

In memoriam
Kari S. Tikka
1944–2006

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS
SUOMEN LAKIMIESLIITTO
HELSINGIN YLIOPISTON OIKEUSTIETEELLINEN
TIEDEKUNTA
HELSINKI

Toimituskunta / Editorial Board

Edward Andersson

Kai Kalima

Timo Viherkenttä

Pekka Vihervuori

Tilausosoite / Orders

Suomalainen Lakimiesyhdistys / Finnish Lawyers' Association

Kasarmikatu 23 A 17

00130 Helsinki, Finland

tel. +358 (0)9 6120 300

fax + 358 (0)9 604 668

sly@lakimies.org

www.lakimies.org

© Suomalainen Lakimiesyhdistys ja kirjoittajat

Kannen ja taiton suunnittelu: Heikki Kalliomaa

Kari S. Tikan valokuva s. V Jakke Nikkarinen

Taitto: Keski-Suomen Painotuote Oy

ISSN 0356-7222

ISBN 978-951-855-266-9

Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä 2007

Heikki Niskakangas

Poistot verotuksessa ja kirjanpidossa

Nykyjärjestelmä

Kirjanpitolaki (1336/1997, KPL) sisältää täydellisen ja itsenäisen tuloksen ja varallisuuden laskentanormiston. Toisaalta myös elinkeinoverolaki sisältää täydellisen ja itsenäisen tuloksen ja varallisuuden laskentanormiston. Kirjanpidollinen tulos lasketaan KPL:n mukaan ja verotettava tulo taas elinkeinoverolain (EVL) mukaisesti.

Periaatteellisesta erillisyydestään huolimatta kirjanpidon ja verotuksen laskennoilla on useita kytköksiä. Pääosin kirjanpidon ja verotuksen kytkökset perustuvat EVL:n määräyksiin, mutta laskennoilla on myös tosiasiallisia yhteyksiä, jotka ovat muodostuneet erityisesti tilinpäätös- ja verosuunnittelun yhteydessä.¹ Tiukimmin kirjanpito ja verotus sidotaan toisiinsa EVL 54 §:n sisältämällä säännöksellä, jonka mukaan tulon jaksottaminen usealle verovuodelle sekä vaihto- ja sijoitusomaisuuden hankintamenon vähentäminen ja varaukset hyväksytään verotuksessa vain, jos vastaavat vähennykset on tehty kirjanpidossa. Saman lainkohdan mukaan poistoina ei elinkeinoverotuksessa hyväksytä suurempaa määrää kuin mitä verovelvollinen on verovuonna ja aikaisemmin kirjanpidossaan vähentänyt.

Irtaimen omaisuuden poistoista säädetään EVL 30 §:ssä.² Koneiden, kaluston ja muun irtaimen käyttöomaisuuden hankintamenoista tehdään poistot yhtenä eränä menojäännöksestä. Menojäännös lasketaan siten, että verovuoden aikana käyttöönotetun irtaimen käyttöomaisuuden hankintamenot ja aikaisemmin käyttöönotetun irtaimen käyttöomaisuuden poistamattomat hankintamenot lasketaan yhteen ja tästä summasta vähennetään irtaimesta käyttöomaisuudesta verovuoden aikana saadut luovutushinnat ja muut vastikkeet. Verovuoden poiston suuruus saa olla enintään 25 prosenttia menojäännöksestä.

Irtaimen käyttöomaisuuden hankintameno voidaan kuitenkin vähentää kokonaisuudessaan käyttöönottovuonna, jos hyödykkeen todennäköinen käyttöaika on enintään kolme vuotta tai hyödykkeen hankintameno on enintään 850 euroa. Viimeksi mainittujen yhteenlaskettu määrä saa kuitenkin olla verovuonna enintään 2 500 euroa.

Kirjanpitolaissa ei enää nykyään ole käyttöomaisuuden määritelmää. EVL:n tarkoittama käyttöomaisuus kirjataan pysyviin vastaaviin. Sellaisiksi on määriteltä erät, jotka on tarkoi-

¹ Jarmo Leppiniemi: Verotuksen, kirjanpidon ja yhtiöoikeuden yhteensovittaminen teoksessa Niskakangas et al., Verouudistus 2005, WSOYpro, Helsinki 2004, s. 372.

² Tässä artikkelissa käsitellään vain EVL 30 §:ssä tarkoitettua irtaimen käyttöomaisuuden poistoja. Tarkastelun ulkopuolelle jäävät esim. aineettomien oikeuksien ja rakennusten poistojärjestelmät.

tettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena (KPL 4:3). Pysyviin vastaaviin kuuluvien hyödykkeiden hankintamenot jaksotetaan eri tilikausille poistojen avulla. Hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan kuluksi suunnitelman mukaisin poistoin (KPL 5:5.1).³ Säännös sisältää sekä aktivointivelvollisuuden että poistopakon; joustoja ei siis suoda kumpaankaan suuntaan. Koneet ja kalusto poistetaan tavallisimmin tasapoistoina.

