

Asia: VN/31277/2025

Lausuntopyyntö valtiovarainministeriön selvityksestä yhtiökohtaisen IFRS-tilinpäätöksen ja elinkeinotulon verottamisesta annetun lain tuloslaskentaa koskevan sääntelyn välisistä ongelmakohdista

Lausunnonantajan lausunto

Voitte kirjoittaa lausuntonne alla olevaan tekstikenttään

Viitaten 14.10.2025 päivättyyn lausuntopyyntöön koskien valtiovarainministeriön selvitystä yhtiökohtaisen IFRS-tilinpäätöksen ja elinkeinotulon verottamisesta annetun lain tuloslaskentaa koskevan sääntelyn välisistä ongelmakohdista, esitän lausunnostani tiivistetysti seuraavaa:

EVL 54 §:n ja eräiden muiden säännösten asema

- EVL 54.1 §:ää ei käsitellä kokonaisuutena. Selvityksessä on implisiittisesti omaksuttu kanta, että EVL 54.1 §:ssä säädettyyn kirjanpitosidonnaisuuteen ei lainkaan puututa. Tätä lähestymistapaa ei ole selostettu eikä perusteltu. Selvityksessä on lähdetty siitä, että EVL 54.1 §:ssä viitattujen varausten sääntelyä muutettaisiin tai oltaisiin muuttamatta tapauskohtaisesti. EVL 54.1 §:n muuta sääntelyä ei ylipäänsä käsitellä. (Luku 6.3. sekä myös luvut 6.1.–6.2.)
- EVL 54.2 §:ää ei käsitellä kokonaisuutena. Selvityksessä on tarkasteltu EVL 54.2 §:ssä säädettyä poistojen kirjanpitosidonnaisuutta. Tarkastelu ei ole yleinen, koko momentin merkitystä koskeva, vaan se on kasuistinen, vain poistoja koskeva. Poistojen lisäksi EVL 54.2 §:n muuta sääntelyä ei käsitellä. (Luku 3.3.1. sekä myös luvut 3.1.-3.2.)
- Näkemykseni mukaan EVL 54 §:n kumpaakin momenttia on tarkasteltava kokonaisuutena. EVL 54 §:ään liittyvien IFRS-ongelmien ratkaisemiseksi on säädettävä uusi EVL 54.3 § kokonaan uudelta pohjalta. Uuden EVL 54.3 §:n sanamuoto voisi olla esimerkiksi seuraava: Mikäli verovelvollinen laatii tilinpäätöksensä kirjanpitolain 7a luvun mukaisesti, verotuksessa ei sovelleta, mitä edellä 1 ja 2 momentissa säädetään. (Luku 6.4.)
- Myös eräitä muita säännöksiä ja lakeja on vastaavasti muutettava. (Luku 6.4.)

Selvityksen 5 luku

- Selvityksen luku 5 on monella tavalla ongelmallinen. (Luvut 6.1.-6.2.)
- Ensinnäkin selvityksen luvussa 5.1. käsitellään talletuspankkien ja luottolaitosten luottotappiovarausta. Selvityksessä ei ole vaikutusarviota. Jatkovalmistelussa on ensitöiksi laadittava ja julkaistava asiasta vaikutusarvio. (Luku 6.1.)
- Toiseksi selvityksen luvussa 5.2. käsitellään elinkeinoverolain eri varauksia sekä asuintalovarauslaissa tarkoitettua asuintalovarausta. Selvitys on ylimalkainen ja siinä tehdään liian yleistäviä johtopäätöksiä ilman yksityiskohtaista analyysia. Jatkovalmistelussa varauksia koskeva analyysi on tehtävä uudestaan, merkittävästi yksityiskohtaisemmin. Vain tämän pohjalta voidaan tehdä perusteltuja ehdotuksia. (Luku 6.2.1.)
- Kolmanneksi selvityksen luvussa 5.2. käsitellään vakuutus- ja eläkelaitoksia. Selvityksessä ei ehdoteta mitään. Selvityksen johtopäätös on hämmentävä. Se, että IFRS-tilinpäätös ei pääsääntöisesti olisi mahdollinen, ei ole vastaus selvityksessä esillä olleeseen kysymyksenasetteluun. Vakuutus- ja eläkelaitosten suhteen tulisi omaksua sama peruslähestymistapa kuin mitä selvityksessä on ehdotettu talletuspankkien ja luottolaitosten luottotappioiden vähentämisen osalta. (Luku 6.2.2.)

1. Yleisiä näkökohtia

Pidän selvityksen valmistumista merkittävänä seikkana. Vaikka selvityksen valmistuminen on merkittävä seikka, tämä ei poista sitä, että selvitykseen sisältyy myös kritiikille alttiita kohtia.

Selvityksessä käsiteltävä ongelmakokonaisuus syntyi vuonna 2004, jolloin kirjanpitolakia muutettiin (1304/2004) Euroopan unionin välittömästi sovellettavasta lainsäädännöstä (ns. IAS-asetus) johtuen siten, että kansainväliset tilinpäätösstandardit (jatkossa myös IFRS) tulivat osin suomalaisia kirjanpitovelvollisia velvoittaviksi. Tämän lisäksi Suomessa omaksuttiin IAS-asetuksen ei estettä, ei pakkoa -periaate, joka mahdollistaa, mutta ei pakota, IFRS:n laajemman käytön. Vaikka kirjanpitolain vuoden 2004 muutoksen yhteydessä oli tiedossa, että IFRS:n ja elinkeinoverolain (jatkossa myös EVL) välillä oli jännitteitä, asialle ei tuossa vaiheessa tehty mitään. Elinkeinoverolakiin tehtiin vuonna 2008 (1077/2008) jonkin asteinen IFRS-sopeutus, mutta asiallisesti tämä oli vain osittaisratkaisu. IFRS:n ja elinkeinoverolain sekä eräiden muiden verolakien välinen suhde on jäänyt yleisesti ratkaisematta. Toivottavasti asia etenee selvityksen pohjalta jatkovalmisteluun ja tämä periaatteellisesti merkittävä asia saadaan ratkaistua.

Selvityksen mukaan (s. 11) verotuksen ja kirjanpitosääntelyn eroavaisuuksia ja yhdenmukaistamistarpeita on selvitetty pääasiallisesti siitä näkökulmasta, että verotuksen ei tulisi muodostaa estettä yhtiökohtaisen IFRS-tilinpäätöksen laatimiselle. Näkökulma on perusteltu.

