

VAASAN YLIOPISTO
LASKENTATOIMEN JA RAHOITUKSEN YKSIKKÖ

Päivi Ylisaukko-oja

**IFRS-STANDARDEIHIN PERUSTUVIEN SIJOITUSKIINTEISTÖ-
JEN JA RAHOITUSLEASINGSOPIMUSTEN KÄSITTELY**
ELINKEINOVEROTUKSESSA

Talousoikeuden
pro gradu-tutkielma

Talousoikeuden maisteriohjelma

Vaasa 2018

SISÄLLYSLUETTELO

	sivu
LYHENTEET	7
TIIVISTELMÄ	9
1. JOHDANTO	11
1.1. Tutkimuskohteen taustoista	11
1.2. Tutkimustehtävä	17
1.3. Tutkimuksen rakenne	19
2. KIRJANPITO- JA ELINKEINOVEROLAIN VÄLINEN SUHDE	23
2.1. Kirjanpitolain ja elinkeinoverolain suhteesta yleisesti	23
2.1.1. Kirjanpitolainsäädäntönormistosta yleisesti	23
2.1.2. Verolainsäädäntönormistosta yleisesti	24
2.1.3. Kirjanpidon ja verotuksen tuloksenlaskentanormistojen suhteesta	25
2.2. Kirjanpidon ja verotuksen asiallinen sidonnaisuus	28
2.3. Kirjanpidon ja verotuksen muodollinen sidonnaisuus	30
2.4. Kirjanpidon ja verotuksen aineellinen sidonnaisuus	32
2.4.1. Aineellinen sidonnaisuus yleisesti	32
2.4.2. Aineellinen sidonnaisuus ja elinkeinoverotuksen erityissäännökset	33
2.4.3. Aineellinen sidonnaisuus Kontkasan tulkinnan mukaan	35
2.4.4. Aineellinen sidonnaisuus ja verotuksen laajuusongelma	35
2.4.5. Aineellinen sidonnaisuus ja verotuksen jaksotusongelma	36
2.4.6. Aineellinen sidonnaisuus ja ennakkoratkaisut ennen uudistusta	37
2.5. Verotuksen ja kirjanpidon välinen jännite	41
2.5.1. Tulovero-oikeuteen liittyvä muodon ja sisällön välinen jännite	41
2.5.2. Muodon ja sisällön jännite rahoitusleasing-käsitteen tulkinnassa	42
2.5.3. Rahoitusleasingiin liittyviä ratkaisuesimerkkejä ennen uudistusta	43
3. HYVÄN VEROJÄRJESTELMÄN OMINAISUUDET	47
3.1. Yleistä hyvästä verojärjestelmästä	47
3.2. Verotuksen maksukykyisyysperiaate	49

3.3. Verotuksen neutraalisuus	51
3.4. Verotuksen yhdenmukaisuus	52
3.5. Tehokkuus ja yksinkertaisuus hyvän verojärjestelmän ominaisuutena	53
3.6. Verotuksen kansainvälinen kilpailukykyisyys	53
3.7. Veropolitiikan nykytilan haasteet	54
4. SIJOITUSKIINTEISTÖJEN KÄSITTELY KIRJANPIDOSSA JA ELINKEINOVEROTUKSESSA	57
4.1. Kirjanpidon ja verotuksen erot ennen kirjanpitolain uudistusta	57
4.2. Kirjanpidollisesta käsittelystä ennen kirjanpitolain uudistusta	58
4.3. Käyvän arvon kirjanpitokäsittely uuden kirjanpitolain mukaisesti	59
4.4. Käyvän arvon käsittely elinkeinoverotuksessa	62
4.4.1 Taustaa käyvän arvon käsittelystä verotuksessa	62
4.4.2. Käyvän arvon verokäsittely kirjanpituudistuksen jälkeen	63
5. LEASINGSOPIMUSTEN KÄSITTELY KIRJANPIDOSSA JA ELINKEINOVEROTUKSESSA	68
5.1. Kirjanpidon ja verotuksen erot ennen kirjanpitolain uudistusta	68
5.2. Kirjanpidollisesta käsittelystä ennen kirjanpitolain uudistusta	70
5.3. Leasingsopimuksen kirjanpitokäsittely uuden kirjanpitolain mukaisesti	71
5.4. Leasingsopimuksen käsittely elinkeinoverotuksessa	75
5.4.1. Taustaa leasingsopimusten käsittelystä verotuksessa	75
5.4.2. Leasingsopimusten käsittely verotuksessa uudistuksen jälkeen	76
6. UUSISTA SÄÄNNÖKSISTÄ MUODOSTUVA SIDONNAISUUS JA JÄNNITE KIRJANPIDON JA VEROTUKSEN VÄLILLE	83
6.1. Kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuus sijoituskiinteistöjen käsittelyssä	83
6.2. Kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuus rahoitusleasingin käsittelyssä	90

7. LOPPUPÄÄTELMÄT	96
7.1. Loppupäätelmät/ yleistä tutkimuksesta	96
7.2. Loppupäätelmät / sijoituskiinteistöt	96
7.3. Loppupäätelmät / rahoitusleasing	100
LÄHDELUETTELO	107
OIKEUSTAPAUSLUETTELO	115

LYHENNELUETTELO

A	Asetus
ArvL	Laki varojen arvostamisesta 22.12.2005 /1142
CCCTB	Common consolidated corporate tax base CCCTB COM/2016/0683 final. Ehdotus Neuvoston direktiivi yhteisestä yhdistetystä yhteisöveropohjasta (CCCTB). COM/2016/0683 final - 2016/0336 (CNS)
EU	Euroopan unioni
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360
FAS	Finnish accounting standards
FIFO	First in – First out
HE	Hallituksen esitys
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting standards Board
IFRS	International Financial Reporting standard(s)
IFRIC	International Financial reporting standards Interpretation Committee
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KILA	Kirjanpitolautakunta
KPA	Kirjanpitoasetus 30.12.1997/1336
KPL	Kirjanpitolaki 30.12.1997/1339
KTM	Kauppa- ja teollisuusministeriö
KVL	Keskusverolautakunta
LIFO	Last in – First out
LLL	Laki luottolaitostoiminnasta LLL6510/2014 Valtioneuvoston asetus 1020/2012 6 §
PeL	Suomen perustuslaki 11.6.1999/ 731
RvA	Kauppa- ja teollisuusministeriön asetus rahoitusvälineiden arvostamisesta sekä merkitsemisestä tilinpäätökseen ja kon- sernitilinpäätökseen 30.12.2014/1315
TVL	Tuloverolaki
VML	Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558

VAASAN YLIOPISTO**Laskentatoimen ja rahoituksen yksikkö****Tekijä:****Pro gradu -tutkielma:**

Päivi Ylisaukko-oja

IFRS- standardeihin

perustuvien sijoituskiinteistöjen

ja rahoitusleasingsopimusten

käsittely elinkeinoverotuksessa

Tutkinto:

Kauppatieteiden maisteri

Oppiaine:

Talousoikeuden maisteriohjelma

Ohjaaja:

Juha Lindgren

Aloitusvuosi:

2012

Valmistumisvuosi:

2018

Sivumäärä: 116

TIIVISTELMÄ

Uuden KPL:n mukaisesti 1.1.2016 alkaen kansallista KPL:a soveltavat yritykset ovat saaneet mahdollisuuden soveltaa vapaaehtoisesti uusia IFRS-perusteisia kirjanpitomenetelyjä. Uusi KPL on mahdollistanut sijoituskiinteistöjen käypään arvoon arvostamisen (KPL 5:2b) ja rahoitusleasingsopimuksella hankitun hyödykkeen kirjanpitokäsittelyn vuokralle ottajan ostona ja vuokralle antajan myyntinä (KPL 5:5b). Tutkimuksessa on selvitetty, miten elinkeinoveronormisto käsittelee uudet säännökset. Tavoitteena on ollut selvittää - minkälaiseksi kirjanpidon ja verotuksen välisestä suhteesta muodostuva sidonnaisuus ja jännite muodostuvat - uusien IFRS-perusteisten kirjanpitokäsittelyjen myötä. Edelleen on selvitetty, miten uudet säännökset kohtaavat perinteiset hyvän järjestelmän ominaisuudet.

Tutkimus on oikeusdogmaattinen ja perustuu lain esitöihin sekä KVL:n ja KHO:n tulkintaratkaisuihin. Tutkielman viitekehys perustuu veroasiantuntijoiden esittämään kirjanpidon ja verotuksen teoreettiseen asialliseen, muodolliseen ja aineelliseen sidonnaisuuteen.

Tutkimuksen havaintojen mukaan KVL:n ja KHO:n ratkaisuksista voidaan johtaa kirjanpidon ja verotuksen asiallista ja muodollista sidonnaisuutta. KPL 5:2b ja 5:5b mukaiset kirjanpitokäsittelyt pitää kuitenkin eliminoida verotuksessa, ja näin ollen kirjaukset eivät kuulu kirjanpidon ja verotuksen aineellisen sidonnaisuuden laajuuskäsitteeseen. Verotuksellisten poistojen osalta ongelmaksi muodostuu kirjanpidon ja verotuksen aineelliseen sidonnaisuuteen sisältyvä normisidonnaisuus EVL 54 §:n osalta. Myöhemmin tullaan varmasti vielä hakemaan ratkaisua EVL 54 §:n muodostaman kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuuden joustoon ja tulkintaan poistojen osalta. Nähtäväksi jää myös, miten verotuksen kirjanpitosidonnaisuus kehittyy yleisesti tulevaisuudessa. Yritykset toimivat yhä kansainvälisemmässä toimintaympäristössä, joten IFRS-perusteiset kirjanpitokäsittelyt ovat varmasti myös jatkossa vero-oikeudellisen huomion kohteena.

AVAINSANAT: elinkeinotulon verotus, sijoituskiinteistö, rahoitusleasing, poisto, kirjanpitosidonnaisuus

1. JOHDANTO

1.1. Tutkimuskohteen taustoista

Tutkimukseni käsittelee, miten IFRS-standardien mukaisesti kirjanpitoon kirjattuja sijoituskiinteistöjä ja rahoitusleasingsopimuksia käsitellään elinkeinoverotuksessa. KPL:a on uudistettu vuonna 2016 ja yritysten mahdollisuutta soveltaa IFRS-perusteisia kirjanpitokäytäntöjä on laajennettu niille yrityksille, jotka eivät laadi kokonaisuudessaan IFRS-perusteista tilinpäätöstä. Käytännössä tutkimuksen tarkoituksena on tutkia laajalaisesti uuteen kirjanpitolainsäädäntöön integroitujen IFRS-standardien osalta sijoituskiinteistöjen ja rahoitusleasingsopimusten suhdetta elinkeinoverolakiin. Erityisesti tutkimus keskittyy siihen - miten verolainsäädännössä tulkitaan uutta KPL:a ja minkälaisiksi elinkeinoverotuksen ja kirjanpidon välisestä suhteesta muodostuva sidonnaisuus ja jännite muotoutuvat uusien KPL:n säännöksiin johdosta. Tutkimusaihe on samalla ajankohtainen, koska kaikki yritykset Suomessa tekevät lakisääteisen tilinpäätöksen ja veroilmoituksen vuosittain. Uusi KPL on astunut voimaan 1.1.2016, ja sen jälkeen kaikki kirjanpitovelvolliset ovat olleet pakotettuja soveltamaan uudistettua lakia 1.1.2016 jälkeen alkaneiden tilikausien tilinpäätösten laatimisessa. Käytännössä uuden lain soveltaminen aiheuttaa aina tulkintaerimielisyyksiä, joten EVL:n ja KPL:n asiantuntijat ovat käsitelleet aihetta laajasti. KVL ja KHO ovat käsitelleet uuden KPL:n soveltamista verotuksessa ja julkaisseet ratkaisuselosteita jo vuodesta 2016 alkaen.

Elinkeinovalainsäädäntö määrittelee laskentanormiston, minkä mukaan voidaan kattavasti laskea yhteisön verotettava tulo. Kirjanpitolainsäädännön avulla muodostetaan tilinpäätös. Lähtökohtaisesti kirjanpidolla ja verotuksella on kuitenkin hyvin erilaiset informatiiviset päämäärät ja kohderyhmät. Tilinpäätöksen avulla muodostetaan informaatio yritykseen sijoittaneille henkilöille ja yhteisöille sekä mahdollisille tuleville uusille sijoittajille. Tilinpäätös osoittaa paljonko yrityksessä on lakisääteisiä jakokelpoisia varoja. Yrityksen tilinpäätösinformaatiosta ovat kiinnostuneita myös tavaran toimittajat, kilpailijat, henkilöstö, tilintarkastajat, rahoittajat ja viranomaiset. Yrityksen verotettavan tulon laskemisella informoidaan ainoastaan veroviranomaisia käsittelemään yrityksen

lopullinen veronmaksu. Jos verotus- ja kirjanpitolainsäädäntö ovat ristiriitaisia, noudatetaan tilinpäätöksen osalta aina ensisijaisesti kirjanpitolainsäädäntöä, ja vastaavasti verotuksen osalta tulkitaan aina ensisijaisesti elinkeinoverolainsäädäntöä (Leppiniemi & Kaisanlahti 2018a: 57–58, Torkkel 2011:33).

Veropolitiikalla ohjataan verolainsäädäntöä ja verojärjestelmää. Verotuksen tutkija-asiantuntijoiden käsitykset hyvästä verojärjestelmästä vaihtelevat. Useat asiantuntijat korostavat kuitenkin hyvän verojärjestelmän ominaisuuksiin kuuluvan hallinnollisen kustannustehokkuuden, verotuksen neutraalisuuden, verorasituksen jakautumisen ja oikeudenmukaisuuden. Osa asiantuntijoista korostaa myös verotuksen merkitystä taloudellisen kasvun ja yritysten kilpailukyvyn edistämisessä sekä verotuksen ennustettavuutta ja lainsäädäntöteknistä oikeusvarmuutta. (Ranta-Lassila 2002:22–26, Torkkel 2011: 30–31.) Niskakangas korostaa verotuksen oikeusvarmuutta ja sen ennustettavuutta. Suomessa verolainsäädäntö on huomattavasti yleisluontoisempaa kuin esim. Saksassa tai Yhdysvalloissa. Edellä olevasta johtuen KHO:n prejudikaatiooikeus toimii Suomessa ikään kuin alkuperäisen lainsäätäjän työn jatkajana. Niskakankaan mukaan prejudikaatiooikeuden voidaan todeta myös luovan dynamiikkaa vero-oikeusjärjestelmään. Verolainsäätäjä ei välttämättä pysty hahmottamaan kaikkia verotustilanteiden faktoja etukäteen. Tosin prejudikaatit ratkaisevat yksittäisiä tapauksia, ja prejudikaateista johdettaviin yleissäännöksiin tarvitaan asiantuntemusta. (Niskakangas 2011: 59–61.)

Suomessa pörssiyhtiöiltä edellytetään tilinpäätöksen muodostamista IFRS-standardien mukaisesti. Muut osakeyhtiöt soveltavat kansallista kirjanpitolainsäädäntöä ensisijaisesti, mutta vapaaehtoisesti on myös mahdollista siirtyä kansainväliseen tilinpäätöskäytäntöön. Tosin edellä olevaa mahdollisuutta ei ole kovin laajasti käytetty, koska paluuta takaisin kansallisen KPL:n soveltamiseen ei ole, jos yrityksessä päätetään siirtyä käyttämään IFRS-standardeja. IFRS-normistoon sisältyy tilinpäätöstä koskevat yleiset periaatteet, joilla säädetään yleisesti tilinpäätöksen esittämisestä ja laatimisesta. Normistoon sisältyvät myös yksityiskohtaiset IFRS-standardit ja niiden IFRIC-tulkintaohjeet. Lähikohtaisesti IFRS-tilinpäätös ja kansallisen kirjanpitolainsäädännön mukaisesti laadittu tilinpäätös eroavat laatimisperiaatteiltaan huomattavasti toisistaan. Yksityiskohtaisesti kirjauksia ohjaava IFRS-standardeihin perustuva kirjanpito perustuu sijoittajan näkö-

kulmaan ja vaatimuksiin taloudelliselta informaatiolta. Taseen arvot arvostetaan markkinahintaperiaatteella käyvän arvon arvostuksena. ”IFRS-maailma” korostaa elinkeinoverotuksen ja kirjanpidon normistojen erillisyyttä, ja arvostuskirjaukset on ohjeistettu kirjattavaksi usein suoraan oman pääoman kautta. Kansallinen kirjanpitoimme korostaa tuloslaskelman osuutta taloudellisessa informaatioissa. FAS-kirjanpidossa taseen erät arvostetaan pääsääntöisesti hankintamenon mukaisesti. Kansallisen kirjanpito normiston perusteella laaditun talousinformaation peruseriaatteena on velkojien vahva suojaaminen. (Haaramo & Rätty 2009: 30–32, Leppiniemi 2003:13–15.)

Kansalliseen kirjanpitolainsäädäntöön on otettu mukaan säännöksiä kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamisesta ensimmäisen kerran vuoden 2004 KPL:n uudistuksen yhteydessä. 1.1.2005 alkaen Suomessa oli mahdollista vapaaehtoisesti soveltaa KPL 7a:3:ää ja esittää tilinpäätös IFRS-standardien mukaisesti. Kaikki ne julkiset osakeyhtiöt eli kirjanpito velvolliset, joiden liikkeeseen laskemat arvopaperit on otettu kaupankäynnin kohteeksi EU:n alueella, ovat olleet pakotettuja laatimaan yksittäisen tilinpäätöksen ja mahdollisesti erikseen vaadittavan konsernitilinpäätöksensä KPL 7a:2:n mukaisesti 1.1.2005 jälkeen alkavilta tilikausilta IFRS-säännösten mukaisesti. Julkiseen eli ns. listattuun kansainväliseen konserniyhtiöön voi kuulua myös Suomessa rekisteröityjä tytäryhtiöitä. Kansainvälisen konserniyhtiön tytäryhtiöt voivat kuitenkin muodostaa viralliset tilinpäätökset normaalisti kansallisen KPL:n mukaisesti. Verotusta varten IFRS-perusteisista konsernitilinpäätöksistä laaditaan yleisesti vielä ns. erillistilinpäätökset varsinaisten verotusobjektien eli yksittäisten yritysten osalta kansallisen KPL:n mukaisesti. FAS-erillistilinpäätösten avulla voidaan luonnollisesti helpommin muodostaa veroilmoitus ja verolaskelmat verottajaa varten. (Haaramo 2017:484, Leppiniemi 2014:47, Leppiniemi ym. 2018a: 51–52.)

RvA:n mukaisesti myös Suomessa kirjanpito velvollisilla on ollut mahdollisuus - poikkeuksellisesti KPL:ssa yleisesti esiintyvien hankintameno- ja realisointiperiaatteiden vastaisesti - arvostaa rahoitusvälineet käypään arvoon tietyin edellytyksin (Tikka, Nyky, Virtanen, Heiniö & Linnanvirta 2014: 85 - 89). Uuden vuonna 2016 voimaan astuneen KPL:n uudistuksen yhteydessä RvA kumottiin ja siihen sisältyvät säännökset siirrettiin suoraan päivitettyyn KPL:iin (KPL 5:2a).

Hallituksen esityksessä eduskunnalle KPL:n uudistamiseksi HE 89/2015 vp:ltä todetaan, että käytännössä muut kuin pörssiyritykset eivät käytä KPL 7a:n mahdollistamaa KPL:n optiota esittäen tilinpäätös IFRS-standardien mukaisesti. Perusteluna edelliseen todettiin IFRS-perusteisen kirjanpidon problematiikka veroilmoituksen yhteydessä. Käytännössä rajoittavana tekijänä lienee myös se tosiasia, ettei kirjanpitovelvollinen voi perääntyä takaisin kansallisen KPL:n mukaiseen tilinpäätöksen laadintaan, jos yritys päätyy käyttämään KPL 7a:n mukaista kirjanpidollista optiota. Lukuisten kansainvälisten yrityskauppojen myötä monien suomalaisten yritysten omistuksellinen rakenne muodostuu suomalaisesta tytäryhtiöstä, jonka omistaa kansainvälinen emoyhtiö. Edellä olevasta johtuen, vaikka yritykset muodostavat erillistilinpäätöksensä kansallisen KPL:n mukaisesti, joudutaan laatimaan IFRS-perusteinen konvertoitu tilinpäätös alkuperäisestä kansalliseen lainsäädäntöön perustuvasta versiosta. Konvertoitu tilinpäätös tarvitaan kansainvälisen emoyhtiön käyttöön IFRS-perusteista konsernitilinpäätöstä varten. Edellä olevasta aiheutuu suomalaisessa tytäryhtiössä paljon ylimääräistä hallinnollista ja laskennallista työtä. Laskennallinen problematiikka kiteytyy IFRS-standardien jaksotus- ja arvostussääntöihin esim. rahoitusleasingsopimusten kirjanpidollisen käsittelyn osalta. (HE 89/2015 vp: 5.)

Vaikka kirjanpitolainsäädäntöä on laajasti uudistettu ja ohjattu kansainväliseen tilinpäätöskäytäntöjen kehityslinjaan vuoden 2004 kirjanpitolakiuudistuksen yhteydessä, on hallituksen esityksessä HE 89/2015 vp perusteltu kuitenkin voimakkaasti lainsäädännön uudistamisen tärkeyttä. Näin ollen KPL:iin lisättiin arvostus- ja jaksotussääntöksiä sääntelevään viidenteen lukuun kokonaan uudet pykälät 2b, 5b ja 5 c. Kirjanpitovelvollisille sallittiin vapaaehtoisesti soveltaa sijoituskiinteistöjen arvostaminen IFRS-standardien mukaisesti (KPL 5:2b). Uusi KPL 5:5b mahdollistaa yritykselle niin halutessaan rahoitusleasingsopimuksen merkitsemisen taseeseen IFRS-standardien mukaisesti. Uuden KPL 5:5c:n mukaisesti kirjanpitovelvollisella on myös mahdollisuus esittää pääomainsa IFRS-perusteisesti kirjanpidossaan. Näin ollen kirjanpitolakiin lisättiin mahdollisuus niille kirjanpitovelvollisille, jotka eivät laadi tilinpäätöstään kokonaisuudessaan IFRS-standardien mukaisesti, noudattaa IFRS-standardeja sijoituskiinteistöjen, rahoitusleasingsopimusten ja pääomainsa osalta. (HE 89/2015: 157–158.) Kan-

sallinen KPL korostaa varovaisuuden periaatetta arvostamiskysymyksien osalta ja IFRS-standardien mukaisesti laaditun tilinpäätöksen tasearvot perustuvat tilinpäätöshetken markkina-arvoihin. IFRS- periaatteet poikkeavatkin KPL:sta ja EVL:sta paljon, koska IFRS-standardeilla on lähtökohtaisesti toisenlainen arvostustapa taseen vastaaviin - hyväksyen yrityksen omaisuuden realisoitumattomat arvot muutokset laajasti. (Leppiniemi 2003: 14, Leppiniemi 2014: 90.)