Kirjanpidon suunnitelman mukaiset poistot ovat useimmiten pienempiä kuin EVL:n maksimipoistot. Tietynlainen ristiriita syntyy siitä, että verotuksessa voidaan EVL 54 §:n mukaan tehdä vain sellaiset poistot, jotka on tehty myös kirjanpidossa. Tämä ongelma on KPL:n mukaisissa tilinpäätöksissä ratkaistu ns. poistoeron avulla. Liikevoiton yläpuolelle merkitään vain kirjanpidon mukaiset poistot, mutta liiketuloksen alapuolelle tilinpäätössiirtoihin merkitään poistoeron muutos. EVL-poistot koostuvat siis kahdesta erästä: suunnitelman mukaisista poistoista ja poistoerosta. Kumulatiivista poistoeroa seurataan taseessa pääryhmässä Tilinpäätössiirtojen kertymä.

Pienet kirjanpitovelvolliset⁴ voivat tehdä poistonsa tietyin edellytyksin yksinkertaistetussa menettelyssä. Tämä ei perustu erityiseen KPL:n säännökseen vaan kirjanpitolautakunnan (KILA) suunnitelman mukaisista poistoista 27.9.1999 antamaan yleisohjeeseen. Sen mukaan pienillä kirjanpitovelvollisilla suunnitelman mukaisten poistojen perusteena voidaan pitää EVL:n mukaisia menojäännöspoistoja. Silloin ei synny mitään poistoeroa, koska kirjanpidon ja verotuksen poistot ovat samat. Periaatteessa tällöinkin on kysymys suunnitelman mukaisista poistoista. Poistosuunnitelma on vain EVL:ssä säädetyn poiston mukainen.

Poistot IFRS-tilinpäätöksessä

Kaikkien listattujen yhtiöiden tulee laatia konsernitilinpäätös IFRS-standardien mukaisesti. Tämän lisäksi kaikilla yrityksillä, joilla on hyväksytty tilintarkastaja (KHT- tai HTM-tilintarkastaja) on mahdollisuus laatia sekä yhtiökohtainen tilinpäätös että konsernitilinpäätös IFRS-standardien mukaisesti. Yhtiökohtaisia IFRS-tilinpäätöksiä ei kuitenkaan tehdä lähinnä siitä syystä, että tarvittavia verolainsäädännön muutoksia ei ole vielä saatu aikaiseksi.

IFRS-standardit mahdollistavat käyttöomaisuushyödykkeiden arvostamisen joko hankintamenuon (hankintamenuomalli) tai ns. uudelleenarvostamiseen käypään arvoon (uudelleenarvostamismalli). Tässä artikkelissa en kosketele uudelleenarvostusmallia, koska sen käyttö muodostunee kovin vähäiseksi johtuen käypien arvojen määrittämisen vaikeudesta.

Aineellinen käyttöomaisuus merkitään IAS 16:n mukaan taseeseen varoiksi, kun on todennäköistä, että hyödykkeeseen liittyvä vastainen taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi. Poistopohja on kirjattava kuluksi systemaattisella tavalla hyödykkeen taloudellisen vaikutus-

³ Poistosuunnitelma tehdään etukäteen ja siitä voidaan poiketa vain perustelluista syistä. Ks. Jarmo Leppiniemi: Liikekirjanpito, huhtikuu 2006, WSOY, Helsinki s. 9:40–41.

⁴ Pienen kirjanpitovelvollisen määritelmästä ks. esim. Verotus, tilinpäätös ja yhtiöoikeus, VM 4/2006 s. 85. Ks. myös Leppiniemi *ibid.*, lokakuu 2005 s. 9:9–11 ja huhtikuu 2006 s. 9:42.

ajan kuluessa. Systemaattinen kuluksi kirjaaminen merkitsee poistojen kirjaamista poistosuunnitelman perusteella. Poistot tehdään yleensä hyödykekohtaisesti, mutta tarpeen vaatiessa hankintameno on kohdistettava kokonaishyödykkeen merkittävälle osille.

Verotuksen näkökulmasta on olennaista, että IFRS-tilinpäätökseen ei saa merkitä tilinpäätössiirtona poistoeroa. Jos verotuksen poistot tehdään kirjanpidon poistoja suurempina, tilinpäätökseen merkitään vain verovelka, joka normaalisti on 26 % poistojen erotuksesta. Tämä tarkoittaa sitä, että EVL 54 §:n mukaista kirjanpitosidonnaisuutta ei voida toteuttaa IFRS-tilinpäätöksessä.

EU:n työryhmä, CCCTB

Euroopan unionissa on komission aloitteesta ja ECOFINin tukemana marraskuusta 2004 alkaen työskennellyt yleiseen, yhdistettyyn yhteisöveropohjaan tähtäävä työryhmä, jonka nimenä on CCCTB WG (Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group). Työryhmä on tähän mennessä kokoontunut yhdeksän kertaa.⁵ Lisäksi kolme alatyöryhmää on valmistellut eräitä spesifisiä kysymyksiä. Yhdelle alatyöryhmälle on kuulunut yhteisten poistosääntöjen hahmotteleminen.

