyksen saamiseksi yrityksen tulee pystyä osoittamaan toiminnan tutkimus- ja kehittämislunne,

jolloin esimerkiksi tehtävään kohdennettujen palkka- ja ostopalvelumenojen määrittäminen voi olla hankalaa. Tämä tilanne voi heikentää yhdistelmä vähennyksen käytettävyyttä erityisesti pienissä ja keskisuurissa yrityksissä, vaikka ne ovat usein juuri niitä toimijoita, joiden innovaatiotoiminnan tukeminen olisi kansantaloudellisesti hyödyllistä.

Vaikka yhdistelmä vähennyksen tavoitteena on lisätä yritysten halukkuutta panostaa tutkimus- ja kehittämistoimintaan, voivat sääntelyn monimutkaisuus ja ennakkotapausten puute vähentää verovelvollisten luottamusta järjestelmään. Tulkinnanvaraiset säädökset aiheuttavat riskin siitä, että yhdistelmä vähennyksen oikeudellinen asema heikkenee ja kannustin jää hyödyntämättä erityisesti pienten ja keskisuurten yritysten sektorilla. Mikäli yritykset kokevat yhdistelmä vähennyksen käyttökelvottomaksi hallinnollisten esteiden vuoksi, voi tämä vaikuttaa negatiivisesti koko tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustinjärjestelmän uskottavuuteen.

Tutkimus nostaa esille myös sen, että yhdistelmä vähennyksen hyödyntäminen edellyttää verovelvolliselta huomattavaa aktiivisuutta ja tarkempaa seuranta, mikä voi muodostua haasteeksi erityisesti aloilla, joilla kehittämistoiminta ei ole jatkuvaa, vaan vaihtelee projektikohtaisesti. Tulkinnanvaraisuus ja sääntelyn soveltamiseen liittyvä epävarmuus voivat heikentää yhdistelmä vähennyksen tavoitteen toteutumista, eli tutkimus- ja kehittämistoiminnan panostusten kasvattamista. Lisäksi on mahdollista, että kannustimen käyttöönotto houkuttelee vain tiettyjä toimialoja, eikä johda laajempaan tutkimus- ja kehittämistoiminnan aktiviteettien kasvuun.

Yhdistelmä vähennyksen hyödyntämisen ongelmaksi voi nousta myös se, että vähennystä on vaadittava ennen verotuksen päättymistä. Vaatimusta ei ole siis mahdollista esittää enää verotuksen päättymisen jälkeen. Tulkinnanvaraisen ohjeistuksen sekä puuttuvien ennakkoratkaisujen vuoksi verovelvollisen voi olla vaikea arvioida yhdistelmä vähennysvaatimuksen menestymistä. Tämän seurauksena virheellisen vähennysvaatimuksen aiheuttaman veronkorotuksen riski voi olla niin suuri, että verovelvollinen saattaa päättää olla vaatimatta yhdistelmä vähennystä lainkaan.

Yhdistelmävähennystä koskeva sääntely ei ole ainutlaatuista, vaan samankaltaisia tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustimia käytetään myös muissa Pohjoismaissa ja Euroopassa. Kansainvälisesti vertaillen esimerkiksi Ruotsissa, Norjassa ja Tanskassa käytössä olevat verokannustimet ovat selkeämpiä ja painottavat yleisesti koko tutkimus- ja kehittämistoiminnan kustannuksia. Ruotsissa kannustin keskittyy nimenomaan palkkakustannuksiin, mikä tekee järjestelmästä yksinkertaisen, sillä se ei vaadi muita erityiskriteereitä tai tutkimus ja kehittämistoiminnan sisällöllistä erittelyä. Norjassa vastaavasti verotuki kohdistuu laajemmin yritysten koko tutkimus- ja kehittämistoimintaan ja sillä on merkittävämpi vaikutus yrityksen tuloveroon. Tanskan verokannustin keskittyy kehittämiskustannusten verovähennysoikeuteen, mikä tekee siitä houkuttelevan erityisesti kasvuhakuisille yrityksille, jotka panostavat voimakkaasti tutkimukseen ja kehittämiseen.

Nämä kansainväliset vertailut osoittavat, että selkeät ja laajat tutkimus- ja kehittämistoiminnan verokannustimet voivat edistää kilpailukykyä ja innovatiivisuutta. Suomen malli eroaa näistä monimutkaisuutensa ja vaadittujen edellytysten osalta, mikä saattaa heikentää sen kilpailukykyä kansainvälisessä vertailussa.