Selvityksessä todetaan myös (s. 22), että yhteisöverotusta koskevaa sääntelyä olisi perusteltua kehittää sellaiseksi, että yritysten olisi mahdollista valita soveltamansa tilinpäätösnormisto muiden kuin verotukseen liittyvien näkökohtien perusteella. Verotusta koskevan sääntelyn tulisi siten olla tältä osin mahdollisimman neutraalia, eikä esitettävillä verolainsäädännön muutoksilla olisi myöskään tarkoitus kannustaa yrityksiä IFRS-tilinpäätöksen laatimiseen. IFRS-standardeja ei ole suunniteltu erityisesti pieniä yrityksiä varten, ja standardeihin liittyy runsaasti seikkaperäistä sääntelyä. Lähestymistapa on perusteltu.

Tarkastelen seuraavassa selvitykseen liittyviä yleisiä näkökohtia ja tämän jälkeen käyn selvityksen läpi luvuittain. Joiltakin kohdin olen tehnyt selvitystä yksityiskohtaisemman alalukujaon, lähinnä lausunnon luettavuuden parantamiseksi, sekä olen lisännyt joitakin uusia alalukuja, joissa esitän tämän lausunnon keskeisiä havaintoja ja suosituksia (luvut 3.3., 6.3. ja 6.4.), jotka eivät kuitenkaan aihepiirinsä johdosta luontevasti istu itse selvityksen lukujaotteluun.

2. Johdanto

Seuraavassa esille nostettavat huomiot ovat selvityksen yksityiskohtiin liittyviä huomioita, eikä niillä ole sanottavaa merkitystä selvitykseen kokonaisuutena tai selvityksessä esitettäviin johtopäätöksiin.

2.1. Kirjanpitolain pääasiallinen tarkoitus

Selvityksen mukaan (s. 8) ”[K]otimaiseen kirjanpitolainsäädäntöön perustuvan kirjanpidon keskeisenä tarkoituksena on perinteisesti pidetty yrityksen omistajille kuuluvan voiton määrän laskemista”.

On totta, että näin on tavattu sanoa, mutta tämä ei ole asian tarkka sisältö. Asia oli näin vuoden 1973 kirjanpitolain (655/1973) aikana, jota sovellettiin vuosina 1974-1997. Sen sijaan voimassa olevan kirjanpitolain (1336/1997), jota on sovellettu vuodesta 1998 alkaen, kirjanpitolain pääasiallinen tarkoitus on vähimmäisinformaation tuottaminen eri hyväksikäyttötarkoituksiin, mitään hyväksikäyttötarkoitusta preferoimatta.

Se, että vuoden 1973 ja 1997 kirjanpitolakien ensisijainen tarkoitus muuttunut ja se on erilainen, johtuu lakien taustasta. Vuoden 1973 kirjanpitolaki oli kansallinen ja se oli teoriaperusteinen (meno-

tulo-teoria), kun taas vuoden 1997 kirjanpitolaki on direktiiviperusteinen. Euroopan unionin tilinpäätösdirektiivien taustalla ei ole ollut, eikä ole tälläkään hetkellä mitään erityistä teoriaa.

2.2. Laajan tuloslaskelman käsite

Selvityksessä todetaan (s. 16), että IFRS-tilinpäätöksessä laaja tuloslaskelma kuvaa toiminnan tuloksen lisäksi omaisuuserien arvoissa tapahtuneita muutoksia, ja nämä yhdessä kuvaavat taseen oman pääoman muutosta. Laaja tuloslaskelma on keskeinen osa IFRS-tilinpäätöksestä, koska IFRS-standardien mukaan monet kirjaukset tehdään suoraan omaan pääomaan.

IFRS-tilinpäätökseen liittyvää käsitteistöä ja käsitteistön merkityssisältöä olisi voinut avata laajemmin.

IFRS-tilinpäätöksen nykyinen keskeiskäsite on voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittava laskelma (statement of profit or loss and other comprehensive income). Käytännössä se tarkoittaa samaa kuin laaja tuloslaskelma.

IFRS-standardeissa aiemmin esiintynyt termi tuloslaskelma (income statement) poistui uudistetun IAS 1:n (Tilinpäätöksen esittäminen) myötä vuonna 2007, ja sen tilalle tuli uudenlainen laskelma, jonka nimi on laaja tuloslaskelma (statement of comprehensive income). Laaja tuloslaskelma sisältää paitsi voittoa ja tappiota koskevan laskelman myös aiemmin oman pääoman muutoksia osoittavaan laskelmaan sisältyneet erät. Oman pääoman muutoksia osoittavaan laskelmaan sisältyneistä eristä käytetään nimitystä muut laajan tuloksen erät (other comprehensive income). IAS 1:n uudistuksessa vuonna 2011 otettiin käyttöön nimi voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittava laskelma (statement of profit or loss and other comprehensive income). Käytännössä se tarkoittaa samaa kuin laaja tuloslaskelma.

Muut laajan tuloksen erät ovat tuotto- ja kulueriä (luokittelun muutoksesta johtuvat oikaisut mukaan lukien), joita muut IFRS-standardit eivät vaadi tai salli kirjattavan tulosvaikutteisesti. Muut laajan tuloksen erät esitetään osana IFRS:n ”tuloslaskelmaa”, vaikka sinänsä kyse on eristä, jotka kirjataan suoraan omaan pääomaan. Näitä ovat esimerkiksi uudelleenarvostusrahaston muutokset ja erät, jotka arvostetaan käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta.

3. Poistojärjestelmät kirjanpidossa ja verotuksessa

3.1. Selvityksen johtopäätökset

Selvityksessä ehdotetaan (s. 43), "[K]un otetaan huomioon edellä selostetut seikat kirjanpidon ja verotuksen poistojärjestelmien eroista eri yritysryhmille, EVL:n poistojärjestelmää olisi perusteltua kehittää yhteensopivammaksi IFRS-standardien kanssa luopumalla EVL 54 §:n 2 momentissa säädetystä poistojen kirjanpitosidonnaisuudesta tilanteessa, jossa yhtiökohtainen tilinpäätös laaditaan IFRS-standardien mukaisesti ja kyse on muista kuin sellaisista varoista, jotka arvostetaan tilinpäätöksessä tulosvaikutteisesti käypään arvoon".

Ehdotus on perusteltu.

3.2. Selvityksen johtopäätöksissä esitetyt tarkennukset

Selvityksessä (s. 43) tuodaan esille myös leasingiin ja siirtymävaiheeseen liittyviä kysymyksiä. Myös nämä ovat perusteltuja.