Kysymyksessä on asiantuntijaryhmä, joka avustaa komission veroeksperttejä yhteisen veropohjan luomisessa. Työryhmässä on edustajat kaikista jäsenmaista. He ovat mukana teknisinä asiantuntijoina, eikä heidän katsota edustavat maansa poliittista tahtoa, joka on tarkoitus testata vasta, kun työryhmän työ on saatu valmiiksi. Työryhmä on ottanut vastaan myös elinkeinoelämän ja akateemisen maailman kannanottoja. Työryhmä kokoontui laajennetussa kokoonpanossa joulukuussa 2005, jolloin Euroopan vero-oikeuden professoreita edusti professori Kari S. Tikka.

Työryhmä on käsitellyt perusteellisesti yhtenäisen veropohjan suhdetta kansainväliseen tilinpäätösstandardiin (IAS/IFRS). Tulemana on, että IFRS voi olla jonkinlaisena lähtökohtana veropohjan laskemisessa. Erityisesti suunnitellussa järjestelmässä tulee käyttää IFRS-terminologiaa, koska se on ainakin jossakin määrin tuttu kaikissa jäsenmaissa. IFRS katsotaan arvokkaaksi välineeksi veropohjan kehittälyssä.

Toisaalta verotuksen suoranaista sitomista IFRS:ään tai mihinkään muuhunkaan kirjanpitonormistoon ei pidetä mahdollisena. Monilla jäsenmailla ei ole suunnitelmia IFRS-standardien omaksumiseen yhtiökohtaisissa tilinpäätöksissä. Yhteisen veropohjan sitominen erilaisiin kirjanpitolähtökohtiin on jo loogisesti mahdotonta.

IFRS edellyttää poistojen tekemistä suunnitelman mukaan hyödykekohtaisesti tai hyödykerühmäkohtaisesti. Siinä ei oteta kantaa enempää tasapoistojen kuin degressiivisten poistojenkaan puolesta, mutta yleensä IFRS-tilinpäätöksissä poistot tehdään tasapoistoina. Veropohjatyöryhmä ei katso IFRS:n sitovan millään tavalla sen käsiä yhtenäistä poistojärjestelmää hahmoteltaessa.

⁵ Työryhmän kokouksista kertynyt aineisto löytyy kattavasti osoitteesta <http://www.ec.europa.eu/taxation>.

Suurin periaatteellinen erimielisyys työryhmässä vallitsee siitä, pitäisikö tulevan yhtenäisen poistojärjestelmän olla hyödykekohtainen vai menojäännösکوhtainen. Useimmat jäsenvaltiot kannattavat ensimmäistä, koska se on niissä käytössä ja on osoittautunut toimivaksi. Komission asiantuntijat taas puolustavat voimakkaasti menojäännösjärjestelmää ja Ruotsi on asettunut komission kannalle. Komission käsityksen mukaan menojäännösjärjestelmä on yksinkertaisempi, läpinäkyvämpi ja varmempi. Komission käsityksenä näyttäisi olevan, että yhtenäiseen poistojärjestelmään voidaan päästä vain degressiivisiin poistoihin perustuvan menojäännösjärjestelmän pohjalta. Jäsenmaiden epäilyt kohdistuvat ennen muuta menojäännösjärjestelmän summaarisuuteen ja siihen, että siinä hyödyke ei periaatteessa tule koskaan kokonaan poistetuksi. Komissio on tietysti perustein esittänyt, että nämä seikat ovat vain vähäisiä ongelmia tai eivät ongelmia lainkaan.

Verotuksen ja kirjanpidon välistä suhdetta käsitellessään työryhmä ei paneudu vakavasti jakokelpoisen voiton problematiikkaan. Se vain viittaa siihen, että eräissä valtioissa halutaan varmistaa, että verottomattomia voittoja ei jaeta osakkaille. Työryhmän käsityksen mukaan varojen jakokelpoisuus ei kaipaa harmonisointia eikä kuulu työryhmän tehtäväalueeseen.

Yritysverotuksen kehittämistyöryhmä 2005

Yritysverotuksen kehittämistyöryhmä 2005 teki ehdotuksen uudeksi poistojärjestelmäksi.⁶ Tämänäsuuntaisia työryhmäesityksiä oli tehty aikaisemminkin⁷, mutta asian teki ajankohtaiseksi se, että nykyjärjestelmä ei mahdollista yhtiökohtaisen IFRS-tilinpäätöksen tekemistä.

Työryhmä ehdotti siirtymistä menojäännös-poistojärjestelmästä hyödyke- tai hyödykeryhmäkohtaiseen, taloudelliseen vaikutusaikaan perustuvaan poistojärjestelmään. Verotus ja kirjanpito tehtäisiin samanlinjaisiksi niin, että kirjanpidon poistot ohjaisivat myös verotuksen poistoja: kirjanpidossa tehdyt suunnitelman mukaiset poistot olisivat vähennyskelpoisia myös verotuksessa.