ArvL:lla määritetään yrityksen nettovarallisuus, minkä perusteella edelleen määritellään osingon verotus (TVL 41 §). Käytännössä nettovarallisuus lasketaan vähentämällä yhtiön varoista velat, ja näin ollen se kuvaa yritykseen sitoutuneen oman pääoman määrää (Myrsky 2013b:49). TVL 33 b §:n mukaisesti osakeyhtiössä nettovarallisuus vaikuttaa verovapaan tulon ja osingon pääomatulo-osuuden määrään. EVL määrittelee yhteisön verotettavan tulon. Vuonna 2018 yhteisöt maksavat tuloveroa niiden veronalaisten tulojen ja veronalaisten menojen erotuksesta 20 % (TVL 124 §). Osakeyhtiön kirjanpidollinen voitto siirtyy tilikausittain taseen voittovaroihin omistajille jakokelpoiseksi voitoksi. Suomessa kirjanpidon ja verotuksen kytkentä on ollut perinteisesti vahva, ja sen tarkoitus on ollut estää voitonjako verottamattomista varoista (Penttilä 2009:130, Penttilä 2018a:2).

Veroasiantuntijat ovat jaotelleet nykyiset EVL:n verotuksen ja kirjanpidon sidonnaisuudet erilaisiin kategorioihin. Torkkel jakaa verotuksen ja kirjanpidon sidonnaisuudet asiallisiin, muodollisiin ja aineellisiin sidonnaisuuksiin. Kontkasan jaottelussa tosiasiallisten sidonnaisuuksien sisältö vastaa Torkkelin asiallisia sidonnaisuuksia. Edelleen Kontkasan sidonnaisuuskategoriassa Torkkelin muodollisia sidonnaisuuksia käsitellään menettelyllisinä sidonnaisuuksina. Kontkanen jakaa Torkkelin aineelliset sidonnaisuudet normisidonnaisuuksiin ja aineellisiin laajuus- ja jaksotusongelmaa koskeviin sidonnaisuuksiin. Edellä olevan mukaisesti voidaan todeta Torkkelin ja Kontkasan jaottelun perustuvan hyvin samanlaiseen teoreettiseen viitekehykseen. Kahden ensimmäisen kategorian osalta tarkoitetaan periaatteessa samoja asioita, mutta molemmat nimittävät niitä hieman erilaisilla sidonnaisuutta kuvaavilla termeillä. Kontkanen tarkastelee puolestaan Torkkelin aineellista sidonnaisuutta muodostaen kaksi erillistä alakategoriaa, mitkä kuitenkin sisällöllisesti myötäilevät Torkkelin esittämää aineellisen sidonnaisuuden katego-

riaa kokonaisuutena. (Järvenoja 2016:2-3, Torkkel 2012:320, Torkkel 2013:194.) Penttilä on todennut verotuksen kirjanpitosidonnaisuuden jakautuvan aineelliseen, muodolliseen ja käytännön sidonnaisuuteen. Näkökulma sidonnaisuuksien kategorisoimiseen on kuitenkin erilainen verraten Torkkelin ja Kontkasen vastaavien, vaikka periaatteessa käytännössä samantyyppistä teoreettista sidonnaisuutta käsitelläänkin. Penttilä esittää käytännölliseen sidonnaisuuden kategoriaan sisältyvän kirjanpidon informaation olevan perustana verotukselle. Hän korostaakin - se mihin ratkaisuihin kirjanpitovelvollinen on kirjanpidon osalta päätynt - ratkaisee samalla, mikä on ollut kirjanpitovelvollisen tarkoitus myös esittää verottajalle. (Penttilä 2009: 122–124.) Myöhemmin vuonna 2018 Penttilä kiteyttää verotuksen ja kirjanpidon sidonnaisuuden käytännönläheisesti kahteen kategoriaan. Hänen mukaansa on olemassa verolainsäännöksiä, joiden mukaan kirjanpidossa suoritettu kirjanpidollinen menettely voidaan huomioida suoraan verotuksen perusteeksi viitaten KPL:n säännökseen rahoitusvälineen merkitsemisestä käypään arvoon (KPL 5:2a). Toisen kategorian muodostavat ne verosäännökset, joiden mukaisesti hyväksyminen verotuksessa edellyttää yhteneväistä kirjanpidollista menettelyä viitaten EVL 54 §:ään. (Penttilä 2018b: 279.)

Kirjanpidon ja verotuksen suhde vaihtelee eri valtioissa. Yhdysvalloissa verotuksen ja kirjanpidon suhde on perinteisesti ollut lähes riippumaton, mutta nykyisin on kuitenkin käyty julkista keskustelua, mitä vaikutuksia kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuuksien lisäämisellä olisi yritysten hyvään hallintotapaan. Keski-Euroopassa verotuksen ja kirjanpidon suhde on ollut Yhdysvalloista poiketen, joko hyvinkin riippuvainen tai vähän vähemmän riippuvainen. Kirjanpidon ja verotuksen välinen riippuvaisuus on ollut hyvin vahva Suomessa, Ruotsissa ja Saksassa. Iso-Britanniassa suhde on ollut vähemmän riippuvainen, ja muutamissa Keski-Euroopan maissa (esim. Norja, Tanska) riippuvaisuudesta on luovuttu. IFRS-standardit ovat luoneet paineita Euroopassa lieventää verotuksen ja kirjanpidon välistä suhdetta. Edelleen Euroopan unionin pyrkimykset harmonisoida verotus CCTB/CCCTB-direktiiviehdotuksien toteuttamisella ohjaavat luonnollisesti kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuuden eriytymiskehitystä EU:n alueella. (Penttilä 2018b: 280, Torkkel 2013:193,195–196.) Jos kirjanpitosidonnaisuutta halutaan korostaa, tulisi verolainsäädäntöön sisällyttää yleissäännös verotuksen kirjanpitosidonnaisuudesta. Edellä esitettyä yleissäännöstä ei ole kuitenkaan sisällytetty Suomen ve-

ronormistoon. (Penttilä 2018b:278.) Torkkel on tutkimuksessaan vuonna 2011 päätenyt esittämään, että suurten yritysten osalta kirjanpidon ja verotuksen aineellisen sidonnaisuuden käänteisestä sidonnaisuudesta eli tilanteista, joissa verotus vaikuttaa kirjanpitoon tulisi veronormistossa luopua. Edellä oleva johtuu osaksi suurten yritysten soveltamista kansainvälisistä tilinpäätösstandardeista, mitkä rakenteellisesti sopivat kansallisen verolainsäädäntömme kanssa melko huonosti. Toisaalta Torkkel esittää väitöskirjassaan myös aineellisen sidonnaisuuden käänteisestä sidonnaisuudesta eli verotuksen vaikutamisesta kirjanpitoon tulisi luopua myös kansallista kirjanpitolainsäädäntöä soveltavilta suuryrityksiltä. (Torkkel 2012: 320–322.)

1.2. Tutkimustehtävä ja sen rajaus

Tutkimuksen aiheena on etsiä vastaus tutkimuksen pääongelmaan: Miten vuonna 2016 uudistetun kirjanpitolain IFRS-standardeihin perustuvia sijoituskiinteistöjä ja rahoitusleasingsopimuksella hankitun omaisuuden hankintaa käsitellään elinkeinoverotuksessa? Tutkimuksessa on tarkoitus selvittää, mikä on IFRS-standardeihin perustuvien sijoituskiinteistöjen ja leasingsopimusten kirjanpidollisen käsittelyn suhde elinkeinoveronormistoon. Edelleen tarkoituksena on selvittää, miten uudet IFRS-perusteiset kirjanpitosäännökset vaikuttavat kirjanpidon ja verotuksen välisestä suhteesta muodostuvaan sidonnaisuuteen ja jännitteeseen. Lyhyesti on myös lopuksi tarkoitus kommentoida, miten uudet IFRS-perusteiset kirjanpitosäännökset kohtaavat veroasiantuntijoiden esittämät hyvän verojärjestelmän ominaisuudet.

Tutkimuksen rakenne voidaan jakaa seuraaviin kysymyksiin:

- mitä tarkoitetaan KPL:n ja EVL:n välisestä suhteesta muodostuvalla sidonnaisuudella ja jännitteellä
- mitkä ovat hyvän verojärjestelmän ominaisuudet suomalaisten veroasiantuntijoiden mukaisesti,

- miten IFRS-standardeihin perustuvia sijoituskiinteistöjä käsitellään 1.1.2016 alkaen kirjanpidossa ja elinkeinoverotuksessa ja miten uusi KPL vaikuttaa kirjanpidon ja verotuksen suhteeseen
- miten IFRS-standardeihin perustuvia rahoitusleasingisopimuksia käsitellään 1.1.2016 alkaen kirjanpidossa ja elinkeinoverotuksessa ja miten uusi KPL vaikuttaa kirjanpidon ja verotuksen suhteeseen
- analysoidaan verotuksen ennakkotapausten osalta, miten uudet säännökset vaikuttavat kirjanpidon ja verotuksen suhteen sidonnaisuuteen ja jännitteeseen kirjanpidon ja verotuksen välille
- miten uudet säännökset kohtaavat veroasiantuntijoiden esittämät hyvän verojärjestelmän ominaisuudet

Vuoden 2016 alussa voimaan tullut KPL 5:2b on uusi säännös, ja se mahdollistaa myös kansallisen kirjanpitolainsäädännön mukaisesti tilinpäätöksen laativalle yritykselle mahdollisuuden sijoituskiinteistön arvostamiseen tilinpäätökseen IFRS-perusteisesti käypään arvoon. Tutkimuksessa on tarkoitus selvittää, miten elinkeinoverolainsäädännössä tulkitaan sijoituskiinteistöjen käypään arvoon arvostamista, ja mikä on verotuksen ja kirjanpidon sidonnaisuus ja jännite, kun kirjanpitovelvollinen soveltaa uuden säädöksen mahdollistamaa käytäntöä. Tutkimuksessa on myös tarkoitus lyhyesti tarkastella, miten käypään arvoon arvostaminen yleisesti kohtaa veroasiantuntijoiden esittämät periaatteet ja ominaisuudet hyvästä verojärjestelmästä.

Vuoden 2016 alussa voimaan tullut KPL palaa osittain ennen 31.12.2004 valinneeseen tilanteeseen rahoitusleasingisopimusten kirjanpitokäsittelyn osalta. Nyt mahdollistettiin 1.1.2016 voimaan tulleen lain mukaisesti kaikille kirjanpitovelvollisille kirjata vuokratu omaisuus IFRS-perusteisesti eli ikään kuin vuokralle ottaja olisi ostanut hyödykkeen. IFRS-perusteinen rahoitusleasingkäsittely on mahdollista uuden KPL:n 2016 mukaisesti niille yrityksille, jotka soveltavat normaalisti kansallista kirjanpitolainsäädäntöä. Tarkoituksena on selvittää, miten tämän hetkisen elinkeinoverolainsäädännön mukaan tulkitaan KPL 5:5b:n soveltamista ja minkälaiseksi sidonnaisuus ja jännite muodostuvat verotuksen ja kirjanpidon välille uusien KPL:n säännöksiä johdosta. Tutkimuksessa on myös tarkoitus lyhyesti tarkastella yleisesti, miten uusi IFRS-perusteinen leasingkäsitte-

lyn kirjausoptio kohtaa veroasiantuntijoiden esittämät periaatteet hyvistä verojärjestelmän ominaisuuksista.

KPL:iin lisättiin hallituksen esityksen HE 89/2015 vp mukaisesti mahdollisuus niille kirjanpitovelvollisille, jotka eivät laadi tilinpäätöstään kokonaisuudessaan IFRS-standardien mukaisesti, noudattaa IFRS-standardeja myös pääomalainojen osalta KPL 5:5c:n mukaisesti. Tässä tutkimuksessa kuitenkin keskitytään tutkimaan vain uusia säännöksiä KPL 5:2b:n ja KPL 5:5b:n sijoituskiinteistöjen ja rahoitusleasingosimusten osalta. Tutkimuksen ulkopuolelle jätetään myös KPL 5:2a, mikä on käytännössä ns. tekninen uudistus vuonna 2016 kirjanpitolain uudistuksen yhteydessä. KPL 5:2a:n säännöksiä (rahoitusvälineiden merkitseminen käypään arvoon sekä käyvän arvon rahasto) on voinut noudattaa RvA:n mukaisesti jo vuonna 2004. KPL:n uudistuksen yhteydessä asetus on kumottu, ja ko. asetuksen säädökset on siirretty suoraan KPL:iin.

Tutkimuksessa pyritään vero- ja kirjanpito-oikeuden näkökulmasta systematisoimaan IFRS-perusteisten sijoituskiinteistöjen ja rahoitusleasingosimuksella hankittujen omaisuuserien kirjanpidollista ja verotuksellista käsittelyä ennen uutta KPL:a ja uuden KPL:n voimaan astumisen 1.1.2016 jälkeen. Edelleen tutkimuksen tarkoituksena on analysoida ko. aiheeseen liittyviä uusimpia KVL:n ja KHO:n ratkaisuja ja niiden suhdetta kirjanpitoon. Analysoinnin näkökulmassa painottuvat ennakkoratkaisujen asiallinen, muodollinen ja aineellinen sidonnaisuus kirjanpitoon. Lopuksi tarkoitus on lyhyesti kommentoida, miten elinkeinoverotus vastaanottaa uudet KPL:n säädökset 5:2b ja 5:5b. Kommentoinnin näkökulma painottuu KPL:n uudistuksen suhteesta asiantuntijoiden esittämiin hyvän verojärjestelmän ominaisuuksiin. Tutkimuksen pääkohteita tutkitaan laaja-alaisesti. Tutkimuksen laaja-alaisuus on kuitenkin perusteltua, koska kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuus on selvitettävä perusteellisesti, jotta kokonaisuus voidaan hahmottaa. Verotuksen ja kirjanpidon suhteella on myös yhteiskunnallista merkitystä, joten ko. osa-alueita ei voida aiheen kokonaisuudesta jättää kokonaan huomioimatta.

1.3. Tutkimuksen rakenne

Tutkielman teoreettisen viitekehyksen muodostavat vero-oikeudellisten asiantuntijoiden julkaisut ja artikkelit, vero-oikeudellinen oikeuskirjallisuus, olemassa olevan oikeuden sisältö ja prejudikaatit eli keskusverolautakunnan ennakkopäätökset ja korkeimman oikeuden ratkaisut (Myrsky 2002: 5–9) .

Tutkimusmetodini on oikeusdogmaattista eli lainopillista ja tarkoituksena on selvittää, mikä on voimassa olevan oikeuden sisältö. Perinteinen lainopillinen eli oikeusdogmaattinen tutkimusmenetelmä tarkoittaa käytännössä tiettyjen oikeudellisten kysymyksien sääntelyn tutkimista systematisoiden ja tulkiten. (Husa, Mutanen & Pohjolainen: 2008: 20–21.)

Tutkimusaineistona käytetään soveltuvin osin EVL:a ja uutta KPL:a 1.1.2016 alkaen ja myös ko. lain esitöitä. Tutkimusaineistossa analysoidaan aiheeseen soveltuvat KVL:n ja KHO:n tulkintaratkaisut. Tutkimuksessa käsitellään myös aiheeseen liittyviä IFRS-standardeja, valtiovarainministeriön vero-osaston muistioita, KILA:n julkaisuja ja alan asiantuntijoiden julkaisemia artikkeleita mm. Verotus- ja Tilisanomat-lehdissä.

Progradu-tutkielmani ensimmäisessä luvussa esitellään aihetta yleisellä tasolla ja selvitetään aiheen taustoja. Tutkimuskohteen kuvauksessa määritellään aiheen merkitystä KPL:n ja EVL:n näkökulmasta. Edelleen selvitetään tutkimuksen rakenne ja rajaukset.

Tutkimuksen toisessa osassa taustoitetaan varsinainen tutkimusaihe selvittämällä ensin verotuksen ja kirjanpidon välistä suhdetta yleisesti, ja esitetään havainnollisesti, mitä verotuksen ja kirjanpidon välisellä sidonnaisuudella ja jännitteellä tarkoitetaan käytännössä. Taustoituksella määritellään, mihin tutkimuksen teoreettinen pohja perustuu ja pyritään selvittämään, mitä tarkoitetaan erilaisilla tutkimuksessa käytetyillä termeillä. Tutkimuksen toisen luvun osalta voidaan todeta, että tässä tutkielmassa kirjanpidon ja verotuksen suhteen osalta tutkielman rakenteen teoreettisena viitekehyksenä pidetään Torkkelin väitöskirjan vuonna 2011 esitettyä jaottelua kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuudesta. Muiden vero-oikeuden johtavien tutkijoiden jaotteluun ja analysointiin voidaan kuitenkin myös viitata. Tutkimuksen toisessa luvussa kuitenkin keskitytään sidonnaisuuksien pääkategorioihin asiallinen, muodollinen ja aineellinen sidonnaisuus.

Tutkimuksen toisessa osassa selvitetään myös, miten kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuutta on tulkittu eri oikeusasteiden ennakkoratkaisuissa ennen uuden kirjanpitolain voimaantulua. Ennakkoratkaisuissa keskitytään EVL 54 §:stä muodostuvaan kirjanpidon ja verotuksen aineelliseen sidonnaisuuteen ja siitä johdettuun normisidonnaisuuteen. Tutkimuksessa painopiste on vahvasti kirjanpidon ja verotuksen aineellisen sidonnaisuuden teoreettisessa ja oikeusdogmaattisessa tarkastelussa. Lisäksi tutkimuksen toisessa osassa käsitellään verotuksen ja kirjanpidon muodon ja sisällön välistä jännitettä, mikä liittyy rahoitusleasingisopimusten osalta kirjanpidon ja verotuksen väliseen suhteeseen. Toisessa osassa käsitellään myös ennen vuotta 2016 julkaistuja ns. sale and lease back – rahoitusleasingjärjestelyihin liittyviä KHO:n ratkaisuja.

Kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuudesta olisi johdettavissa myös haasteellista lisätutkimusta. Aiheen voimakas liittymäpinta kansainväliseen verotukseen loisi myös syvempää ulottuvuutta tutkimukseen. Mielenkiintoista olisi myös selvittää, miten laajasti kirjanpitovelvolliset ovat ottaneet käyttöön uuden KPL:n mahdollistamat kirjausoptiot. Tutkimusaihe on kuitenkin kohtuullisen teoreettinen ja haastava ja siitä johtuen tutkimuksen progradu- rakenne pyritään kuitenkin kokonaisuutena pitämään selkeästi rajattuna oikeusdogmaattisena tarkasteluna.

Tutkimuksen kolmannessa luvussa käsitellään suomalaisten veroasiantuntijoiden esittämiä yleisiä hyvän verojärjestelmän ominaisuuksia. Hyvän verojärjestelmän yleisiä periaatteita käsitellään, koska lopuksi tutkimuksessa on tarkoitus lyhyesti käsitellä ja kommentoida, miten tutkielmaan liittyvät kansainväliset IFRS-perusteiset kirjanpitokäsittelyt käsitellään elinkeinoverotuksessa. Kommentoinnin näkökulma painottuu KPL:n uudistuksen suhteesta asiantuntijoiden esittämiin hyvän verojärjestelmän ominaisuuksiin.

Tutkimuksen neljännessä luvussa käsitellään IFRS-perusteisesti kirjattujen sijoituskiinteistöjen käsittelyä elinkeinoverotuksessa. Aluksi esitellään taustaa sijoituskiinteistöjen kirjanpito- ja verotuskäsittelyn välille syntyvistä eroista ja kirjanpidon ja verotuksen välisestä suhteesta ennen vuoden 2016 KPL:n uudistusta. Edelleen selvitetään sijoituskiinteistöjen kirjanpidollinen käsittely ennen KPL:n uudistusta ja sen jälkeen 1.1.2016

alkaen. Kirjanpito-osiossa käsitellään tuloslaskelman ja tase-erien arvostamista ja jaksottamista uuden KPL:n uuden jaksotus- ja arvostussäännön 5:2b:n osalta. Luvussa 4.4 selvitetään sijoituskiinteistön käsittely elinkeinoverotuksessa 1.1.2016 alkaen. Analyysissä käsitellään kattavasti KVL:n ja KHO:n ennakkoratkaisuja. Pysin johtamaan päätelmiä kirjanpidon ja verotuksen eroista, ja niiden aiheuttamista verotuksellisista jännitteistä, ja esittelen oikeuden nykyistä tilaa veroasiantuntijoiden kommenttien valossa.

Tutkimuksen viidennessä luvussa käsitellään IFRS-perusteisesti kirjattujen rahoitusleasingsopimuksella hankittujen omaisuuserien käsittelyä elinkeinoverotuksessa. Aluksi esitellään taustaa rahoitusleasingsopimusten kirjanpito- ja verotuskäsittelyn välille syntyvistä eroista ja verotuksen ja kirjanpidon suhteesta ennen vuoden 2016 KPL:n uudistusta. Johdannon jälkeen selvitetään rahoitusleasingsopimusten kirjanpidollinen käsittely ennen KPL:n uudistusta ja sen jälkeen 1.1.2016 alkaen. Kirjanpito-osiossa käsitellään tuloslaskelman ja tase-erien arvostamista ja jaksottamista uusien jaksotus- ja arvostussääntöjen KPL 5:5b:n osalta. Viidennen luvun alaluvussa 4. analysoidaan ja selvitetään rahoitusleasingsopimusten käsittely elinkeinoverotuksessa kirjanpituudistuksen jälkeen. Analyysissä käsitellään kattavasti KVL:n ja KHO:n ennakkoratkaisuja.

Kuudes luku sisältää analyysiä aiheesta tiivistäen vastauksen tutkimuskysymykseen, miten uudet säännökset vaikuttavat verotuksen ja kirjanpidon suhteen sidonnaisuuteen ja jännitteeseen, kun yritykset ryhtyvät soveltamaan uuden KPL:n mahdollistamia IFRS-standardien mukaisia kirjanpidollisia menettelyjä sijoituskiinteistöjen ja rahoitusleasingsopimusten osalta? Analysoin eri oikeusasteiden ennakkoratkaisuja analysoiden, miten uusi KPL vaikuttaa kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuuteen. Tarkastelen aihetta suoraan aikaisemmin esitellyn sidonnaisuusjaottelun mukaisesti ja etsin vastausta, miten verotuksen ja kirjanpidon sidonnaisuus käytännössä joustaa uuden KPL:n voimaan astumisen jälkeen.

Seitsemäs luku sisältää loppupäätelmät ja yhteenvedon tutkimuksesta.

2. KIRJANPITO- JA ELINKEINOVEROLAIN VÄLINEN SUHDE

2.1. Kirjanpitolain ja elinkeinoverolain suhteesta yleisesti

2.1.1. Kirjanpitolainsäädäntönormistosta yleisesti

Myrskyn & Malmgrénin mukaan

”kirjanpito on tilitapahtumien systemaattista muistiin merkitsemistä ja tilinpäätös on kirjanpitonormiston edellyttämä yhteenveto kirjanpitoon merkityistä tilikauden tapahtumista ”.

