

Lausunto

01.12.2025

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

Asia: Lausuntopyyntö valtiovarainministeriön selvityksestä yhtiökohtaisen IFRS-tilinpäätöksen ja elinkeinotulon verottamisesta annetun lain tuloslaskentaa koskevan sääntelyn välisistä ongelmakohdista, lausuntopyynnön diaarinumero: VN/31277/2025

Kiitos pyynnöstänne toimittaa kirjallinen lausunto asiassa. Lausuntonani esitän kunnioittavasti seuraavaa:

Arvioitaessa IFRS-tilinpäätöksen ja yritystuloverotuksen (Suomessa käytännössä elinkeinotulon verottamisen) suhdetta, valtiovarainministeriön selvityksen lähtökohta siitä, että ”verotuksen ei tulisi muodostaa estettä yhtiökohtaisen IFRS-tilinpäätöksen laatimiselle”, on perusteltu.

Kuten selvityksessäkin tulee esille, yritystoiminnan tuloverotuksen, kirjanpidon ja tilinpäätöksen välinen suhde on nykyiselläänkin hyvin läheinen. Yritystoiminnan tuloverotuksen ja kirjanpidon sekä tilinpäätösten tietopohjan yhdenmukaisuudelle on olemassa monia hyödyllisiä ulottuvuuksia, jotka kokonaisuutena toteuttavat ennen kaikkea verojärjestelmän yksinkertaisuuden tavoitetta, joka on yksi hallinnolliseen tehokkuuteen liittyvä periaate hyvässä verojärjestelmässä (hyvästä verojärjestelmästä ja sen periaatteista, ks. esimerkiksi allekirjoittaneen väitöskirja: Suomessa harjoitettavan yritystoiminnan kansallinen tuloverotusoikeus – kontekstina nykytila ja hyvän verojärjestelmän kriteerit, mm. s. 112.).

Eri tietopohjien yhdenmukaisuus edistää muun muassa verojärjestelmän yksinkertaisuutta ja vähentää verovelvollisten hallinnollista taakkaa verovelvoitteiden hoidossa. Se vähentää tietopohjien eroavuuksista johtuvien virheiden mahdollisuutta, ja auttaa verovelvollista toimimaan ns. voluntary tax compliance -mukaisesti.

Eri tietopohjien yhdenmukaisuus tuottaa synergiaetuja myös veroviranomaisen näkökulmasta, koska verotustietojen ilmoittaminen voidaan rakentaa kirjanpito- ja tilinpäätösaineiston pohjalle. Samalla se yksinkertaistaa ja sitä kautta myös tehostaa (ainakin lähtökohtaisesti) verovalvontaa.

Verovelvollisen ja veroviranomaisen lisäksi eri tietopohjien yhdenmukaisuus antaa mahdollisuuksia tunnistaa verotukseen liittyviä virheitä helpommin osana muuta toimintaa, esimerkiksi tilintarkastuksen yhteydessä. Myös se, että suomalaisille yrityksille verotus ei olisi esteenä kansainvälisen IFRS-tilinpäätösstandardin hyödyntämiselle, on keskeinen näkökulma globalisoituneessa yritystoiminnassa, mm. pörssiin listautuneiden (kansainvälisten) yhtiöiden osalta. IFRS-tilinpäätösstandardin, sekä ylipäättään minkä tahansa globaalin standardin merkitys, joka mahdollistaa esimerkiksi tilinpäätösten vertailun, on keskeistä tunnistaa myös verotuksessa, jolla voi olla positiivisia vaikutuksia myös esimerkiksi rajat ylittävään verovalvontaan. Yhdenmukaiset tietopohjastandardit luovat mahdollisuuden kansainvälisille verotusratkaisuille sekä verovelvollisen että valtioiden näkökulmasta, joka voi vähentää tähän liittyviä kansainvälisiä riitoja.

On samalla muistettava, että ei-verotukseen liittyvä IFRS-tilinpäätösstandardi ei saa viimekädessä estää verotuksen ydintarkoituksen toteutumista, joka on asianmukaisten verotulojen kertyminen yhteiskunnalle (tämä on tunnistettu myös selvityksessä sivulla 8). Standardin noudattaminen ei voi luoda perusteettoman laajaa verosuunnittelumahdollisuutta verovelvollisille esimerkiksi liian väljien jakotusperiaatteiden, tai ”vaihtoehtoisten valintojen” johdosta (tähän liittyy myös selvityksessäkin todettu verotuksen lakisidonnaisuuden periaate sivulla 8). Verolainsäädännön on tarvittaessa täsmennettävä ja rajattava ei-verotukseen liittyvän IFRS-tilinpäätöksen mahdollistamia ratkaisuja verotuksellisista syistä. Verottamattomien voittovarojen jakamiseen liittyvien tilanteiden mahdollinen laajentuminen muutosten myötä olisi perusteltua selvittää tarkemmin ml. se kysymys, onko vero- tai yhtiöoikeudellisella sääntelyllä tarvetta rajata tällaisten tilanteiden toteuttamista.

