

Asia: VN/5716/2022

Luonnos hallituksen esitykseksi kirjanpitolain ja tilintarkastuslain 3 luvun muuttamisesta sekä valtioneuvoston asetukseksi tuloverokertomuksen sisällöstä

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

Verohallinto pitää lakiesitystä kannatettavana ja toteaa, että lait edistäisivät pääosin niille asetettuja tavoitteita muun muassa läpinäkyvyyden ja digitaalisuuden osalta.

Verohallinto toteaa, että maakohtaista tuloveroraportointia koskevilla säännöksillä ei olisi välitöntä vaikutusta verotuksen toimittamiseen tai Verohallinnon muihinkaan tehtäviin. Julkinen raportointivelvollisuus saattaa direktiivin tavoitteiden mukaisesti vähentää aggressiivista verosuunnittelua ja siten välillisesti vaikuttaa verokertymiin ja verovalvontaan.

Säännökset digimuotoisen tilinpäätöksen laatimisesta ja rekisteröimisestä edistäisivät Verohallinnon käsityksen mukaan parhaimmillaan yleisemminkin sähköistä asiointia ja tietojen kustannustehokasta hyödyntämistä.

Verohallinto kiinnittää lisäksi huomiota alla ilmeneviin esityksen kohtiin sekä esittää niihin muutos- ja tarkennusehdotuksiansa.

1 Maakohtainen tuloveroraportointi

Asetusluonnoksen 6 §:n 1 ja 2 momentin sanamuodot viittaavat Verohallinnon käsityksen mukaan siihen, että raportointivelvollisuuden sisältö olisi esitysluonnoksessa sidottu tuloverovelvollisuuteen. Asetusluonnoksen 6 §:n 1 momentin mukaan ”tiedot on esitettävä sen mukaan, onko

verotuksellisella lainkäyttöalueella toimipaikkaa, pysyvää liikepaikka(a) tai pysyvää liiketoimintaa, joka voisi siellä aikaansaada tuloverovelvollisuuden itsenäisen yrityksen tai konsernin toiminnasta.” Ehdotetuista kirjanpitolain säännöksistä tai niiden perusteluista ei käy kuitenkaan ilmi, miten raportointivelvollisuuden

sisältö on tarkalleen ottaen sidottu yrityksen tuloverovelvollisuuteen.

Esitysluonnos jättää epäselväksi sen, ratkaistaanko raportointivelvollisuuden perusteena oleva tuloverovelvollisuus verolainsäädännön perusteella vai onko kyse itsenäisestä kriteeristä. Epäselväksi jää, minkä kriteerien perusteella tuloverovelvollisuus voisi syntyä, pitääkö yhtiön olla nimenomaisesti ja tosiasiallisesti tuloverovelvollinen sekä mikä taho velvollisuuden viime kädessä ratkaisee. Luonnoksen perusteella ei voi tehdä johtopäätöksiä myöskään siitä, olisiko tuloverovelvollisuus sidoksissa Suomen, muun valtion tai lainkäyttöalueen verotusratkaisuihin ja seuraisiko siitä Verohallinnolle

välillisiä työtehtäviä.

Yhtiö voi Suomen tuloverolain (1535/1992) mukaan olla tuloverovelvollinen, mutta vapautettu tuloverosta. Suomessa esimerkiksi sijoitusrahastot ovat tuloverolain 3 §:n mukaisia yhteisöjä, mutta ne on vapautettu suoritettavasta verosta tuloverolain 20 a §:n edellytysten täytyessä.

Esitysluonnoksen perusteella ei voi tehdä johtopäätöstä siitä, olisiko elinkeino-yhtymä luonnoksen tarkoittama tuloverovelvollinen, vaikka se ei tuloverolain 16 ja 16 a §:n mukaan olisikaan erillinen verovelvollinen vaan laskentasubjekti. Tulkinnanvaraiseksi jää myös, täyttävätkö ns. läpivirtaavat yhtiöt luonnoksen

tarkoittaman tuloverovelvollisuuden käsitteen. Myös ulkomailla perustettu tai rekisteröity tuloverolain 9 §:n kriteerit täyttävä yhteisö, jonka tosiasiallinen johtopaikka on Suomessa, on tuloverovelvollinen maailmanlaajuisista tuloistaan Suomessa. Tuloverovelvollisuuden muodostumisen tutkiminen verotuksessa edellyttää lisäksi käytännössä usein Verohallinnon valvontatoimenpiteitä, ja erityisesti tulkinnanvaraisissa tilanteissa verovelvollisuuden muodostuminen voi tulla ratkaistavaksi viime kädessä muutoksenhakumenettelyssä.

