

Valtiovarainministeriölle

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

1 Yleisiä huomioita selvityksestä

Verotuksen ei tulisi ohjata yrityksen sen suhteen, tekevätkö ne tilinpäätöksensä IFRS-standardien vai FAS:n mukaan. Verolainsäädännön ei tulisi myöskään sisältää säännöksiä, jotka estäviä sellaisia yrityksiä, joiden tulee laatia IFRS-standardien mukainen tilinpäätös, hyödyntämästä lainsäätäjän mahdollistamia keinoja vaikuttaa verotettavan tulon laskemiseen. Kuten selvityksessä todetaan, verotuksen tulisi olla neutraalia sen suhteen, millaisten kirjanpitolain sallimien standardien mukaan yritys tekee tilinpäätöksen. Verolainsäädännössä on kuitenkin useita säännöksiä, joita eivät ole tässä suhteessa neutraaleja. Elinkeinoverolakiin on tehty eräitä verovuodesta 2009 alkaen sovellettuja muutoksia, joilla on pyritty poistamaan joitain IFRS-standardien mukaisen tilinpäätöksen ja elinkeinoverolain välisiä ongelmia. Kattavasti näitä ongelmia ei ole poistettu.

Edellisen perusteella verotuksen ja IFRS-tilinpäätöksen välisten ongelmakohtien selvittämien ja näiden ongelmakohtien korjaaminen lainsäädännöllisillä ratkaisulla on kannatettava lähtökohta. Kaikki selvityksessä esiin nostetut kysymykset liittyvät tavalla tai toisella verolainsäädännössä oleviin verotuksen ja kirjanpitoon kytkentöihin. Selvityksessä ei esitetä erityisen radikaaleja muutoksia verolainsäädäntöön tai verotuksen ja kirjanpidon väliseen suhteeseen. Selvityksen muutosehdotukset ovat joukko täsmämuutoksia elinkeinoverolakiin ja konserniavustuslakiin. Muutosten toteutettavuuden kannalta tällainen lähestymistapa on perusteltu ja selvityksen tavoitteen suhteellisen nopean toteutettavuuden kannalta tarkoituksenmukainen ratkaisu. Laajempi verotuksen ja kirjanpidon välisen suhteen tarkastelu edellyttäisi elinkeinoverolain lähtökohtien perusteellista uudelleenarviointia. Lisäksi verotuksen kirjanpitosidonnaisuuksiin liittyy monia selvityksessä kuvattuja etuja.

Selvitys on laadittu hyvin ja siinä on otettu huomioon keskeiset IFRS-tilinpäätöksen ja verotuksen ongelmakohdat. Selvityksessä ei kuitenkaan kuvata tarkemmin sitä, millaisia vaikutuksia esitetyillä säännösmuutoksilla olisi verokertymään tai maksettavaksi tulevien tuloverojen jaksottumiseen. Selvityksessä ehdotetut muutokset vaikuttaisivat erityisesti tulojen ja menojen jaksottumiseen eli siihen mille verovuodelle tietty tulo- tai menoerä kohdistetaan. Jaksottamista koskevat muutosehdotukset eivät sen sijaan vaikuttaisi ainakaan merkittävästi verokertymään. Konserniavustusta koskevilla muutosehdotuksilla on sen sijaan todennäköisesti jossain määrin vaikutuksia myös verokertymään. Selvitys on tehty kuitenkin lähinnä oikeudellisista lähtökohdista, joten on ymmärrettävää, että verovaikutusten arviointi jää jatkovalmistelun varaan.

Nostan seuraavassa esiin vain muutamia selvitykseen liittyviä kysymyksiä. Muita ehdotuksia pidän perusteltuina ja mahdollisen asiassa annettavan hallituksen esityksen valmistelun hyvänä lähtökohtana.

2 Kirjanpitosidonnaisuus

Verotuksen ja kirjanpidon välillä ei ole yleistä kytköstä, vaan verolainsäädäntöön on otettu säännöksiä, joilla tietyt veroseuraamukset liitetään verovelvollisen kirjanpidollisiin ratkaisuihin. Elinkeinoverolaissa noin 20 lainkohtaa, joissa verotus on kytketty kirjanpitoon. Lisäksi ainakin konserniavustuslaissa ja

asuintalovarauksesta verotuksessa annetussa laissa on kytkentöjä verovelvollisen tekemiin kirjanpidollisiin ratkaisuihin. Verotuksen ja kirjanpidon kytkentöjä on muun muassa EVL 54 §:ssä, jolla tuloerän jakaminen usealle verovuodelle, vaihto- ja sijoitusomaisuuden hankintamenon ja varausten vähentäminen kuluina on sidottu siihen, että vastaavat kirjauksen on kirjanpidossa. Lisäksi poistoina ei saa vähentää suurempaa määrää kuin mitä hän (verovelvollinen) on verovuonna ja aikaisemmin kirjanpidossaan vähentänyt.