Yksittäinen valtio voi pyrkiä tekemään verotusta koskevassa sääntelyssä sellaisia ratkaisuja, joita on tehty esimerkiksi merkittävässä osassa muissa valtioissa, tai muuten tietyn valtion valitsemat ratkaisut katsottaisiin tarkoituksenmukaisemmiksi, tässä asiassa IFRS-tilinpäätöksen ja verotuksen välistä suhdetta tarkasteltaessa. Tähän näkökulmaan valtiovarainministeriön selvityksessä olisi ollut toivottavaa tuottaa enemmän tietoa. Tämä olisi voitu toteuttaa esimerkiksi yksityiskohtaisemmalla ja monipuolisemmalla oikeusvertailulla, jossa olisi pyritty selvittämään laajemmin eri valtioiden ratkaisuja, sekä niiden vahvuuksia ja heikkouksia. Selvityksestä on vaikea saada selvyyttä siitä, onko jossain valtiossa onnistuttu toteuttamaan IFRS-tilinpäätösstandardin ja verotuksen välinen suhde paremmin kuin jossain toisessa valtiossa, mitä etuja ja haasteita valtioissa on tunnistettu, ja olisiko esimerkiksi jonkun valtion lainsäädäntöratkaisu hyödyllinen myös Suomen lainsäädäntönäkökulmasta tarkasteltuna. Oikeusvertailu keskittyy selvityksessä lähinnä suppeaan lainsäädäntötekniiseen vertailuun. Kiinnostavaa olisi ollut saada kuvaa myös enemmän

yhteiskunnallisesta näkökulmasta; miten muissa valtioissa IFRS-standardin ja verotuksen välinen suhde on nähty, ja mihin suuntaan muissa valtioissa on menty, tai on tarkoitus mennä?

Selvityksessä olisi ollut mahdollista arvioida sitä, että globalisoituneessa yhteiskunnassa, jossa Suomikin halunnee näyttäytyä houkuttelevana valtiona kansainvälisille yhtiöille, verotuksen trendinä on ollut yleisemminkin se, että suurille yhtiöille (pörssiin listatut, ylikansalliset yhtiöt) on ollut tarvetta luoda verotusta koskevaa erityissääntelyä. Vaikka tämä on liittynyt ennen kaikkea näiden verosuunnittelun rajoittamiseen, valtioiden välisen verotusvallan tasapainoisen jakautumisen turvaamiseen, sekä verovalvontaan (näihin asioihin liittyvät esimerkiksi BEPS ja sen liitännäiset asiat, ns. minimivero, sekä useat eri uudet raportointivelvollisuudet esimerkiksi verojärjestelyjen raportoinnista, unohtamatta myöskään esimerkiksi siirtohinnoittelua), on samalla tunnistettava, että tällaisille yhtiöille voi olla tarvetta luoda toimintaa tukevaa kansainvälistä (standardoitua) sääntelyä, joka ei välttämättä koske pienempiä yrityksiä. Suomessakin olisi keskeistä tunnistaa pienten ja suurten yritysten erilaiset lähtökohdat ja tarpeet myös verosääntelyn näkökulmasta. Sen lisäksi että perinteisesti on tunnistettu yritysmuotoihin liittyvä erilainen verotuskohtelu ja niihin liittyvä sääntely (esimerkiksi yhtymien ja yhteisöjen erilainen verotus), tarvetta olisi arvioida, tarvittaisiinko selkeämmin eriyttää tuloverosääntelyä erityisesti pienten ja mm. pörssiin listattujen yhtiöiden välillä. Toisaalta suuryhtiöiden verosääntelyn monimutkaistuessaa, tärkeää olisi samalla turvata muun muassa pienten yritysten sääntelyn yksinkertaisuus ja selkeys (tämä on tunnistettu myös selvityksessä (s. 22–23 ja 41) ja lausuntopyynnön johdannossa). Samoin myös muut yritysmuodot kuten esimerkiksi erimuotoiset kiinteistöyhtiöt, ja niihin liittyvät erityiskysymykset. Erityyppisten toimijoiden tarpeet voidaan osaltaan huomioida arvioimalla sitä, lisättäisiinkö IFRS-tilinpäätösstandardiin pohjautuvan verotuksen sääntely osaksi muuta sääntelyä, joka saattaisi monimutkaistaa sääntelyn sisältöä ja sitä kautta sen soveltamista siitä huolimatta, että nyt selvityksessä esitettävät muutokset näyttäytyvätkin kohtuullisen suoraviivaisilta muutoksilta, vai pyrittäisiinkö sääntely toteuttamaan, ainakin halutuilta osin, selkeästi erillisenä (esimerkiksi kokonaan oma säännös tai luku). Kun esitetyssä selvityksessä ei ole tavoiteltu EVL:n ja IFRS-tilinpäätösstandardin absoluuttista yhdenmukaisuutta, vaan tavoitteena on tehdä ainoastaan ”tarvittavat muutokset” (ks. mm. lausuntopyynnön johdanto), sääntelyn rakentaminen itsenäiseksi eheäksi kokonaisuudeksi mahdollistaisi sääntelyn eheämmän kehittämisen tulevaisuudessa ilmenevien tarpeiden pohjalta (mm. sijoituskiinteistöjen verotuskohtelu (ks. selvityksen s. 60), varausten verotuskohtelu, tai vakuutus- ja eläkelaitoksia koskeva ulottuvuus (ks. selvityksen s. 76–77)).

