

JUHLAJULKAISU

LASSI KILPI

1920 • 4/2 • 1990

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS

Vammala 1989 Vammalan Kirjapaino Oy

ISSN 0356-7222

ISBN 951-855-116-2

ISBN 978-951-855-868-5 (PDF)

Eräistä kirjanpidon ja liikeverotuksen sidonnaisuuksista

Liikeverotuksen perusteena on verovelvollisen kirjanpito ja verotettavan tulon lähtökohtana kirjanpidon tuloslaskelman osoittama tilikauden voitto tai tappio. Kirjanpidon ja verotuksen toisiinsa kytkeviä normeja ovat mm. verotuslain 2 § ja elinkeinotulon verottamisesta annettun lain 54 §.

Tilikausi-verovuosi

Verotuslain 2 §:n 2 momentin mukaan verovuosi on kalenterivuosi tai, jos tilikautena ei ole kalenterivuosi, se tai ne tilikaudet, jotka ovat kalenterivuoden aikana päättyneet. Saman pykälän 3 momentin mukaan älköön sen johdosta että tilikautta on muutettu, verovelvolliselle kuitenkaan milteään vuodelta jätettävä määräämättä veroa omaisuuden perusteella. Tämän säännöksen perusteella esimerkiksi liikkeenharjoittajaa verotetaan liike tulostaan liikkeen tilikauden mukaiselta ajalta, vaikka häntä samanaikaisesti verotetaan henkilökohtaisista tuloistaan ao. kalenterivuodelta. Samoin jos hän omistaa maatalouskiinteistön, niin siitä saadusta tulosta verotetaan myös kalenterivuoden tulojen mukaan.

Kirjanpitolain 2 §:n mukaan kirjanpito velvollisen on pidettävä kahdenkertaista kirjanpitoa, ellei jäljempänä laissa muuta säädetä. Tilikausi on kirjanpitolain 10 §:n mukaan 12 kuukautta. Liiketoimintaa aloitettaessa tai lopetettaessa taikka tilinpäätöksen ajankohtaa muutettaessa tilikausi saa olla tätä lyhyempi tai pitempi, kuitenkin enintään 18 kuukautta. Tilikauden ja verovuoden yhteenkuuluvuudesta on myös KHO:n päätös 1970 II 563, jonka mukaan verovelvollisella, jolla kirjanpitolain mukaan oli oikeus käyttää kalenterivuodesta poikkeavaa tilikautta, oli myös verotuksessa verovuodeksi hyväksyttävä hänen kirjanpidossaan käyttämänsä tilikausi.

Kirjanpitolain 26 §:n mukaan ammatinharjoittaja ei ole velvollinen

pitämään kahdenkertaista kirjanpitoa ja lain 29 §:n mukaan ammatinharjoittajan tilikautena on kalenterivuosi. Näin tilikauden ja verovuoden poikkeaminen kalenterivuodesta on mahdollinen vain niille verovelvollisille, jotka ovat kirjanpitolain mukaan velvollisia pitämään tai jotka muuten pitävät toiminnastaan kahdenkertaista kirjanpitoa. Tämän on KHO päätöksellään (1983 II 531) ilmaissut lausueessaan, että autoilijan tilikausi voi poiketa kalenterivuodesta ilman kirjanpitolautakunnan lupaa, kun autoilijalla oli kahdenkertainen kirjanpito.

Kirjanpitolautakunta on antanut yhden päätöksen (867/27. 10. 1986), joka koski yhdenkertaista kirjanpitoa pitävän ammatinharjoittajan hakemusta saada pitää kalenterivuodesta poikkeavaa tilikautta. KILA on päätöksen perusteluissa todennut, että siihen nähden, että hakijan tilinpäätöksen ajankohtaa on hakemuksessa esitettyjen syiden johdosta perusteltua muuttaa, voidaan tilikauden poikkeaminen kalenterivuodesta kirjanpitolain 39 §:n nojalla sallia. Päätöksen mukaan hakijan tilikausi saa vuosina 1986—1990 päättyä 31. lokakuuta. Hakijana oli ammattiautoilija. Näin hänen ammatistaan saamia tuloja verotetaan myös tilikaudelta eikä kalenterivuodelta, vaikka hän pitää ammatistaan yhdenkertaista kirjanpitoa.