Kirjanpito-prosessi suoritetaan systemaattisesti noudattaen kirjanpitolainsäädäntönormistoa tietojen tallentamisessa. Tallennetuista tiedostoista johdetaan edelleen yrityksen ulkoinen laskenta sisältäen ulkoiset kirjanpitoraportit ja tilinpäätöksen. (Leppiniemi & Kaisanlahti 2018b: 3.luku, Myrsky & Malmgren 2014:56 -58.) Kirjanpito on muodostettava soveltaen KPL:a ja KPA:ta. KPL 8:2:n mukaisesti KILA voi antaa ohjeita ja tulkintasuosituksia esimerkiksi elinkeinonharjoittajien tai viranomaisten erityisistä pyynnöistä kirjanpidollisten tulkintaongelmien johdosta. KILA julkaisee usein myös kirjanpitolakiuudistusten jälkeen lainsäädäntöä kokoavia yleisohjeita kirjanpitovelvollisille. KILA ei voi kuitenkaan antaa lausuntoja KPL 7 a:n kansainvälisten tilinpäätös-standardien soveltamisesta (KPL 8:2) (Leppiniemi 2017:50).

Kirjanpitolaki on harmonisoitu vuoden 1997 kirjanpitolainsäädännön uudistuksen yhteydessä EU:n kirjanpito-oikeuteen, ja näin ollen kirjanpitolainsäädäntö mahdollistaa laajasti IFRS-standardien käytön. Tilinpäätös voidaan laatia joko kansallisen lainsäädännön mukaisena FAS-tilinpäätöksenä tai kansainvälisten tilinpäätös-standardien mukaisesti IFRS-tilinpäätöksenä. (Penttilä 2009: 120,125.) Julkisesti noteerattujen eli niiden yhtiöiden, joiden liikkeeseen laskemat arvopaperit (osakkeet tai joukkovelkakirjat) on otettu kaupankäynnin kohteeksi Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa säännellyillä markkinoilla, tulee laatia konsernitilinpäätös tai mahdollinen erillistilin-

päätös IFRS tilinpäätösstandardien mukaisesti. (Haaramo, Palmuaro & Peill 2018a:16.) Listaamattomat yritykset voivat myös niin halutessaan tahdonvaltaisesti KPL 7a:3:n mukaisesti soveltaa IFRS-standardeja tilinpäätöksissään.

Aikaisempi vuonna 1973 säädetty kirjanpitolaki perustui Saarion kehittämälle meno-tulo-teorialle. Teorian perusajatuksena on menojen kohdistaminen niitä vastaavan tulon kohdalle. Saarion meno-tulo-teoriassa painotetaan jakokelpoisen voiton ja tuloksen laskemista, kun taas IFRS-kirjanpitoajattelussa painopiste on tilinpäätöksen taseessa ja oikean ja riittävän kuvan antamisessa yrityksen taloudellisesta asemasta. (Kukkonen & Walden 2015:40–41.) Kansainvälistyvän kirjanpitoajattelun lisääntyessä Saarion meno-tulo-teoria joutui väistymään, ja kirjanpitolaain 1997 uudistamistyöryhmän esittämissä perusteluissa ei enää edes mainittu Saarion meno-tulo-teoriaa hyvän kirjanpitotavan lähteenä. (Penttilä 2009: 120, Torkkel 2011:334–336.)

2.1.2. Verolainsäädäntönormistosta yleisesti

Legaliteettiperiaate on keskeinen periaate vero-oikeudessa, ja näin ollen valtion verot ja myös elinkeinoverotus perustuvat PeL 81 §:n mukaisesti eduskunnan säätämiin lakeihin. (Myrsky & Linnakangas 2010:18, Ossa 2013:15.) PeL:ssa tai muissa laeissa säädettyjen valtuutusten nojalla verolakia alempiasteisia säädöksiä voivat asettaa myös valtioneuvosto, valtiovarainministeriö ja verohallinto. Suomen verolainsäädännössä oikeuskäytännöllä ja ns. prejudikaatiooikeudella on huomattava merkitys. Prejudikaatiooikeuden muodostavat KHO:n päätökset ja KVL:n ennakkoratkaisut. (Myrsky 2002: 5-9, 21–27.) Vaikka prejudikaatit eivät muodollisesti sido hallintotuomioistuimia tai veroviranomaisia, on niiden merkitys kansallisessa vero-oikeudessa huomattava. Koska elinkeinoverotus vaikuttaa merkittävästi suoraan yritysten toimintaan, voi poliittinen järjestelmä ohjata verolainsäädäntöä prejudikaatiooikeuden korostumiseen. Myrsky ja Linnakangas esittävätkin, että poliittisista paineista johtuen verolainsäädännössä voi olla taipumusta jättää hankalien asioiden osalta tietoisia aukkoja verolakeihin. Toisaalta talouselämä on hyvin nopeassa muutoksessa, ja näin ollen lainsäätäjän työ elinkeinovero-oikeuden osalta on myös haasteellista. Käytännön verotustilanteet ovat hankalia, ja sen vuoksi on mahdotonta laatia yksityiskohtaista verolainsäädäntöä. Prejudikaatiooikeus

muodostaakin vasta lopullisen kuvan voimassa olevasta yritysverotuslainsäädännöstä. (Myrsky ym. 2010: 20 – 22.)

EVL on Suomessa muodostettu vuonna 1969 perustuen voimakkaasti liiketaloudelliseen Saarion meno-tulo-teoriaan. Vuosien 2004–2005 verouudistusten yhteydessä on ensimmäisen kerran pyritty uudistamaan elinkeinoverotusta vuonna 1995 Euroopan unioniin liittymisen johdosta vaadittaviin muutoksiin. Vuoden 2009 elinkeinoverotuksen muutoksen tavoitteena oli integroida verotusta myös kansainvälisistä tilinpäätösstandardeista johtuviin muutoksiin. Kansalliselle elinkeinoverotukselle oli haasteellista etenkin IFRS-standardeihin sisältyvä käyvän arvon arvostamistapa tilinpäätöksissä. Koska IFRS-standardit eivät salli vapaaehtoisten varauksien käyttöä, muodostui myös poistoeron muutosten kirjanpitosidonnaisuus ongelmaksi. Elinkeinoverotuksen keskeisenä periaatteena oli myös vain realisoituneiden tulojen ja menojen huomioiminen verotuksessa. Kaiken kaikkiaan Suomen kansallinen verolainsäädäntö ei ole kovinkaan hyvin integroitunut vielä uusiin kansainvälisiin tilinpäätösstandardeihin. (Myrsky & Linna-kangas 2010: 24–39, Penttilä 2009:126.)

2.1.3. Kirjanpidon ja verotuksen tuloksenlaskentanormistojen suhteesta

Kirjanpitovelvollisen tulee noudattaa kirjanpidon tuloksen laskentanormistojen määrittelemää hyvää kirjanpitoa muodostaessaan kirjanpitoaineistoa ja tilinpäätöstä. Kirjanpito ja tilinpäätös muodostavat kokonaisuutena todistusaineiston verotusta varten. Lähtökohtaisesti hyvän kirjanpitoa noudattamatta jättäminen saattaa johtaa ongelmiin myös veroviranomaisten kanssa. (Kaisanlahti & Leppiniemi 2017: 52.)

Vaikka kansallinen KPL ja EVL ovat täysin erillisiä lainsäädännöllisiä normistoja, niiden tuloksenlaskentanormistot pohjautuvat kuitenkin lähtökohtaisesti samanlaisiin periaatteisiin; meno tulon kohdalle ja suoriteperuste. Käytännössä meno kirjataan kirjanpitoon samanaikaisesti siitä saadun tulon periaatteella. Menojen kerryttäessä tuloja useana tilikautena, on menot jaksotettava myös useammalle tilikaudelle. Jos kulueraa ei voida jaksottaa kuluksi tilikaudelle, tulee se aktivoida taseeseen. Suoriteperiaatteen mukaisesti kirjanpidossa tulo voidaan kirjata, kun suorite on luovutettu ja vastaavasti meno voidaan

kirjata, kun tuotannontekijä on vastaanotettu. Meno-tulo-teorian merkitys on kuitenkin vähentynyt Suomen KPL:n kehitysprosessien aikana. Hallituksen esityksessä 173/1997 KPL:n uudistuksen 1997 yhteydessä ei viitattu enää tulo-meno-teoriaan, vaan korostettiin tilinpäätöksen merkitystä oikean ja riittävän kuvan antamisessa kirjanpitovelvollisen toiminnasta. EVL tukeutuu kuitenkin edelleen vahvasti meno-tulo-teoriaan, ja näin ollen Suomen verolainsäädäntöä on integroitu vasta hyvin vähän uusiin kansainvälisiin normeihin. IFRS-periaatteilla laadittu tilinpäätös sisältää omaisuuden arvostuksen tilinpäätöshetken käyvillä arvoilla. Tilikauden tulos lasketaankin nettovarallisuuden lisäyksestä. Verotuksessa sovelletaan realisointiperiaatetta meno-tulo-teorian mukaisesti, ja sen vuoksi verotuksen tuloksen ja tappion laskennassa otetaan huomioon pääsääntöisesti vain realisoituneet tulot ja menot. (Myrsky ym. 2014:57–59, Torkkel 2011: 143–144,334-336.)

Kansallisessa kirjanpitolainsäädännössä sovelletaan varovaisuuden periaatetta, koska kirjanpidon pääasiallinen tehtävä on antaa riittävän oikea ja luotettava informaatio hyvän kirjanpitotavan mukaisesti yrityksen sidosryhmille. Varovaisuuden periaatteen mukaisesti tilinpäätökseen kirjataan vain realisoituneet voitot ja arvonnousut. KPL:n mukaisesti tilinpäätökseen on kirjattava poistot ja arvonalentumiset, ja edelleen varovaisuuden periaatteella tulee tilinpäätösinformaatiossa huomioida tulevat vastuut ja riskit hyvän kirjanpitotavan mukaisesti. Varovaisuuden periaatteen soveltaminen verotuksessa poikkeaa kirjanpidossa käytettävästä logiikasta. Verolainsäädäntö pyrkii selkeästi määrittelemään verotettavan tulon – ettei ongelmaksi muodostuisi kirjanpitovelvollisten pyrkimys siirtää verotettavan tuloksen muodostumista, minkä tavoitteena olisi veronmaksun lykkääminen. Kansalliseen kirjanpitolainsäädäntöön poikkeavasti IFRS-perusteinen kirjanpito pyrkii esittämään IFRS-tilinpäätöksen avulla yrityksen reaalisen arvon, ja näin ollen sen suhde kansalliseen elinkeinoverolainsäädäntöön on tällä hetkellä etäinen. (Kukkonen ym. 2015: luku I-osa 4.)

Koska Suomen verolainsäädäntönormistoon ei ole sisällytetty yleissäännöstä verotuksen ja kirjanpidon sidonnaisuudesta, ratkaistaan tulon ja menon veronalaisuus ja jaksottaminen itsenäisen elinkeinoveron laskentanormiston mukaisesti (Penttilä 2018b: 278). Penttilä korostaa kuitenkin Suomen yritysverotuksen olevan voimakkaasti sidoksissa

kirjanpitoon, koska EVL sisältää paljon viittauksia ja kytkeviä KPL:iin. Verotuksessa noudatetaan ns. jatkuvuusperiaatetta toimintamuodon muutos- ja yritysjärjestelytilanteissa (TVL 24 § ja EVL 52-52g §). Edellä olevissa tilanteissa KPL:n mukaisesti ei kuitenkaan edellytetä jatkuvuusperiaatetta (Penttilä 2018a: 2).

Vaikka kirjanpito ja elinkeinoverotus ovat itsenäisiä laskentanormistoja, on kuitenkin käytännössä kirjanpidon nettotulos myös verotuksen tuloksen laskennassa laskennan lähtöarvo. Kirjanpidon ja verotuksen laskentaan aiheutuu eroavaisuuksia kuitenkin joutuksen kirjanpidon ja verotuksen laajuus- ja jaksotuseroista. Kirjanpidon nettotulokseen lisätään kaikki ne veronalaiset tulot, jotka eivät ole kirjatuissa tuloissa ja vähennetään kaikki ne tulot, jotka ovat verovapaita tuloja, mutta ovat kuitenkin kirjattuna kirjanpidon tuloihin. Vastaavasti nettotulokseen lisätään kaikki ne verotuksessa vähennyskelpottomat kulut, mitkä kirjanpidossa ovat kirjattuina ja lisätään vähentäen kaikki ne kulut, mitkä ovat vähennyskelpoisia, mutta eivät ole kirjattuina kirjanpidossa. Edellä olevat oikaisut muodostavat ns. pysyvän laajuuseron kirjanpidon ja verotuksellisen tuloksen välille, eikä niitä oikaista seuraavina verovuosina. Esimerkiksi yksityisnostot osakeyhtiöstä, puolet edustusmenoista ja sakot ja rangaistusluontoiset maksut aiheuttavat laajuuseroa verotuksen ja kirjanpidon välille. Edellä olevat kulut tulee verovelvollisen aina eliminoida kirjanpidollisesta tuloksesta verotuksen yhteydessä. Jaksotuseroja verotuksellisen ja kirjanpidollisen tuloksen osalle voi muodostua esimerkiksi, jos verovelvollinen ei jaksota enakkoon saatuja korkoja ja vuokria kirjanpidossa. EVL 20 §:n mukaisesti enakkoon saadut korot ja vuokrat voidaan kuitenkin jaksottaa ajallisesti kohdistuville verovuosille tuloksi. (Kukkonen ym. 2015: luku I-osa 4.)

KPL:iin viitataan systemaattisesti EVL:ssa. Viittaukset ovat joko suoria viittauksia yksilöityyn KPL:iin tai yksilöityyn KPL:n säännökseen. Ongelmallista on se, että KPL ja EVL ovat kaksi täysin erillistä lakinormistoa, joita myös uudistetaan erillisinä juridisinä uudistusprosesseina. Jos KPL:a uudistetaan, EVL:n säilyttäessä kuitenkin vanhan viittausmuodon jo muutettuun KPL:iin, on tilanne lain tulkitsijan kannalta vähintäänkin hankala. Jos verolainsäädännössä viitataan, joko yksilöityyn KPL:iin tai yksilöityyn kirjanpitosäännökseen, voidaan verotuksessa poiketa viittauksien osalta vain erityisen painavan syyn osalta. Torkkel painottaa väitöskirjassaan erityisen painavan syyn muo-

dostuvan esimerkiksi tilanteessa, jolloin kirjanpitolainsäädäntö on muuttunut, ja jos vastaavasti verolainsäädäntöä ei ole muutettu. (Torkkel 2011:90.) Haasteellista on myös kirjanpidon käsitteen merkitys suhteessa kansainvälisiin tilinpäätösperiaatteisiin. Torkkel toteaaakin kirjanpidon käsitteestä ja käsitteen suhteesta kansainvälisiin tilinpäätösstandardeihin lainsäädännössä seuraavasti:

”Verolainsäädännössä ei ole yleensä tarkemmin määritelty kirjanpidon käsitteen merkityssisältöä, kirjanpidon käsitteen merkityssisällön luonteva tulkinta ja sisältö on haettavissa KPL:sta ja muusta KPL:a täsmentävästä ja täydentävästä lainsäädännöstä, ja että KPL:n mukaan tilinpäätös voidaan laatia kansallisen KPL:n tai kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisesti, on päädyttävä kantaan, että verolainsäädännössä käytetty kirjanpidon käsitteen merkityssisältö kattaa myös kansainväliset tilinpäätösstandardit KPL 7a:1:ssä säädetyin rajoituksin” (Torkkel 2011:114).

2.2. Kirjanpidon ja verotuksen asiallinen sidonnaisuus

Torkkelin väitöskirjassa viitataan Nobesin 2003 esittämään termiin verosaastuminen.

”Nobesin mukaan verosaastuminen (tax pollution) ei ole kirjanpidon ja verotuksen läheisen suhteen seuraus vaan se on kirjanpidon ja verotuksen läheisen suhteen väistämätön seuraus.”

Jos verotusnormisto vaikuttaa kirjanpidon käytännön toteutukseen ja ohjaa kirjanpidon käytännön kirjauksia, voidaan todeta kirjanpidon ja verotuksen asiallisen sidonnaisuuden olemassaolo – kärjistettynä ilmaisten verosaastuminen. Kirjanpidon ja verotuksen asiallinen sidonnaisuus tulee esille esimerkiksi, kun käsitellään rahoitusvälineiden arvostamista KPL 5:2a:n tai 7a:1:ssä tarkoitettujen IFRS-standardien mukaisesti. (Torkkel 2011:115–118.) KPL 5:2 §:n mukaisesti saamiset, rahoitusvarat ja velat esitetään taaseessa nimellisarvoon, hankintamenoon tai alempaan käypään markkinahintaan arvostettuna. Toinen vaihtoehto on arvostaa rahoitusvälineet KPL 5:2a:n mukaisesti hankintamenoa alempaan tai ylempään tilinpäätöspäivän käypään arvoon. Teknisesti kirjanpito

on mahdollista esittää tulouttaen arvon nousu tuloslaskelman kautta, tai vaihtoehtoisesti esittää arvonnousu suoraan taseen vastattavissa käyvän arvon rahastossa; ilman varsinaista tulon muodostusta. Vastaavasti KPL 7a:n mukaisesti kirjanpitovelvollisen on mahdollista niin erikseen päätettäessä vapaaehtoisesti siirtyä noudattamaan IFRS-perusteista kirjanpitoa, vaikka kyseessä ei olisi julkinen yhtiö. IFRS-perusteisessa kirjanpidossa rahoitusvälineet on kirjattava aina käypään arvoon tulosvaikutteisesti IFRS 7- standardin mukaisesti. Pääsääntöisesti elinkeinoverotus ei kuitenkaan tunne kirjanpidollisen omaisuuden arvostamista käypään arvoon, vaan verotuksellisesti arvostaminen tapahtuu aina hankintameno- tai nimellisarvoon. EVL 5.8 §:ssä määritellään veronalaisiksi tuloiksi kaupankäyntitarkoituksessa pidettävien rahoitusvälineiden kirjatut arvonnousut. Käytännössä kirjanpitovelvollisen arvostaessa rahoitusvälineet ja muut omaisuuserät KPL 5:2a mukaisesti (tai noudattaen KPL 7a:n mukaisia IFRS-standardeja) käypään arvoon, tulee kirjanpitovelvollisen huomioida elinkeinoverotuksen hyväksyvän ainoastaan arvonne muutokset vain, jos ko. rahoitusvälineet on esitetty taseen vastaavien vaihto-omaisuutena. Edellä olevan mukaisesti verotuksessa hyväksytään EVL 5.8 §:n mukaisesti vain kaupankäyntitarkoituksessa pidettävien rahoitusvälineiden osalta verotuksessa tuloutukset ja vähennykset arvonne muutosten osalta. (Leppiniemi & Walden 2010: 49, 282–283.) Verotuksen ja kirjanpidon asiallinen sidonnaisuus voi suoranaisesti vaikuttaa kirjanpidossa tehtäviin arvostustapavalintoihin rahoitusvälineiden osalta, koska elinkeinoverotuksen tulo- ja menokäsitys ovat yhteneväiset KPL:n kanssa ainoastaan vaihto-omaisuuteen merkittyjen rahoitusvälineiden osalta. Jos kirjanpitovelvollinen harkitsee muiden kuin kaupankäyntitarkoituksessa pidettävien rahoitusvälineiden kirjanpitokäsittelyä, on mahdollista, että verotus voi vaikuttaa myös kirjanpidossa tehtäviin ratkaisuihin. Näin ollen voidaan edellä olevassa esimerkissä todeta verotuksen ja kirjanpidon välille syntyvän asiallisen sidonnaisuuden. Verotuksen ja kirjanpidon vahva asiallinen sidonnaisuus korostuu myös EVL 14 §:n osalta vaihto-omaisuuden kirjanpidollisen arvostamistavan valintaan. (Torkkel 2011:115–117.)

Tilinpäätöseriin liittyvien määritelmien KPL 4:5.4:in mukaisesti vaihto-omaisuuden arvostaminen on mahdollista suorittaa FIFO-, LIFO- tai keskihintaperiaatteen mukaisesti. Myös todellisen käyttöjärjestyksen mukainen hankintameno- pohjautuva vaihto-

omaisuuden arvostus on mahdollista, mutta sen tekninen todistaminen ja dokumentointi voi olla haasteellista kirjanpitovelvolliselle. EVL 14.2 §:n mukaisesti

”Verovelvollisella verovuoden päättyessä olevan vaihto-omaisuuden hankintamenon suuruus määritetään, ellei verovelvollinen muuta näytä, olettaen, että samanlaiset hyödykkeet on luovutettu tai kulutettu siinä järjestyksessä, missä ne on hankittu.”

Edellä olevan mukaisesti EVL hyväksyy vain todellisen ja FIFO-periaatteeseen perustuvan vaihto-omaisuuden käyttöjärjestysoletuksen. Verotuksen ja kirjanpidon vahva asiallinen sidonnaisuus korostuu myös EVL 14.2 §:n osalta ja vaikuttaa kirjanpitovelvollisen valintaan kirjauskäytännön osalta. (Leppiniemi 2014: 232, Torkkel 2011:115–117.)

Kontkasan mukaan verotuksen ja kirjanpidon tosiasiallinen sidonnaisuus voidaan kiteyttää myös siihen tosiasiaan, ettei kirjanpitovelvollisten ole liiketaloudellisesti edes kannattavaa ylläpitää kaksinkertaista erillistä laskentaprosessia verotusta ja kirjanpitoa varten (Järvenoja 2016:2). Se miten kirjanpito on muodostettu, osoittaa ja todistaa samalla selkeästi usein myös sen minkälainen informaatio halutaan osoittaa veroviranomaisille. Luonnollisesti myös kirjanpitovelvollinen miettii perustaessaan vaihto-omaisuuden seurantajärjestelmää, miten se on mahdollista järjestää tehokkaimmalla ja edullisimmalla tavalla ottaen huomioon kirjanpidon ja verotuksen asiallisen sidonnaisuuden.

2.3. Kirjanpidon ja verotuksen muodollinen sidonnaisuus

Verolainsäädäntöön sisältyy paljon säännöksiä, jotka määrittelevät veronsaajien ja verovelvollisten oikeuksia ja velvollisuuksia. Verotusprosessia säätelevät verohallinnon organisaatiota, verotuksen toimittamista ja muutoksenhakua koskeva verolainsäädäntö. Kaikki edellä olevat säännökset muodostavat kirjanpidon ja verotuksen muodollisen sidonnaisuuden. (Torkkel 2011:118.) VML 3.1 § kiteyttää ajanjakson, mistä veroa

maksetaan eli ” veroa suoritetaan verovuonna saadusta tulosta ” ja VML 3.2 § määrittelee verovuoden seuraavasti:

”Verovuosi on se kalenterivuosi tai, jos KPL:ssa (1336/1997) tarkoitettuna tilikautena ei ole kalenterivuosi, se tai ne tilikaudet, jotka ovat kalenterivuoden aikana päättyneet (22.12.2005/1145).”