Koska poistosuunnitelma vaikuttaisi poistojen hyväksyttävyyteen verotuksessa, tämä voisi kannustaa veroetua tuottaviin poistosuunnitelmiin. Sen vuoksi työryhmän mielestä laissa tulisivat säättää verotuksessa hyväksyttävistä enimmäispoistoprosenteista, jotka kuitenkin asetettaisiin niin, että keskimääräisessä poistosuunnitelmassa tehdyt poistot olisivat vähennyskelpoisia myös verotuksessa. Esitys oli kansainvälisen linjan mukainen, koska useimmissa EU-valtioissa poistotasosta on säädetty myös verotuksessa.

Jos irtaimen kuluva käyttöomaisuuden todennäköinen taloudellinen käyttöaika on enintään kolme vuotta, sen hankintameno voidaan nykyään verovelvollisen vaatiessa poistaa

⁶ Yritysverotuksen kehittämistyöryhmä 2005, Verotus, tilinpäätös ja yhtiöoikeus, VM 4/2006 s. 90–100.

⁷ Merkittävimmän esityksen teki Varaus- ja poistojärjestelmän uudistamistyöryhmä, VM 1995:17. Se ehdotti, että käyttöomaisuuden hankintameno vähennettäisiin verotuksessa lähtökohtaisesti samalla tavalla kuin ne kirjataan kuluksi suunnitelman mukaisina poistoina. Poistoille esitettiin kuitenkin lisäksi säädettäväksi taloudelliseen pitoaikaan pohjautuva yläraja.

kokonaisuudessaan käyttövuonna. Sama säännös koskee hyödykkeitä, joiden hankintameno on enintään 850 euroa. Siirryttäessä verotuksessa kirjanpidon suunnitelman mukaisiin poistoihin kolmen vuoden säännöstä luovuttaisiin ja hyödykkeet poistettaisiin niiden taloudellisen vaikutusajan perusteella. Pienhankintaa koskeva säännös säilytettäisiin. Verovelvollisella olisi edelleen oikeus poistaa hankintamenoaan enintään 850 euron hyödykkeet kertapoistona kuitenkin niin, että näiden yhteismäärä verovuonna saisi olla enintään 2 500 euroa.

Nykyjärjestelmässä on säädetty vain enimmäispoistoista. Työryhmä ehdottaa poistojen tekemistä pakolliseksi samalla tavalla kuin useimmissa muissa EU-valtioissa.⁸ Käyttöomaisuuden hankintameno tulisi siis kohdistaa oikeille verovuosille niin kuin muistakin tuotannontekijöistä aiheutuvat menot. Hyllypoistokäytännön jatkuminen ei näin ollen olisi enää mahdollista.

Vaikka verotuksen ja kirjanpidon poistot olisivat pääsääntöisesti samoja, työryhmä kuitenkin katsoi, että verotuksen kirjanpitosidonnaisuus tulisi poistaa silloin, kun tilinpäätös on tehty IFRS:n mukaan. Verosidonnaisuus saattaisi poistojen lähtökohtaisesta samanlaisuudesta huolimatta johtaa siihen, että yhtiökohtaisia IFRS-tilinpäätöksiä ei tehtäisi. Sen sijaan kirjanpitolain mukaisissa tilinpäätöksissä EVL 54 §:n sisältämä verosidonnaisuus säilytettäisiin; verotuksessa ei saisi tehdä suurempia poistoja kuin kirjanpidossa.

Verotus ja kirjanpito

Kirjanpidon tavoitteena on perinteisesti pidetty ensisijaisesti sitä, että sen avulla lasketaan omistajille kuuluvan voiton määrä.⁹ IFRS korostaa kuitenkin sijoittajainformaation merkitystä – arvopaperimarkkinoilla on oltava oikea tieto yrityksen tilasta.¹⁰ Kirjanpito-oikeuden yhtenä johtavana periaatteena pidetään varovaisuuden periaatetta; raportoitavan tuloksen tulisi olla mieluummin liian pieni kuin liian suuri.

Verolainsäädännössä asenne on päinvastainen. Normistolla pyritään takaamaan se, että verotettavaa tuloa ei lasketa liian pieneksi. Erisuuntaisista paineista huolimatta kummassakin laskentakäytännössä tähdätään ensisijaisesti oikeaan tulokseen. Lasketun tuloksen tulisi heijastella mahdollisimman tarkasti talouden tosiasioita.

IFRS on rakennettu veronormeista välittämättä. Normisto sisältää verotuksen osalta vain määräyksen laskennallisen verovelan merkitsemisestä tilinpäätökseen. Sen sijaan kirjanpidon sitominen verotuksen jaksottamissääntöihin ei ole mahdollista.

⁸ Myös CCCTB WG:ssa lähtökohtana on poistojen pakollisuus.