EVL 54 §

Viime vuosina on eri yhteyksissä mm. eräiden tilintarkastajien taholta usein viritetty keskusteluja kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuuden poistamisesta. Tällöin arvostelun kohteena on ollut elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 54 §:n säännös, jonka 1 momentin mukaan verovelvollisella on oikeus sen mukaan kuin edellä on säädetty jakaa saamansa tuloerä usealle verovuodelle sekä vähentää vaihtoja sijoitusomaisuuden hankintameno ja varaukset kuluina vain, mikäli vastaavat kirjaukset on tehty kirjanpidossa. Saman pykälän 2 momentin mukaan poistoina sekä 25 ja 26 §:ssä tarkoitettuina kuluina verovelvollinen ei saa vähentää suurempaa määrää kuin mitä hän on verovuonna ja aikaisemmin kirjanpidossaan vähentänyt.

Arvostelun kohteena on ennen kaikkea verotuksessa vähennyskelpoisuuden edellytyksenä oleva poistojen ja varausten kirjanpitosidonnaisuus. Arvostelun mukaan tämän sidonnaisuuden johdosta verovelvolliset esittävät tai joutuvat esittämään tilinpäätöksissään todellisia tuloksia huonompia tuloksia, mistä on taas haittaa sijoitusmarkkinoilla. Nämä perustelut osoittavat, että todellisuudessa haluttaisiin esittää kaksi erilaista tulosta samalta tilikaudelta: toinen mahdollisimman

hyvä sijoittajille ja minkä perusteella jaettaisiin osinko ja toinen mahdollisimman pienituloksinen veronsaajalle, jotta täytyisi maksaa veroja mahdollisimman vähän.

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 20 vuotisen voimassaolon aikana tätä lain 54 §:n säännöstä on muutettu kaksi kertaa. Kummallakin muutoksella on kiristetty kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuutta. Ensimmäisellä muutoksella, joka tapahtui vuonna 1976 alkupe räiseen säännökseen lisättiin pykälän 1 momenttiin sanat »vaihto- ja sijoitusomaisuuden hankintameno». Toisella muutoksella, joka tapahtui vuonna 1981, lisättiin pykälän 2 momenttiin sanat »sekä 25 ja 26 §:ssä tarkoitettuina kuluina». Lain 25 § koskee tutkimustoiminnan menoja, jotka saadaan vähentää verotuksessa vain jos ne on myös kirjanpidossa kirjattu kuluksi joko verovuonna tai aikaisemmin. Lain 26 § koskee elinkeinotoiminnasta johtuneiden velkojen ei siis muiden velkojen indeksi- ja kurssitappioiden vähentämistä verovelvollisen verotettavasta tulosta. Näiden osalta ennen tätä lainmuutosta usean verovelvollisen kirjanpidoissa kirjattiin indeksi- ja kurssitappiot taseeseen arvostuseriin ja siten niillä ei rasi tettu kirjanpidossa tilikauden tulosta mutta verotettavan tulon laskelmassa niitä vähennettiin kirjanpidon ulkopuolella. Siten kirjanpito osoitti tilikaudelta parempaa tulosta kuin vastaavan vuoden verotettava tulo. Tähän nähden lainmuutos oli tarpeellinen, vaikkakin se toteutettiin päinvastaiseen suuntaan mitä tämän päivän arvosteluissa vaaditaan.