3.3. Muita huomioita

3.3.1. EVL 54.2 §:n yleinen merkitys

Selvityksen toisessa luvussa (Poistojärjestelmät kirjanpidossa ja verotuksessa) käsitellään luvun otsikon mukaisesti poistoja. Luvun lopussa ehdotetaan uutta EVL 54.3 §:ää (uusi säännös). Ehdotettu säännös on luvun teema ja luvun johtopäätökset huomioon ottaen looginen:

Mitä 2 momentissa säädetään poistojen osalta, ei sovelleta, jos verovelvollinen on laatinut tilinpäätöksensä kirjanpitolain 7 a luvun 1 §:ssä tarkoitettujen kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisesti ja kyse on muusta kuin sellaisesta omaisuudesta, jonka käyvän arvon muutokset merkitään tuloslaskelmalle.

Kiinnitän kuitenkin huomiota siihen, että selvityksen toisessa luvussa, eikä selvityksen muissakaan luvuissa, tarkastella EVL 54.2 §:ssä säädetyn kirjanpitosidonnaisuuden yleistä merkitystä IFRS-tilinpäätöksen kannalta, eikä sitä, pitäisikö säännökselle yleisesti tehdä jotain IFRS-tilinpäätöksen kannalta. Tämä seikka korostuu, kun muistetaan, että EVL 54.2 §:ssä ei säädetä vain poistoista, vaan siinä säädetään myös EVL 25 ja 26 §:ssä tarkoitetuista kuluista. Kun selvityksessä ehdotetaan uutta EVL 54.3 §:ää, tämä "unohtaa" kokonaan EVL 25 ja 26 §:n tilanteet.

Jatkovalmistelussa on syytä tarkasteltava EVL 54.2 §:ää kokonaisuutena, ei vain poistojen asemaa, IFRS-tilinpäätöksen kannalta.

Käsitykseni mukaan selvityksessä ehdotettu uusi EVL 54.3 § tulisi hylätä. Sen sijaan olisi perusteltua säätää uusi EVL 54.3 § kokonaan eri pohjalta. Palaan tähän kysymykseen jäljempänä, esitysteknisistä syistä, luvuissa 6.3. ja 6.4.

3.3.2. Hankintamenon käsitteeseen liittyvä erityiskysymys

Selvityksen mukaan (s. 24) ”[K]äyttöomaisuuden hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta johtuneiden välittömien menojen määrä, minkä lisäksi hankintamenoon luetaan KPL 4 luvun 5 §:n tai mainitun lain 7 a luvun 1 §:ssä tarkoitettujen kansainvälisten tilinpäätösstandardien nojalla hyödykkeen hankintamenoon kirjanpidossa luetut välilliset menot ja korkomenot. Käyttöomaisuuden hankintamenoksi katsotaan myös omaisuuden perusparannusmenot sekä, verovelvollisen vaatiessa, suurehkot korjausmenot”.

Edelleen selvityksen mukaan (s. 31) ”[A]ineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintameno käsittää IAS 16 -standardin 16 kappaleen mukaan:

- a) ostohinnan, joka sisältää tuontitullit ja sellaiset myyntiin liittyvät verot, jotka eivät ole saatavissa takaisin, ja josta on vähennetty käteis- ja muut alennukset,
- b) kaikki menot, jotka välittömästi johtuvat omaisuuserän saattamisesta sellaiseen sijaintipaikkaan ja kuntoon, että se pystyy toimimaan johdon tarkoittamalla tavalla,
- c) alkuperäisen arvion mukaiset menot hyödykkeen purkamisesta ja siirtämisestä sekä sen sijaintipaikan palauttamisesta alkuperäiseen tilaan, jos yhteisölle syntyy tätä koskeva velvoite joko hyödykkeen hankinnan yhteydessä tai sen myötä, että yhteisö on käyttänyt hyödykettä tietyssä ajanjaksona muuhun tarkoitukseen kuin vaihto omaisuuden valmistamiseen kyseisenä aikana”.

Selvityksessä ei ole käsitelty tarkemmin c)-kohdan problematiikkaa. Problematiikka nostettiin esille HE 178/2008 vp, s. 28:

Käyttöomaisuuden hankintamenoon luetaan IAS 16 -standardin mukaan myös alkuperäisen arvion mukaiset menot hyödykkeen purkamisesta ja siirtämisestä sekä sen sijaintipaikan palauttamisesta alkuperäiseen tilaan, jos yhteisölle syntyy tätä koskeva velvoite.

Edellä mainituissa menoissa on kyse vastaisista menoista, jotka eivät realisoitumattomina ole verotuksessa vähennyskelpoisia. Vastaisia menoja ovat myös kirjanpidon pakolliset varaukset, jotka nekään eivät ole verotuksessa vähennyskelpoisia. Mainitut menot ovat toki vähennyskelpoisia sitten, kun ne realisoituvat.

Hyödykkeen purkamisesta tai siirtämisestä taikka sijaintipaikan palauttamisesta alkuperäiseen tilaan aiheutuvia menoja aktivoidaan hyödykkeen hankintamenoon IFRS tilinpäätöksessä kuitenkin melko harvoissa tilanteissa. Kirjanpitolain mukaan tällaisia menoja ei aktivoida hyödykkeen hankintameno, vaan niistä muodostetaan pakollinen varaus siinä vaiheessa, kun kirjanpito velvolliselle muodostuu asiaa koskeva velvoite. Koska pakolliset varaukset eivät ole verotuksessa vähennyskelpoisia, myöskään hyödykkeen purkamisesta tai siirtämisestä taikka sijaintipaikan palauttamisesta alkuperäiseen tilaan aiheutuvia menoja ei luettaisi verotuksessa hyödykkeen vähennyskelpoiseen hankintameno. Kyseessä olevat menot olisivat vähennyskelpoisia verotuksessa niiden realisoituessa. Hankintamenon määritelmä eroaisi tältä osin verotuksessa ja kirjanpidossa. Vaikka hankintamenon määritelmä on pyritty pitämään verotuksessa ja kirjanpidossa yhteneväisenä, menettelyä voidaan perustella eri verovelvollisten tasapuolisella kohtelulla. Vastaiset menot eivät olisi verotuksessa vähennyskelpoisia pakollisena varauksena eivätkä hankintamenon osana. Edelleen linjausta voidaan perustella sillä, että kyseisten menojen lukeminen hankintameno tilinpäätöksessä on suhteellisen harvinaista ja koskee vain IFRS-tilinpäätöksen tekijöitä. Hankintamenon seuraaminen erikseen verotuksessa ja kirjanpidossa ei aiheuttaisi näin ollen kohtuutonta lisävaivaa.