KPL 1:4:n mukaisesti tilikauden ajanjaksoon sisältyy 12 kk. Tilikauden muutostilanteissa tilikauden kesto voi olla lyhyempi tai pidempi kuin 12 kk, mutta enintään 18 kk. Tilikausi voi olla myös kalenterivuodesta ”murrettu” 12 kk kestävä ajanjakso esim. 1.5.2011 – 30.4.2012. Edellä olevasta voidaan todeta KPL:n ja VML:n muodollisen sidonnaisuuden ja kiinteän yhteyden – kirjanpidossa ja verotuksessa tulo määritetään samalta laskentakaudelta. (Torkkel 2011: 118–119.)

Muodollisiin sidonnaisuuksiin voidaan sisällyttää myös verotuksessa Kontkasen määritelmien ns. menettelyllisten sidonnaisuuksien osalta verolomake (Järvenoja 2016:3). Ennen verolomakkeiden muutosta vuonna 2006 verotettavan tuloksen laskenta korosti lähtökohtaisesti verotettavan tuloksen alustavaa perustumista kirjanpidolliseen tilikauden tulokseen. Kirjanpidolliseen tulokseen lisättiin tuottoihin sisältymättömät verotettavat tulot ja edelleen lisättiin kuluihin sisältyvät verotuksessa vähennyskelpottomat menot. Edelleen kirjanpidollisesta tuloksesta vähennettiin tuottoihin sisältyvät verovapaat erät ja edelleen vähennettiin kuluihin sisältymättömät vähennyskelpoiset erät. Verolomakkeiden uudistuksen jälkeen vuodesta 2006 alkaen myös verolomakkeet on laadittu suoraan verolainsäädännön normiston mukaisesti. Käytännössä edellä esitettyä kirjanpidolliseen tulokseen pohjautuvaa tuotto- ja kuluerien lisäys- ja vähennyskaavaa voidaan toki edelleen soveltaa, mutta verolomakkeissa ei sovelleta kuitenkaan ko. laskentatapaa. Uudistettu tuloverolaskelma ei noudata muodollisesti kirjanpidon tuloslaskelma- ja tasekaavaa, vaan laskelma on suoraan ryhmitelty EVL:n mukaisesti ja verotettava tulo lasketaan tulolähteittäin. Näin voidaan todeta, että verolomakeuudistus osaltaan lisäsi KPL:n ja EVL:n laskentanormistojen erillisyyden korostamista. (Laukkanen 2006:1–10, Torkkel 2011:120–121, Penttilä 2009:123.)

2.4. Kirjanpidon ja verotuksen aineellinen sidonnaisuus

2.4.1. Aineellinen sidonnaisuus yleisesti

Edellä esitellyillä kirjanpidon ja verotuksen asiallisilla ja muodollisilla sidonnaisuuksilla on elinkeinotuloveron laskentaan välillinen yhteys. Aineellisen sidonnaisuuden osalta voidaan korostaa sen välitöntä yhteyttä elinkeinotuloveron laskentaan. Aineellinen sidonnaisuus muodostuu niistä säännöksistä, jotka käsittelevät verovelvollisuutta, verotettavan kohteen määrittelyä ja lopullista veron laskemista. (Torkkel 2011: 16, 122.)

Vaikka KPL ja EVL sisältävät itsenäiset tuloksen laskentanormistot, on niillä kuitenkin myös yhteistä liittymäpintaa. KPL:n ja EVL:n aineellinen sidonnaisuus tulee selkeästi esiin EVL 54 §:ssä seuraavasti:

”Verovelvollisella on oikeus sen mukaan kuin edellä on säädetty jakaa saamansa tuloerä usealle verovuodelle sekä vähentää vaihto- ja sijoitusomaisuuden hankintameno ja varaukset kuluina vain, mikäli vastaavat kirjaukset on tehty kirjanpidossa. Poistoina sekä 25 ja 26 §:ssä tarkoitettuina kuluina verovelvollinen ei saa vähentää suurempaa määrää kuin mitä hän on verovuonna ja aikaisemmin kirjanpidossaan vähentänyt.”

Kirjanpidon ja verotuksen aineellista sidonnaisuutta korostaen EVL 54 §:n mukaisesti mainittujen erien osalta voidaan vähentäminen verotuksessa hyväksyä vain, jos vastaavat kirjaukset on tehty kirjanpidossa. Kun pykälän sanamuoto avataan yksityiskohtaisesti, ja eritellään mihin eriin ko. pykälä kohdentaa ehdottoman kirjanpitosidonnaisuuden verotuksessa, voidaan muodostaa seuraavanlainen lista:

”ennakkoon saadut korot, vuokrat ja muut tuloerät (EVL 20 §), vaihtomaisuuden hankintamenosta tehtävät kulukirjaukset (hinnanlaskuvähennys), sijoitusomaisuuden hankintamenosta tehtävät kulukirjaukset (hinnanlaskuvähennys), talletuspankkien, vakuutuslaitosten ja eläkelaitosten luottotappiovaraukset (EVL 46§), toimintavaraus (EVL 46a §), takuuvaraus (EVL 47§), hinnanlasku-

varaus (EVL 49§), vakuutus- ja eläkelaitosten lakisääteiset vastuumuutokset (EVL 48 §), käyttöomaisuuden poistot, liiketoiminnan kehittämiseen tähtäävän tutkimustoiminnan menot (EVL 25 §), elinkeinotoiminnasta johtuneiden velkojen indeksi- ja kurssitappiot (EVL 26 §)”(Tikka, Nykänen, Juusela & Viitala 2018: 4.luku).

EVL 54 §:n merkitys elinkeinoverotuksen ohjaamisessa on oleellinen. Taustana sen säätämislle vuonna 1976 on verottajan toimesta estää kirjanpitovelvollisen verotuksellinen ”taktikointi” kuluvaraston avulla. Jos verovelvollinen vähentäisi vain verotuksellisesta tuloksesta poistot ja varaukset, edelleen vastaavasti siirtäisi tilikauden voittoa taseen voittovaroihin ja jakaisi tilikaudelta voittoa, olisi tilanne verottajan kannalta kohtuuton. (Andersson & Penttilä 2014: 812, Torkkel 2011:138.) Poistojen osalta kirjanpitovelvollinen voi vähentää poistoja käytännössä enemmän tai vähemmän kirjanpidossa kuin verotuksessa - kirjaten verotuksellisena ja kirjanpidollisena poistojen erotuksena poistoeron muutosta - ja taseen vastattaviin poistoeron lisäystä tai vähennystä. Käytännössä verovelvollinen ei voi kuitenkaan vähentää verotuksessa enemmän poistoja kuin mitä on kirjattu kirjanpidossa. Teknisesti on kuitenkin mahdollista siirtää verotuksessa verovuoden aikana hyväksymättömiä verotuksellisia poistoja ns. hyllypoistoiksi. Edellä esitettyjä ”hyllypoistoja” eli poistoja, mitkä ovat EVL:n sallimia enimmäispoistoja suuremmat, verovelvollinen voi hyödyntää verotuksessa myöhemmin vuosittaisten maksimipoistojen rajoissa. Edellä olevasta seuraa, että ”hyllypoistojen” osalta kirjanpito ja verotus eivät ole yhteneväiset EVL 54 §:n mukaisesti. Verotuksessa ”hyllypoistot” voidaan kuitenkin vähentää normaalisti EVL 54 §:stä huolimatta. Verotuksellisesti ajatellaan, että koska ko. poistot on esitetty kirjanpidossa aikaisempina verovuosina, täyttyy EVL 54 §:n ehto kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuudesta. (Penttilä 2018a: 4.) Edelleen voidaan todeta, että kirjanpidolla on suuri merkitys verotuksen jaksottamiskysymyksissä, mutta vastaavasti kirjanpito ei ratkaise suoraan tulon veronalaisuutta ja menon vähennyskelpoisuutta (Andersson ym. 2014:810).

2.4.2. Aineellinen sidonnaisuus ja elinkeinoverotuksen erityissäännökset

Kirjanpidon meno-tulo-teoriaan pohjautuva elinkeinoverolainsäädäntö ilmenee selkeästi mm. EVL 28 §:stä, minkä mukaisesti vaihto-omaisuuden hankintameno on sen verovuoden kulu, jona vaihto-omaisuus on luovutettu, kulutettu tai menetetty. Koska vaihto-omaisuuden hankintameno jaksotetaan samalla logiikalla kirjanpidon puolella, ei verotukseen ja kirjanpitoon synny eroavaisuuksia - EVL 28 § osoittaaakin kirjanpidon ja verotuksen aineellisen sidonnaisuuden käytännössä. (Kukkonen ym. 2015: I-luku 4.) Kirjanpidon ja verotuksen aineellista sidonnaisuutta korostaa myös EVL 14 §, minkä mukaisesti vaihto-omaisuuden, sijoitusten ja käyttöomaisuuden hankintamenoon liittyvät muuttuvat ja kiinteät kulut, mitkä on aktivoitu taseeseen hankintamenona EVL 14.1 §:n ja KPL 4:5:n mukaisesti, voidaan hyväksyä verotuksessa vähennyskelpoisina kuluna ainoastaan, jos vastaavat kirjaukset on tehty kirjanpidossa. Andersson ym. viittaavat KPL 4:5.2:n ja KPL 4:5.3:n tulkinnalla olevan välitön vaikutus myös verotukseen. EVL 14 §:ssä on myös merkittynä suora viittaus KPL 4.5:ään. Edellä olevasta voidaan johtaa oletus EVL 14 §:n ja kirjanpidon verotuksen aineellisesta sidonnaisuudesta. EVL 14 §:ää voidaan toteuttaa verotuksessa vain, jos vastaavat kirjaukset on tehty kirjanpidossa. (Andersson ym. 2014:391.) Kirjanpidon ja verotuksen aineellisista sidonnaisuuksista voidaan ottaa esille myös EVL 25 § ja 26 §. KPL 5.8:n mukaisesti kirjanpitovelvollinen voi niin päätettäessä aktivoida taseeseen liiketoiminnan kehittämismenoja. Kehittämismenojen vähentämisestä säädetään EVL:n tulon ja menon jaksottamissäännöksiä 25 §:ssä. Verovelvollinen voi niin halutessaan vähentää kehittämismenot joko verovuoden kuluna tai vaihtoehtoisesti poistoina kahden tai useamman verovuoden aikana. Edellä olevassa pykälässä ei suoraan viitata kirjanpitoon, mutta EVL 54 §:ssä viitataan suoraan EVL 25 §:ään ja esitetään myös poistojen osalta, että verovelvollinen voi maksimissaan vähentää verotuksessa, mitä hän on verovuonna kirjanpidossaan kirjannut. Edelleen, jos verovelvollinen siirtää seuraaville verovuosille verotuksessa vähennettävää, tulee myös ko. kulujen ja poistojen olla kirjattuna kirjanpidossa aikaisemmin. EVL 26 §:n mukaan verotuksessa voidaan vähentää kuluina verovuoden aikana realisoituneet kurssitappiot. EVL 54 §:ssä viitataan suoraan edellä olevaan kurssitappioiden vähentämiseen ja esitetään yksiselitteisesti, ettei verovuonna saa vähentää EVL 26 §:ssä tarkoitettuja kuluja enempää kuin kirjanpidossa on vähennetty. Edellä olevissa esimerkeissä säännökset käsittelevät suoraan verovelvollisuutta, verotettavan kohteen määrittelyä tai lopullista elinkeinotuloveron laskemista. Näin ollen edellä olevissa esimerkeissä voidaan myös

todeta kirjanpidon ja verotuksen aineellisen sidonnaisuuden olevan ilmeinen. (Andersson ym. 2014: 528- 531.)

2.4.3. Aineellinen sidonnaisuus Kontkasen tulkinnan mukaan

Järvenoja viittaa artikkelissaan Kontkasen tulkintaan verotuksen ja kirjanpidon aineellisista sidonnaisuuksista. Kontkanen käsittelee aineellisia sidonnaisuuksia ja vielä erillisenä kokonaisuutena normisidonnaisuuksia. Hän painottaa aineellisten sidonnaisuuksien keskeistä merkitystä käytännön tuloverotukseen liittyvien laskentaongelmien ratkaisemisessa. Kirjanpidon ja verotuksen aineellisten sidonnaisuuksien perusteella, löydetään usein ratkaisut verotuksessa verotettavan tulon ja vähennyskelpoisen menon laajuus-, kohdistamis-, jaksotus- ja arvostusongelmissa. Aineellinen sidonnaisuus voidaan kiteyttää verolainsäädännössä säänneltyihin laajuus- ja jaksotusongelmien ratkaisuihin liittyviin kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuuksiin. Kontkasen normisidonnaisuus korostaa kirjapidossa muodostettavien kirjauksien muodollista ja sisällöllistä sidonnaisuutta verotukseen esim. EVL 54 §. Normisidonnaisuus voidaan kiteyttää verotuksen ja kirjanpidon lainsäädäntöjen sisällölliseen yhteneväisyyteen. (Järvenoja 2016:2-3.)

2.4.4. Aineellinen sidonnaisuus ja verotuksen laajuusongelma

Kari S. Tikka on esittänyt verotuksen ja kirjanpidon aineellisen sidonnaisuuden laajuusongelman havainnollistamiseksi ja yksinkertaistamiseksi ns. ”Tikan kaavion”.

”Kirjanpidon tulos
+ tuottoihin sisältyvät erät
- tuottoihin sisältyvät verovapaat erät
+ kulut, jotka eivät ole verotuksessa vähennyskelpoisia
- kuluihin sisältyvät verotuksessa vähennyskelpoiset erät
= verotettava tulos ”

Elinkeinoverotuksessa todetaan yksinkertaisesti EVL 3 §:n mukaisesti elinkeinotoiminnan tuloksen olevan verovuoden tuottojen ja kulujen erotus. Lähtökohdaksi veroilmoitusta laadittaessa otetaan kirjanpidon tulos. Edelleen kun verovelvollinen on selvittänyt

verotuksen ja kirjanpidon sidonnaisuuden laajuusongelmat, lisätään tulokseen ja vähennetään kirjanpidollisesta tuloksesta oheisen ” Tikan kaavion ” mukaisesti tuotot ja kulut. (Järvenoja 2016:4, Tikka 1975:16.) Kirjanpitoa johdetaan KPL:n mukaisesti. Suoriteperiaatteen mukaisesti tilikauden tulot ja menot muodostavat kirjanpidollisen tuloksen. EVL 4 §:n mukaisesti veronalaisia elinkeinotuloja ovat rahana tai rahanarvoisena etuutena saadut tulot. Vastaavasti EVL 7 §:n mukaisesti verotuksessa vähennyskelpoisia menoja ovat kaikki ne menot ja menetykset, jotka ovat johtuneet elinkeinotoiminnassa tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä. Veronalaisia tuloja määrittelee verotuksen suoriteperiaate ja realisointiperiaate. Veronalaisia menoja ohjaa suoriteperiaate ja menojen reaalisuus. Vaikka käytännössä kirjanpidon ja verotuksen yleistä sidonnaisuutta ei ole verotuslainsäädännössä olemassa, on verotus- ja kirjanpitolainsäädännöllä kuitenkin sisällöllinen yhteneväisyys. Järvenoja painottaa kirjanpitovelvollisen muodostaessaan tilinpäätöstään keskittyvän käytännössä pääsääntöisesti yrityksen kirjanpidollisen tuloksen selvittämiseen. Nykyisin kuitenkin suurin osa kirjanpidon tapahtumista on jo nyt yhteneväiset verotuksen osalta, vaikka mitään yleissäännöstä verotuksen ja kirjanpidon yleisestä sidonnaisuudesta ei ole verotuslainsäädännössä. Verotuslainsäädännössä on viittauksia kirjanpitolainsäädäntöön vain pienen erän osalta. (Järvenoja 2016: 4-6.)

2.4.5. Aineellinen sidonnaisuus ja verotuksen jaksotusongelma

Kirjanpidon ja verotuksen aineellisen sidonnaisuuden jaksotusongelmaa voidaan havainnollistaa alla esitetyn laskentamallikaavion avulla.

- + *tämän vuoden tulot, jotka eivät ole tuotoissa*
- *eri vuoden tuotot, jotka ovat tuotoissa*
- + *eri vuoden menot, jotka ovat kuluissa*
- *tämän vuoden kulut, jotka eivät ole kuluissa*

KPL 5:1:ssä määritellään tilikauden tulot kirjattavaksi tuotoiksi tuloslaskelmaan. Edelleen tuotoista vähennetään kuluina ne menot ja menetykset, jotka eivät todennäköisesti enään kerrytä tuloja. KPL sisältää edellä olevan yleisjaksotussäännön lisäksi luonnolli-

sesti myös erillisiä jaksotukseen liittyviä erityissäännöksiä. EVL 19. 1 § ohjaa verotuksessa tulon jaksottamista määrittelemällä verovuoden tulon sen verovuoden tuloksi, jonka aikana se on saatu rahana, saamisena tai muuna rahanarvoisena etuutena. EVL sisältää myös kohdennettuja erityissäännöksiä tulon jaksottamisen osalta. Jaksotuseroja kirjanpidon ja verotuksen välille voi syntyä esimerkiksi, kun verotuksessa käsitellään kirjanpidossa kirjattuja suunnitelmanmukaisia poistoja. Menon suoriteperiaatetta korostetaan EVL 22 §:ssä, minkä mukaisesti meno jaksotetaan verotuksessa sinä verovuonna, jonka aikana ko. meno on vastaanotettu. Elinkeinoverotuksessa määritellään myös tarkasti, paljonko verovuonna kirjanpitovelvollisen on mahdollista vähentää verotuksessa poistoja. Vähennyskelpoisten poistojen maksimirajat ylittäviä ns. ylipoistoja ei hyväksytä verotuksessa. Ylipoistot on kuitenkin mahdollista siirtää esim. ns. hyllypoistoiksi, joita verovelvollinen voi vähentää verotuksessaan tulevina verovuosina EVL:n mukaisen maksimipoistorajojen mukaisesti. Kirjatuista varauksista voi myös muodostua jaksotuseroja verotuksen ja kirjanpidon välille. (Järvenoja 2016: 8.)

2.4.6. Aineellinen sidonnaisuus ja ennakkoratkaisut ennen uudistusta

Esimerkkeinä KVL:n ja KHO:n päätösten linjauksista suhteessa kirjanpidon ja verotuksen aineelliseen sidonnaisuuteen ja normisidonnaisuuteen, tarkastellaan ennen uuden KPL:n 2016 voimaatuloa julkaistuja ratkaisuja.

”KVL 2013/47. A Oy:n käyttöomaisuuteen kohdistui elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 30 §:n 2 momentissa ja 35 §:ssä tarkoitettuja suurehkoja korjausmenoja, joita yhtiö käsittelee kirjanpidossaan käyttöomaisuuden hankintamenoina. Vuoden 2013 verotuksessa yhtiön oli kuitenkin tarkoitus vaatia veroilmoituksellaan näiden menojen vähentämistä vuosikuluina.

Suurehkot korjausmenot katsotaan verotuksessa käyttöomaisuuden hankintamenoksi vain verovelvollisen niin vaatiessa. Vaikka mainittuja menoja käsiteltiin kirjanpidossa käyttöomaisuuden hankintamenoina, oli yhtiöllä oikeus vähentää menot verotuksessa vuosikuluina, mikäli yhtiö ilmoitti menojen vähentämisestä kyseisen vuoden veroilmoituksella. Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 54 §:n 2 momentti ei estänyt näiden menojen vähentämistä edellä mainitulla tavalla. Ennakkoratkaisu vuosille 2013 ja 2014. Laki elinkeinotoiminnan verottamisesta 30 § 2 mom, 35 § ja 54 § 2 mom ”

Ratkaisun taustatietoina kirjanpitovelvollinen oli ensin aktivoinut suurehkot korjausmenot ja edelleen kirjannut poistot aktivoidusta hankintamenosta kirjanpitoon normaalisti. Yhtiö oli kuitenkin vaatinut verotuslaskelmassaan suurehkon korjausmenon poistettavaksi kokonaisuudessaan vuosikuluna ja eliminoinut veroilmoituksessa korjausmenon aktivoinnin ja siihen kohdistuvat poistot tuloslaskelmassaan. Vaikka edellä olevassa tapauksessa kirjanpito ja verotus eivät olleet yhteneväiset EVL 54 §:n mukaisesti, hyväksyi KVL kuitenkin ko. erän vähennettäväksi kokonaisuudessaan vuosikuluna. KVL esitti perusteluissaan EVL 30 §:n ja 35 §:n mukaisesti suurehkojen korjausmenojen aktivoinnin olevan vapaaehtoista verotuksessa. Edellä olevasta johtuen ko. erän aktivointi ja poistokirjaukset oli mahdollista eliminoida verolaskelmassa. (Penttilä 2018a: 6.) Ko. kuluerän jaksottamiseen voidaan soveltaa normaalisti jaksottamisen yleisäännökseen EVL 22 §:ään sisältyvää menon suoriteperiaatetta. Penttilä viittaa artikkelissaan vuoden 1983 KHO:n päätökseen T 1391, minkä mukaisesti vuosilomapalkkojen ja lomarahojen verovähennyskelpoisuutta ei poistanut puuttuva kirjanpitokäsittely. Yksinkertaistettuna EVL 54 §:ään ei sisälly EVL 22 §:n tarkoittamat kuluerät. EVL 54 §:ssä mainitaan vain poistot, EVL 25 §:n tutkimustoiminnan menot, mutta ei kuitenkaan tutkimustoimintaan liittyvien rakennusten ja rakennelmien osalta ja 26 §:n kurssivoitot ja – tappiot. (Penttilä 2014: 1- 3.) Ennakkoratkaisun mukaisesti EVL 54 §:ää kirjanpidon ja verotuksen kirjausten ja verotuksen yhteneväisyysvaatimusta ei sovelleta tässä tapauksessa. Edellä olevasta seuraa, että EVL 54 §:ää voidaan soveltaa vain poistojen osalta. Toisaalta elinkeinoveronormisto ei sisällä sidonnaisuussäännöstä, minkä mukaisesti suurehkot korjausmenojen veronvähennyskelpoisuuden ehtona olisivat vastaavat kirjaukset kirjanpidossa. Vaikka kirjanpito ja verotus eivät olleet lainkaan symmetrisiä, voidaan suurehkot korjausmenot vähentää kuitenkin vuosikuluna kokonaisuudessaan. Ratkaisulla KVL 2013/47 eriytetään verotuksen ja kirjanpidon välinen aineellinen ja normisidonnaisuus. KVL:n linjaus osoittaa selkeästi, ettei verotuksen ja kirjanpidon välillä ole muodollista 54 §:n edellyttämää normisidonnaisuutta, kun kirjanpidon ja verotuksen hankintamenoarvot poikkeavat toisistaan. Aineellinen sidonnaisuus jaksottamis- ja laajuusongelman osalta muodostui kuitenkin ja suurehkot korjausmenot voidaan näin ollen hyväksyä verotuksessa. Käytännössä kirjanpidossa muodostettavien kirjauksien muodollista ja sisällöllistä sidonnaisuutta EVL 54 §:n mukaisesti ei verotukseen kuitenkaan synny. (Järvenoja 2016: 10–11.)