Jälleenhankintavaraus

Kuluvan käyttöomaisuuden veronalaisten luovutusvoittojen tulouttamisesta säädetään irtaimiston osalta EVL:n 30 §:n 4 momentissa ja muun kuluvan käyttöomaisuuden osalta EVL:n 43 §:ssä. Mikäli veronalainen luovutushinta on suurempi kuin luovutetun hyödykkeen, jonka hankintameno poistetaan verotuksessa EVL:n 34, 36, 37, 38 ja 39 §:ien perusteella, poistamaton hankintamenojäännös, niin lain 43 §:n perusteella siinä esitettyjen vaatimusten täytyessä tuloutusta voidaan verotuksessa lykätä. Tämä tuloutuksen lykkääminen edellyttää lain 54 §:n mukaan, että vastaava kirjaus on tehty kirjanpidossa. Tuloutuksen lykkääminen kirjanpidossa toteutetaan siirtämällä tulouttamatta jätetty määrä jälleenhankintavaraukseksi, mistä se on tuloutettava viimeistään laissa mainitun ajan kuluessa. Tulouttaminen voi tapahtua joko suoraan tuloslaskelmassa tai epäsuorasti pienentämällä uuden kuluvan käyttöomaisuuden hankintamenoja tai hankintamenojäännöksiä (KHO

3073/12. 6. 1980). Jälleenhankintavaraus on siten muodostettava aina kirjanpidossa, jos haluaa lykätä po. veronalaisten luovutushintojen tuloutusta. Tuloutuksen lykkäämistä ei voi tehdä pelkästään verotettavan tulon laskelmassa. Tästä on myös KHO antanut päätöksen 2211/13. 4. 1981.

Vaihto-omaisuuden aliarvostus

Kun EVL säädettiin, niin yleisesti uskottiin, että lain 54 § koskee myös vaihto-omaisuuden hankintamenosta tehtyä saman lain 28 §:n 2 momentin mukaista ennen aikaista kulukirjausta eli arvostusvähennystä eli varastovarausta. Tämän uskomuksen osoitti KHO päätöksellään 1975 II 415 virheelliseksi. Tosin KHO:n päätös syntyi tasatulokseen päättyneen äänestyksen jälkeen. Tämän päätöksen jälkeen EVL:n 54 §:n 1 momenttiin säädettiin em. lisäys, jonka mukaan aliarvostuksen hyväksyminen verotuksessa verotettavan tulon vähennykseksi on sidottu siihen, että kirjanpidossa on tehty vastaavat kirjaukset. Näin tarkoituksellisesti poistettiin yleisimmin käytössä ollut keino, jolla hyvä kirjanpidon osoittama tulos muutettiin verotuksessa nollatulokseksi, jonka perusteella ei tarvinnut maksaa veroja.

Em. EVL:n 54 §:n 1 momentin lisäyksen säätämisen jälkeen oli vielä erilaisia käsityksiä siitä, miten verotuksessa suhtaudutaan sellaisen vaihto-omaisuuteen kuuluvan hyödykkeen, joka ei ole vielä verovuoden aikana luovutettu edelleen ja joka on vaihto-omaisuusvaraston inventoinnin yhteydessä jäänyt jostain syystä pois inventaarista, hankintamenon vähentämiseen. Tämä asia selveni KHO:n päätöksellä 4120/20. 9. 1985. Sen mukaan koska vaihto-omaisuuden hankintameno oli yhtiön tuloslaskelmassa vähennetty kokonaan kuluna, yhtiöllä oli elinkeinontulon verottamisesta annetun lain 54 §:n 1 momentin estämättä oikeus jälkiverotuksessa tehdä tuosta hankintamenosta saman lain 28 §:n 2 momentissa tarkoitettu 50 prosentin aliarvostusvähennys, vaikka hankintamenoa ei ollut tilinpäätöksessä käsitelty niin kuin kirjanpitolain 16 §:n 2 momentissa edellytetään. Päätös koskee verovuotta 1978, jolloin verotuksessa aliarvostuksen enimmäismäärä oli 50 prosenttia ja verovelvollinen oli kirjanpidossaan tehnyt vaihto-omaisuuden inventaariin otettujen hyödykkeiden hankintamenosta 50 %:n aliarvostuksen.