Olen aikaisemmin todennut (Torkkel, Timo, Yrityksen verolaskenta. Kauppakamari. Helsingin Kamari 2023, s. 153), että lähtökohtaisesti hallituksen esityksessä omaksuttu kanta on perusteltu. Pakollista varausta ei voida lukea verotuksessa hankintameno. Sen sijaan kysymys ei ole EVL 14.1 §:n sanamuodon perusteella yhtä selvä, jos ennallistamisvelvoite ja siitä tehtävä poisto muodostavat välillisen menon. Kun EVL 14.1 §:ssä kategorisesti viitataan kirjanpidossa hyödykkeen hankintameno KPL 7a:1:ssä tarkoitettujen kansainvälisten tilinpäätösstandardien nojalla luettuihin välillisiin menoihin, voitaneen omaksua kanta, että ennallistamisvelvoite ja siitä tehtävä poisto on tällaisessa tilanteessa luettava verotuksessa hankintameno.

Jatkovalmistelussa on syytä kiinnittää huomiota elinkeinoverolain hankintamenon käsitteeseen. Nykysääntelyn (1) muodollinen ongelma on, että ennallistamisvelvoitteen merkityksestä verotuksen hankintamenoa määritettäessä ei säädetä selvästi laissa, vaan se ilmenee vain lain esitöistä ja (2) aineellinen ongelma liittyy tilanteeseen, jossa ennallistamisvelvoite siirtyy poistojen myötä osaksi hankintameno luettavia välillisiä menoja.

4. Rahoitusvälineiden, sijoituskiinteistöjen ja biologisten hyödykkeiden arvonmuutokset ja hankintamenon vähentäminen

4.1. Rahoitusvälineet

IAS 39 -standardissa rahoitusvälineet luokiteltiin seuraavasti:

1. käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavat rahoitusvarat, jotka muodostuivat (a) kaupankäyntitarkoituksessa pidettävistä rahoitusvaroista ja (b) alkuperäisen kirjaamisen yhteydessä

nimenomaisesti käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi luokitelluista rahoitusvaroista (ns. käyvän arvon optio),

2. eräpäivään asti pidettävät sijoitukset,
3. lainat ja muut saamiset ja
4. myytävissä olevat rahoitusvarat.

Nykyisen IFRS 9 -standardin mukaan rahoitusvarat luokitellaan seuraavasti:

1. jaksotettuun hankintamenoön arvostettavat erät (IFRS 9.4.1.2),
2. käypään arvoon muiden laajan tuloksen erien kautta arvostettavat erät (IFRS 9.4.1.2A) ja
3. käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavat erät (IFRS 9.4.1.4).

Selvityksessä todetaan (s. 51), että ”IFRS 9 -standardin myötä EVL 5 §:n 8 ja 10 kohdan ja EVL 8 §:n 1 momentin 2 a ja 2 c kohdan säännösten rajausta kaupankäyntitarkoituksessa pidettäviin rahoitusvälineisiin voidaan nähdä verojärjestelmän kannalta ongelmallisena, ja että kyseisten säännösten soveltamisalaa olisi perusteltua laajentaa kattamaan kaikkien tulosvaikutteisesti käypään arvoon arvostettavien rahoitusvälineiden käyvän arvon muutokset”.

Selvityksen johtopäätöksenä esitetään (s. 52), että ”kaupankäyntitarkoituksessa pidettäviä rahoitusvälineitä koskevat EVL 5 §:n ja EVL 8 §:n 1 momentin säännökset olisi perusteltua laajentaa kattamaan kaikki tulosvaikutteisesti käypään arvoon arvostettavien rahoitusvälineiden arvonmuutokset. Samassa yhteydessä kyseisten tuloslaskelmalle kirjattavien arvonmuutosten verokohtelu tulisi säätää vastaamaan kyseisen rahoitusvälineen luovutuksesta aiheutuvan voiton tai tappion taikka luovutushinnan ja hankintamenon välisen erotuksen verokohtelua”.

Selvityksen johtopäätös jää jossain määrin yksilöimättömäksi, kun siinä puhutaan kaikista tulosvaikutteisesti käypään arvoon arvostettavien rahoitusvälineiden arvonmuutoksista. Tämä johtuu siitä, että sanottua käsitettä ei ole nimenomaisesti sidottu mihinkään IFRS 9 -standardin kohtaan. Mitä ilmeisimmin tällä tarkoitetaan kuitenkin edellä mainittua 3. kohtaa, siis käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavia eriä (IFRS 9.4.1.4).

Selvityksessä jatketaan, että EVL 5 §:n ja EVL 8 §:n 1 momentin säännökset olisi perusteltua laajentaa kattamaan kaikki tulosvaikutteisesti käypään arvoon arvostettavien rahoitusvälineiden arvonmuutokset. Tämä tarkoittaa, että kysymyksessä olisi veropohjan laajennus. Tämä lähtee ajatuksesta, että IFRS 9:n standardin käypään arvoon tulosvaikutteisesti arvostettavien erien käsite on laajempi kuin aikaisempi IAS 39 -standardin käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavien

rahoitusvarojen käsite. Ainakin verotuksessa asiaa on näin arvioitu, kuten KVL 7/2025 (lainvoimainen) osoittaa. Selvityksessä olisi voitu käsitellä tätä, veropohjan laajuuden kannalta olennaista seikkaa, yksityiskohtaisemmin.

Kokonaisuus huomioon ottaen, pidän selvityksessä esitettyjä lakimuutoksia perusteltuina.

4.2. Sijoituskiinteistöt

4.2.1. Selvityksen johtopäätökset

Selvityksen johtopäätöksenä (s. 60) todetaan, että ”sijoituskiinteistöjen verokohteluun ei kohdistu selvityksen näkökulmasta välittömiä muutostarpeita. Mahdollisuus sijoituskiinteistöjen käyvän arvon mukaiseen arvostukseen sekä sen vaikutukset poistojen vähentämiseen tulee kuitenkin ottaa huomioon siltä osin kuin EVL:n poistojärjestelmää mahdollisesti kehitetään yhteensopivammaksi IFRS-standardien kanssa”.