”KVL 2013/46 ja KHO 2015:43. Osuuskunta oli luovuttanut liiketoimintansa tytäryhtiölleen A Oy:lle. Liiketoiminnan luovutus oli A Oy:n kirjanpidossa käsitelty siten, että tase-erät oli siirretty siirtohetken kirjanpitoarvoista, eikä A Oy:n kirjanpitoon muodostunut liikearvoa. Verohallinnon osuuskunnalle antaman ennakkoratkaisun mukaan luovutukseen ei sovellettu elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52d §:n liiketoimintasiirtoa koskevia säännöksiä, vaan siirto oli katsottu veronalaiseksi apporttiluovutukseksi, jonka yhteydessä oli syntynyt liikearvoa. A Oy:llä katsottiin olevan, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 54 §:n 2 momentin säännöksen sanamuodon estämättä, oikeus vähentää liikearvo vuotuisina poistoina. ”

KHO on jatkanut samaa linjanvetoa kirjanpidon ja verotuksen riippuvaisuuden väljemmästä tulkinnasta myöhemmin ratkaisussaan koskien liiketoimintasiirtoa KHO 2015:43. Liiketoimintasiirtojärjestelyissä siirtävänä yhteisönä on ollut osuuskunta ja liiketoiminnan vastaanottavana yhtiönä osuuskunnan tytäryhtiö. Siirtävän osuuskunnan taseesta oli siirretty suoraan tase-erät siirtohetken kirjanpitoarvoilla tytäryhtiön taseeseen. Osuuskunta oli hakenut ennakkopäätöstä yritysjärjestelyistä ja verohallinto oli todennut ratkaisussaan, ettei ko. yritysjärjestelyyn voitu soveltaa EVL 52 d §:ää. Tytäryhtiön kirjanpidossa kirjaukset oli tehty soveltaen EVL 52 d §:ää verovapaasta liiketoimintasiirrosta, ja näin ollen liikearvoa ei oltu esitetty tytäryhtiön taseessa. Koska verohallinto oli ennakkopäätöksessään todennut ko. yritysjärjestelyn veronalaiseksi apporttiluovutukseksi, oli kirjanpitovelvolliselle käytännössä kuitenkin syntynyt liikearvoa. Liikearvoon kohdistuvat poistot hyväksyttiin vähennettäväksi verotuksessa (EVL 24 §:n mukainen pitkävaikutteinen meno), vaikka vastaavia poistoja ei oltu kirjattu kirjanpitoon EVL 54 §:n mukaisesti. Käsitellyn oikeustapauksen pääongelmana oli se, että kirjanpidossa ei oltu esitetty liiketoimintasiirrosta muodostuvaa liikearvoa, vaikka liikearvo oli todettu muodostuneen verohallinnon ennakkoratkaisun mukaisesti. Yhtiö halusi luonnollisesti myös vähentää verotuksessa liikearvoon kohdistuvat poistot, vaikka ko. poistoja ei oltu kirjattu kirjanpitoon EVL 54 §:n mukaisesti. Päätöksen perusteluissa korostetaan päätöksen poikkeuksellisuutta sanamuodolla ”näissä olosuhteissa A Oy voi kuitenkin vähentää liikearvon verotuksessa vuotuisina poistoina, vaikka yhtiön kirjanpidossa ei ole mahdollista tehdä vastaavaa poistoa”. Ensimmäisessä erityisiin olosuhteisiin oli vaikuttanut verohallinnon ennakkopäätös yritysjärjestelytilanteessa, minkä mukaisesti liikearvo oli kuitenkin yritysjärjestelyissä syntynyt. Toisaalta tytäryhtiössä oli sovellettu konsernin vakiintunutta kirjanpitoa yritysjärjestelyjen yhteydessä. Toisaalta ennakkorat-

kaisussa erityisiä olosuhteita perusteltiin tytäryhtiössä vakiintuneiden konsernin kirjanpito tapojen noudattamisella, minkä johdosta liikearvon kirjaus oli jäänyt tekemättä.

Penttilä toteaa artikkelissaan EVL 54 §:n olevan nimenomaisesti jaksotussäännös eikä ko. pykälään sisältyvällä vaatimuksella, ettei poistoina saa vähentää suurempaa määrää kuin mitä on verovuonna ja aikaisemmin kirjanpidossa vähentänyt, voida ratkaista verotettavan kohteen laajuusongelmaa. Ensisijaisesti liikearvon poistojen vähentämiseen, ja näin ollen ko. verotuskohteen laajuusongelmaan tulee ensisijaisesti soveltaa EVL 24 §:n jaksottamissääntöä

”EVL 24 §. Kolmen tai useamman verovuoden ajan tuloa kerryttävä tai sitä säilyttävä meno vähennetään, mikäli jäljempänä ei muuta säädetä, yhtä suurina vuotuisina poistoina todennäköisenä vaikutusaikanaan, tai jos menon todennäköinen vaikutusaika on 10 vuotta pitempi, 10 verovuotena.”

Oikeuskirjallisuudessa EVL 54 §:ää on joskus esitetty verotuksen kirjanpitosidonnaisuutta koskeväksi yleissäännökseksi. Penttilä korostaa, ettei säännöstä voida kuitenkaan mitenkään perustella kirjanpidon ja verotuksen kirjanpitosidonnaisuuden yleissäännökseksi. (Penttilä 2018a: 3-4, 6.)

Järvenoja painottaa artikkelissaan edellä esitellyn KHO:n ratkaisun tulkintalinjan osoittavan selkeästi, että Torkkelin toteaman kirjanpidon ja verotuksen aineellinen sidonnaisuus, tulisi jakaa erikseen Kontkasan esittämään normisidonnaisuuteen (muodollinen kirjanpidossa ja verotuksessa tehtyjen kirjausten sidonnaisuus, verotuksen sisällöllinen sidonnaisuus kirjanpitoon) ja aineelliseen sidonnaisuuteen (laajuus- ja jaksotusongelmaa koskevat sidonnaisuudet). Ratkaisun KHO 2015:43 mukaisesti EVL 54 § sääntelee ensisijaisesti verotuksen ja kirjanpidon aineellisen sidonnaisuuden jaksotusongelmaa ko. pykälässä erikseen mainittujen erien osalta. Käytännössä EVL 54 §:ää voidaan soveltaa jaksotussäännöksenä vain silloin, kun kirjanpidossa on hankintamenoa, mihin verotuksellinen poisto kohdentuu. KHO tunnisti päätöksessään kirjanpidon ja verotuksen aineellisen sidonnaisuuden jaksotusongelmaan liittyen, mutta ei päätenyt kuitenkaan verotuksen ja kirjanpidon normisidonnaisuuteen perustellen tapauksen erityisiä olosuhteita. KHO 2015:43 päätöksen mukaisesti aineellinen sidonnaisuus jaksottamis- ja laa-

juusongelman osalta muodostui EVL 24 §:n osalta, mutta muodollista normisidonnaisuutta EVL 54 §:n osalta ei muodostunut. KHO:n ratkaisu vahvisti myös voimakkaasti verolainsäädännön normiston itsenäisyyttä hyväksymällä liikearvoon kohdistuvat verotukselliset poistot EVL 54 §:n vastaisesti. Molemmat ratkaisut (KVL 47/2013, KHO 43/2015) osoittavat, ettei verotuksen ja kirjanpidon välillä ole EVL 54 §:n normisidonnaisuutta, kun kirjanpidon ja verotuksen hankintamenoarvot poikkeavat toisistaan. (Järvenoja 2016: 2-3, 6-8, 19, Penttilä 2015: 66-67.)

On huomattava, että EVL 54 §:ää voidaan soveltaa verotuksessa vain jaksottamisessa ja ainoastaan ko. pykälässä lueteltujen kulujen ja tulojen osalta. Esimerkiksi hyvä kirjanpilotapa edellyttää vuosilomapalkkojen ja lomarahojen kirjaamista kirjanpidossa. KHO 1983 II 530 ratkaisussa hyväksyttiin kuitenkin verotuksessa vähennettäväksi vuosilomapalkat ja lomarahat, vaikka ko. eria ei oltu esitetty kirjanpidossa. EVL 54 §:ää ei voida soveltaa, koska säädös ei sisällä viittausta lomapalkkakulueriin. (Penttilä 2018a: 3-4.)

2.5. Verotuksen ja kirjanpidon välinen jännite

2.5.1. Tulovero-oikeuteen liittyvä muodon ja sisällön välinen jännite

Knuutinen toteaa tulovero-oikeuteen liittyvien muodon ja sisällön välisten ongelmien olevan teoreettisesti vaikeita, mutta myös usein käytännönläheisiä. Vero-oikeus on oikeutta, mutta tulo muodostuu taloudellisten lainalaisuuksien mukaisesti (Knuutinen 2009:1-2). Jännitettä muodostuu talouden ja vero-oikeuden erityisen suhteen vuoksi. Käytännössä jännitettä muodostuu siitä, mikä merkitys on transaktion ja verotuksen kannalta relevanttien oikeustoimien taloudellisella sisällöllä suhteessa niiden oikeudelliseen muotoon. (Knuutinen 2009: 19-20, Knuutinen 2010:191.) Se tosiasia, että verotus on jatkuvaa tasapainoilua oikeuden, talouden ja politiikan näkökulmien välillä, muodostaa vero-oikeuteen erityispiirteitä. Näin ollen syntyy vero-oikeudessa ns. muodon ja sisällön välinen jännite. Knuutinen korostaa kuitenkin, että vero-oikeus on muun oikeuden tavoin ennen kaikkea muotoa ja vain poikkeuksellisesti sisältö asetetaan muodon edelle. (Knuutinen 2009: 23,38.)

Realisointiperiaate eli miten tulo jaksotetaan synnyttää verojärjestelmään muodon ja sisällön välistä jännitteitä. Knuutinen korostaa kuitenkin, että vero-oikeudessa muodot varmistavat oikeusvarmuuden toteutumisen. Jännitettä syntyy, jos muoto ja sisältö eivät voi yhtä aikaa toteutua, ja miten paljon sitten voidaan oikeudellisessa ratkaisussa antaa painoarvoa lopuksi muodolle ja sisällölle. Verojärjestelmän osalta ongelmaksi voi muodostua se tosiasia, että verosuunnittelu ja myös veronkierto yleistyvät aina kun muodon ja sisällön jännite kasvaa. (Knuutinen 2009: 93, 591–592.)

2.5.2. Muodon ja sisällön jännite rahoitusleasing-käsitteen tulkinnassa

Kirjanpidossa rahoitusleasing-käsitteen kriteerit tulkitaan IFRS-standardi IAS 17-standardin mukaisesti. Rahoitusleasing-sopimuksen sisältöä on arvioitu kirjanpidollisesti sopimuksen taloudellisen sisällön periaatteella. Vero-oikeudellisen tulkinnan osalta tilanne on erilainen. Rahoitusleasingsopimukset on jaettu verotuksessa vuokrasopimuksiin ja kaupanluontoisiin sopimuksiin. Verolainsäädäntö on punninnut rahoitusleasing-sopimuksen sisältöä painottaen sopimuksen juridista muotoa. Kirjanpitoa sääntelevät IAS 17-standardin ehdot on tulkittu verotuksessa siviilioikeudellisten käsitetulkintojen mukaisesti. Edellä olevasta johtuen rahoitusleasingsopimusten tulkinnasta on syntynyt kirjanpidon ja verotuksen välille jännitteitä. (Torkkel 2006:490, 493–494.) Yksi IAS 17-standardin rahoitusleasingsopimusehtojen tunnusmerkeistä on tulkittu kuitenkin verotuksen puolella pääsääntöisesti suoraan kaupanluontoiseksi sopimustyyppiksi. Jos vuokra-ajan päättyessä vuokraajalle siirtyy velvollisuus lunastaa hyödyke suoraan vuokraajan omistukseen, tulkitaan verotuksessa sopimus yleensä kaupan luontoiseksi. (KHO 19.10.2005 taltio 2644.) Jos rahoitusleasingsopimuksen takaisinosto-oikeus on vuokraajalle mahdollista hyödykkeen käypää arvoa huomattavasti alempaan alihintaan, voidaan ko. ehto tulkita verotuksellisesti myös kaupan luontoiseksi oikeustoimeksi. Käytännössä oikeusasteet ovat julkaisseet aikaisemmin eriäviä ratkaisuja tulkiten sopimukset vuokrasopimuksen luoteisiksi myös verotuksessa esim. KHO 1990 taltio 692, KVL 1998/165 ja KVL 1997/177. Muille IAS 17 – standardiin sisältyvillä ehdoilla ei ole olemassa selkeää verotuksellista oikeuskäytäntöä, kun arvioidaan rahoitusleasingsopimuksen verotuksellista oikeudellista muotoa. (Torkkel 2006: 494–497.) Ns. Sales and lease back-järjestely koostuu kahdesta erillisestä oikeustoimesta – myynnistä ja takaisinvuokrauk-

sesta. Rahoitusleasingisopimuksen käyttäminen takaisinvuokrauksessa on käytännössä IAS 17-standardin mukaisesti rahoitusjärjestely, jossa omaisuuserä toimii vakuutena. Verotuksen oikeuskäsittelyssä sales and lease back-järjestely on käsitelty kahtena erillisenä oikeustoimena kauppana ja vuokraustoimena. Verottajan ratkaisuisa tulkinnaallisia ongelmia on esiintynyt takaisinvuokraustoimiin liittyvissä sopimuksissa esim. KVL 1992/353, KVL 1997/177, KHO 1989 B 504, KHO 1990 taltio 2531. Edellä olevissa ratkaisuisa ei ole kuitenkaan esiintynyt selkeää vero-oikeudellista tulkintaa vaan sopimusprosessit on arvioitu tapauskohtaisesti. (Torkkel 2006: 499–500.) Sales and lease back-järjestelyä kuten myös tavallista rahoitusleasingisopimusta arvioidaan kirjanpidollisesti sopimuksen taloudellisen sisällön periaatteella. Vastaavasti verotusoikeudellisessa tarkastelussa painopiste on sopimuksen juridisen muodon soveltamisessa. Edellä olevasta johtuen myös sales and lease back-sopimusten osalta syntyy tulkinnaallista jännitettä kirjanpidon ja verotuksen välille. (Torkkel 2006: 500–501.)

2.5.3. Rahoitusleasingiin liittyviä ratkaisuesimerkkejä ennen uudistusta

Kirjanpidolain uudistuksen suunnitteluvaiheessa hallituksen esityksessä He 89/2015 vp:n perusteluissa rahoitusleasingikäsitteilyn osalta viitattiin aikaisempaan KHO:n päätökseen 1990 T2531. Kyseessä oli ns. sale and lease back-tyyppinen järjestely.

”KHO 1990 taltio 2531. Yhtiö X oli myynyt 15.12.1982 tehdasalueen rakennukset vakuutusyhtiölle 10.000.000 markalla ja vuokrannut rakennukset samanaikaisesti takaisin. Maapohjasta oli erikseen tehty siirtokelpoinen vuokrasopimus. Sopimukset noudattivat ns. sale and lease back -järjestelmää. Yhtiö X oli sitoutunut maksamaan 1.689.706 markan vuosivuokraa 10 vuodelta. Yhtiö X oli vielä sitoutunut ostamaan rakennukset takaisin viimeistään vuokrakauden päätyttyä 15.12.1992 500.000 markan ostohinnasta. Lääninoikeus katsoi kuten lääninverolautakuntakin, ettei vakuutusyhtiön kanssa 15.12.1982 tehdyllä kaupalla ollut tarkoitus luovuttaa rakennuksia lopullisesti ja että järjestelylle oli annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastannut asian varsinaista luonnetta. Yhtiöllä ei siten ollut oikeutta vähentää vuosivuokrasta 1.000.000 markkaa. Asiakirjoista ilmenevä korkokanta huomioon ottaen KHO katsoi, että vuosivuokrasta vähennyskelvoton määrä oli 500.000 markkaa.

Yhtiö X oli samaan aikaan solminut vastaavanlaiset sopimukset tytäryhtiönsä kanssa yhtiön omistamasta toisesta tehdaslaitoksesta, mutta osto-optiosta ei ollut tehty sopimusta. Jälkimmäisen kiinteistön myyntihinta oli 35 milj. markkaa. Vuotuinen vuokra oli vuonna 1983 n. 6 milj.

markkaa, mutta se aleni vuoteen 1992 mennessä n. 3 milj. markkaan. Yhtiö X vastasi kiinteistöjen myynnin jälkeen kiinteistöjen käyttökustannuksista ja vakuutusmaksuista sekä maapohjan lakisääteisistä menoista. Lääninoikeuden päätöksen mukaan tytäryhtiön kanssa solmittu vuokrasopimus vastasi asian varsinasta luonnetta ja tarkoitusta, minkä päätöksen KHO pysytti. Vähemmistö olisi hyväksynyt valituksen kokonaan. Äänestys 3-2.”

KHO:n tulkinnan mukaisesti tapauksen ensimmäisen osion osalta varsinaista rakennusten myynti- ja vuokraustapahtumaa ei olisi verotuksellisesti tapahtunutkaan, ja järjestely kokonaisuutena katsottiin tosiasialliseksi lainausjärjestelyksi. Yhtiö X Oy:llä ei siten ollut oikeutta vähentää sovittua kuukausivuokraa kokonaisuudessaan, vaan lainausjärjestelyn osalta ainoastaan leasingmaksuun sisältyvän korko-osuuden. Samassa päätöksessä (KHO 10.8.1990 taltio 2531) yhtiö X Oy:n ja sen tytäryhtiön välillä tehty sale and lease back- järjestely tulkittiin kuitenkin verotuksellisesti todelliseksi luovutukseksi. Yhtiö X Oy:n ja tytäryhtiöiden välinen jälleenvuokraussopimus ei sisältänyt osto-optiota. Tapahtumaketjua ei verotuksellisesti pidetty veronkiertona ja sopimus tulkittiinkin aitona vuokrasopimuksena. Verotuksen aikaisemmasta oikeuskäytännöstä ei löydy kovin monta ennakkoratkaisukäsittelyä koskien IAS 17-standardiin perustuvaa rahoitusleasingsopimusta. Vuodelta 2005 löytyy kuitenkin yksi julkaistu päätös KHO 19.10.2005 taltio 2644. Käsitelty rahoitusleasingsopimus täyttää IAS 17-standardin mukaisen ehdon, koska ko. sopimuksen mukaisesti vuokralle ottajalle syntyy omistusoikeus omaisuuserään vuokra-ajan jälkeen ilman erillistä korvausta. KHO tulkitsi kuitenkin ko. sopimuksen luovutukseksi ja peiteltyksi osamaksukaupaksi. Päätöksen mukaisesti vuokralle antajan olisi pitänyt tulouttaa kauppahinta kokonaisuudessaan sopimuksen teko vuonna. Käytännössä, kun verottaja on tulkinnut vuokrasopimuksen muotosidonnaisuutta, on tulkinta keskittynyt siihen yksityiskohtaan voidaanko jo sopimuksen perusteella tulkita, että omistusoikeus tulee siirtymään vuokralle ottajalle. Jos edellä oleva omistusoikeuden siirtyminen voidaan todeta sopimusehdoista, on vuokrasopimus voitu tulkita osamaksusopimukseksi. (Järvenoja 2016: 14–17.)

”KHO 19.10.2005 taltio 2644. A Oy on tehnyt 6.8.1999 B Oy:n kanssa liiketoimintansa kauppaa koskevan sopimuksen. Samanaikaisesti irtaimen käyttöomaisuuden osalta on laadittu vuokrasopimus, jonka mukaan käyttöomaisuus siirtyy vuokra-ajan jälkeen, viimeistään 31.8.2005 B Oy:lle ilman eri korvausta. Yhtiö on käsitellyt kirjanpidossaan ja veroilmoituksessaan viimeksi mainittua sopimusta vuokrasopimuksena. Jälkiverotusta toimitettaessa on katsottu, että irtainta

käyttöomaisuutta koskevassa sopimuksessa on ollut kysymys osamaksukaupasta, jolloin kauppahinta on ollut tuloutettava kokonaisuudessaan sinä verovuonna, jona sopimus on tehty ja omaisuus luovutettu ostajalle. Yhtiön tuloon on tämän mukaisesti jälkiverotuksin lisätty 2 755 532 markkaa. Yhtiö on ilmoittanut, ettei yhtiö ollut tietoinen noudattamansa tulon jaksottamisen virheellisyydestä. Katsottiin, ettei asiassa vallinneissa olosuhteissa ollut perusteita määrätä veronkorotusta verotusmenettelystä annetuin lain 32 §:n 3 momentin (477/1998) mukaan, koska siinä edellytetään, että verovelvollinen on tietensä tai törkeästi huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen. Verovuosi 1999 Äänestys 3-2. Eri mieltä olleet jäsenet katsoivat, että verotusmenettelystä annetuin lain 32 §:n 3 momentin soveltamisedellytykset tapauksessa täytyivät, mutta että kyseisessä asiassa oli mainitussa lainkohdassa tarkoitettuja erityisiä syitä, minkä vuoksi veronkorotus oli määrättävä viisi prosenttia pienempänä.”

KVL on käsitellyt myös vuonna 2013 ns. sale and lease back-järjestelyn mukaisen lisärahoitusjärjestelyn.

”KVL 2013/25 ja KHO 29.4.2014 taltio 1443. A Oy aikoi hankkia lisärahoitusta ns. sale and lease back -järjestelyn avulla. A Oy myi omistamansa kiinteistöosakeyhtiön osakkeet rahoittajalle. Kaupan yhteydessä sovittiin, että A Oy vuokraa kiinteistöosakeyhtiön tilat omaan käyttöönsä kymmenen vuoden ajaksi. Sopimuksen mukaan A Oy:llä oli oikeus lunastaa kiinteistöosakeyhtiön osakkeet takaisin itselleen aikaisintaan kolmen vuoden kuluttua ja velvollisuus lunastaa osakkeet vuokrasopimuksen päättyessä kymmenen vuoden kuluttua.

Kiinteistöosakeyhtiön osakkeiden luovutus oli A Oy:n verotuksessa veronalainen luovutus. Kiinteistöosakeyhtiön tilojen käyttöoikeudesta maksettavat leasingvuokrat olivat A Oy:n verotuksessa vähennyskelpoisia vuokramenoja. Leasingmaksut eivät ole elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 18 a §:ssä tarkoitettuja suorituksia, joten niihin ei tullut soveltaa mainittua säännöstä. Leasingvuokrasuorituksilla ei näin ollen ollut vaikutusta A Oy:n elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 18 a §:ssä tarkoitettujen nettokorkomenojen vähennyskelpoisuuteen verovuosina 2014 ja 2015. Ennakkoratkaisu vuosille 2012–2015.