Hallituksen esityksessä olisi hyvä myös täsmentää, onko tuloverokertomuksen raportointivelvollisuuden kriteerinä sivuliikkeen rekisteröinti (kaupparekisteriin), vai tuleeko Suomeen myös muodostua tuloverotuksessa kiinteä toimipaikka. Täsmentämistä vaatii toisaalta kääntäen myös se, katsotaanko raportointivelvollisuuden olleen ja voidaanko sanktiot määrätä tilanteissa, joissa ulkomaiselle yhteisölle on muodostunut tuloverotuksessa kiinteä toimipaikka Suomeen, mutta sitä ei ole rekisteröity.

Suomen verolainsäädännön mukaan ulkomaisen yhtiön suomalaiselle "sivuliikkeelle" voi muodostua Suomeen kiinteä toimipaikka, jos se täyttää tuloverolain 13 a §:ssä säädetyt ja verosopimuksessa asetetut edellytykset. Verohallinto toteaa, että lakiesityksessä tulisi määritellä täsmällisemmin ja tarkkarajaisemmin sivuliikkeen käsite. Sivuliikkeestä olisi hyvä säätää yhdenmukaisesti myös

lausunnolla olevaan hallituksen esitysluonnokseen kaupparekisterilain ja elinkeinotoimintalain sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi sisältyvien säännösten kanssa.

Esitysluonnoksen luvun 5.2 Pääasialliset vaikutukset mukaan ehdotus ei vaikuttaisi verokertymään eikä asettaisi uusia velvoitteita Verohallinnolle. Verohallinnolla ei olisi tehtävää tuloverokertomuksen ohjeistamisessa, sillä raportoinnilla ei kerätä tietoja verotusta varten. Siten Verohallinnon antamat täsmentävät menettelyohjeet verotuksellisen maaraportoinnin osalta jäisivät tässä suhteessa vaille normatiivista merkitystä. Ehdotuksessa esitetty raportointivelvollisuus on Verohallinnon käsityksen mukaan luonteeltaan julkista ylätasen kirjanpitoon perustuvaa raportointia ja poikkeaa

siten verotusmenettelylain (1558/1995) 14 d §:ssä säädetystä raportointivelvollisuudesta Verohallinnolle. Raportointi voisi lähtökohtaisesti perustua raportoinnista vastaavan (emo)yrityksen tai sivuliikkeen arviointiin kunkin raportoitavan yrityksen tuloverovelvollisuudesta lainkäyttöalueittain ja kirjanpidossa tehtyihin ratkaisuihin. Verohallinto ehdottaa sen vuoksi, että raportointivelvollisuuden ja sen perusteena olevan tuloverovelvollisuuden kriteereistä säädettäisiin riittävän tarkkarajaisesti ja tyhjentävästi kirjanpitolaissa ja että hallituksen esityksessä avattaisiin perusteita siten, ettei Verohallinnolle aiheutuisi asiassa sen toimivaltaan kuulumatonta tulkintavastuuta.

2 Digimuotoinen tilinpäätös

2.1 Velvoittavasta sähköisestä asiointikokonaisuudesta

Verohallinto toteaa, että kaupparekisterilain kokonaisuudistusta koskevan hallituksen esitysluonnoksen mukaan kaupparekisteriasioinnissa siirryttäisiin velvoittavaan sähköiseen asiointiin 1.1.2026, pois lukien kuitenkin yksityiset elinkeinonharjoittajat, yhdistykset ja säätiöt. Tuon esityksen yleisperusteluissa (s. 51) todetaan, että perustamis-, muutos- ja lopettamisilmoitukset samoin kuin tilinpäätös ja muut kaupparekisterille annettavat asiakirjat sekä lisäselvitykset tulisi toimittaa pääsääntöisesti sähköisenä (s. 51).

Kaupparekisterilaissa (12 §) viitattaisiin yritys- ja yhteisötietolakiin. Yritys- ja yhteisötietolaissa (10 ja 11 §) ei kuitenkaan ehdoteta säädettäväksi tilinpäätöksen sähköisestä toimittamisesta. Tähän hallituksen esitysluonnokseen sisältyvässä kirjanpitolaain 3 luvun 9 a §:ssä sen sijaan on esitetty säädettäväksi suuryrityksille, keskikokoisille yrityksille ja säätiöille jatkossa velvollisuus laatia ja rekisteröidä tilinpäätös ja toimintakertomus digitaalisena. Digitaalisen tilinpäätöksen laatimis- ja rekisteröimisvelvollisuutta sovellettaisiin suuryrityksissä tilikausilta, jotka alkavat 1.1.2023 ja sen jälkeen; keskikokoisissa yrityksissä ja säätiöissä tilikausilta, jotka alkavat 1.1.2025 ja sen jälkeen.