Kirjanpidossa tuloslaskelmaan kirjataan kuluksi kaikkien tilikauden aikana hankittujen vaihto-omaisuushyödykkeiden hankintamenot (muutuvat kulut: Aineet ja Tarvikkeet/Tavarat). Mikäli hyödyke on tilinpäätöksessä myymättä, niin se huomioidaan inventaarissa hankintameno-

määräisenä ja tämä korjaus tapahtuu tuloslaskelmassa muuttuvissa kuluissa nimikkeellä varaston muutos. Jos hyödyke on jäänyt pois inventaarista, niin kuin em. KHO:n tapauksessa, niin kulukirjauksen peruuttamista ei tapahdukaan tuloslaskelmassa, joten sen hankintameno on kirjattu ja jäänyt kokonaan kuluksi. Tällöin on toteutunut juuri EVL:n 54 §:n 1 momentissa oleva vaatimus, että verovelvollisella on oikeus vähentää vaihto-omaisuuden hankintameno kuluna, mikäli vastaava kirjaus on tehty kirjanpidossa. KHO on päätenyt samaan lopputulokseen jo ennen em. lain muutosta päätöksessään 3735/26. 9. 1977. Tässä päätöksessä todetaan, että yhtiö oli kirjannut vuosikulukseen 77 142 markkaa menoja, jotka olisi tullut aktivoida vaihto-omaisuuden välittöminä hankintamenoina. Yhtiön vaihto-omaisuuden hankintamenojen yhteismäärän olisi näin ollen pitänyt olla yhtiön ilmoittaman 1 345 118 markan sijasta 1 422 260 markkaa. Kun yhtiön tekemän aliarvostusvähennyksen 621 144 markan ja mainitun kokonaan vuosikuluksi kirjatun 77 142 markan summa 698 286 markkaa ei ylittänyt ElinkVL 28 §:n mukaan sallittua aliarvostusvähennyksen enimmäismäärää eli 50 prosenttia vaihto-omaisuuden kokonaismäärästä 1 422 260 markasta. Yhtiön tuloon ei ollut palautettava osaakaan vuosikuluksi virheellisesti kirjattua määräästä. Em. päätöksen mukaan vaihto-omaisuuden hankintamenoja käsitellään yhtenä kokonaisuutena, joten yksittäisen virheen osalta on tutkittava onko sillä kokonaisuutena vaikutusta verotettavan tulon määrään. Tarkastelussa on huomioitava vaihto-omaisuuden oikeamääräisen kokonaishankintamenon perusteella laskettu lainmukainen aliarvostuksen enimmäismäärä, jota verrataan verovelvollisen kirjanpidossa tilikauden vuositulosta rasittaen kirjattuun kokonaismäärään, joka on kirjattu joko aliarvostuksena tai kulukirjauksena.

Kirjanpidossa tasejatkuvuuden noudattamisesta johtuu, että vaikka vuosittaiset vaihto-omaisuuden inventoinnit tehdään itsenäisesti, niin tilinpäätöksissä huomioidaan vain vaihto-omaisuuden ja varastovarauksen kokonaismäärissä tapahtuneet muutokset. Tuloslaskelmassa nämä heijastuvat kahdella rivillä: varastojen muutos, joka ilmoittaa vaihto-omaisuuden hankintamenojen muutoksen peräkkäisten varastojen kokonaismäärissä ja varausten lisäys tai vähennys, joka puolestaan ilmoittaa vaihto-omaisuuden aliarvostuksen muutoksen peräkkäisten varastovarausten kokonaismäärissä. Sen vuoksi em. KHO:n päätöksen 4120/1985 perustelut tuntuvat hieman oudohkolta, mutta onneksi ne ovat johtaneet verotuksellisesti oikeaan lopputulokseen.