Yhteisöjen erilainen verotus ei ole tuntematonta Suomen nykyisessä yhteisöverotusjärjestelmässä (mm. tonnistoverotus, REIT-yhtiöt, konserniavustusmahdollisuus). Asiassa saattaisi olla perusteltua arvioida tarkemmin sitä, voitaisiinko sääntely rakentaa vastaaventyyppisesti ei-pakolliseksi, mutta vaihtoehtoiseksi IFRS-tilinpäätösstandardiin pohjautuvaksi tuloverotukseksi. Tällöin esimerkiksi poistojen kirjanpitosidonnaisuudesta ei olisi välttämätöntä luopua niiden osalta, joiden verotus ei pohjautuisi IFRS-tilinpäätösstandardiin. Tämän rinnakkaisen/vaihtoehtoisen sääntelyn hyötyjen ja haittojen arviointia olisi ollut toivottavaa tehdä tarkemmin selvityksessä (ks. vaihtoehtoisesta sääntelystä (menetelmästä) esimerkiksi selvityksen Ruotsia koskeva osio sivulla 19). Ylipäätään kysymystä siitä, miten muutokset näyttäytyvät yhdenvertaisuuden näkökulmasta ml. mahdollisesti erilaisen verotuksen oikeutusperusteet.

On myös tunnistettava, että IFRS-tilinpäätösstandardiin pohjautuva verotus ei sinänsä muuttaisi keskeistä meno-tulo-teoriaan ja/tai nettoverotukseen perustuvaa verotuksen ideologiaa, vaikka ainakin väliaikaisiin eroihin (arvostus, jaksotus ja realisointiperiaate) liittyviä kysymyksiä asiaan liittyikin (pysyvien erojen lisäksi, ks. selvityksen s. 17). Pohjimmiltaan itse tulot ja menot eivät katoaisi, eikä sitä kautta myöskään verotulot, mikä selvityksessäkin on tunnistettu. Toki monipuolisemmat arviot myös siitä, kuinka paljon IFRS-tilinpäätösstandardin ja verotuksen yhdenmukaistaminen hyödyntäisi toimijoita muun muassa hallinnollisten kustannusten näkökulmasta, sekä arviot muutoksen vaikutuksesta muun muassa Suomen houkuttelevuuteen osana kansainvälisiä konserneja, olisivat aina hyödyllisiä näkökulmia. Myös esimerkiksi näkemykset pienten yritysten toiminnan kannalta ja sääntelyn yksinkertaisuuden turvaamiseksi olisivat keskeisiä.

Oikeudellisesti tarkasteltuna, verolainsäädännön poistosäännökset on mahdollista muuttaa esimerkiksi Norjan (tai Tanskan) käytössä olevaa ratkaisua vastaavaksi, itsenäiseksi kirjanpidollisesta sääntelystä, eikä selvityksen mukaan tämä ole aiheuttanut mainitsemisen arvoisia oikeudellisia ongelmia. Tämä on mahdollista toteuttaa selvityksen mukaisesti yleisesti, tai rajoittaa muutokset koskemaan pelkästään IFRS-tilanteita. Asiassa olisi keskeistä tarkemmin arvioida vaihtoehtojen taloudellisia vaikutuksia erityisesti siitä näkökulmasta, kiristyykö verotus poistojärjestelmän muutoksesta johtuen, ja halutaanko tätä kompensoida joillakin muilla muutoksilla (tätä on pohdittu selvityksessä sivulla 41). Samoin jos ratkaisuna olisi vaihtoehtoinen IFRS-tilinpäätösstandardiin pohjautuva verotus, olisi verotuksen neutraalisuuden mutta myös riittävän yhdenmukaisuuden kannalta perusteltua arvioida, onko muidenkin verovelvollisten kohdalla perusteltua kehittää verotuksen poistojärjestelmää lähemmäksi hyödykkeiden taloudellista vaikutusaikaa (ks. selvityksen s. 40).