Laki elinkeinotulon verottamisesta 5 § 1 mom. 1 k, 6 b § 1 mom., 6 b 2 mom. 2 k, 18 § 1 mom. 2 k ja 3 k sekä 18 a §

KHO 29.4.2014 T 1443 (ei muutosta)”

Edellä olevassa ennakkoratkaisussa (KVL 2013/25 ja KHO 29.4.2014 taltio 1443) päätettiin sale and lease back-sopimusjärjestelyn osalta erilaiseen tulokseen kuin aikaisemmin vuonna 1990. Vaikka kiinteistöosakeyhtiön osakkeet myytyään rahoittajille A

Oy:llä oli edelleen takaisinvuokrausmahdollisuus ja edelleen oikeus ja velvollisuus lunastaa ko. osakkeet tulkittiin ko. menettely aidoksi vuokraustoimeksi. KVL tulkitsi ko. liiketoimien ensimmäisen siirron kuitenkin luovutukseksi, vaikka vuokrasopimukseen sisältyi vuokralle ottajalle (A Oy:lle) lunastusoikeus ja lunastusvelvollisuus. Leasing-vuokrat hyväksyttiin verotuksessa vähennyskelpoisina vuokramenoina. (Järvenoja 2016: 17.) IAS 17-standardin mukaisesti järjestely voidaan todeta kaupaksi ja takaisinvuokraukseksi vain, jos takaisinnosto-oikeuden toteutuminen on epätodennäköistä. Kirjanpidollisesti IAS 17- standardin mukaisesti edellä olevaa sopimusjärjestelyä voidaan arvioida rahoitusjärjestelynä takaisin ostovelvollisuudesta johtuen. Kirjanpidollinen tulkin- ta rahoitusjärjestelystä vahvistuu, jos takaisinnosto-oikeus voidaan todeta myös todennä- köiseksi. (Torkkel 2017a:272.)

3. HYVÄN VEROJÄRJESTELMÄN OMINAISUUDET

3.1. Yleistä hyvästä verojärjestelmästä

Verotuksen pääasiallinen tarkoitus on fiskaalinen. Fiskaalinen päämäärä voi kuitenkin olla ristiriidassa verotuksen muiden tavoitteiden kuten esim. elinkeino-, kasvu-, sosiaali-alue-, jako- ja suhdannetavoitteiden kanssa. Esimerkiksi EVL 25 § mahdollistaa yrityksille liiketoiminnan kehittämiseen tähtäävän tutkimustoiminnan kustannusten vapaaehtoisesta aktivoimisesta. Vaikka kehittämiskulut yleensä sisältyvät niihin kustannuksiin, mitkä tuottavat yritykselle tuloa useana vuonna, voi yritys kuitenkin niin päättäessään myös vähentää verotuksessa kulut heti suoriteperiaatteen mukaisesti. Yritys voi myös EVL 45 a §:n mukaisesti ydinenergialaissa tarkoitettua ydinjätehuollosta verovelvolliselle aiheutuneet käyttöomaisuuden hankintamenot vähentää suoriteperiaatteen mukaisesti eli heti sinä verovuonna, jona käyttöomaisuus on vastaanotettu. Edellä olevista jaksotussääntöesimerkeistä voidaan todeta verotuksen fiskaalisen ja kasvutavoitteen olevan ristiriidassa keskenään. (Torkkel 2011: 30–33.) Penttilä korostaa EVL:n nykyisten säännösten osoittavan, että verottaja tuntee ”ihastusta” kirjanpitolainsäädäntöön. ”Ihastuksen ” taustalla olisi Penttilän mukaan nimenomaan verottajan fiskaaliset päämäärät. Hallituksen esityksen 172/1967 mukaisesti EVL 54 §:n verotuksen ja kirjanpidon sidonnaisuutta perusteltiin lyhyesti ainoastaan mainiten säännöksen palvelevan ennen kaikkea verotuksen valvontaa. Verotuksen ja kirjanpidon vahva sidonnaisuus estänee verottamattomien voittovarojen jakamisen osinkoina. (Hallituksen esitys 172/1967: 26, Penttilä 2018b: 279–280.)

Myrsky toteaa verotuslehden artikkelissaan hyvän verojärjestelmän olevan jatkuvassa muutostilassa, koska taloudelliset suhdanteet ja poliittinen tilanne muuttuvat koko ajan. Perinteisesti hyvän verojärjestelmän kriteerit ovat tehokkuus, oikeudenmukaisuus, yksinkertaisuus ja hallinnollinen toimivuus. Edelleen hyvän verojärjestelmän tunnusmerkkeihin voidaan lisätä neutraalisuus, oikeusvarmuus, joustavuus, kilpailukyky ja kansainvälinen niveltävyys. Vaikka verojärjestelmä on jatkuvassa muutosprosessissa, ei ole kuitenkaan itsestään selvää, että järjestelmä on kokonaisuutena taloudellisesti tehokas.

Edellä oleva on luonnollinen seuraus siitä, että verojärjestelmän muutosprosessia ohjataan edustuksellisessa demokratiassa poliittisilla tavoitteilla. Hyvän verojärjestelmän peruskriteerit säilyvät kuitenkin muuttumattomina; tosin niiden painoarvo voi muuttua pitkällä aikajänteellä. (Myrsky 2013a: 131, Äimä 2011:99.) Suomalainen verojärjestelmä on aikaisemmin perustunut verotuksen ohjaavuuteen merkittävästi. Valtiovalta on pyrkinyt vaikuttamaan verojärjestelmän avulla alue-, ympäristö- ja suhdannepolitiikkaan. Talouden erilaisiin suhdannetilanteisiin on pyritty vaikuttamaan esim. investointivarausjärjestelmän avulla. Ympäristöpolitiikkaa on ohjattu energia- ja ympäristöverotuksen avulla, ja erilaisilla kehitysalueiden verohuojennuksilla on ohjattu myös aluepolitiikkaa. Ohjaava verojärjestelmä tuottaa usein myös vaikeasti tulkittavaa ja monimutkaista verolainsäädäntöä. Verotuksen ohjaavuudesta on kuitenkin luovuttu vuoden 1993 verouudistuksen yhteydessä, ja verotusjärjestelmää on ryhdytty ohjaamaan kohti verotuksen neutraalisuutta. (Ranta-Lassila 2002:22.) Neutraali verotus on ohjaavan verotuksen vastakohta, eli sillä pyritään saavuttamaan verotuksellisesti tilanne, jolloin verotuslainsäädäntö ei vaikuttaisi suoranaisesti yksityisten ja yritysten toimintaratkaisuihin. Käytännössä neutraalilla verotuksella pyrittäisiin, vain verotuksen fiskaalisiin tavoitteisiin, eli tulojen keräämiseen julkiselle sektorille. Neutraaliverotus ei vääristä yhteiskunnan resurssien kohdistamista. Esimerkiksi neutraaliverotus ei vaikuta sijoittajien päätöksiin sijoituskohteista. Yritykset tekevät investointipäätöksensä perustaen investointipäätöksen liiketoiminnallisiin ratkaisuihin. Jos vallitseva verotusjärjestelmä olisi ohjaava, olisi riskinä, että yritysten investointipäätöksiin vaikutettaisiin verolainsäädännön kautta. (Myrsky 2013b:81–83, Ranta-Lassila 2002: 32–33.)

Kansainvälisesti tunnetuin verojärjestelmiä tutkinut lienee englantilainen talousnobelisti James Mirrlees. Hän kiteyttää hyvän verojärjestelmän teesit seuraavasti: 1) Verojärjestelmää on tarkasteltava kokonaisuutena 2) on pyrittävä edistämään verotuksen neutraalisuutta ja 3) progressiivinen verotus on saatava niin tehokkaaksi kuin mahdollista. Raporttiin sisältyvistä hyvän verojärjestelmän ominaisuuksista nousee esiin mm. yhteisöverotuksen yhdenmukaisuuden korostaminen siten, että investoinnin ns. normaalituotto jätetään verottomaksi. Mirrlees korostaa raportin toteutuksen olevan kokonaisuutena kuitenkin poliittisesti haasteellista. Luonnollisesti raportin sisältämällä suosituksilla on

kuitenkin merkitystä, miten veropolitiikka kansainvälisesti kehittyy lähitulevaisuudessa. (Myrsky 2013a: 132–133.)

Hyvän ja toimivan verojärjestelmän peruseriaatteisiin kuuluu luonnollisesti verojärjestelmän oikeudenmukaisuus. Verotuksen oikeudenmukaisuuseriaatetta voidaan analysoida ns. etuperiaatteen ja maksukykyperiaatteen perusteella. Käytännössä ns. etuperiaatetta eli käytäntöä, jonka mukaan verotus toimitettaisiin sillä perusteella, miten paljon verovelvollinen hyötyy verotuksesta, ei voida soveltaa nykyisin. Verojärjestelmää hallitsevat tulon siirrot ja julkisten palvelujen luominen kerättyjen verovarojen avulla, eikä näin ollen veron maksajaa ja suoritteiden vastaanottajaa voida kohdentaa suoraan. Nykyinen verojärjestelmä painottaa verotuksen maksukykyperiaatetta. Verotuslainsäädäntö pyrkii ohjaamaan verotuksen kohdentumista verovelvollisen veron maksukykyyn mukaisesti. Nykyisen verojärjestelmämme päätavoitteena on verotuksen fiskaalinen tavoite eli kerätä verovaroja, jotta yhteiskunta voi tuottaa palveluja ja sosiaalisia siirtoja yhteiskunnan jäsenille. Hyvän verojärjestelmän ominaisuuksiin kuuluvat myös järjestelmän yksinkertaisuus ja tehokkuus. Verojärjestelmän tulee olla helppotajuinen ja hallinnollisesti yksinkertainen. Verolainsäädännön tulee olla myös johdonmukainen ja selkeä. Jos muutoksia verolainsäädäntöön tehdään usein, voi verojärjestelmästä muodostua monimutkainen ja hallinnollisesti kallis. Muutoksia verolainsäädäntöön tulee tehdä vain tarvittaessa ja muutokset tulee valmistella riittävän perusteellisesti. Koska elämme nopeasti muuttuvassa globaalissa maailmantaloudessa, on verotusjärjestelmässä otettava huomioon yhä enemmän yritysten kansainvälinen kilpailukyky. Yritystoiminta on kansainvälistä ja pääomien liikkuvuus nopeaa. Verojärjestelmämme on varmistettava, ettei se vaaranna yritystoiminnan edellytyksiä ja jatkuvuutta ja sen uusien säädöksiensä tulee olla aina integroituvissa muuhun verojärjestelmään. (Ranta-Lassila 2002: 23–26.)

3.2. Verotuksen maksukykyisyysperiaate

Nykyisin verojärjestelmämme vallitsevana verotuksen oikeudenmukaisuuseriaatteenä sovelletaan maksukykyisyysperiaatetta ja sen laskennallisena mittarina toimii tulo. Suomen vero-oikeudellinen tulokäsite sisältää pääsääntöisesti vain realisoituneet tulot,

ja näin ollen veronmaksaminen suoritetaan vain tosiasiallisesta voitosta. (Ranta-Lassila 2002: 26–28.)

Suomen tuloverojärjestelmä on pääsääntöisesti nominaalinen. Nominaalinen verotusjärjestelmä kohdistuu suoraan rahamääriin, ja sen vuoksi Suomessa ei oteta huomioon verosteikoissa ja verovähennyksissä rahanarvon muutoksia. Elinkeinoverotuksen puolella nominaalisesta verojärjestelmästä poikkeaa ainoastaan koneiden, kaluston ja muun niihin verrattavan irtaimen käyttöomaisuuden etupainotteinen poistojärjestelmä. Koska EVL 30 §:n mukaisesti irtaimen käyttöomaisuuden poistot voidaan vähentää 25 % menojäännöksestä, muodostuu ns. degressiivinen poisto. Esimerkiksi hankintamenoarvoltaan 100 t Eur:n kaluston ensimmäisen verotuksessa vähennettävä poisto on 25 t Eur ja seuraavan vuoden poisto 18,75 t Eur ja näin ollen poistettava summa pienenee degressiivisesti. Muutoin verojärjestelmän poistolaskenta perustuu tasamenetelmään. Myrsky toteaaakin indeksoimattomassa verojärjestelmässä yritysten voittojen tulevan yliarvioituksi, koska poistot perustuvat hankintahintoihin eikä jälleenhankintahintoihin. Edelleen Myrsky toteaa veronmaksukykyisyysperiaatteeseen liittyvän tuloverotuksessa vaatimuksen tulon realisoitumisesta. (Myrsky 2013b:137- 145.)

Maksukykyperiaatteen noudattaminen perustuu verojärjestelmän horisontaaliseen oikeudenmukaisuuteen, kun kaikki saman verran tuloa saavat maksavat myös saman verran veroa. Ongelmaksi muodostuukin, miten määritellään tulo. Verotettavan tulon tulisi olla reaalista. Kun tulo on realisoitunut kassaan suorituksena, voidaan todeta samalla myös yhteisön veronmaksukykyyn olevan varmistettu. Tulon muodostus varallisuuden arvon kasvuna ei muodosta vielä realisoitunutta tuloa kassaan, vaan vain potentiaalisen maksukykyisyyden mahdollisuuden tulevaisuudessa. (Knuutinen 2009:43–45.) Verotuksen realisointiperiaate on periaatteessa tärkeä ja perusteltu, ettei verovelvollisen tarvitse myydä varallisuutta selviytyäkseen verojen maksusta. Toisaalta realisointiperiaate mahdollistaa myös luovutusvoittojen ja – tappioiden kautta saadun tulon verosuunnittelun. Realisointiperiaatteen noudattamisesta muodostuisi myös arvostamisen ongelma eli miten markkina-arvomalli lainsäädännöllisesti muodostettaisiin ja näin ollen verojärjestelmä voisi monimutkaistua. Käytännössä markkina-arvomallin toteutuminen onnistuu

tehokkaasti vain julkisesti noteerattujen sijoitusinstrumenttien osalta. (Knuutinen 2009: 37, 52, 84–85.)

3.3. Verotuksen neutraalisuus

Veropolitiikka vaikuttaa myös siihen onko verotus neutraali vai ohjaava. Verotuksen neutraliteetilla tarkoitetaan, ettei verotus vaikuta suhteellisten hintojen rakenteeseen eikä verotuksella vaikuteta markkinoiden toimintaan. Ohjaava verotus pyrkii päinvastaisesti vaikuttamaan yksityisen sektorin käyttäytymiseen markkinoilla. Ohjaava verotus lisää yleensä myös verotuksen hallinnointikustannuksia ja heikentää kokonaistaloudellista tehokkuutta. Neutraaliverotus ei vaikuta yrityksen taloudellisiin päätöksiin ja muihin toimintoihin ja valintoihin esimerkiksi investointipäätöksiin. Täydellisessä neutraalissa verotusympäristössä taloudellisesti samanarvoiset vaihtoehtoehdot ovat myös verotuksen jälkeen samanarvoisia. Käytännössä täysin neutraali verotusympäristö on mahdollon. (Torkkel 2011:31–32, Äimä 2011:99.) Markkinatalouden ideaalitalanteen mukaisesti kansantalouden resurssit kohdentuvat tehokkaimmalla tavalla, jos verotuksen ja muun yhteiskunnan sääntelyn vaikutus toimintoihin ja päätöksentekoon minimoidaan. Kansainvälisessä kilpailutilanteessa yritykset tarkkailevat sijoituessa uusille tuotanto- ja markkina-alueille toteutuuko pääoman vienti- ja tuontineutraalisuus. Pääoman viennineutraalisuus toteutuu, jos yrityksen investointipäätökset eivät ole verotuksellisesti ohjattuja. Vastaavasti pääoman tuontineutraalisuus toteutuu, jos investoijan asuinvaltio ei vaikuta sijoituksen verotukseen eli kotimaista yritystä ei esimerkiksi suosita investointien osalta. Kansainväliset yritykset seuraavat tuotantolaitosten sijoituspäätöksiä tehdessään efektiivistä veroasetta, mikä muodostuu kokonaisveroasteen osuudesta yrityksen todellisesta tuloksesta. Efektiivinen kokonaisveroaste muodostuu ko. maan yhteisöveroasteesta ja muista laskennallisista verokannustimista kokonaisuudessaan. Efektiivistä veroastetta nostaa kansainvälisissä konserneissa sisäiset luovutukset ja niistä johtuvat realisoituvat voitot. Kotimaisissa konserneissa tappion tasauksen avulla kokonaisveroaste ei kasva. (Ranta-Lassila 2002: 32—36, 40.) Esimerkiksi käyttöomaisuuden suunnitelmanmukaisten poistojen ja verotuksellisten poistojen jaksotuserot voivat muodostaa merkittäviä eroja eri maiden efektiivisiin veroasteisiin, ja näin ollen niillä voi

olla myös merkitystä kansainvälisten yritysten päätöksiin uusien tuotantolaitosten sijoitusten osalta. Vaikka legaalinen yhteisöverokannan merkitys on tärkeä kilpailutekijä, voivat kohdistetut verohelpotukset vaikuttaa esimerkiksi helposti siirrettävien immateriaalisten arvojen osalta. Kirjanpidon ja verotuksen jaksotuseroista verovuonna muodostuvista efektiivisten veroasteiden eri maiden välille syntyvillä eroilla verovuonna ei kuitenkaan ole merkitystä pitkällä aikajanelalla. (Ranta-Lassila 2002:37–39.)

Valtiotasolla voidaan erottaa sisäinen ja ulkoinen neutraalisuus. Verotuksen sisäisellä neutraalisuudella tarkoitetaan yksittäisen valtion pyrkimystä oman lainsäädäntönsä neutraalisuuteen eli minimoimaan erilaiset verolainsäädännölliset verotuet. Ulkoinen neutraalisuuskäsite pyrkii integroimaan esimerkiksi EU:n jäsenvaltioiden veropolitiikan mahdollisimman samankaltaiseksi. Käytännössä yritysten kansainvälistyessä ja toimintojen ulkoistamismahdollisuuksien lisääntyessä, jopa yrityksen eri toiminnot ja osat alueet voidaan kohdentaa verotuksellisesti edullisiin valtioihin. Verotuksen kansainvälisen neutraalisuuden toteutuminen ei päinvastaisesti vaikuttaisi kansainvälisten yritysten taloudelliseen suunnitteluun ja resurssien kohdentumiseen. (Ranta-Lassila 2002:41–42.) Vaikka täydellisesti neutraali verojärjestelmä on käytännössä arvioitu mahdottomaksi toteuttaa, on neutraalin verojärjestelmän tavoittelu kuitenkin tärkeää, että estettäisiin yhteiskuntaan syntymästä tehokkuustappioita (Ranta-Lassila 2002:47–50).

Tuloveron laskentatehtävässä keskitytään vain selvittämään yhteisön lopullinen laskennallinen verotettava tulo tai mahdollinen tappio, ja käytännössä verojen laskentaan ei verotuksen neutraalisuudella ole merkitystä. Neutraalisuuskäsitettä voidaan kuitenkin laajentaa edelleen esittämällä kysymys - onko verotuksen ja kirjanpidon suhde neutraali, ja miten kirjanpitolainsäädännön ja elinkeinoverolainsäädännön välinen suhde vaikuttaa verovelvollisen valintoihin. Torkkel viittaa väitöskirjassaan tappiontasausta koskevaan lainsäädäntöön. Kirjanpidon ja verotuksen suhdetta koskeva neutraliteetin toteutuminen on ollut merkittävästi esillä aikanaan, kun tappiontasausta koskevaa lainsäädäntöä on säädetty. (Torkkel 2011: 32–33.)

3.4. Verotuksen yhdenmukaisuus

Verotuksellinen yhdenmukaisuus toteutuu horisontaalisesti kun, samassa asemassa olevia verovelvollisia verotetaan yhdenmukaisesti. Edelleen vertikaalinen yhdenmukaisuus verotuksellisesti toteutuu, kun erilaisessa verotusasemassa olevia verovelvollisia verotetaan erilaisella verotustavalla. Yhdenmukaisuusperiaate sisältää muodollisen ja aineellisen yhdenmukaisuusperiaatteen. Verotuksen muodollinen yhdenmukaisuus toteutuu, kun juridisesti samanlaisia verotustapauksia verotetaan samoilla juridisilla periaatteilla. Aineellinen yhdenmukaisuus sisältää laajemman näkökulman verotuksen yhdenmukaisuuteen. Muodollisen eli juridisen yhdenvertaisuuden toteutuessa, tulisi myös tarkastella oikeudellisia ja taloudellisia tosiasioita kokonaisuutena. (Ranta-Lassila 2002:31.)

3.5. Tehokkuus ja yksinkertaisuus hyvän verojärjestelmän ominaisuutena

Verojärjestelmän tulee olla tehokas, koska tehoton järjestelmä voi muodostaa ns. hyvinvointitappiota yhteiskunnalle. Jos verotusta kohdennetaan kysynnän mukaan hyvin paljon joustaviin kohteisiin, voi verotuksen kiristymisen myötä syntyä hyvinvointitappiota. Neutraali ja tehokas verojärjestelmä kohdennetaan yleensä laajalle veropohjalle, ja verokannat säilytetään alhaisina. Näin ollen estetään hyvinvointitappion muodostuminen ja ohjataan talouden resurssit tehokkaaseen käyttöön. Tehokas verojärjestelmä kohdistetaan myös niihin veropohjiin, jotka eivät ole alttiita hintamuutoksille. Käytännössä kiinteistöihin kohdistuva verotus ei ole yhtä altis hintamuutoksille kuin nopeasti liikkuviin pääomiin kohdistuva verotus. Tehokkuus verotuksessa ohjaa käytettävissä olevat resurssit tehokkaasti ja investointien keskimääräinen tuotto nousee. (Myrsky 2013a: 134–136, Myrsky & Svensk 2016:28.) Verotuksen tehokkuutta lisää luonnollisesti alhaiset hallinnolliset kustannukset sekä verohallinnolle että verovelvolliselle (Ranta-Lassila 2002:24).

3.6. Verotuksen kansainvälinen kilpailukykyisyys

Koska pääomat liikkuvat nopeasti ja yritystoiminta on kansainvälistynyt, on verojärjestelmän prosessien ja lainsäädännön mukauduttava jatkuvaan kansainväliseen muutokseen (Ranta-Lassila 2002:25). Hyvään verojärjestelmään kuuluu myös järjestelmän rakenteellinen sopivuus muiden valtioiden vastaaviin verojärjestelmiin. Laajat verosopimukselliset sidonnaisuudet eri valtioiden välillä ovat tärkeitä globaalisesti toimiville monikansallisille yrityksille. Veropolitiikka voi vaikuttaa merkittävästi siihen mihin valtioihin yritykset sijoittuvat ja investoivat. (Myrsky 2013a:139,143–144.) Neutraaliverotus tehostaa taloudellista prosessia, mistä seuraa edelleen taloudellista kasvua. Koska taloudellinen toiminta on ylikansallista, ja valtiot kilpailevat yrityksistä ja niiden maksamista verotuloista, veropolitiikan tulee olla myös taloudellista kasvua ja taloudellista tehokkuutta lisäävää (Knuutinen 2009:5). 2000-luvun vaihteen jälkeen Suomi on myös joutunut kansainvälisen verokilpailun puristukseen. Talouden globalisoituminen ja yritysten globaalit operatiiviset strategiat loivat paineita alentaa yhteisöverokantaa useissa OECD:n jäsenvaltioissa. Suomen verojärjestelmää on myös pyritty aktiivisesti mukauttamaan globaaliin toimintaympäristöön. (Niskakangas 2014: 23–24.)