⁹ Tätä näkökulmaa ei enää nykyään korosteta entiseen tapaan. Tilinpäätöksen tarkoituksena on kuvata kirjanpitovelvollisen tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa, tilikauden tuloksen muodostumista sekä varojen hankkimista ja käyttöä tilikaudella. Kirjanpitolaissa ei oteta kantaa näitä informaatiotehtäviä laajemmin tilinpäätöksen hyväksikäyttötehtäviin. Tilinpäätöstä käytetään monien päätösten perustana. Ks. Leppiniemi, Liikekirjanpito, syyskuu 2006, s. 9:1.

¹⁰ Standardien yleisiin periaatteisiin kuuluu, että IFRS-tilinpäätös on tarkoitettu palvelemaan yrityksen kaikkien sidosryhmien, kuten asiakkaiden, hankkijoiden, luotonantajien ja sijoittajien, tietotarpeita. Riskitilanteessa sijoittajien näkökulma on ratkaiseva. Ks. *ibid.* s. 9:1.

CCCTB:tä valmisteleva työryhmä taas on lähtenyt siitä, että verotuksen jaksottamismäärien täytyy olla itsenäisiä. Unionin jäsenmaissa on monenlaisia kirjanpito- ja verotusnormistoja, eikä yhtenäistä veropohjaa voida rakentaa, jos se sidotaan tiukasti kirjanpitoikäntäntöihin. Jos siis CCCTB toteutetaan, tulee meillä olemaan kaikessa olennaisessa itsenäinen kirjanpito- ja verotusnormisto ja siitä riippumattomat veropohjan laskemissäännöt.

Kirjanpidon ja verotuksen toisistaan piittaamattomien kehitystrendien takia on luonnollista, että yritysverotuksen kehittämistyöryhmä esittää EVL 54 §:ssä säädetyn verotuksen kirjanpitosidonnaisuuden poistamista silloin, kun tilinpäätös laaditaan IFRS:n mukaisesti.¹¹

Työryhmä esittää kuitenkin verotuspoistojen tekemistä samalla tavalla kuin kirjanpito- ja verotuspoistot tehdään. Taustalla on pyrkimys kirjanpidollisen tuloksen ja verotettavan tulon samankaltaisuuteen. Jos verotuspoistot olisivat suuremmat kuin kirjanpidolliset poistot, syntyisi taaseeseen verottamatonta vapaata pääomaa, joka voitaisiin jakaa osakkeenomistajille. Tärkeänä lähtökohtana on kuitenkin perinteisesti pidetty sitä, että verottaja tulee ennen omistajaa, jolloin verottamattomia voittoja ei saisi jakaa omistajille. Työryhmä piti tätä näkökohtaa painavana erityisesti siksi, että Suomessa osinkoverotus on aukollista. Yhtiössä verottamatta jäänyt voitto olisi monissa tapauksissa verovapaata myös osingonsaajan kädessä.¹² Jos verottamattomia voittovaroja voitaisiin jakaa osakkeenomistajille, johtaisi se paineisiin säätää osinkoverotus kattavaksi. Sen taas uskotaan olevan poliittisesti vaikeaa.

Kirjanpidosta poikkeava verotuksen poistojärjestelmä on koettu ongelmalliseksi erityisesti yritysjärjestelyiden yhteydessä. Verotuksessa poistamaton, menojäännöksessä oleva hankintameno joudutaan liiketoimintasiirrossa ja jakautumisessa joka tapauksessa jakamaan yhtiöiden kesken ja asiallisesti ottaen kohdentamaan eri hyödykkeille tai hyödykeryhmille. Tämä on käytännössä osoittautunut vaikeaksi.¹³ Samoin on ollut hankaluuksia poistoeron oikean määrän selvittämisessä ja seuraamisessa.

Pienten kirjanpitovelvollisten kohdalla ongelmat näyttävät toisenlaisina. Edellä esitetyt syyt eivät vaadi järjestelmän muuttamista. Kirjanpitolain mukaan tosin pientenkin kirjanpito- ja verotusvelvollisten tulee tehdä suunnitelman mukaiset poistot. KILA on kuitenkin yleisohjeessaan 27.9.1999 lausunut, että EVL 30 §:ssä säädettyjä verotuksen poistoja voidaan pitää kirjanpidon poistoina, jos ne antavat oikean ja riittävän kuvan kirjanpito- ja verotusvelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tämä yleisohje on käytännössä johtanut siihen, että melkein kaikki pienet kirjanpito- ja verotusvelvolliset tekevät ainoastaan EVL:n mukaiset poistot, jolloin mitään poistoveroa ei synny. Järjestelmä on yksinkertainen ja selkeä.

KILA:n yleisohjetta noudatettaessa kirjanpito seuraa verotusta, mikä ei kansainvälisesti ole tavallista. Tämä erikoinen sidonta ei käytännössä ole johtanut merkittäviin ongelmiin. Silti yritysverotuksen kehittämistyöryhmä esittää, että myös pienet kirjanpito- ja verotusvelvolliset tekisivät sekä kirjanpidossaan että verotuksessaan hyödykekohtaiset tai hyödykeryhmäkohtaiset poistot, mikä monimutkaistaisi kirjanpitoa ja verotusta. Muistiossa ei perusteluna esitetä sitä, että

¹¹ Verotus, tilinpäätös ja yhtiöoikeus, VM 4/2006 s. 93.