Takuuvaraus

EVL:n 54 §:n 1 momentin mukaan varaukset saadaan vähentää verotuksessa vain, mikäli vastaavat kirjaukset on tehty kirjanpidossa. Varauksilla tarkoitetaan niitä varauksia, jotka on mainittu lain 4 luvussa, jonka nimenä on vähennyskelpoiset varaukset, joita ovat luottotappiovaraus (46 §), toimintavaraus (46 a §), ydinjätehuoltovaraus (46 b §) ja takuuvaraus (47 §). Tämän lisäksi on vielä investointivaraus, joka perustuu erilliseen lakiin. Kirjanpitolaissa on varauksia koskeva säännös lain 17 §:ssä, jonka mukaan vastaisia menoja ja menetyksiä varten saadaan tilinpäätöksessä tehdä investointi-, vienti-, luottotappio- ja muu sellainen varaus. Kirjanpitolaissa varausten laatu ei ole niin yksilöidysti rajattu kuin verolainsäädännössä. Kun kumpikin lainsäädäntö (kirjanpito ja verotus) tuntee varaukset ja sallii niiden käytön, on hieman kummallista, että niin voimakkaasti arvostellaan näiden samojen varausten kirjanpitosidonnaisuutta verotuksessa. Eikö varauksia tehdäkään samoilla perusteilla? Jos yrityksellä on varauksentekotarvetta, kun sillä on tiedossa vastaisia menetyksiä, niin eikö niihin tulisi varautua samalla tavalla siinä tuloksessa, joka halutaan näyttää sijoittajille kuin siinäkin, jonka perusteella maksetaan veroja? Toisaalta viime aikoina on todettu, että verotuksessa ei ole mahdollista varautua tulevien toimitusten tappioiden tasaamiseen, mitkä tappiot ovat aivan ilmeisiä tehtyjen toimitussopimusten perusteella.

Huolimatta siitä, että varausten hyväksyminen verotuksessa on em. säännöksellä tiukasti kytketty vastaaviin kirjauksiin kirjanpidossa, niin KHO on päätöksessään 1984 II 533 myöntänyt verotettavan tulon vähennykseksi takuuvarauksen, jota ei ole tehty kirjanpidossa. Päätöksessä todetaan, että puhelinkeskusrakennuksen vastaanottotarkastus oli toimitettu 20. 2. 1976, jolloin oli sovittu, että rakennuksen ulkomaa-laus ja pihatyöt vastaanotetaan keväällä. Tarkastuksessa todettiin puutteita, jotka oli määrä korjata 27. 2. 1976 mennessä. Tarkastuksesta laaditun pöytäkirjan mukaan rakennustyö oli vastaanotettu pöytäkirjassa mainituin huomautuksin. Takuu-aika oli alkanut 1. 3. 1976. Loppuselvityskokouksessa 2. 3. 1976 ulkopuolisten töiden osalta sovittiin pidettäväksi 10 000 markkaa viimeisestä maksuerästä, kunnes sanotut työt oli vastaanotettu. Rakennusliike oli tilinpäätöksessään 31. 3. 1976 käsitellyt työt vaihto-omaisuutenaan ja tehnyt 50 %:n aliarvostusvähennyksen. Jälkiverotuksessa katsottiin, että koko rakennusurakkasumma 768 663 markkaa olisi tullut tulouttaa vuonna 1976. Takuuvarauksista ei hyväksytty jälkiverotuksin lisätyn tulon vähennykseksi, kun sitä ei ollut tehty kirjanpidossa.

KHO katsoi, että puhelinkeskusrakennus oli ulkopuolisia töitä lukuunottamatta luovutettu 20. 2. 1976 vastaanottotarkastuksessa. Ulkopuolisten töiden osuus koko rakennusurakasta ei ollut vähäinen. Kun ulkopuoliset työt oli erikseen luovutettu 31. 3. 1976 päättyneen tilikauden jälkeen, ei niiden urakkasummaa ollut tuloutettava vuonna 1976. Käsitellessään rakennuksen urakkasummaa tilinpäätöksessään 31. 3. 1976 vaihto-omaisuutena, rakennusliikkeen harjoittajalla ei erehdyksestä aiheutuneesta kirjaustavan vuoksi ollut aihetta kirjanpidossa tehdä takuuvarausta. Näissä oloissa takuuvaraus hyväksyttiin sen estämättä, että varauksen kirjausta ei ollut tehty kirjanpidossa.