3.7. Veropolitiikan nykytilan haasteet

Valtiovarainministeriön yritysverotuksen asiantuntijatyöryhmän viimeisimmän raportin mukaisesti nykyinen yritysverojärjestelmä ei ole ainut syy nykyisin Suomessa valitsemaan alempaan tuotannollisten investointien määrään suhteessa muihin ns. kehittyneisiin talouksiin. Kansainvälinen kilpailukykyisyys vaikuttaa kuitenkin oleellisesti myös yritysten investointien kohdentumiseen. Näin ollen yritysverojärjestelmän tason ”houkuttavuus” kansainvälisessä kilpailussa olisi kuitenkin tärkeää säilyttää. Asiantuntijatyöryhmä korostaa kuitenkin Suomessa nykyisin valitsevan yhteisöverokannan ja veropohjan olevan oikealla tasolla suhteessa kilpailijamaihin. (Valtiovarainministeriön yritysverotuksen asiantuntijatyöryhmä 12/2017: 11, 48, 49.)

Käyttöomaisuusinvestointien poistoilla on ollut merkitystä Suomen taloudelliseen kehitykseen aina vuodesta 1969 alkaen. Yritysverotuksen poistojärjestelmää voidaan luonnehtia nopeaksi ja joustavaksi. Poistoilla on myös voimakas ohjaava vaikutus yritysve-

rotusjärjestelmässämme. Tutkimustoimintaan ja ympäristön suojeluun kohdentuvien investointien korotetuilla poistoilla, on voitu tehokkaasti ohjata yritysten hankintoja. Kirjanpitolainsäädäntömme mukaisesti yrityksen on kirjattava suunnitelman mukaiset poistot vuosittain. Sumu-poistot tarkoittavat investoinnin todellisen taloudellisen käyttöönsä mukaisesti kirjattavia vuosittaisia taloudellisesta kulumisesta aiheutuvia poistoja. On huomattava, että elinkeinoverotuksessa ei edellä olevaa poistopakkoa kuitenkaan ole lainsäädännöllisesti olemassa. (Mattila 2010:463.) Valtion tutkimustyöryhmän selosteessa yritysverotuksesta on todettu verotuksen käyttöomaisuuden poistojärjestelmän jakautuvan kahteen eri veropoliittiseen näkökulmaan. Toinen on poistojen verotuksen aineellinen kirjanpitosidonnaisuus, ja toinen verotuksen ja kirjanpidon asiallinen sidonnaisuus poistojen osalta. Jos kirjanpidon ja verotuksen aineellista normisidonnaisuutta ei ole olemassa, joudutaan yrityksissä ylläpitämään hallintokustannuksia lisäävää moninkertaista poistokirjanpitoa. Toisaalta, jos verotuksen asiallinen sidonnaisuus lisääntyy, eli käytännössä verotus ohjaisi kirjanpidossa esitettäviä käyttöomaisuuden poistoja, olisi mahdollista, että tilinpäätöksen taloudellinen informaatio vääristyisi, jos poistolaskenta ei perustuisi todelliseen taloudellisen kuluman ajanjaksoihin. (Harju, Kari, Koivisto, Kuusi, Matikka, Määttä, Pajarinen, Ropponen, Rouvinen, Valkonen 2017:47.) Suomen yritysverojärjestelmän poistojärjestelmä perustuu yleensä etupainotteisiin ns. degressiivisiin poistoihin. Etenkin elinkeinoverotuksen koneiden ja kaluston poistosäädökset perustuvat etupainotteiseen hankintamenon ja menojäännöksen poistamiseen verotuksessa. Käytännössä myös rakennusten verotukselliset poistot eivät perustu todelliseen taloudelliseen poistoaikaan; myös rakennusten poistojen osalta voidaan todeta poistoaikojen olevan käytännössä degressiivisiä. Verotuksen neutraalisuusperiaate vaarantuu kuitenkin aina, jos verotukselliset poistoprosentit eivät vastaa todellista taloudellista käyttöaika. Valtiovarainministeriön yritysverotuksen asiantuntijatyöryhmä korostaa raportissaan nykyisessä yritysten alhaisen inflaation ja matalan yhteisöverokannan taloudellisessa toimintaympäristössä, ettei poistojen verotusjärjestelmällä ole kuitenkaan käytännössä kovin suurta ohjaavaa merkitystä, kun yritykset tekevät investointipäätöksiään.

Työryhmä ei esitäkään tällä hetkellä muutoksia Suomen yritysverotuksen poistojärjestelmään tai tulkintaongelmallisten investointivarausten käyttöönottoon; etenkin tilan-

teessa, jolloin EU:n yhteistä yhteisöveropohjaa ja veropoisto-direktiiviä ollaan käsittelemässä. Työryhmä ei puolla myöskään tutkimus- ja kehittämistoimintaan erityisiä kohdennettuja verohelpotuksia, vaikka tunnustaakin suoran tutkimus- ja kehittämistoiminnan tukemisen parantavan tutkimus – ja kehittämistoiminnan laatua ja tehokkuutta. Työryhmä painottaa yritysverotuksen ennustettavuutta ja vakautta ja edelleen verotuksen neutraalisuutta. Muutoksia ei ehdoteta näin ollen yritysverotukseen, koska nykyistä yritysverojärjestelmää pidetään kilpailukykyisenä. Vaikka verotuksen poistojärjestelmä ei tällä hetkellä toteuta verotuksen neutraalisuusperiaatetta, poistojärjestelmään ei siitä huolimatta ehdoteta muutoksia, jotta järjestelmä kokonaisuutena olisi ennustettava ja vakaa. (Valtiovarainministeriö 2017:50,59, 70, 126, 127.)

4. SJOITUSKIINTEISTÖJEN KÄSITTELY KIRJANPIDOSSA JA ELINKEINOVEROTUKSESSA

4.1. Kirjanpidon ja verotuksen erot ennen kirjanpitolain uudistusta

Kun tarkastellaan, miten sijoituskiinteistöjä on käsitelty kirjanpidossa ja verotuksessa ennen vuoden 2016 KPL:n uudistusta, on merkittävänä ajankohtana ollut vuosi 2005, jolloin pörssiyhtiöt velvoitettiin laatimaan konsernitilinpäätökset IFRS-standardien mukaisesti. IFRS-perusteisesta kirjanpidosta muodostuu eroja kirjanpidollisen tuloksen ja elinkeinoverotuksen mukaisesti verotettavan tuloksen välille. Suurin yksittäinen eroavaisuuksiin johtava syy on kansainvälisten tilinpäätösstandardien ja kansallisen elinkeinoverolainsäädännön erilainen suhtautuminen omaisuusarvojen arvostamiseen. Sijoituskiinteistöjen osalta eroja muodostuu realisoitumattomien arvonnousujen ja -alennusten johdosta. Vuonna 2005 Arvelan yritysverotuksen kehittämistyöryhmä on käsitellyt laajasti kansainvälisten tilinpäätösstandardien muodostamia muutos- ja kehittämistarpeita. Loppuraportissaan työryhmä painotti verotuksen kirjanpitosidonnaisuuden mahdollisuutta IFRS-standardien mukaisesti laadittujen tilinpäätösten osalta. Työryhmä korosti verotuksen ja kirjanpidon sidonnaisuuden tavoitteena olevan, että kaikki osinkoina jaetut varat olisivat myös elinkeinoverotuksen mukaisesti verotettuja varoja. Realisoitumattomien arvonnousujen verottaminen voisi työryhmän mukaan jopa haitata yritysten halukkuutta siirtyä IFRS-perusteiseen kirjanpitoon. Työryhmä ei yleisesti suositellutkaan realisoitumattomien arvonnousujen verottamista. Laskennallisen verovelan kirjaaminen IFRS-tilinpäätökseen realisoitumattomien arvonnousujen yhteydessä ei poistaisi verottamattomien voittovarojen jakamisproblematiikkaa. Hallitus on esityksessään HE 176/2008 vp arvioinut kolmea eri vaihtoehtoa verottamattomien voittovarojen jakamiseen. Yksinkertainen ja hallintoa karsiva menettely olisi säätää realisoitumattomat arvonnousut suoraan veronalaiseksi tuloksi. Huomattavasti hankalampi menettely olisi verottaa realisoitumaton arvonnousu sillä hetkellä kun ko. tuloutus siirretään yrityksestä osingonmaksuna. Sijoituskiinteistöjen realisoitumattomien arvonnousujen osalta tehokkain keino olisi esityksen mukaisesti estää arvonnousuun kohdistuva osingonjako yhtiöoikeudellisten säännösten mukaisesti - hallituksen esityksessä ei kuitenkaan tehty

varsinaista ehdotusta suoraan yhtiöoikeuteen. Kirjanpidon ja verotuksen kirjanpitosidonnaisuuteen ei esitetty varsinaisesti laajempia muutoksia vuoden 2009 EVL:n muutosten yhteydessä. Ainoastaan liiketoimintasiirron osalta kirjanpitosidonnaisuus poistettiin elinkeinoverotuksesta 1.1.2009 alkaen. (Engblom, Holla, Järvinen, Kellas, Lampinen, Lepistö, Nuotio, Paronen, Rautajuuri, Sandelin, Torkkel & Äimä 2013: 123–129, Hallituksen esitys 176/2008: 23–26,33, Valtiovarainministeriö 2006:30, 38–41,79)

4.2. Kirjanpidollisesta käsittelystä ennen kirjanpitolain uudistusta

Kansallinen kirjanpitolainsäädäntömme ei ole sallinut sijoituskiinteistöjen kirjaamista kirjanpitoon kiinteistön käypään arvoon ennen kirjanpitolain uudistusta 2016. Julkiset osakeyhtiöt ovat olleet pakotettuja noudattamaan sijoituskiinteistöjen osalta IFRS-standardiin IAS 40 sisältyviä muotomääräyksiä 1.1.2005 alkaen. Muut kuin julkiset osakeyhtiöt ovat kuitenkin niin halutessaan voineet soveltaa vapaaehtoisesti IFRS-standardeita tilinpäätöksissään 1.1.2005 alkaen. Käytännössä yrityksen tulee soveltaa näin päättäessään IFRS-standardeja tilinpäätökseen kokonaisuudessaan, eikä yksittäisten standardien soveltaminen ole ollut mahdollista. Käytännössä yritykset eivät ole siirtyneet soveltamaan IFRS-standardeja jo siitäkin syystä, että näin valitessa ei ole myöhemmin enään mahdollista siirtyä takaisin soveltamaan kansallista kirjanpitolainsäädäntöä. IAS 40-standardin mukaisesti sijoituskiinteistö määritellään suoraan omistetuksi kiinteistöksi, jota omistaja pitää hallussaan hankkiakseen vuokratuottoa tai/ja omaisuuden arvonnousua. Standardin mukaisesti sijoituskiinteistön (maa-alue tai rakennus - tai rakennuksen osa - tai molemmat) tunnusmerkit täytyvät myös rahoitusleasingsopimuksella hallitun kiinteistön osalta. Keskenpäisen rakennuksen osalta sovelletaan IAS 16-standardia. IAS 40-standardin mukaisesti sijoituskiinteistö tulee ensin arvostaa hankintamenoarvoon. Sen jälkeen yritys voi valita joko käyvän arvon mallin tai hankintamenomallin, ja valittua arvostustapaa tulee jatkossa soveltaa myös kaikkiin sijoituskiinteistöihin. Jos yritys valitsee sijoituskiinteistön arvostuksessa hankintamenomallin, kirjataan kiinteistöön kohdistuvat suunnitelman mukaiset poistot sijoituskiinteistön taloudellisen vaikutusajan puitteissa. IAS 40-standardi ei tunnista kansallisen kirjanpitolainsäädännön poistoeroa. Kun päätetään soveltaa käyvän arvon mallia, tulee arvon muu-

toksista aiheutunut voitto tai tappio kirjata aina tuloslaskelman kautta. (IFRS-standardit 2014:1001 – 1018.)

4.3. Käyvän arvon kirjanpitokäsittely uuden kirjanpitolain mukaisesti

Taustana KPL:n muutokselle sijoituskiinteistöjen merkitsemisestä käypään arvoon, perustellaan hallituksen esityksessä He 89/2015 vp muutoksen helpottavan kansainvälisiin konserneihin kuuluvien suomalaisten tytäryhtiöiden kirjanpidollista ja hallinnollista työtä. Käytännössä myös lukuisat suomalaisiin pörssiyhtiöihin kuuluvat tytäryhtiöt muodostavat kansallisen KPL:n mukaiset tilinpäätökset ja konvertoivat ne edelleen IFRS-standardien mukaisiksi tilinpäätöksiksi pörssiyhtiökonsernien tarpeita varten. Edellä olevasta syntyy ylimääräistä kirjanpidollista ja hallinnollista työtä kirjanpitovelvollisille. Näin ollen hallituksen esityksessä He 89/2015 vp perustellaan IFRS-tilinpäätösstandardien käyttöön ottoa sijoituskiinteistöjen arvostamisessa. (Hallituksen esitys 89/2015:18.)

Hallituksen esitys HE 89/2015 vp perustuu artiklan 8.1b jäsenvaltio-option kirjanpitovelvollisille myönnettävään mahdollisuuteen arvostaa sijoituskiinteistöt tahdonvaltaisesti käypään arvoon. Optio sisältää kirjanpitovelvolliselle mahdollisuuden käyttää käyvän arvon arvostamista niissä tilanteissa, kun IFRS-standardistoa voidaan soveltaa. Edellä olevasta seuraa se, että kirjanpitovelvollisen on noudatettava IAS 40 – standardin mukaista kirjanpitokäytäntöä. (Hallituksen esitys 89/2015:83.) Kun kirjanpitovelvollinen arvostaa rahoitusvälineen KPL 5:2a:n mukaisesti, on mahdollista vaihtoehtoisesti kirjata arvonmuutos, joko tulosvaikutteisesti tai oman pääoman arvonnkorotusrahastoa käyttäen (Leppiniemi 2012:400). Hallituksen esityksessä painotetaan IAS 40 – standardin määrittelevän sijoituskiinteistön käypään arvoon arvostamisen olevan mahdollista vain tuloslaskelman kautta, minkä johdosta tuloslaskelmaan muodostuu arvostamisen muutoksesta joko tuloa tai kulua. Hallituksen esityksessä mainitaan myös 6.1.c artiklan varovaisuusperiaatteen olemassa olo, mutta korostetaan uuden KPL 5:2b:n olevan kuitenkin yhdenmukainen artiklan 8.9 jäsenvaltio-option kanssa. Edellä olevan mukaisesti jäsenvaltiot voivat ohittaa 6.1.c artiklan varovaisuusperiaatteen ja soveltaa 8.9 jäsenvaltio-optiota. Edellä olevan jäsenvaltio-option 8.9 mukaisesti jäsenvaltio voi mahdollistaa

tahdonvaltaisesti kirjanpitovelvolliselle sijoituskiinteistöjen arvonmuutoksien kirjaamisen tuloslaskelman kautta. Luottolaitostoimintaa harjoittavien sijoituskiinteistöjen kirjanpitokäsittelystä määrätään luottolaitostoiminnasta annetun lain mukaisesti. Edellä olevan mukaisesti myös luottolaitostoimintaa harjoittavat kirjanpitovelvolliset voivat esittää sijoituskiinteistöt käyvän arvon mukaisesti (LLL6510/2014 12:8.1). (Hallituksen esitys 89/2015:83.)

Hallituksen esityksen 89/2015 mukaisesti uuteen 1.1.2016 voimaan astuneeseen KPL:n 5. lukuun sisällytettiin uusi pykälä 2b, mikä mahdollistaa sijoituskiinteistöjen arvostamisen käypään arvoon.

”KPL 5:2b Sijoituskiinteistön merkitseminen käypään arvoon

Kirjanpitovelvollinen saa merkitä sijoituskiinteistönsä käypään arvoon. Tällaisessa merkitsemisessä ja esittämisessä tilinpäätöksessä noudatetaan IAS-asetuksella hyväksytyt tilinpäätösstandardit sekä 2a §:n 2 ja 3 momentin säännöksiä käyvän arvon rahastosta. Valtioneuvoston asetuksella voidaan säätää poikkeuksia standardien soveltamisesta tai niiden soveltamiseen perustuvista lisävaatimuksista tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esittäville tiedoille.

Jos kirjanpitovelvollinen on mikroyritys ja noudattaa tässä laissa ja sen nojalla annettuja säännöksiä mikroyrityksistä, se ei saa soveltaa tämän pykälän mukaista menettelyä sijoituskiinteistön arvostamisessa.”

Kansainvälisen tilinpäätösstandardin IAS 40:n mukaisesti edellä olevan KPL 5: 2 b:n tarkoittamalla sijoituskiinteistöllä tarkoitetaan kiinteistöä (maa-alue tai rakennus - tai rakennuksen osa – tai molemmat), jota yhteisö (omistaja tai vuokralle ottaja rahoitusleasingsopimuksessa) pitää hallussaan tarkoituksena hankkia vuokratuottoa tai arvonnousua. IAS 40:n mukaisesti sijoituskiinteistön hankinta kirjataan ja arvostetaan hankintamenoiksi. Edelleen yhteisön on valittava tilinpäätösperiaatteen joko hankintamallin tai käyvän arvon malli (IAS 40:30). Sijoituskiinteistön arvon muutoksesta johtuva voitto tai tappio on kirjattava tulosvaikutteisesti sillä kaudella, jonka aikana se syntyy (IAS 40:35). KPL 5:2b:n mukaisesti kirjanpitovelvollisen tulee noudattaa sekä KPL 5:2a:n 2 ja 3 momentin säännöksiä, jos sijoituskiinteistön kirjaamistavaksi valitaan käypä arvo. Käytännössä kirjanpitovelvollinen esittää tuloslaskelmassa tuottona sijoituskiinteistön arvonnousua koskevat erät ja edelleen kuluna sijoituskiinteistön arvonnousua.

kua vastaavat erät. Taseen vastaavissa (aktiivissa) esitetty sijoituskiinteistön käypä arvo oikaistaan lisäksi laskennallisella verovelalla tai mahdollisella verosaamisella. (Penttilä, 2018a: 7.)

”Muutos rahoitusvälineen käyvässä arvossa merkitään käyvän arvon rahastoon silloin, kun 1 momentissa tarkoitettu kansainvälinen tilinpäätösstandardi edellyttää sen esittämistä omassa pääomassa. Käyvän arvon rahaston jakamista ja muuta käyttöä koskevista rajoituksista säädetään osakeyhtiölaissa ja osuuskuntalaissa (KPL5:2a § 2 mom.).

Käyvän arvon rahastoa on oikaistava, kun rahoitusväline luovutetaan tai erääntyy taikka siihen muuten kohdistuu arvonalennus, joka tulee 1 momentissa tarkoitetun standardin edellyttämällä tavalla merkitä tulosvaikutteisesti (KPL 5:2a § 3mom.).”

KPL 5:2b:n mukaan valtioneuvosto voi erikseen säätää poikkeuksia standardien soveltamisesta tai muista raportointilisävaatimuksista. Valtiovarainministeriö on vuonna 2012 (asetus 1020/2012 6 §) edellyttänyt toimintakertomuksessa tietoja sijoituskiinteistöistä, silloin kun ne on merkitty käypään arvoon.

KILA vahvistaa (1949/2016) lausunnossaan, ettei KPL aseta käypään arvoon merkitsemisen osalta edellytyksiä sille seikalle, millä oikeudellisella järjestelyllä sijoituskiinteistön omistaminen on järjestetty. KILA:n mukaan on perusteltua - jos kirjanpitovelvollinen valitsee sijoituskiinteistön arvostamisen käypään arvoon - käyttää samoja kirjausperiaatteita sekä suoraan omistettuihin sijoituskiinteistöihin, että yhtiömuotoisiin sijoituskiinteistöihin (Leppiniemi 2017:51). Edellytyksenä kuitenkin on, että ko. yhtiöillä ei ole muuta toimintaa, vaan niiden tarkoituksena on ns. kuoriyhtiönä vain ja ainoastaan järjestää sijoituskiinteistöjen omistaminen. IAS 40:30:n mukaisesti yhteisön on sovellettava valitsemaansa arvostusperiaatetta kaikkiin sijoituskiinteistöihinsä ja IAS 40:33:ssa todetaan, että yhteisön on käyvän arvon mallin valittuaan, arvostettava kaikki sijoituskiinteistönsä alkuperäisen kirjaamisen jälkeen käypään arvoon. Edellä oleva vahvistetaan vielä KILA:n lausunnossa 1949/2016 - lautakunta toteaa, että kerran valittua käyvän arvon arvostusmenettelyä tulee jatkaa johdonmukaisesti jokaisella tilikaudella. (Penttilä 2018a: 7.)

4.4. Käyvän arvon käsittely elinkeinoverotuksessa

4.4.1. Taustaa käyvän arvon käsittelystä verotuksessa

Valtiovarainministeriön Verotus, tilinpäätös ja yhtiökokous-työryhmä on muistiossaan vuonna 2006 todennut ” *että sijoituskiinteistöjen käypään arvoon arvostamisesta aiheutuvia, kirjanpitoon merkittyjä realisoitumattomia arvonnousuja ei tulisi katsoa veronalaiseksi tuloksi eikä realisoitumattomia arvonalenemisiä vähennyskelpoiseksi menoksi*” (Valtiovarainministeriö 2006: 79).