¹² Ibid. s. 90.

¹³ Ibid. 90–91.

verotus ohjaisi liikaa kirjanpitoa ja siksi johtaisi väärään tilinpäätösinformaatioon. Muutosehdotuksen taustalla on pikemminkin se, että ei tahdota luoda kahta eri poistojärjestelmää. Suuryrityksiä ajatellen hahmotellun poistojärjestelmän katsotaan soveltuvan myös pienemmillä yrityksillä.

Sinänsä verotuksen tarpeiden ei katsota vaativan nykyistä yksityiskohtaisempaa poistojärjestelmää. Järjestelmän selkeyden ymmärretään kuitenkin kuuluvan ensisijaisesti kirjanpito puolen vastuulle. Verolain säätäjä olisi ymmärtääkseni hyväksymässä verraten summaarisenkin poistojärjestelmän, jos kirjanpitosäännökset sen mahdollistavat. Pallo on heitetty valtiovarainministeriöstä kauppa- ja teollisuusministeriön ja KILA:n suuntaan. Jos sillä puolella löydetään selkeät ja toimivat jaksottamissäännökset, ollaan veropuolella valmiita seuraamaan samoja sääntöjä. Voisin kuvitella, että ilman lakimuutoksiakin KILA voisi ohjata sääntöä sellaiseksi, että alle kolmen vuoden käyttöajan hyödykkeet poistettaisiin kerralla. Sen sijaan yhden menojäännöksen järjestelmästä jouduttaneen luopumaan, jos kirjanpitolain muuttaminen osoittautuu mahdottomaksi tai epätarkoituksenmukaiseksi.

Osakeyhtiölain rooli

Jakokelpoisen voiton laskeminen on perinteisesti katsottu kirjanpidon keskeiseksi tehtäväksi. Viime kädessä osakeyhtiön varojenjaosta säädetään kuitenkin OYL:ssa. Tämä ei vähennä kirjanpidon merkitystä, koska OYL:n määräykset nojautuvat kirjanpidon näyttämään tulokseen ja kirjanpitonormien perusteella rakennettuun taseeseen.

IFRS:ään siirryttäessä verotuksellisen ja kirjanpidollisen tuloksen välille syntyy uusia eroja. Realisoitumattomat arvonnousut näkyvät kirjanpidollisessa tuloksessa, mutta yritysverotuksen kehittämistyöryhmä esittää niiden jättämistä pääosin verotuksen ulkopuolelle. Jos työryhmän esittämä poistomalli toteutetaan, ei verotuksen ja kirjanpidon välistä erilinjaisuutta tältä osin synny. Jos taas verotuspoistot pidetään entisellään, mutta EVL 54 §:ssä säädetty verotuksen kirjanpitosidonnaisuus kumotaan, purkautuu kirjanpidon poistojen ja verotuksen poistojen välinen ero vapaaseen omaan pääomaan. Itse asiassa se ei kuitenkaan mene vapaaseen pääomaan kokonaisuudessaan, koska IFRS:n mukaan poistoeroa rasittaa laskennallinen verovelka. Poistoerosta siis 74 % menee vapaaseen omaan pääomaan ja 26 % merkitään taseeseen laskennalliseksi verovelaksi.

Edellä kuvattu tilanne on ristiriidassa sen periaatteen kanssa, että verottaja tulee ennen omistajaa ja että näin ollen verottamattomia voittoja ei saisi jakaa osakkeenomistajille. Tällä näkökulmalla oli merkitystä yritysverotuksen kehittämistyöryhmän tehdessä poistoesitystään.

Voidaan kuitenkin kysyä, olisiko verottamatta jääneen vapaan oman pääoman ongelma ratkaistavissa samalla tavalla kuin realisoitumattomien arvonnousujen ongelma. Silloin OYL:ssa säädettäisiin siitä, että poistoerosta syntynyt vapaa oma pääoma ei ole jaettavissa osakkeenomistajille. En pidä ajatusta mahdottomana.

Toisaalta ratkaisu ei olisi ongelmatontakaan. Erityisesti yhtiöoikeuden asiantuntijat ovat kritisoineet kärkevästi niitä OYL:n muutosesityksiä, jotka tähtäävät verotuksellisiin tavoitteisiin.¹⁴ Tämän kritiikin voisi kuvitella kiihtyvän, jos vielä poistoerokin luokiteltaisiin jakokelvottomaksi vapaaksi omaksi pääomaksi. Poistoero olisi käytännössä monin verroin merkittävämpi tasesuure kuin realisoitumattomat arvonnousut, jotka nyt on esitetty luokiteltaviksi jakokelvottomaksi vapaaksi omaksi pääomaksi.