Selvityksen johtopäätös, siis ei välittömiä muutostarpeita, on perusteltu.

4.2.2. Suoraomisteisen sijoituskiinteistön poistot

Kiinnitän vielä huomiota johtopäätösten loppuosaan, jossa todettiin, että mahdollisuus sijoituskiinteistöjen käyvän arvon mukaiseen arvostukseen sekä sen vaikutukset poistojen vähentämiseen tulee kuitenkin ottaa huomioon siltä osin kuin EVL:n poistojärjestelmää mahdollisesti kehitetään yhteensopivammaksi IFRS-standardien kanssa.

Lisäksi selvityksessä todettiin (s. 58), että sijoituskiinteistön hankintamenoa ei EVL 54 §:n 2 momentin säännöksen takia ole mahdollista vähentää verotuksessa poistoina ainakaan tilanteessa, jossa kiinteistön käypä arvo ylittää sen poistamattoman hankintamenon. Jos kuitenkin sijoituskiinteistön arvoa on kirjanpidossa kirjattu alkuperäistä hankintamenoa alhaisemmaksi kiinteistön käyvän arvon alenemisen seurauksena, täyttää kyseinen kulukirjaus EVL 54 §:n 2 momentissa säädetyn vaatimuksen. Tällöin sijoituskiinteistön hankinta menon poistokelpoisesta osuudesta voidaan vähentää verotuksessa poistot EVL:n säännösten mukaisesti.

Sanottu tarkoittaa, että

- sijoituskiinteistöstä, jonka arvo on noussut, ei voi tehdä verotuksessa poistoa ja

- sijoituskiinteistöstä, jonka arvo on alentunut, voidaan tehdä verotuksessa poisto, jonka kokonaismäärä voi kuitenkin olla enintään hankintamenon ja sitä alemman käyvän arvon välinen erotus. Tämä perustuu ennakkoratkaisuun KVL 29/2017 (lainvoimainen), jossa puhuttiin hakijan tuloslaskelmaan merkitystä poistosta tai poistoa vastaavasta muusta kulukirjauksesta.

Lopputulot on epäsymmetrinen. Lisäksi lopputulos on erikoinen, jos arvonalentumisen kohteena olleen sijoituskiinteistön käypä arvo nousee myöhemmin. EVL 5a §:n arvonalentumisen palautussäännös ei sovellu tällaiseen tilanteeseen.

Käypään arvoon arvostettavan sijoituskiinteistön ja poistojen välinen suhde voidaan mieltää myös hieman toisella tavalla. Tämä voidaan nimittäin mieltää siten, että käypään arvoon arvostettavasta sijoituskiinteistöstä ei ylipäänsä, käsitteellisesti, tehdä mitään poistoja. Tällöin tulkinnan lähtökohtana olisi käypään arvoon arvostamisen käsite ja jos sijoituskiinteistöön sovelletaan käypään arvoon arvostamista, niin tästä ei ylipäänsä voisi tehdä verotuksessa poistoa, ei edes arvonalentumistilanteessa. On todettava, että KVL 29/2017 ei täysin tue tätä ajatusta, mutta voidaan myös ajatella, että ennakkoratkaisun seuraamuksia ei välttämättä ole ajateltu aivan loppuun saakka.

4.3. Biologiset hyödykkeet

Selvityksen johtopäätöksenä (s. 60) todetaan, että ”argumentteja, joilla on perusteltu biologisten hyödykkeiden arvomuutosten jättämistä verotuksen ulkopuolelle, voidaan edelleen luonnehtia vahvoiksi. Vaikka biologisista hyödykkeistä voi aiheutua IFRS-tilin päätöksen ja verotuksen tuloslaskennan välille merkittäviä väliaikaisia eroja, ei arvomuutosten verokohtelua ole perusteltua muuttaa nykyisestä”.

Selvityksen johtopäätös on perusteltu.

5. Verotuksen konserniavustusjärjestelmä

5.1. Selvityksen johtopäätökset

Selvityksessä ehdotetaan (s. 69), ”[J]otta konserniavustusta koskeva sääntely ei olisi esteenä yhtiökohtaisen IFRS-tilinpäätöksen laatimiselle, tulisi konserniavustuslain 5 §:n säännöstä muuttaa siten, että tuloslaskelmille tehtäviä kirjauksia ei jatkossa edellytettäisi. Riittävää olisi, että konserniavustuksena annetun rahanarvoisen etuuden siirtäminen on kirjattu asianmukaisesti ja avoimesti kirjanpitoon sekä yksilöity veroilmoituslomakkeilla”.

Selvityksessä ehdotetun KonsAvL 5 §:n mukaan ”verovelvollisella on oikeus vähentää antamansa konserniavustus kuluna vain, mikäli vastaavat meno- ja tulokirjaukset on tehty antajan ja saajan kirjanpidossa sekä yksilöity veroilmoituksilla”.

Ehdotus on perusteltu.

Selvyyden vuoksi selvityksessä olisi ollut hyvä todeta, että ehdotettu lain sanamuoto ei rajoitu pelkästään IFRS-kirjanpito-/verovelvollisiin, vaan se koskee kaikkia konserniavustuslain piirissä olevia kirjanpito-/verovelvollisia.

Totean myös, että toteutuessaan lakimuutos edellyttää tarkempaa kirjanpito-oikeudellista ohjeistusta, käytännössä kirjanpitolautakunnan (omaehtoista) lausuntoa konserniavustuksen kirjaamisesta.

5.2. Konserniavustuksen jaksottaminen

Selvityksessä esitetään, että ”konserniavustuksen jaksottaminen verotuksessa sidottaisiin muodollisesti kirjanpidon kirjauksiin esimerkiksi seuraavasti: Konserniavustus luetaan antajansa verotuksessa kuluksi ja saajan verotuksessa tuotoksi sinä verovuonna, jona vastaavat kirjaukset on tehty kirjanpidossa”.

Ehdotus on perusteltu.

Kiinnitän huomiota siihen, että yleinen käytäntö on, että konserniavustuksesta tehdään yhtiön hallituksen enimmäismääräpäätös ennen tilikauden päättymistä ja sitten kun seuraavan tilikauden aikana edellistä tilinpäätöstä valmisteltaessa konserniavustuksen tarkka määrä täsmentyy, konserniavustus kirjataan täsmentyneen määrän mukaisesti, enimmäismääräpäätöksen puitteissa. Se, tehdäänkö täsmentyneestä määrästä erillistä hallituksen päätöstä tai käsitelläänkö sitä muutoin yhtiön hallituksessa, lienee yhtiökohtaista.