Verohallinnon näkemyksen mukaan huomionarvoista on myös se, että tämän kirjanpitolain muuttamista koskevan hallituksen esityksen mukaan myös säätiöiden tulisi laatia ja rekisteröidä digitaalinen tilinpäätös, mutta niitä ei kaupparekisterilakia koskevan ehdotuksen mukaan kuitenkaan veloitettaisi toimittamaan tilinpäätöstä sähköisesti. Ehdotettu sääntely näyttäisi näiltä osin olevan Verohallinnon käsityksen mukaan kokonaisuudeltaan ristiriitainen.

2.2 Säännösmuutosten toteuttaminen ja vaikutukset Verohallinnon toimintaan

Tämän esitysluonnoksen luvun 5.2 mukaan Verohallinnon nykyisessä toimintamallissa on tarpeen saada pdf-muotoinen tilinpäätösinformaatio – mahdollisesti jo ennen tilinpäätöksen lakisääteistä vahvistamista – veroilmoituksen liitteenä käyttöön verotuksen toimittamiseksi, joten uusi keski- ja suurikokoisia koskeva digimuotoisen tilinpäätöksen rekisteröinti suoraan Patentti- ja rekisterihallitukseen ei aikaansaisi tähän välitöntä muutosta. Ehdotuksen toteuttamisesta saatava kokemus kuitenkin palvelee myös Verohallinnon tarpeita verotuksen toimintaprosessin kehittämisessä.

Verohallinto toteaa, että se vastaanottaa nykyisin myös iXBRL-muotoisia osakeyhtiöiden tilinpäätöksiä, jotka toimitetaan Patentti- ja rekisterihallituksesta Verohallintoon sähköisesti. Verohallinto voi kuitenkin pyytää verovelvolliselta puuttuvaa tilinpäätöstä, jos sitä ei ole annettu veroilmoituksen antamisen määräajassa. Verohallinnon tarve tuohon täydennyspyyntöön seuraa verotuksen toimittamisen määräajoista, mutta se ei ole sidottu pdf-muotoon. Verohallinto tarvitsee jatkossakin tilinpäätöksen veroilmoituksen antamisen yhteydessä siten, että tilinpäätös ehditään ottamaan verotuksen perustaksi.

Jos Patentti- ja rekisterihallitukselle annettaisiin tilinpäätös riittävän ajoissa eli veroilmoituksen antamisajassa, ei Verohallinnolle enää tarvitsisi antaa erikseen tilinpäätöstä. Esityksessä on kuvattu, miten verotukseen ja Patentti- ja rekisterihallitukselle annettavan tilinpäätöksen (digimuotoisten) vastaanottamisen rytmit eroavat. Tältä osin "yhden luukun asioinnin" -tavoittele ei useinkaan toteutuisi, koska velvollisuus antaa tilinpäätös Patentti- ja rekisterihallitukselle ajoittuisi esityksen mukaisesti toisin kuin Verohallinnon tarve hyödyntää tilinpäätöstä verovalvonnassa.

Digitaalista tilinpäätöstä koskevia vaikutuksia on arvioitu myös kaupparekisterilain kokonaisuudistusta koskevassa hallituksen esityksessä. Esitysten kokonaisvaikutuksia olisi hyvä arvioida laajemmin myös siitä näkökulmasta, että samat tiedot toimitettaisiin viranomaisille vain kerran. Tämä olisi hyvä huomioida myös jatkokehitystyössä. Tässä yhteydessä olisi syytä arvioida ainakin seuraavia kysymyksiä:

– Lisääkö vai vähentääkö lakimuutos kirjanpitovelvollisten hallinnollista taakkaa. Esitysluonnoksessa on mainittu digitaalisen tilinpäätösraportoinnin

vaihtoehtona ainoastaan paperipohjaisessa menettelyssä pysyminen. Jatkovalmistelussa voisi olla hyvä arvioida myös muita vaihtoehtoja, esimerkiksi

vaihtoehtoisia teknologioita, joita voitaisiin hyödyntää digitaalisen tilinpäätöksen laatimisessa ja rekisteröinnissä, ja jotka huomioisivat kirjanpitovelvollisten

erilaiset olosuhteet;

– Mitkä ovat vaikutukset viranomaisten toimintaan. Jatkovalmistelussa tulisi arvioida onko tilinpäätöksiä enää tarvetta toimittaa Verohallinnosta Patentti- ja

rekisterihallitukselle. Erillinen tilinpäätösilmoittaminen sekä Verohallinnolle että Patentti- ja rekisterihallitukselle ei ole pitkällä aikavälillä toivottava ratkaisu.

Kautto Markus
Verohallinto