Suomessa tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävähennyksellä on potentiaalia edistää innovaatioita ja yritysten kasvua, mutta sen toteutuksessa voi olla joitakin haasteita. Valtiovarainministeriön järjestämä lausuntokierros yhdistelmävähennykseen liittyvästä hallituksen esityksestä osoitti laajaa kiinnostusta ja myönteistä suhtautumista yhdistelmävähennyksen toteuttamiseen. Ehdotetun vähennyksen tavoitteena on kannustaa yrityksiä lisäämään tutkimus- ja kehittämistoimintaansa, mikä tukisi laajemmin innovaatioita, yritysten kilpailukykyä ja taloudellista kasvua Suomessa. Useat tahot kannattivat vähennyksen käyttöönottoa pysyvänä tukena. Positiivisena nähtiin myös, että yhdistelmävähennys koskisi yritysten sekä palkka- että ostopalvelukuluja, mikä laajentaisi sen soveltamisalaa.

Lausunnoissa korostui kuitenkin huoli siitä, että vähennyksen rakenteeseen liittyvä monimutkaisuus saattaa estää vähennyksen täyden potentiaalinen toteutumisen. Esimerkiksi hallinnollinen monimutkaisuus ja erityisesti hybridimallin tuomat lisävaatimukset herättivät lausunnon antajissa kritiikkiä. Useat tahot pitävät tärkeänä verokannustimen pysyvyyttä ja selkeyttä, mutta tuovat esille myös ongelmia, kuten mallin inkrementaalisuuden, joka voi estää erityisesti pienempiä yrityksiä hyödyntämästä sitä täysimääräisesti.

Lausuntopalaute korostaa erityisesti hybridimallin hallinnollista raskautta ja tulkinnanvaraisuutta, mikä voi vaikeuttaa sen käyttöä ja aiheuttaa kirjanpidollisia haasteita. Vähennyksen aiheuttamat Verohallinnon resurssipaineet ovat myös huomionarvoisia haasteita, joita ei hallituksen esityksessä eikä lakialoitteessa ole täysin ratkaistu. Hybridimalli, jossa yhdistetään menojen määrän ja kasvun perusteet, voidaan kokea hankalaksi hallinnoida. Tämä voi aiheuttaa haasteita yhdistelmä vähennyksen hyödyntämisessä erityisesti pienille yrityksille.

Monet lausunnot toivat esiin huolen siitä, että yhdistelmä vähennyksen euromääräiset rajat merkitsevät sitä, että kannustinvaikutus kohdistuu lähinnä pieniin yrityksiin. Suurille, intensiivisesti tutkimus- ja kehittämistoiminnan investointeja tekeville yrityksille yhdistelmä vähennyksen käyttö ei ehkä ole taloudellisesti riittävän merkittävä, mikä saattaa vähentää sen tehokkuutta. Tämä huomio esittää, että kannustinta tulisi edelleen kehittää niin, että se huomioisi paremmin eri kokoisten yritysten tarpeet ja toimintaedellytykset. Toisaalta yhdistelmä vähennyksen voidaan katsoa olevan hallinnollisesti liian raskas pienille ja keskisuurille yrityksille, mutta toisaalta vähennyksen euromääräiset rajat voivat olla suurille yrityksille riittämättömiä.

Monimutkaisuus ja tulkinnanvaraisuus nousevat myös keskeisiksi haasteiksi lausuntopalauteissa. Verohallinto ja useat lausunnonantajat korostavat tarvetta selkeille tulkintaohjeille ja esimerkeille, jotta verokannustimen toimeenpano olisi sujuvampaa. Yhdistelmä vähennys nähdään kuitenkin potentiaalisena työkaluna tutkimus- ja kehittämistoiminnan edistämiseksi, mikäli hallinnolliset ja käytännön haasteet voidaan ratkaista.

Tutkielma osoittaa, että yhdistelmävehennyksen sääntelyssä on kehityskohtia, jotka tulisi ottaa huomioon sääntelyn vaikuttavuuden parantamiseksi. Verotuksellisen kannustimen käyttö tutkimus- ja kehittämistoiminnan tukena on tärkeää Suomen kilpailukyvyyn ja innovaatioiden edistämisen kannalta, mutta nykyinen lainsäädäntö ei välttämättä tue kaikin tehokkaammin tätä tavoitetta. Sääntelyn selkeyttäminen ja hallinnollisen taakan keventäminen voisivat parantaa yhdistelmävehennyksen hyväksyttävyyttä ja vaikuttavuutta erityisesti pienissä ja keskisuurissa yrityksissä.