Konserniavustuksen kannalta olennaista on siis erottaa kaksi asiaa: päätösmenettely, joka on yhtiöoikeudellinen asia, sekä konserniavustuksen konkreettinen määrä ja jaksotus, jotka ovat viimekädessä vero-oikeudellisia asioita. Vero-oikeudellisesti on riittävää, että konserniavustuksen määrä ja jaksotus ilmenevät kirjanpidosta ja veroilmoituksesta, kuten selvityksessä esitetään.

Se, että verotuksessa on kiinnitetty huomiota konserniavustuksesta päättäneen yhtiön hallituksen kokouspäivämäärään, on verotuksen kannalta tarpeeton muodollisuus, kun konserniavustuspäätös kuitenkin tehdään usein enimmäismääräpäätöksenä (esim. ”enintään 100 000 euroa”, joka käytännössä tarkoittaa mitä tahansa määrää 0 eurosta (ei konserniavustusta) aina 100 000 euroon asti (maksimi konserniavustus)).

5.3. Selvityksessä esille nostetut muut asiat

Selvityksessä esitetään eräitä muita tarkennuksia konserniavustuslain sanamuotoihin. Ehdotukset ovat perusteltuja.

6. Verotuksessa vähennettävät varaukset ja varausten kirjanpitosidonnaisuus

6.1. Luottotappiovaraus

Selvityksessä todetaan, että (s. 74) ”talletuspankkien ja luottolaitosten luottotappioiden vähentämistä koskevaa EVL:n sääntelyä olisi perusteltua kehittää yhteensopivammaksi IFRS-standardien kanssa korvaamalla EVL 46 §:ssä säädetty luottotappiovaraus uudella sääntelyllä, jossa luottolaitoksen tuloslaskelmalle kirjatut odotettavissa olevat ja toteutuneet luottotappiot vähennettäisiin verotuksessa kirjanpidon tavoin. EVL 46 §:n mukaiset verotuksen luottotappiovaraukset tulisi purkaa ja tulouttaa siirtymäajan kuluessa”.

Ehdotus on periaatteessa looginen. Ehdotukseen on kuitenkin vaikea ottaa tarkempaa kantaa, nimittäin tältä osin selvityksessä olisi tullut olla vaikutusarviointi.

Jatkovalmistelussa olisi syytä laatia erillisselvitys, jossa tarkasteltaisiin (1) mitä suuruusluokkaa talletuspankkien ja luottolaitosten EVL 46 §:n perusteella kirjaamat luottotappiovaraukset ovat suhteessa saamisten yhteismäärään, ja toisaalta (2) mitä suuruusluokkaa talletuspankkien ja luottolaitosten ECL-mallin (vaiheet I-III yhteensä) perusteella kirjaamat varaukset ovat.

Selvityksen perusteella voidaan tarkemmin arvioida, mikä vaikutus uudistuksella olisi toisaalta veronsaajan kuin verovelvollisten kannalta.

Erillisselvityksen, asiaan liittyvän jatkovalmistelun ja tähän liittyvän päätöksenteon pohjalta voidaan päätyä lopputuloksena siihen, että selvityksen johtopäätös on toteuttamiskelpoinen. Yhtälailta on mahdollista, että lopputuloksena päädytään siihen, että selvityksen johtopäätös ei ole

toteuttamiskelpoinen. Kyse voisi olla esimerkiksi siitä, että nykyisestä 5 prosentin enimmäismäärästä halutaan pitää kiinni. Tällöin sääntelyratkaisu voisi olla kahtalainen:

- luottolaitoksen tuloslaskelmalle kirjatut odotettavissa olevat ja toteutuneet luottotappiot vähennettäisiin verotuksessa kirjanpidon tavoin ja
- luottotappiovarauksen enimmäismäärän (esim. 5 %) ja edellä kuvatulla tavalla vähennetyn varauksen välinen erotus vähennettäisiin erillisenä verotuksessa tehtävänä vähennyksenä / tuloutettaisiin erillisenä verotuksessa tehtävänä tuloutuksena ennalta säädetyissä puitteissa ilman kirjanpitosidonnaisuuden vaatimusta. Laskennallinen vero olisi tietenkin kirjattava.

Selvyyden vuoksi totean, että tällainen säännös ei tarvitse tuekseen EVL 54.1 §:n kaltaista erityispykälää. Palaan EVL 54.1 §:ään luvussa 6.3.

Selvityksessä todetaan, että EVL 46 §:n mukaiset verotuksen luottotappiovaraukset tulisi purkaa ja tulouttaa siirtymäajan kuluessa. Lause on ongelmallinen, sillä siinä ei oteta kantaa ECL-mallin perusteella kirjattavan varauksen kirjaamisajankohtaan. Ratkaisu voisi olla se, että ECL-mallin mukainen kertynyt varaus kirjataan kerralla ja vastaavasti tuloutetaan EVL 46 §:n mukaista luottotappiovarausta. Erotus tuloutettaisiin siirtymäajan kuluessa. Tätäkin kysymystä on helpompi arvioida vasta sen jälkeen, kun edellä mainittu erillisselvitys on tehty.

6.2. Muut verotuksessa vähennettävät varaukset

6.2.1. Selvityksessä erikseen luetellut varaukset

Selvityksen mukaan (s. 76) ”jälleenhankintavarauksia, toimintavarausta, takuuvarausta ja hinnanlasku varausta koskevia EVL:n säännöksiä sekä asuintalovarauksesta verotuksessa annetun lain säännöksiä ei ole pidettävä erityisen merkittävänä niille yrityksille, joilla arvioidaan olevan halukkuutta yhtiökohtaisen IFRS-tilinpäätöksen laatimiseen. Vaikka IFRS-tilinpäätöksessä ei pääsääntöisesti voida tehdä kyseisille varauksille EVL 54 §:n 1 momentissa säädetyä kirjanpitosidonnaisuuden edellyttämiä kirjauksia, ei sanottuja vaurauksia koskevaan sääntelyyn esitetä muutoksia”.

Selvityksessä esitetty johtopäätös on erikoinen ja altis kritiikille. On esimerkiksi selvää, että tapauskohtaisesti jälleenhankintavaraus ja toimialakohtaisesti niin takuuvaraus kuin asuintalovaraus voivat olla merkittäviä niin IFRS-tilinpäätöksen laativille yrityksille kuin muille yrityksille. Lisäksi selvityksessä on ”niputettu” erilaisia varauksia yhdeksi kokonaisuudeksi ja käytännössä ilman mitään tarkempaa analyysiä on tehty koko ”nippua” koskevat yhteiset johtopäätökset.