Verovalvonnan näkökulmasta olisi ollut keskeistä tehdä selvitystä siitä, aiheuttaisiko kirjanpidosta irtautuminen (kaikkien kohdalla) konkreettisia verovalvonnallisia haasteita (nyt tämä jää selvityksessä suppeahkoksi sivuilla 27, 38 ja 41). Hyödyllistä olisi ollut muun muassa selvittää esimerkiksi yhteistyössä Verohallinnon kanssa, onko HE 172/1967 todettu verovalvontanäkökulma edelleen keskeinen, vai onko verovalvonta mahdollista turvata muilla keinoin nykyisessä digitalisoituneessa tietoyhteiskunnassa, jossa muun ohessa yrityksen digitaalisen (kirjanpito)aineiston lisäksi kerätään erilaisia tietoja (digitaalisesti). Esimerkiksi harmaan talouden toiminta on eriluonteista pienissä yrityksissä, pitäen sisällään tarpeen valvoa kuluja ja vähennyksiä eri tavoin (ks. esimerkiksi Verohallinnon tiedote 13.3.2025, <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/uutishuone/lehdist%C3%B6tiedotteet/2025/pienten-ja-keskisuurten-yhtioiden-yhteisoveroja-koskeva-harmaa-talous-on-jopa-120-miljoonaa-euroa-vuodessa/>).

Mikäli tavoitteeksi otettaisiin IFRS-tilinpäätösstandardin ja verotuksen parempi yhdenmukaisuus, on muutosten yhteydessä tunnistettava, että tällainen tavoite voi edellyttää ratkaisuja, jotka ovat verovelvollisen näkökulmasta epäedullisempia (tai edullisempia) nykytilanteeseen nähden. Nämä voivat liittyä poistojen lisäksi mm. realisointiperiaatteeseen (ks. selvityksen s. 54). Osaltaan realisointiperiaatteesta poikkeamisen perusteita olisi ollut toivottavaa avata selvityksessä enemmän. Sen lisäksi että tähän liittyy selvityksen mukaisesti kiertonopeuteen liittyviä näkökulmia, poikkeus realisointiperiaatteesta koskisi tässä ainoastaan yritystoimintaa (ei luonnollisia henkilöitä), ja tämä olisi myös osaltaan hallittavissa yrityksessä tehtävillä omilla valinnoilla. Mikäli verotuksessa

haluttaisiin antaa mahdollisuus noudattaa IFRS-tilinpäätösstandardista johtuen poikkeavia säännöksiä, säännösten noudattamisen lieene perusteltua olla ehdottomia. Tällöin verovelvollisella ei olisi mahdollista soveltaa säännöksiä valikoiden tai verovuositain vaihdellen. Tämä osaltaan puoltaa sitä, että verotuksessa IFRS-tilinpäätösstandardin mukainen verotus nähtäisiin selkeästi omaksi kokonaisuudeksi. Muutokseen liittyvä siirtymävaihe olisi olennaista arvioida ja tarvittavilta osin turvata riittävällä tavalla.

Konserniavustusjärjestelmän muutokset on mahdollista muuttaa esimerkiksi Ruotsin (tai Norjan) käytössä olevaa ratkaisua vastaavaksi, eikä selvityksen mukaan tämä ole aiheuttanut mainitsemisen arvoisia ongelmia. Konserniavustusjärjestelmän osalta eroa IFRS-tilinpäätösstandardia noudattavien ja muiden toimijoiden välillä ei liene tarvetta tehdä, mikä turvaisi konserniavustusjärjestelmän yksinkertaisuutta ja yhdenmukaisuutta. Selvityksessä ei ole arvioitu konserniavustuksen yleisöjulkisuuskysymystä mahdollisen muutoksen yhteydessä.

Toivottavasti koette nämä näkökulmat hyödyllisiksi.

Kunnioittaen,

OTT Mika Nissinen

Apulaisprofessori (vero-oikeus), Itä-Suomen yliopisto

Dosentti, Lapin yliopisto

1.12.2025

Nissinen Mika
Itä-Suomen yliopisto, Oikeustieteiden laitos