Loppupäätelmänä voidaan todeta, että yhdistelmävehennyksen soveltamiseen ja etenkin tutkimus- ja kehittämistoiminnan tunnusmerkkeihin liittyy tulkinnanvaraisuutta. TKL:n ollessa uusi, ei käytännön kautta ole vielä saatavilla kannanottoja tai ennakkoratkaisuja, jotka ohjailisivat verovelvollisia oikeaan suuntaan. Tämä olisikin hyvä huomioida erityisesti lain soveltamisen ensimmäisinä vuosina esimerkiksi veronkorotuksia määrätessä puutteellisten ilmoitusten vuoksi.

Yhdistelmävehennys on olennainen osa Suomen verokannustinjärjestelmää, mutta sen soveltamisen monimutkaisuus ja tulkinnanvaraisuus voivat rajoittaa sen käyttöä. Sääntely on tarkoitettu laajasti sovellettavaksi ja pysyväksi, mitä osaltaan korostaa sääntelyssä mainittujen käsitteiden laaja tulkinta. Yhdistelmävehennyksen soveltaminen ja vaatiminen edellyttää verovelvolliselta huomattavaa aktiivisuutta ja tarkempaa seuranta, minkä vuoksi nähtäväksi jää, muodostuuko yhdistelmävehennyksen soveltaminen verovelvollisille liian työlääksi toteuttaa vai toteutuuko hallitusohjelman mukainen tavoite tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisäämisestä.

Yhdistelmävehennyksen sääntelyn selkeyttäminen, hallinnollisen taakan keventäminen ja tutkimus- ja kehittämistoiminnan tunnusmerkkien selkeämpi määrittely voisivat parantaa yhdistelmävehennyksen käyttöä ja auttaa saavuttamaan sille asetetut tavoitteet tutkimus- ja kehittämistoiminnan kasvattamiseksi Suomessa. Näillä muutoksilla voitaisiin

edistää kannustimen tehokkuutta, mikä puolestaan edistäisi tutkimus- ja kehittämistoiminnan ja talouskasvun välistä positiivista vuorovaikutusta.

Lähteet

- Aarnio, A. (2006). *Tulkinnan taito: ajatuksia oikeudesta, oikeustieteestä ja yhteiskunnasta*. WSOY
- Eduskunta. (2023). *OECD:n jäsenmaat ja yhteistyö*. Noudettu 15.10.2024 osoitteesta <https://www.eduskunta.fi/FI/naineduskuntatoimii/kirjasto/aineistot/kv-jarjestot/oecd/Sivut/oecd-jasenmaat-ja-yhteistyö.aspx>
- Elinkeinoelämän keskusliitto. (2022). *Lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle tutkimus- ja kehittämistoiminnan verovähennyksestä*. Noudettu 30.9.2024 osoitteesta https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/b5638178-031e-4149-8094-e794f48c720c/c56ce0c7-a527-4fab-af20-ec9c2a6ac757/LAU-SUNTO_20220913105202.PDF
- Ennakkoperintälaki 20.12.1996/1118*. Finlex. Noudettu 10.6.2024 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1996/19961118>
- Euroopan unioni. (2014). Komission asetus N:o 651/2014. Noudettu 15.6.2024 osoitteesta <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/HTML/?uri=CELEX:02014R0651-20200727&from=EN>
- Fredman, J. & Ojala, M. (2023). Uusi vero-vähennys tutkimus- ja kehittämistoimintaa varten. *Tilisanomat*. Noudettu 20.6.2024 osoitteesta <https://tilisanomat.fi/verotus/uusi-verovahennys-tutkimus-ja-kehittamistoimintaa-varten>
- HE 196/2020. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä verovuosina 2021–2025.
- HE 211/2022 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi valtion tutkimus- ja kehittämistoiminnan rahoituksesta vuosina 2024–2030.
- HE luonnos. (2022). Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävähenyuksestä verotuksessa. Noudettu 30.9.2024 osoitteesta https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/b5638178-031e-4149-8094-e794f48c720c/e8ec0642-980e-4178-92ba-7e2829250dc5/LAU-SUNTO_20220812121321.PDF