Kun tarkastellaan selvityksessä mainittuja varauksia tarkemmin, havaitaan seuraavaa:

- jälleenhankintavaraus: varauksella on selvä ja perusteltu käyttötarkoitus ja varauksen merkitys voi olla, silloin kun se tulee sovellettavaksi, merkittävä. Se, laatiiko yritys IFRS-tilinpäätöksen vai ei, ei ole jälleenhankintavarauksen suhteen ylipäänsä relevantti kysymys/lähestymistapa, vaan varausmahdollisuus on kaikille yrityksille tärkeä
- toimintavaraus: IFRS-tilinpäätöksen laativien yritysten kannalta toimintavaraus ei ole relevantti kysymys. Sen sijaan relevantti veropoliittinen kysymys on, pitäisikö koko varaus poistaa
- takuuvaraus: varauksella on selvä ja perusteltu käyttötarkoitus ja varauksen merkitys on suuri. Esimerkiksi rakennusyritysten takuuvaukset ovat mittavia. Ne perustuvat lakiin ja sopimuskäytäntöihin perustuviin velvoittaviin takuuvastuisiin (ns. 2 vuoden ja 10 vuoden vastuut). Takuuvarauksessa on asiallisesti paljon samaa kuin siinä, että talletuspankit ja luottolaitokset tekevät luottotappiovarauksia. Se, laatiiko yritys IFRS-tilinpäätöksen vai ei, ei ole takuuvarauksen kannalta ylipäänsä relevantti kysymys/lähestymistapa, vaan varausmahdollisuus on kaikille yrityksille tärkeä
- hinnanlaskuvaraus: IFRS-tilinpäätöksen laativien yritysten, samoin kuin muidenkaan yritysten kannalta hinnanlaskuvaraus ei yleensä ole merkittävä kysymys. Sen sijaan relevantti veropoliittinen kysymys on, pitäisikö koko varaus poistaa
- asuintalovaraus: asuintalovaraus mielletään usein asunto-osaakeyhtiöiden varaukseksi. Ilmeisesti näin on tehty myös selvityksessä. Tässä suhteessa asuintalovaraus ei ole relevantti IFRS-tilinpäätöksen laativien yritysten kannalta. Tällöin kuitenkin unohdetaan eräs olennainen seikka, nimittäin se, että asunto-osaakeyhtiöiden lisäksi muutkin yritykset voivat tehdä asuintalovarauksen (ks. asuintalovarauslain 1.2 §). Nämä yritykset voivat olla hyvin suuria asuntomassojen omistajia. Se, laatiiko yritys IFRS-tilinpäätöksen vai ei, ei ole asuintalovarauksen kannalta ylipäänsä relevantti kysymys/lähestymistapa, vaan varausmahdollisuus on tärkeä, kun puhutaan asuintalovarauslain 1.2 §:ssä tarkoitetuista yrityksistä

Edellä olevan perusteella selvitys on ylimalkainen ja siinä tehdään liian yleistäviä johtopäätöksiä ilman yksityiskohtaista analyysia. Jatkovalmistelussa varauksia koskeva analyysi on tehtävä uudestaan, merkittävästi yksityiskohtaisemmin.

Selvyyden vuoksi totean, että varaussäännökset eivät tarvitse tuekseen EVL 54.1 §:n kaltaista erityispykälää. Palaan EVL 54.1 §:ään luvussa 6.3.

6.2.2. Vakuutus- ja eläkelaitokset

Selvityksessä jatketaan (s. 76), että "[V]akuutus- ja eläkelaitosten tilinpäätöksiä koskevassa sääntelyssä ei pääsääntöisesti sallita IFRS-tilinpäätöksen laatimista. Tällä perusteella vakuutus- ja eläkelaitosten vastuisiin liittyviä varauksia tai niiden perustana olevia menoja koskevaa EVL:n

sääntelyä ei ole välitöntä tarvetta muuttaa. Tilanteessa, jossa IFRS-tilinpäätöksen laatiminen tulisi myöhemmin mahdolliseksi myös kyseisille verovelvollisille, olisi erikseen varmistettava, että kirjanpidon ja verotuksen välille ei muodostu tarpeettomia eroja.

Selvityksen johtopäätös on hämmentävä. Se, että IFRS-tilinpäätös ei pääsääntöisesti olisi mahdollinen, ei ole vastaus esillä olevaan kysymyksenasetteluun. Kun luetaan selvityksen sivulla 77 oleva alaviite 114, havaitaan, että julkisesti noteeratulle vakuutusyhtiölle IFRS-tilinpäätös voi olla pakollinen.

Vakuutus- ja eläkelaitosten suhteen tulisi omaksua sama peruslähestymistapa kuin mitä selvityksessä on ehdotettu talletuspankkien ja luottolaitosten luottotappioiden vähentämisen osalta (s. 74). Tällöin vakuutus- ja eläkelaitosten vastuut vähennettäisiin verotuksessa kirjanpidon tavoin.

Selvyyden vuoksi totean, että tällainen säännös ei tarvitse tuekseen EVL 54.1 §:n kaltaista erityispykälää. Palaan EVL 54.1 §:ään luvussa 6.3.

6.3. EVL 54.1 §:n yleinen merkitys

Kiinnitän huomiota siihen, että selvityksen viidennessä luvussa, eikä selvityksen muissakaan luvuissa, tarkastella EVL 54.1 §:ssä säädetyn kirjanpitosidonnaisuuden yleistä merkitystä IFRS-tilinpäätöksen kannalta, eikä sitä, pitäisikö säännökselle yleisesti tehdä jotain IFRS-tilinpäätöksen kannalta. Tämä seikka korostuu, kun muistetaan, että EVL 54.1 §:ssä ei säädetä vain varauksista, vaan siinä säädetään myös tuloerän jakamisesta usealle verovuodelle sekä vaihto- ja sijoitusomaisuuden hankintamenon vähentämisestä.

Kiinnitän myös huomiota siihen, että selvityksessä on implisiittisesti omaksuttu kanta, että EVL 54.1 §:ssä säädettyyn kirjanpitosidonnaisuuteen ei puututa. Tämä ilmenee siitä, että EVL 54.1 §:ssä viitattuja varauksia käsitellään kasuistisesti, ilman kytkentää EVL 54.1 §:ään. Tämän lähestymistavan perustetta ei ole selvityksessä selostettu, eikä perusteltu. EVL 54.1 §:n asemaa olisi tullut pohtia laajemmin.