Tämän kaltaisten päätösten jälkeen jää aina miettimään, missä muissa olosuhteissa kenties saisi verotettavan tulon vähennyksenä hyväksyä jonkin varauksen, jota ei ole tehty kirjanpidossa.

Tosin on todettava, että KHO on aikaisemmin ollut tiukemmalla kannalla. Tapauksessa KHO 443/1972 todetaan, että kun yhtiön tuloon oli lisätty verotuksessa yhtiön kirjanpidossa tulouttamatta jäänyt palvakuutuskorvaus, niin yhtiön vaatimusta luottotappiovarauksen hyväksymistä vakuutuskorvaussäämisestä ei hyväksytty, kun luottotappiovarauksista ei oltu kirjattu yhtiön kirjanpitoon. Vaikka molemmat em. tapaukset ovat todellisten tapahtumien osalta täysin yhteneväiset, silti verotukselliset lopputulokset ovat aivan vastakkaiset.

Poistot

EVL:n 54 §:n 2 momentin mukaan poistoina ei saa vähentää suurempaa määrää kuin mitä verovuonna tai aikaisemmin on kirjanpidossa vähentänyt. Kun tämä raja on laissa vain yhteen suuntaan, niin KHO:n päätöksen 1983 II 529 mukaan verotuksessa voi tehdä pienemät poistot kuin kirjanpidossa. Näin verovelvollisille on suotu mahdollisuus ns. hyllypoistojen tekemiseen. Tätä mahdollisuutta käytetään esim. silloin kun vahvistetut tappiot uhkaavat vanhentua, jolloin on tarvetta näyttää verotuksessa parempaa tulosta kuin kirjanpidossa. Hyllypoistojen tekemisessä ja käyttämisessä ei aina muisteta, että verotuksessa poistot ovat hyödykekohtaisia irtaimen käyttöomaisuuden poistoja lukuunottamatta. Tämä voi asettaa tiettyjä rajoituksia varsinkin hyllypoistoja myöhemmin käytettäessä eli vähennettäessä verotettavan tulon laskelmassa verotettavasta tulosta.

Poistojen kirjanpidonnaisuutta painottaa KHO:n päätös 1741/1988, jonka mukaan poistot kunnallis- ja valtionverotuksessa ovat yhtä suu-

ret. Näin ei hyllypoistojakaan voi tehdä ja käyttää eri suuruisina kunnallis- ja valtionverotuksessa.

Kansainvälisiltä areenoilta Suomeenkin on levinnyt suunnitelman mukaisten poistojen tekeminen kirjanpidoissa, mikä on huomioitu kirjanpitoasetuksen 7 §:n muutoksella vuonna 1985. Verolainsäädäntöön tämä ei ole aiheuttanut muutoksia ts. elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa olevat poistosäännökset, jotka ovat pykälissä 30—39, ovat pysyneet samoina. Samoin veroilmoituslomakkeella 61 olevassa tuloslaskelmassa on mahdollisuus ilmoittaa poistot vain sellaisina kokonaispoistoina, joina ne rasittavat ao. vuoden tulosta. Suunnitelman mukaisten poistojen käyttö on osoittanut, että verolainsäädännön sallimat poistot ovat ylisuuria ja turhan etupainoisia. EVL:n sallimien enimmäispoistojen suuruutta on perusteltu sillä, että verotuksessa ei huomioida inflaation vaikutusta. Tähän on todettava, että myös suunnitelman mukaiset poistot tehdään alkuperäisten hankintamenojen perusteella.

Suunnitelman mukaiset poistot tehdään hyödykekohtaisesti ja siten ne eivät siltä osin aiheuta sekaannusta verotuksessa, jos tase-erittelyt on tältä osin oikein laadittu. Mikäli suunnitelman mukaiset poistot käsitellään »puhdasoppisesti» kirjanpidossa, niin myytäessä kuluvaan käyttöomaisuuteen jopa irtaimistoon kuuluva hyödyke sen myyntivoitto tuloutetaan tuloslaskelmassa eikä sitä vähennetä muiden hyödykkeiden poistamattomista hankintamenojäännöksistä. Tällainen myyntitulo on verotuksessa veronalaista tuloa ja kun sitä ei ole kirjanpidossa jaksetettu myöhemmille vuosille epäsuorasti tuloutettavaksi menetettyjen poistojen muodossa, niin se on verotuksessa luovutusvuoden veronalaista tuloa EVL:n 54 §:n 1 momentin perusteella.