- Hirvonen, A. (2011). *Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan*. Helsingin yliopisto. Noudettu 19.6.2024 osoitteesta <http://hdl.handle.net/10138/225264>
- Husa, J., Mutanen, A. & Pohjolainen, T. (2008). *Kirjoitetaan juridiikka: ohjeita oikeustieteellisten kirjallisten töiden laatijoille (2., uudistettu painos)*. Talentum.
- Hyysalo, T. (2023). Esittelyssä T&K-toiminnan uusi yhdistelmä vähennys verotuksessa. *Verotus*, 3/2023, 310-319.
- Isotalo, K. & Linnakangas, E. (2023). *Verotuet, verosanktiot ja eriarvo tulo- ja varainverotuksessa*. <https://doi.org/10.31885/9789526937281>
- Keinänen, A. & Vääänen, U. (2016). Empiirinen oikeustutkimus – Mitä ja milloin? Teoksessa T. Miettinen (toim.), *Oikeustieteellinen opinnäyte – Artikkeleita oikeustieteellisten opinnäytteiden vaatimuksista, metodista ja arvostelusta* (s. 246-271). Edita Publishing Oy.
- Keskuskaupakamari ry. (2022). *Lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle tutkimus- ja kehittämistoiminnan verovähennyksestä*. Noudettu 2.10.2024 osoitteesta https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/b5638178-031e-4149-8094-e794f48c720c/b7b3ae90-ea31-4ffd-97da-c0a6d9f6c948/LAU-SUNTO_20220913171823.PDF
- Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336*. Finlex. Noudettu 6.6.2024 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336>
- Knuutinen, R. (2014). Oikeus, talous ja tiede - tarkastelua vero-oikeudellisessa kontekstissa. Teoksessa P. Nykänen. & M. Urpilainen (toim.), *Yritys, omistaja ja verotus – Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle*. Edita Publishing Oy.
- LA 69/2022 vp. Lakialoite laiksi 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.
- Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360*. Finlex. Noudettu 18.6.2024 osoitteesta <https://finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1968/19680360>
- Laki konserniavustuksesta verotuksessa 21.11.1986/825*. Finlex. Noudettu 20.6.2024 osoitteesta <https://finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1986/19860825>

- Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta 11.8.1978/627.* Finlex. Noudettu 11.6.2024 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1978/19780627>
- Laki tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä vuosina 2013–2015* 28.12.2012/992. Finlex. Noudettu 7.6.2024 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2012/20120992>
- Laki tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennyksestä verovuosina 2021–2027* 17.12.2020/1078. Finlex. Noudettu 7.6.2024 osoitteesta <https://finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2020/20201078>
- Laki tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoihin perustuvista lisävähennyksistä verotuksessa* 29.12.2022/1298. Finlex. Noudettu 14.6.2024 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2022/20221298#Pidm46111192158288>
- Laki ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta 18.12.1995/1551.* Finlex. Noudettu 10.6.2024 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19951551>
- Laki valtion tutkimus- ja kehittämistoiminnan rahoituksesta vuosina 2024–2030* 20.12.2022/1092. Finlex. Noudettu 8.6.2024 osoitteesta <https://finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2022/20221092>
- Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558.* Finlex. Noudettu 22.6.2024 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19951558>
- Maatilatalouden tuloverolaki 15.12.1967/543.* Finlex. Noudettu 18.6.2024 osoitteesta <https://finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1967/19670543>
- Metsäteollisuus ry. (2022). *Lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle tutkimus- ja kehittämistoiminnan verovähennyksestä.* Noudettu 2.10.2024 osoitteesta https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/b5638178-031e-4149-8094-e794f48c720c/7ee8dfcd-8852-44f6-99d9-60b9826aa5c5/LAU-SUNTO_20220912080948.PDF
- Männistö, J. (2024). T&K-yhdistelmä vähennystä sovellettaessa havaittuja haasteita ja käytännön kokemuksia. *Verotus*, 4/2024, 168-180.
- Opetus- ja kulttuuriministeriö. (2022). *Lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle tutkimus- ja kehittämistoiminnan verovähennyksestä.* Noudettu 30.9.2024 osoitteesta <https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/b5638178-031e-4149-8094->

[e794f48c720c/1bb24108-2bc1-4e11-a322-168408b3e114/LAU-SUNTO_20220913063908.PDF](https://www.oecd.org/innovation/frascati-manual-2015-9789264239012-en.htm)

Organisation for Economic Co-operation and Development. (2015). *Frascati Manual 2015*. Noudettu 8.6.2024 osoitteesta <https://www.oecd.org/innovation/frascati-manual-2015-9789264239012-en.htm>

Postila, S. (2024). *Tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävähennys*. Keski-Suomen kauppakamari. Noudettu 19.6.2024 osoitteesta <https://kskauppakamari.fi/fi-fi/article/blogi/tutkimus-ja-kehittamistoiminnan-yhdistelmavahennys/4452/>