Poistot ja verotuksen kasvupoliittinen tavoite

Elinkeinoverolain säätämistä 1960-luvun lopulla leimasi vahva pyrkimys taloudellisen kasvun edellytysten luomiseen.¹⁵ Taloushistoria kertoo, kuinka kasvupohjaa rakennettiin ennen muuta raskailla investoinneilla.¹⁶ Teolliset investoinnit paransivat tuottavuutta ja johtivat BKT:n kasvuun. Ylipoistojen ja moninaisten varausten avulla verojärjestelmä muotoiltiin investointeja tukevaksi.

Poistoesityksen perusteluissaan yritysverotuksen kehittämistyöryhmä kiinnittää huomiota talouden kasvumallin muutokseen.¹⁷ Työryhmä toteaa, että elinkeinoverolakia säädettäessä yritysverotus perustui täysin erilaiseen ajatteluun kuin nykyisin. Yhteisöverokanta oli huomattavan korkea, noin 60 prosenttia, mutta veropohja oli kapea. Korkean nimellisen verokannan vuoksi laajoista tuloksentasauskeinoista saatu hyöty oli tuntuva ja etupainotteinen poistojärjestelmä oli merkittävä investointikannustin. Poistojärjestelmä mahdollisti tulorahoituksen kertymisen ja sen merkitystä korosti nopeahko inflaatio ja säännellyt rahamarkkinat, jotka rajoittivat ulkomaisen rahoituksen hankkimista.

Nykyään yritysverotus Suomessa perustuu laajaan veropohjaan ja matalaan verokantaan. Lähes kaikista perusteettomista varauksista on luovuttu ja poistojärjestelmä sisältää viimeisen merkittävän tuloksentasauskeinoon. Verokannan alentuessa tuloksentasauksesta saatava hyöty on pienentynyt. Ulkopuolista rahoitusta on saatavissa rajoituksetta investointeja varten ja korkotasoa on entisiin aikoihin verrattuna matala. Toisaalta verotuksella on edelleen jonkinlainen merkitys investointipäätöstä tehtäessä, koska vero sisältyy yhtenä eränä investoinnin tuotto-laskelmaan.

Globalisaatiokehityksen myötä talouden kasvumalli on muuttunut.¹⁸ Tuotannontekijöistä fyysisten investointien merkitys on pienentynyt ja toisaalta T&K-panostusten ja osaavan työ-

¹⁴ Erityisesti oikeusministeriön yritysverotuksen kehittämistyöryhmän muistiosta antamassa lausunnossa kritisoidaan uuteen osakeyhtiölakiin esitettyjä muutoksia katkeransävyydesti.

¹⁵ Ks. Olli Ikkala – Edward Andersson – Erkki Nuorvala: Uusi elinkeinoverolainsäädäntö, Suomen Lakimiesliiton Kustannus, Helsinki 1969, s. 1–6.

¹⁶ Ks. esim. Matti Pohjola: Tehoton pääoma, WSOY, Helsinki 1996, s. 32–42.

¹⁷ Yritysverotuksen kehittämistyöryhmä VM 4/2006 s. 91–92.

¹⁸ Ks. esim. Jaakko Kiander: Suomalaisen kasvumallin muutos: kansallisesta kasvupoliitikasta globaalitalouteen, teoksessa Kasvumallin muutos ja veropoliitiikan haasteet (VATT), Helsinki 2006. Ks. myös Suomen vastaus globalisaation haasteeseen, VNK:n julkaisusarja 17/2006, Helsinki 2006, s. 147–154. Samoin Lissabonin strategia kasvun ja työllisyyden parantamiseksi – Suomen kansallinen toimenpideohjelma 2005–2008, VM 3a/2005, erityisesti s. 35–40.

voiman merkitys taas on kasvanut. Pyrittäessä tuottavuuden parantamiseen ja taloudellisen kasvun aikaansaamiseen ei enää kiinnitetä katsetta entiseen tyyliin fyysisiin investointeihin, vaan tutkimukseen, kehitykseen ja laadukkaaseen koulutukseen.

CCCTB-työryhmän hahmottelemiin poistojärjestelmiin ei aiota sisällyttää verokannustinta. Työryhmä tavoittelee vain oikeaa ja toimivaa poistojärjestelmää, mutta ei investointeihin kannustavaa järjestelmää. Pyrkimys tuottavuuden parantamiseen ja taloudelliseen kasvuun näkyy työryhmän työpapereissa T&K-menojen vähennyskaavauissa. Niiden mukaan T&K-menot vähennettäisiin kokonaan niiden syntymisvuonna, vaikka vaikutusaika olisi pidempi.¹⁹ Sellaista joustoa, joka on ominaista Suomen verotukselle, ei suunnitellussa jaksotussäännössä olisi. Työryhmä ei esitä suoranaisia, ylimääräisiä veroinsenttiivejä T&K-menoille, mutta pitää avoimna mahdollisuutta kansallisiin järjestelyihin. Komissio antoi 22.11.2006 tiedonannon T&K-kustannusten verokäsittelystä unionin alueella. Siinä se korosti mm. lahjoitusvähennyksen tarpeellisuutta tutkimusta ja korkeinta opetusta kehitettäessä.²⁰