Kehitysaluelakien mukaiset vapaat poistot eivät sovi lainkaan suunnitelman mukaisten poistojen ajatteluun, koska ne ovat aivan liian etupainoisia. Samoin niiden kirjanpitosidonnaisuus aiheuttaa arvostelua, kun tästä sidonnaisuudesta keskustellaan. Arvostelu kohdistuu kahteen asiaan. Ensinnäkin niitä tehtäessä kirjanpidon osoittama tulos on liian pieni todelliseen tulokseen verrattuna ja tähän on epäkohta sijoittajan näkökulmasta. Siitä samasta näkökulmasta katsottuna aiheutuu toinenkin epäkohta, nimittäin taseen, jota tällöin pidetään varallisuutta kuvaavana laskelmana toisin kuin kirjanpitolain kannalta asiaa tarkasteltaessa, osoittama aktiivoissa olevien käyttöomaisuushyödykkeiden yhteinen tasearvo on huomattavasti »todellisia» arvoja pienempi. Näin sijoittaja saa turhan huonon kuvan yrityksen varallisuusasemasta. Tästä arvostelusta voisi vetää senkin johtopäätöksen, että kehitysaluelainsäädännön mukaiset vapaat poisto-oikeudet ovat turha ve-

rohelpotus, koska se aiheuttaa vain hankaluuksia verovelvolliselle. Siksi niitä on enää turha jatkaa, kun laki päättyy tämän vuoden lopussa.

Investointivaraus

Investointivarausmenettely ei myöskään sovellu siihen kirjanpidolliseen ajatteluun, missä tehdään suunnitelman mukaisia poistoja, jotka tehdään jo käytössä olevan käyttöomaisuuden hankintamenojen perusteella. Investointivarausta tehtäessä, jolloin sillä rasisetetaan yrityksen kirjanpidollista tulosta, silloin kun se sisältyy jo tilinpäätökseen, ei vielä ole olemassa sitä käyttöomaisuutta, jonka hankintamenoja sillä kateetaan. Sen vuoksi tällaisten kirjanpitovelvollisten tulisikin tehdä investointivaraussiirto vasta tilinpäätöksen vahvistamisen yhteydessä, mikä myös on mahdollista investointivarausrain 2 §:n mukaan. Tällöin investointivarausrain teko ei pienennä sijoittajalle esitettävää mahdollisimman hyvää tulosta. Siihen nähden, että kirjanpitosidonnaisuutta moititaan, hyvin vähän kuitenkin käytetään investointivarausta tehtäessä tätä tilinpäätöksen vahvistamisen yhteydessä sallittua menetelmää.

Niissä tapauksissa, joissa investointivarausta (investointivarausrain 10 §) käytetään toisen yhtiön osakepääoman suorittamiseen, aiheutuu aina eroja kirjanpidossa ja verotuksessa. Kirjanpitovelvollisen kirjanpidossa voidaan käsitellä liiketapahtumina vain sellaisia tapahtumia, jotka koskevat kirjanpitovelvollista itseään. Niinpä KILA toteaa lausunnossaan (994/1988), että osakemerkitsijä kirjaa merkitsemistään osakkeista maksettavan määrän osakkeiden hankintamenoksi. Osakkeiden hankintamenosta poistetaan osakepääoman korotuksen sijoittamiseen käytettyä investointivarausta vastaava määrä. KILA on antanut myös lausunnon (995/1988) sen yhtiön, joka on korottanut osakepääomaansa, kirjanpidon kirjauksista tässä tilanteessa. Lausunnon mukaan osakepääomalla rahoitetun käyttöomaisuusinvestoinnin koko hankintameno poistetaan vaikutusaikanaan tilikauden tulosta laskettaessa. Vaikka kirjanpitolaissa voidaan antaa määräyksiä vain kirjanpitovelvollisen omista liiketapahtumista, niin verolainsäätännössä voidaan antaa määräyksiä siitä, mitä verovelvollisen verotettavan tulon laskemiseen vaikuttaa toisen verovelvollisen toimenpiteet. Investointivarausrain 15 §:n 3 momentin mukaan osakeyhtiön tai osuuskunnan suorittama 13 §:n 2 momentissa tarkoitettu hankintameno tai sen osa ei ole sen verotuksessa vähennyskelpoinen. KVL on antanut tätä koskevan ennakkotiedon 182/1989, joka ei ole vielä lainvoimainen. Näin kirjanpitolaista ja verolain mukaiset poistot poikkeavat toisistaan tällaisen kirjanpitovelvollisen kohdalla.