Suomen Yrittäjät ry. (2022). *Lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle tutkimus- ja kehittämistoiminnan verovähennyksestä*. Noudettu 2.10.2024 osoitteesta https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/b5638178-031e-4149-8094-e794f48c720c/07b749be-1cac-48bc-957f-4285ad45f16b/LAU-SUNTO_20220912172142.PDF

Suomen Ekonomit ry. (2022). *Lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle tutkimus- ja kehittämistoiminnan verovähennyksestä*. Noudettu 2.10.2024 osoitteesta https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/b5638178-031e-4149-8094-e794f48c720c/96068a84-f554-461e-8a3a-26215e35729d/LAU-SUNTO_20220912171222.PDF

Tilastokeskus. (2022). *Tutkimus- ja kehittämistoiminnan käsitteet ja määritelmät*. Noudettu 10.6.2024 osoitteesta <https://stat.fi/til/tkke/kas.html>

Tuloverolaki 30.12.1992/1535. Finlex. Noudettu 18.6.2024 osoitteesta <https://finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1992/19921535>

Valtioneuvosto. (2017). *Yritysverotus, investoinnit ja tuottavuus*. Noudettu 19.6.2024 osoitteesta <https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/160322/Yritysverotus%20investoinnit%20ja%20tuottavuus.pdf>

Valtioneuvosto. (2021). *Parlamentaarisen TKI-työryhmän loppuraportti*. <http://urn.fi/URN:ISBN:978-952-383-516-0>

Valtioneuvosto. (2022). *Uusi verotuki kannustaa tutkimus- ja kehittämistoimintaan – tasavallan presidentti vahvisti lain kansanedustajien aloitteen pohjalta*. Noudettu 24.6.2024 osoitteesta <https://valtioneuvosto.fi/-/10623/uusi-verotuki->

[kannustaa-tutkimus-ja-kehittamistoimintaan-tasavallan-presidentti-vahvisti-lain-kansanedustajien-aloitteen-pohjalta](#)

Valtiovarainministeriö. (2022a). *Tutkimus- ja kehittämistoimintaan uusi verokannustin*.

Noudettu 30.9.2024 osoitteesta <https://vm.fi/-/tutkimus-ja-kehittamistoimintaan-uusi-verokannustin>

Valtiovarainministeriö. (2022b). *Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoihin perustuvista lisävähennyksistä verotuksessa*. Noudettu

30.9.2024 osoitteesta <https://vm.fi/hanke?tunnus=VM058:00/2022>

Valtiovarainministeriö. (2023). *Verokartoitus 2023*. Noudettu 22.10.2024 osoitteesta

https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/bitstream/handle/10024/164690/2023_VM_15.pdf

VaVM 35/2023 vp. Lakialoite 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.

Valtion taloudellinen tutkimuskeskus. (2022). *Lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle tutkimus- ja kehittämistoiminnan verovähennyksestä*. Noudettu 2.10.2024

osoitteesta https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/b5638178-031e-4149-8094-e794f48c720c/0ea77780-c9b1-4d30-ba48-32e2cadbcc6b/LAU-SUNTO_20220912174130.PDF

Verohallinto. (2022). *Lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle tutkimus- ja kehittämistoiminnan verovähennyksestä*. Noudettu 22.10.2024 osoitteesta

https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/b5638178-031e-4149-8094-e794f48c720c/93082885-8b66-4408-b60e-4a00a7788f83/LAU-SUNTO_20220911090619.PDF

Verohallinto. (2023). *Tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävähennys*. Noudettu

18.6.2024 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-haku-sivu/168751/tutkimus-ja-kehittamistoiminnan-yhdistelmavahennys/>

Verohallinto. (2024a). *Eräiden yhteisöjen tulolähdejaon poistaminen*. Noudettu

13.6.2024 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-haku-sivu/77302/eraiden-yhteisojen-tulolahdejaon-poistaminen4/>

Verohallinto. (2024b). *67Y Tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhdistelmävähennys, täyttöohje*. Noudettu 22.6.2024 osoitteesta <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/lomakkeet/tayttoohjeet/67y-tutkimus-ja-kehittamistoiminnan-yleinen-lisavahennys-tayttoohje/>

Veronmaksajain Keskusliitto ry. (2022). *Lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle tutkimus- ja kehittämistoiminnan verovähennyksestä*. Noudettu 30.9.2024 osoitteesta https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/b5638178-031e-4149-8094-e794f48c720c/2a6efe14-9ec5-4505-87e7-def0f6c201ba/LAU-SUNTO_20220907170953.PDF