Selvityksessä verotuksen kirjanpidon sidonnaisuuksia on tarkasteltu hieman irrallisesti yksittäisten kysymysten yhteydessä. Tällöinkin osa verotuksen ja kirjanpidon kytkennöistä on jätetty käsittelemättä, esimerkiksi osa EVL 54 §:n mukaisista verotuksen ja kirjanpidon sidonnaisuuksista jää selvityksessä kokonaan käsittelemättä. Selvityksen alussa oleva verotuksen kirjanpitosidonnaisuuden yleisempi käsittely jää suhteellisen suppeaksi ja selvityksessä oleva lyhyt kansainvälinen vertailu jää puolestaan irralliseksi suhteessa selvityksessä tehtäviin lainsäädännön muutosehdotuksiin.

Pienenä kuriositeettina: EVL 54.2 §:ssä käytetään verovelvollisesta ilmaisua hän. Säännös koskee kuitenkin muitakin verovelvollisia kuin luonnollisia henkilöitä, joten hän sana olisi syytä korvata ilmaisulla verovelvollinen.

3 Rahoitusvälineiden arvostamista koskevat verolainsäädännön kehittämistarpeet

Selvityksen luvussa 3.1.3 esitetään muutoksia kaupankäyntitarkoituksessa pidettävien rahoitusvälineiden tuottaman tulon veronalaisuutta ja rahoitusvälineistä syntyvien menojen vähennyskelpoisuutta koskeviin säännöksiin. Säännösehdoituksissa käytetään hieman vaikeaselkoista ilmausta ”kyseisen rahoitusvälineen luovutuksesta realisoituvaa tappiota tai luovutushinnan ja hankintamenon erotusta vastaavalla tavalla.” Tämän sisältöä olisi voinut avata selvityksessä tarkemmin.

4 Konserniavustusjärjestelmän kehittämistarpeet

Valtiovarainministeriö asetti vuonna 2019 työryhmän selvittämään konserniverotuksen uudistamista ja lopullisten tappioiden verokohtelua. Kyseisen työryhmän tavoitteena oli pohjustaa konserniverojärjestelmän uudistaminen siten, että työryhmän ehdotuksessa olisi otettu huomioon mm. nykyisen konserniavustuslain ongelmat suhteessa osakeyhtiölakiin ja IFRS-tilinpäätökseen. Työryhmän työ jäi kuitenkin kesken. Siten on hyvä, että konserniavustusjärjestelmän kehittämiseen palataan tässä selvityksessä, vaikka selvityksessä näkökulma aiheeseen on selvityksen tavoitteen vuoksi varsin kapea-alainen. Konserniverojärjestelmää olisi syytä tarkastella lähitulevaisuudessa uudelleen kokonaisuutena. Selvityksen mukainen IFRS-tilinpäätöksen ja konserniavustuksen välisen ongelman korjaaminen on kuitenkin toimi, joka on hyvä tehdä mahdollisimman nopeasti. Ei ole perusteltua syytä sille, että IFRS-tilinpäätöksen laatiminen estää käytännössä konserniavustuksen hyödyntämisen verotuksessa.

Selvityksessä esitetyn mukaisesti on perusteltua, että vaatimuksesta konserniavustuksen tulosvaikutteisesta kirjaamisesta kirjanpidossa luovutaan. Tämä muutosehdotus koskisi kaikkia verovelvollisia, ei vain IFRS-tilinpäätöksen laativia verovelvollisia. Tämäkin muutos on perusteltu.

5 Varauksia koskevat ehdotukset

Selvityksessä ehdotetaan luottotappiovarausta koskevan EVL 46 §:n korvaamista uudella sääntelyllä, jolla luottolaitoksen tuloslaskelmalle kirjatut odotettavissa olevat ja toteutuneet luottotappiot vähennettäisiin verotuksessa kirjanpidon tavoin. Selvityksessä ei sen sijaan esitetä muutoksia mm. jälleenhankintavarausta ja takuuvarausta koskeviin säännöksiin. Tätä perustellaan hyvin niukasti toteamalla, että säännöksiä ei ole pidettävä merkittävänä yrityksille, joilla arvioidaan olevan halukkuutta yhtiökohtaisen IFRS-tilinpäätöksen laatimiseen. Epäselväksi jää, mihin tämä toteamus perustuu. On oletettavaa, että näilläkin yrityksillä voi olla tarve kyseisten varausten tekemiseen sekä mahdollisesti myös asuintalovarausten tekemiseen. Sen sijaan toimintavaraus on tarkoitettu yrityksille, joilla ei liene käytännössä tarvetta IFRS-tilinpäätöksen laatimiseen. Käsittääkseni hinnanlaskuvarauksella ei ole juurikaan käytännön merkitystä, joten senkään muuttamiselle ei ole selvityksen aihepiirin vuoksi tarvetta.

Tampereella 1.12.2025

Pekka Nykänen
Professori, vero-oikeus
Tampereen yliopisto