Jatkovalmistelussa on tarkasteltava koko EVL 54.1 §:n asemaa, ei vain varausten kasuistista asemaa, IFRS-tilinpäätöksen kannalta.

Se, mitä edellä on todettu, koskee myös EVL 43.3 §:ssä säädettyä jälleenhankintavarauksen kvalifioitua kirjanpitosidonnaisuutta IFRS-tilinpäätöksen laativilla yritysillä.

6.4. Ehdotus uudeksi EVL 54.3 §:ksi ja eräiksi muiksi lakimuutoksiksi

Olen luvuissa 3.3.1. ja 6.3. todennut, että jatkovalmistelussa EVL 54 §:n kumppaakin momenttia on tarkasteltava kokonaisuutena, ei vain varausten ja poistojen kasuistista asemaa, IFRS-tilinpäätöksen kannalta.

Lisäksi olen luvussa 3.3.1. todennut, että selvityksessä ehdotettu uusi EVL 54.3 § tulisi hylätä. Uusi EVL 54.3 § tulisi säätää kokonaan eri pohjalta.

Käsitykseni mukaan uusi EVL 54.3 § tulisi kirjoittaa siten, että se kattaa EVL 54.1 ja 54.2 §:t ja että se kattaa sanotut lainkohdat kokonaisuudessa. Uusi EVL 54.3 § voisi olla esimerkiksi seuraava: "Mikäli verovelvollinen laatii tilinpäätöksensä kirjanpitolain 7a luvun mukaisesti, verotuksessa ei sovelleta, mitä edellä 1 ja 2 momentissa säädetään".

Samassa yhteydessä EVL 43.3 § voitaisiin kirjoittaa uudelleen siten, että siitä poistettaisiin viittaus varauksen tekemiseen kirjanpidossa. Viittaus kirjanpitoon on tarkoitukseton, koska varauksen kirjanpitosidonnaisuus voidaan johtaa jo suoraan EVL 54.1 §:stä eikä EVL 43.3 §:ssä oleva kirjanpitosidonnaisuus ole tarpeellinen. Mikäli EVL 43.3 §:n sanamuotoa ei katsota mahdolliseksi muuttaa, ehdotettuun EVL 54.3 §:ään voitaisiin lisätä vielä seuraava: ", eikä verotuksessa sovelleta 43 §:n 3 momenttia siltä osin kuin siinä säädetään vastaavan varauksen tekemisestä kirjanpidossa".

Vastaavan kaltaiset tarkistukset tulisi tehdä asuintalovarauslakiin, kehitysaluepoistolakiin sekä koneiden, kaluston ja muun niihin verrattavan irtaimen käyttöomaisuuden korotettuja poistoja koskevaan lakiin.

7. Eräät muut IFRS-tilinpäätökseen liittyvät EVL:n jaksotusäännösten kehittämistarpeet

7.1. Rahoitusvälineiden arvostaminen jaksotettuun hankintameno

Selvityksen mukaan (s. 80) "efektiivisen koron menetelmän käyttöönottamista verotuksessa muiden Pohjoismaiden tavoin olisi syytä harkita ainakin luottolaitosten verotuksessa. Symmetriasyistä kyseinen sääntely voisi olla järkevää ulottaa koskemaan myös muita verovelvollisia, jotka soveltavat efektiivisen koron menetelmää kirjanpidossaan".

Ehdotus on perusteltu.

Selvityksessä jatketaan, että ”[K]äytännössä esitys koskisi IFRS-tilinpäätöksen laativia verovelvollisia sekä sellaisia rahoituslalla toimivia verovelvollisia, jotka soveltavat IFRS 9 -standardia rahoitusvälineiden arvostamiseen edellä selostetun toimialakohtaisen erityissääntelyn perusteella”.

Huomautan, että efektiivisen koron menetelmä voi nousta esille jo nyt voimassa olevassa lainsäädännössä. Kysymys on EVL 18a ja 18b §:n korkovähennysrajoituksista, erityisesti EVL 18a.2 §:stä, jonka mukaan korkomenolla ja korkotulolla tarkoitetaan tässä pykälässä korkoa ja sitä vastaavia muita suorituksia, jotka ovat korvausta vieraasta pääomasta sekä rahoituksen hankinnan yhteydessä kertyviä suorituksia. Olen käsitellyt EVL 18a.2 §:n problematiikkaa Vero-opintopäivillä vuonna 2023 (Torkkel, Timo, Korko - kirjanpidon ja verotuksen haasteita. Vero-opintopäivät 2023). Olen tuolloin nostanut esille efektiivisen koron menetelmän merkityksen, kun voimassa olevien korkovähennysrajoitusten soveltamista arvioidaan rahoitusleasingmaksujen rahoituskustannusosuuksiin (kirjallisen esityksen luku 5.2.3.).

7.2. EVL 24 §:ssä ja EVL 37 §:ssä säädettyt enimmäispoistoajat

Selvityksen mukaan (s. 81) ”EVL 24 §:n ja EVL 37 §:n säännöksiä olisi syytä harkita muutettavan siten, että 10 vuoden enimmäispoistoajoja sovellettaisiin vain verovelvollisen vaatimuksesta, jolloin verovelvollisten olisi halutessaan mahdollista jaksottaa sellaiset menot, joiden taloudellinen vaikutusaika on yli 10 vuotta, verotuksessa kirjanpidon mukaisesti”.

Ehdotus on perusteltu. Selvityksessä olisi voitu todeta, että tämä ei rajoitu vain IFRS-tilinpäätöksiin, vaan se koskee kaikkia kirjanpito- ja verovelvollisia.

Mitä tulee kirjanpitolain (KPL 3-5 luvut) mukaisiin tilinpäätöksiin, on kuitenkin hyvä muistaa, että liikearvon maksimipoisto aika on 10 vuotta (KPL 5:9) ja kehittämismenojen maksimipoisto aika on myös 10 vuotta (KPL 5:8). Vaikka selvityksessä ehdotettu muutos periaatteessa koskisi myös muita kuin IFRS-tilinpäätöksiä, niin käytännössä tällä ei olisi merkitystä kirjanpitolain 3-5 lukujen perusteella tilinpäätöksen laativien kannalta.

Timo Torkkel
KTT, dosentti