Lausunnoissaan talouselämän etujärjestöt²¹ vastustivat yritysverotuksen kehittämistyöryhmän esitystä poistouudistukseksi. Vastustus perustui näkemykseen, että verotuksen ylipoistoilla on merkitystä investointikannustimina, koska verotus on yksi tekijä investointilaskelmassa. Edelleen nähdään, että Suomen kansantalous tarvitsee lisää fyysisiä investointeja. Investointien taso on Suomessa ollut 1990-luvun alkupuolelta saakka alle EU-valtioiden keskiarvon ja kasvavilla fyysisillä investoinneilla ajatellaan uusissakin olosuhteissa olevan positiivinen vaikutus tuottavuuden paranemiseen ja taloudelliseen kasvuun.

Uudistusprosessi

Yritysverotuksen kehittämistyöryhmä 2005:n tehtävänä oli sopeuttaa verotusta muuttuviin kirjanpito- ja yhtiöoikeussäännöksiin. Eräiden esitettyjen muutosten toteuttamisella on kiire siksi, että uusi OYL on astunut voimaan jo 1.9.2006. Yritykset, joilla on auktorisoitu tilintarkastaja, voivat halutessaan tehdä yhtiökohtaisen tilinpäätöksen IFRS:n mukaan. Jotta IFRS-tilinpäätöksiä voitaisiin käytännössä tehdä, olisi poistokysymys jotenkin ratkaistava. IFRS-tilinpäätöksiä ei tehdä niin kauan kun EVL 54 §:n sisältämä verotuksen kirjanpitosidonnaisuus on voimassa.

CCCTB-projekti etenee nyt niin, että toukokuussa 2007 asiaa käsitellään ensimmäistä kertaa poliittisella tasolla Saksan johdolla. Verokomissaari aikoo tuoda esityksen komission päätettäväksi tammikuussa 2008. Poistoratkaisun tekeminen Suomessa edellyttäneen sitä, että päättäjillä on käsitys siitä, mihin Euroopassa mennään.

¹⁹ [Http://www.ec.europa.eu/taxation](http://www.ec.europa.eu/taxation).

²⁰ Ks. *ibid*.

²¹ Talouselämän etujärjestöillä tarkoitetaan Elinkeinoelämän keskusliittoa, Keskuskauppakamaria ja Suomen Yrittäjiä.

Treatment of depreciations in taxation and accountancy

Under the IFRS, depreciations of machinery and equipment should be made under the individual asset system. Assets may be divided into several groups according to their useful life. Depreciations can be made under the straight line method or the declining balance method. The former is more common.

In September 2004, the European Commission created a Working Group to develop a common consolidated corporate tax base (CCCTB), as the IFRS cannot be used as a starting point in this respect. Many companies will continue to apply national accounting standards instead of the IFRS, which is only compulsory for consolidated accounting. The rules governing the common tax base will be applicable whether the starting point is the IFRS or national accounting standards. Therefore, the common tax base will not be directly linked to the IFRS which are constantly undergoing changes.

There are differences of opinion regarding the choice between individual asset depreciation and a pooling system. Most EU Member States prefer the individual asset approach to the pooling approach. The Commission is convinced that pooling is preferable for the CCCTB, as it is simple and efficient. Sweden supports the Commission, which has highlighted the importance of the principles of simplicity, transparency and certainty. Most of the opposition seems to be based on the premise that the system is intrinsically wrong and inaccurate.

In Finland, a Working Group report *Taxation, Financial Reporting and Company Law* was issued in March 2006. Professor Kari S. Tikka and the present author were members in that Working Group. The purpose was to develop the corporate taxation system in such a way that it would not act as an impediment to companies when preparing their financial statements in compliance with the IFRS.

In Finland, the depreciations of machinery and equipment are calculated on a pooling basis. The maximum allowed depreciation is 25 per cent of the base. For accounting purposes, the company normally wishes to depreciate assets only to what can be justified by wear and tear, but the tax rules quite often allow for more rapid depreciation.

The Working Group proposed that depreciations should be applied according to the assets' useful lives. Also for tax purposes, planned depreciations on the individual bases would be allowed. Depreciations in taxation and depreciations in financial accounts would then be parallel. The Working Group was of the opinion that there is no need for tax incentives relating to depreciations of tangible assets. The proposal is based on the argument that a company's financial profit should not be something more than its profit for purposes of taxation. Otherwise the company would be able to distribute to the shareholders profits which have not been subjected to corporate taxation.

If depreciations in taxation were greater than depreciations in accounting, strong pressure would arise for the prevention of the distribution of untaxed assets by means of corporate legislation.

Business organisations stand firmly against the proposal of the Working Group. Their criticism is mainly based on the idea that it is in the national interest to preserve the tax incentives relating to depreciations. Accelerated depreciations, they claim, are an important element of the tax system promoting productivity and growth.

Heikki Niskakangas

Professor, Helsinki School of Economics