Lopuksi

Kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuutta arvosteltaessa on muistettava, että erästä merkittävää osaa ei kuitenkaan ole tässä sidonnaisuudessa kytketty nimittäin menojen vähentämistä. Menot voidaan edelleenkin vähentää eriaikaisesti kirjanpidossa ja verotuksessa. Tosin tätä rajoittaa huomattavasti se tosiasia, että kumpikin laki perustuu suoriteperusteisille tapahtumille ja meno tulon kohdalle periaatteelle. Tämän vuoksi, mikäli tilinpäätös on oikein laadittu, niin verotuskin tulee sen mukaan oikein toimitettua ainakin tältä osin. Se, että menojen vähentäminen ei ole sidottu vastaavaan kulukirjaukseen, ilmenee mm. KHO:n päätöksestä 1391/1983, jonka mukaan vuosilomapalkkojen ja lomaltapaluurahojen vähentämisen edellytyksenä ei ollut vastaavien kirjausten suorittaminen kirjanpidossa. Siinä tapauksessa verovelvollinen halusi noudattaa verotuksessa paremmin suoriteperiaatetta kuin kirjanpidossaan.

Kun kirjanpitovelvollinen laatii tilinpäätöksensä, niin hän joutuu ratkaisemaan asiat suoriteperusteisesti ja meno tulon kohdalla periaatteen mukaisesti. Siten tilinpäätös ilmoittaa, miten hän haluaa asiansa käsiteltävän myös verotuksessa. Näin hän ei voi vero-ilmoituksessaan tehdä toissijaisia vaatimuksia siltä varalta, että hänen kirjanpidossaan tekemä ratkaisu olisi virheellinen verolainsäädännön puitteissa (KHO 1881/1973).

KHO on myös monissa päätöksissään katsonut, että koska asia on määrättyllä tavalla käsitelty kirjanpidossa, niin se käsitellään ja ratkaistaan sen mukaisesti myös verotuksessa. Asiaa ei voida verotuksessa selittää toiseksi, miksi se on luotu kirjanpidossa tehdyllä kirjauksella. Esimerkiksi kun myöhemmin kirjanpidosta todetaan, että osakas on nostanut yhtiöstä itselleen etuja, joita ei ole aikanaan kirjanpidossa käsitellyt palkkana, niin niitä ei voida enää jälkikäteen asian tultua ilmi verotuksessa käsitellä palkkana. Samoin erää ei voida myöhemmin väittää yhtiön saatavaksi osakkaalta, koska sitä ei ole käsitelty aikanaan kirjanpidossa saatavana, vaan se on kirjattu yhtiön kirjanpidossa yhtiön kuluksi. Asiaan ei ole vaikutusta edes sillä, että osakas myöhemmin asian tultua ilmi maksaisi suorituksen takaisin yhtiölle (KHO 4297/10. 10. 1978). Edellä mainitut tapauksetkin huomioiden on pidettävä hyvänä asiana sitä, että verotuksessa asioita ratkaistaessa pannaan painoa sille ratkaisulle, jonka verovelvollinen on asian osalta kirjanpidossaan tehnyt. Tässäkin mielessä liikeverotuksen kirjanpitosidonnaisuus on hyvä asia.