Tulo - eli suoritteesta saatu vastike- ei realisoitu elinkeinoverotuksessa maksuperiaatteen vaan suoriteperiaatteen mukaisesti. Tulon katsotaan syntyvän elinkeinoverotuksessa, kun sitä vastaavan suoritteen luovutus on tapahtunut. Yleisenä tulovero-oikeudellisena periaatteena on pidetty realisointiperiaatetta. Edellä olevasta johtuen elinkeinoverotuksessa vain realisoitunut tulo voi olla veronalaista. Edellä olevaan on EVL:ssa olemassa kuitenkin vain yksi poikkeus – kaupankäyntitarkoitukseen pidettävien rahoitusvälineiden KPL 5:2a:n mukaisesti kirjatut arvonne muutokset ovat veronalaisia vuodesta 2009 alkaen. (Andersson ym. 2014: 104–109.) Hyvän verojärjestelmän muodostaminen perustuu oikeudenmukaisuuteen. Verotuksen oikeudenmukaisuuteen liittyy maksukykyperiaate, mikä painottaa verovelvollisten kykyä maksaa maksukykynsä mukaan. Mitä tarkoittaa sitten verovelvollisen maksukyky, ja miten sitä voidaan objektiivisesti tarkastella. Käytännössä verotuksen maksukykyyn mittarina on nettotulo. Nettotulo on verovelvolliselle muodostunut veronalainen tulo, mistä on vähennetty sen hankkimisesta ja säilyttämisestä aiheutuneet kustannukset. Tulojen ja menojen realisointiperiaate vahvistaa verovelvollisen maksukykyisyyden objektiivista tarkastelua. (Torkkel 2011: 31.) EVL:n tulokäsitteen perustana on laskentatoimen tulo-meno-teoriaan perustuva tulokäsite. Torkkel korostaakin, vaikka elinkeinotuloverolain tulokäsite on laaja, niin realisointiperuste ei kuulu laajaan tulokäsitteeseen, näin ollen pääsääntöisesti vain realisointiperiaatteen mukaisesti realisoituneet tulot ovat veronalaisia. (Torkkel 2011: 144–145.)

”Realisointiperiaatteen johdosta sijoituskiinteistöjen arvostaminen ei käsitteellisesti sisälly elinkeinotuloverotuksen tulokäsittelyn piiriin. Kun asiasta ei ole muutoinakaan toisin säädetty, sijoituskiinteistöjen arvostamisesta käypään arvoon johtuvaa tuloa tai menoja ei huomioida elinkeinotulon verotuksessa (Torkkel 2017b:82).”

4.4.2. Käyvän arvon verokäsittely kirjanpituudistuksen jälkeen

Uuden KPL:n 1.1.2016 voimaan astumisen jälkeen KVL on käsitellyt ensimmäisen kerran käypään arvoon arvostetun sijoituskiinteistön käsittelyä elinkeinoverotuksessa päätöksessään KVL2016/53. Keskusverolautakunta lausui päätöksessään, ettei hakijan A Oyj:n verotettavan tuloksen laskennassa otetta huomioon sijoituskiinteistön arvonmuutoksista aiheutuvaa tuloa tai menoja. Käytännössä A Oyj:n täytyy verolaskelmassaan eliminoida sijoituskiinteistön arvonmuutoskirjauksesta muodostunut tulo tai meno. Päätöksessä on viitattu EVL 4, 5, 7 ja 8 §:iin, mitkä määrittelevät tulon ja menon veronalaisuuden elinkeinotoiminnassa. Elinkeinoverolain tulon ja menon veronalaisuussäädöksiin ei sisälly mainintaa, että sijoituskiinteistöjen arvon muutokset olisivat veronalaisia. Verovelvollisen tulee aina eliminoida ko. kirjat veroilmoituksen yhteydessä.

”KVL 2016/53. A Oyj oli pörssilistattu julkinen osakeyhtiö, joka muodosti kiinteistöjen vuokrausta harjoittavan konsernin yhdessä tytäryhtiöidensä kanssa. A Oyj laati konsernitilinpäätöksen kansainvälisten tilinpäätösstandardien (International Financial Reporting Standards, IFRS) mukaisesti ja erillistilinpäätöksen Suomen kirjanpitolain mukaisesti.

A Oyj aikoi siirtyä sijoituskiinteistöjen osalta kirjanpitolain 5 luvun 2 b §:n 1 momentin mukaisesti IAS 40 – standardiin perustuvaan käyvän arvon malliin laatiessaan kirjanpitolain mukaista erillistilinpäätöstä 31.12.2016 päättyvältä tilikaudelta. Uuden kirjauskäytännön seurauksena A Oyj kirjaa sijoituskiinteistöjensä vuosittaisen käyvän arvon muutoksen laskennallisten verojen muutoksella oikaistuna kirjanpidossaan tulosvaikutteisesti.

Käyvän arvon mallia sovelletaan sekä suoriin että keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden kautta omistettuihin kiinteistöihin Kirjanpitolautakunnan lausunnon 1949/1.3.2016 mukaisesti, ja A Oyj yhdistelee kiinteistöosakeyhtiöt erillistilinpäätökseensä. Siten A Oyj:n tuotoksi kirjautuu kunkin kiinteistön osalta ulkopuolisen tahon kiinteistön hallinnan perusteella suorittama vuokra, jota rasittavat kiinteistöön kohdistuneet keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön suorittamat todelliset kulut. Kun otettiin huomioon, että kirjanpitolain 5 luvun 2 b §:n 1 momentin nojalla tuloslaskelmaan

kirjattavien arvonmuutosten veronalaisuudesta tai vähennyskelpoisuudesta ei ole säädetty elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa, keskusverolautakunta katsoi, että kyseiset erät eivät ole veronalaista elinkeinotuloa tai vähennyskelpoista menoaa A Oyj:n verotuksessa. A Oyj:llä on oikeus vähentää verotuksessaan omistamilleen keskinäisille kiinteistöosakeyhtiöille suorittamansa yhtiövastikkeet siitä huolimatta, että hakemuksessa kuvatun kirjauskäytännön seurauksena niistä aiheutuvat kulukirjaukset eliminoidaan hakijan tuloslaskelmalla kiinteistöosakeyhtiöiden saamien vastiketuohtojen kirjauksia vastaan.”

Käytännössä, jos EVL:ssa käyvän arvon laskenta sallittaisiin laajasti verotuksessa, se johtaisi arvonlisäysten laajaan veronalaisuuteen ja arvonalentumisten laajaan vähennyskelpoisuuteen. Suomen verotuskäytännössä on totuttu tarkkaan veron määrittämiseen ja ongelmia syntyisi siitä, etteivät arvonmuutokset ole yksiselitteisiä. Vain harvoilla hyödykkeillä on markkinoilla objektiivisesti oleva käypä arvo. Ongelmaksi muodostuisi erilaisten arvioiden, laskentamallien ja tuottoarvonlaskentaan perustuvien arvojen vertailukelpoisuus eri verovelvollisten välillä. Näin ollen Suomen KPL:n ja EVL:n vahvaa sidonnaisuutta jouduttaisiin eriyttämään. (Leppiniemi 2003:238–239.)

Kun kirjanpitovelvollinen arvostaa sijoituskiinteistöt uuden KPL 5:2b:n mukaisesti, tulee kirjanpidossa noudattaa IAS 40- standardin mukaisesti käyvän arvon arvostustapa, mutta standardin mukaisesti ei kuitenkaan kirjata poistoja. Elinkeinoverotuksen puolella verovelvolliselle olisi kuitenkin edullista hyödyntää poistoista muodostuvaa veronvähennystä. Verotuksen ja kirjanpidon kiinteä aineellinen sidonnaisuus korostuu EVL 54 §:n ehdottomaan sanamuotoon. Verotuksessa poistot voi vähentää vain, jos vastaavat kirjaukset on tehty kirjanpidon puolella. KHO 2015:43 sisältää esimerkkitapauksen, jonka mukaisesti yhtiön verotuksessa hyväksyttiin elinkeinoverolain mukaiset liikearvoon kohdistuvat poistot, vaikka ko. poistoja ei oltu esitetty yhtiön kirjanpidossa. KHO perusteli menettelyä poikkeuksellisilla olosuhteilla.

KILA on lausunnossa 1.3.2016 no 1949 käsitellyt sijoituskiinteistöjen tilinpäätöskäsittelystä KPL 5:2 b:n tarkoittaman käyvän arvon menettelyä sovellettaessa. KILA ei ole kuitenkaan lausunnossaan ottanut minkäänlaista kantaa poistojen kirjaamiseen. Toisaalta ratkaisun hakijan kysymykset ovat sisältäneet pyynnön KILA:a ottamaan kantaan kysymyksiin 1) Onko merkitystä millä oikeudellisella järjestelyllä sijoituskiinteistön omistaminen on järjestetty? 2) Mihin tasekaavassa tulisi sijoituskiinteistön käyvän ar-

von muutos sijoittaa ja voidaanko sijoituskiinteistöt esittää erillisenä omana tase-eränä? KILA on vastannut suoraan hakijan kysymyksiin. Lisäksi laskennallisten verojen osalta KILA on kuitenkin sisällyttänyt lausuntoon no 1949 viittauksen hyvään kirjanpito-tapaan ja johtanut edellä olevasta ohjeen laskennallisten verovelkojen esittämisestä kirjanpito-velvollisen tuloslaskelmassa ja taseessa. Viimeisin keskusverolautakunnan käsittelyssä ollut KPL 5:2 b:ään liittyvä ratkaisu on julkaistu 12.5.2017.

”KVL 2017/29. Hakemuksen mukaan hakijana oleva sijoitusyhtiö harkitsi siirtymistä sijoituskiinteistöjensä kirjanpitokäsittelyssä KPL 5 luvun 2 b §:n mukaiseen käyvän arvon menetelmään, jossa tuloslaskelmalle ei kirjata suunnitelman mukaisia poistoja. Niiden sijaan tuloslaskelmalle kirjataan tuotoksi tai kuluksi sijoituskiinteistöjen arvonmuutoksia vastaavat erät sekä verotuksen ja kirjanpidon arvojen erotuksesta aiheutuva laskennallinen vero.

Keskusverolautakunta totesi, että tässä ennakkoratkaisuasiassa ei ollut kyse korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisun KHO 2015:43 tosiseikaston kaltaisesta tilanteesta, jossa vähennyskelpoiseksi säädettyä hankintamenoa ei ollut kirjattu kirjanpitoon. Lisäksi asiassa tuli ottaa huomioon, että hakemuksessa tarkoitetut kiinteistöt olivat tarkasti yksilöitävissä ja erikseen luovutettavissa olevia omaisuuseriä, joiden osalta verotuksessa poistamaton hankintameno tuli poistosäännöksistä riippumatta vähennetyksi kiinteistöjen luovutusten yhteydessä.

Kun edellä esitettyjen seikkojen lisäksi otettiin huomioon EVL 54 §:n 2 momentin sanamuoto sekä se, että ennakkoratkaisua oli haettu ainoastaan tilanteeseen, jossa hakijan tuloslaskelmaan ei merkitä poistoja tai poistoa vastaavaa muuta kulukirjausta, keskusverolautakunta katsoi, että hakemuksessa kuvatuissa olosuhteissa hakija ei voinut vähentää verotuksessa omistamistaan rakennuksista sekä rakennusten koneista ja laitteista EVL 30 ja 34 §:ien mukaisia poistoja. Tuloslaskelmalle kirjattavaa laskennallista veroa ei voitu pitää EVL 54 §:n 2 momentissa edellytettynä kulukirjauksena. Ennakkoratkaisu verovuosille 2017 ja 2018.”

Päätöksessään 29 /2017 keskusverolautakunta rajaa ja ohjeistaa tarkemmin EVL 54.2 §:stä johtuvaa sidonnaisuutta kirjanpidon ja verotuksen välillä. KHO on päätöksessään 2015:43 hyväksynyt verotukselliset poistot poikkeuksellisesti EVL 54.2 §:n vastaisesti, ja perustellut kantaansa tapauksen poikkeuksellisilla olosuhteilla. Ratkaisuun vaikuttivat voimakkaasti se, että yritysjärjestelyistä oli ennakkoon vastaanotettu verohallinnon ennakkopäätös liikearvon syntymisestä, mutta konsernissa oli käytetty vakiintunutta kirjanpito-tapaa yritysjärjestelyjen yhteydessä. Käytännössä liikearvoa ei oltu kirjattu yhtiön taseeseen. Luonnollisesti näin ollen poistoja ei oltu merkitty kirjanpitoon. Edellä

olevasta johtuen KHO hyväksyi kuitenkin yhtiön liikearvoon kohdistuvat verotukselliset poistot, vaikka niitä ei oltu esitetty kirjanpidossa EVL 54 §:n mukaisesti. KVL ottaa nyt voimakkaasti etäisyyttä päätöksellään 2017/29 KHO:n päätökseen 2015:43 ja painottaa lopuksi hakemuksessa tarkoitettujen kiinteistöjen olevan täysin erillisiä omaisuushyödykkeitä, ja näin ollen poistamaton hankintameno on mahdollista vähentää kokonaan verotuksessa omaisuuserän luovutuksen yhteydessä. Päätös tukeutuu kirjaimellisesti EVL 54.2 §:n sisältöön, ettei verotuksessa voida hyväksyä poistoja, jos niitä ei ole merkitty tuloslaskelmaan. Päätöksessä viitataan, ettei kirjanpitovelvollinen ole kirjannut myöskään poistoa vastaavaa muuta kulukirjausta ja vahvistetaan, ettei laskennallisen veron kirjaaminen ole lainkaan EVL 54.2 §:n tarkoittama kulukirjaus. KVL ei avaa kuitenkaan sen tarkemmin, mitä tarkoitetaan poistoa vastaavalla muulla kulukirjauksella. Järvenoja on artikkelissaan käsitellyt verotuksen ja kirjanpidon poistojen sidonnaisuutta sijoituskiinteistöjen KPL 5:2b:n mukaisen käsittelyn osalta. Kirjanpidossa ei IAS 40-standardin mukaisesti voida kirjata ja kohdentaa poistoa sijoituskiinteistöön suoraan, eikä näin ollen käyttää suunnitelmallisten poistojen kirjanpidon tiliä, voitaisiinko kirjaus teknisesti kuitenkin suorittaa poistoeron muutostilin välityksellä. Järvenoja on viitannut esimerkkiin kirjausketjusta, minkä mukaisesti voitaisiin ainakin teknisesti muodostaa EVL 54 §:n tarkoittama verotuksen ja kirjanpidon symmetria. Verotuksellinen poisto kirjattaisiin tuloslaskelman poistoeron muutostilille debet-puolelle x euroa ja vastaavasti taseen vastattaviin lisättäisiin x euroa poistoeron tilille kreditpuolelle. Edelleen kirjataan vielä x euroa debet-puolelle taseen vastaaviin sijoituskiinteistön käyvän arvon tilille ja tuloslaskelmaan käyvän arvon muutos-tilille kreditpuolelle x euroa. Tuloslaskelmassa poistoeron muutostilin ja käyvän arvon muutostilikirjauksen lopputuloksena ei syntyisi yhtiön tulokseen voittoa tai tappiota eli lopputulos olisi nolla euroa, mutta verotuslaskelmassa voitaisiin vähentää poistoeron muutostilille kirjattu x euroa, jos ko. kirjausta voitaisiin pitää KVL:n tarkoittamana muuna kulukirjauksena. Yksinkertaistettuna verotuksellinen poisto esitettäisiin poistoeron muutostilin kautta tuloslaskelmassa ja poistoerona taseessa. Vastaavasti sijoituskiinteistön käyvän arvon ja tuloslaskelman käyvän arvon muutostiliin kirjattaisiin sama summa. Olisiko niin, että ko. kirjausprosessi voitaisiin tulkita KVL:n tarkoittamana poistoa vastaavana muuna kulukirjauksena ja näin ollen mahdollistettaisiin EVL 54.2 §:n toteutuminen ja samalla noudatettaisiin IAS 40- standardin mukaista IFRS-standardia. (Järvenoja

2016:21- 22.) Penttilä on myös pohtinut artikkelissaan voidaanko tilanteessa, jolloin sijoituskiinteistön arvoa joudutaan alentamaan, tulkita poistoksi rakennuksen arvonalentumiskirjaus. Edelleen hän pohtii edellä esiteltyä Järvenojan artikkelia mukailleen, voitaishiinko kirjanpidossa soveltaa poistoeron muutoskirjausta ja näin ollen samalla muodostaa EVL 54 §:n tarkoittama kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuus ja vastaavuus. (Penttilä 2018a: 5.)

5. LEASINGSOPIMUSTEN KÄSITTELY KIRJANPIDOSSA JA ELINKEINOVEROTUKSESSA

5.1. Kirjanpidon ja verotuksen erot ennen kirjanpitolain uudistusta

Yritysverotuksen kehittämistyöryhmä ns. Arvelan työryhmä on vuosina 2005–2006 käsitellyt vuokrasopimusten kirjanpidollista ja verotuksellista problematiikkaa. Konsernitilinpäätösten osalta kirjanpitovelvollinen on voinut vapaaehtoisesti kirjata rahoitusleasingsopimukset IFRS-perusteisesti. Vuonna 2004 ko. sääntö on kuitenkin kumottu. Luottolaitoksille jäi kuitenkin velvollisuus soveltaa konsernitilinpäätöksissä IFRS-perusteista rahoitusleasingsopimusten esittämistapaa. Pörssiyhtiöthän velvoitettiin 1.1.2005 alkaen muodostamaan konsernitilinpäätökset IFRS-standardien mukaisesti. Muille kirjanpitovelvollisille IFRS-perusteinen esittämistapa oli mahdollista tahdonvaltaisesti KPL 7a:n mukaisesti. (Valtiovarainministeriö 2006: 107.)

Arvelan työryhmä painotti rahoitusleasingsopimusten kirjanpitokäsittelyn ongelmallisuutta, koska elinkeinoverotus ei tunnista IFRS-perusteista käsittelyä lainkaan. EVL tulkitsee rahoitusleasingsopimuksessa vuokralle antajan olevan omaisuuserän juridinen omistaja ja näin ollen vain vuokralle antajalla on mahdollisuus vähentää poistot verotuksessa. Edellytyksenä on kuitenkin EVL 54 §:n mukaisesti, että myös kirjanpidossa on vastaavat verotuksessa vähennettäväksi esitetyt poistot kirjattu. Vuokralle ottaja voi vähentää verotuksessa vain leasingvuokran ja ko. vuokra tuloutetaan edelleen vuokralle antajan verotuksessa. IFRS-perusteiset kirjanpitokirjaukset eroavat näin ollen verotuksessa vähennettäviin eriin. (Valtiovarainministeriö 2006: 108.)

IFRS-perusteisen käsittelyn ongelmaksi muodostuisi myös se olisiko vuokranantajan ja vuokraajan kirjanpitokäsittelyt symmetrisiä keskenään. Työryhmä esitti oletuksen siitä, että rahoitusleasingsopimuksia tarjoavat rahoitusyritykset siirtyisivät mahdollisesti nopeammin IFRS-tilinpäätösten laadintaan kuin vastaavasti vuokralle ottajat varsinkin kokoluokaltaan pienemmät yhtiöt. Kaiken kaikkiaan työryhmämuistiossa todetaan, että pienille yrityksille voi olla haasteellista toteuttaa IFRS-perusteista rahoitusleasingkäsit-

telyä, koska siihen sisältyy monimutkaisia laskelmia ja ylimääräisiä hallinnollisia kuluja. Symmetrisyyttä voitaisiin edistää, jos lainsäädäntö olisi hyvin tarkka ja yksityiskohdainen. Toisaalta lainsäädännön tulisi perustua kuitenkin melko tarkasti IFRS-standardien viitekehykseen vuokrausstandardien osalta. (Valtiovarainministeriö 2006: 108–111.)

Työryhmä kiinnitti huomiota myös elinkeinoverotuksen ja IFRS-perusteisen kirjanpidon IAS 16 määrittelevien poistosääntöjen eroavaisuuteen. IAS 16 mukaisesti ei ole esimerkiksi mahdollista esittää kirjanpidossa suunnitelman mukaisten poistojen ylittäviä poistoeria eli ns. ylipoistoja. Näin ollen EVL 54 §:n edellyttämää kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuutta ei voida IAS 16 standardin mukaisesti täyttää. Kansallisen KPL:n mukaisesti on mahdollista kirjata kirjanpidon ja verotuksen poistoerot erikseen tuloslaskelmaan poistoeron muutostilin kautta joko tulona tai kuluna. Edelleen poistoeron muutos esitetään taseen vastattavissa poistoeron vähennyksenä tai lisäyksenä. Edellä olevan kirjausketjun mukaisesti on mahdollista toteuttaa kansallisen KPL:n ja verolainsäädännön aineellisen normisidonnaisuuden EVL 54 §:n edellyttämä poistojen kirjanpidollinen ja verotuksellinen symmetria. IFRS-perusteisesti aineelliset omaisuuserät arvostetaan ns. oletushankintamenoon eli sen ajankohdan käypään arvoon, kun omaisuuserä on siirtynyt kirjanpitovelvollisen omistukseen. Edelleen poistot kirjataan kuluksi systemaattisesti omaisuuserän taloudellisen vaikutusajan kuluessa. IFRS-perusteisessa kirjanpidossa käytetään myös ns. hyödykkeen uudelleenarvostamista. Käyttöomaisuuden arvostus käypään arvoon kirjataan suoraan oman pääoman uudelleenarvostusrahastoon. (Valtiovarainministeriö 2006: 84,87,88–89.)

Työryhmä on esittänyt uudistuksia elinkeinoverotukseen ja esittänyt, että myös elinkeinoverotuksessa tulisi tunnistaa rahoitusleasingsopimusten IFRS-perusteinen kirjanpito-käsittely. Verotuksellisesti syntyisi ainakin osittainen symmetria, jos vuokralle antaja kirjaa IFRS-perusteisesti vuokrasaamisen ja vastaavasti vuokralle ottaja vuokravelan taseeseen. Vuokralle ottajan olisi mahdollista esittää omaisuuserä IFRS-perusteisesti käypään arvoon tai sitä alempaan vähimmäisvuokrien nykyarvoon ja kohdistaa omaisuuserään IAS 16 – standardin mukaisesti poistolaskenta. Verotuksen poistojärjestelmään tulisi tehdä myös vastaavat muutokset. Kirjanpidon ja verotuksen normisidonnai-

suudesta EVL 54 §:n poistojen osalta tulisi luopua. (Valtiovarainministeriö 2006: 108–110.)

5.2. Kirjanpidollisesta käsittelystä ennen kirjanpitolain uudistusta

Rahoitusleasingisopimusten kirjanpidollinen käsittely on muuttunut useaan kertaan KPL:n muutosten yhteydessä. KPL:n uudistuksen yhteydessä vuonna 1997 rahoitusleasingisopimusten erityiskäsittely oli mahdollista konsernitilinpäätösten yhteydessä KPL 6:18:n ja ko. säännöksessä viitatus KTM A:n 1998/48 mukaisesti. Kirjanpitovelvollisella on ollut siis jo 31.12.1997 alkaen mahdollista esittää konsernitilinpäätöksen yhteydessä rahoitusleasingisopimukset vuokralle ottajan kirjanpidossa ikään kuin hyödykkeet olisi ostettu, ja vuokralle antajan kirjanpidossa ikään kuin hyödykkeet olisi myyty. Edellä oleva KPL:n säännös on kuitenkin myöhemmin vuonna 2004 kumottu. Vuoden 2004 kirjanpituudistuksen yhteydessä leasingisopimusten erityiskäsittelyn konsernitilinpäätösten yhteydessä kumoamista perusteltiin mm. sillä, että KPL:iin liitettävän KPL 7 a:n mukaisesti, olisi mahdollista esittää rahoitusleasingisopimuksella hankittu omaisuus kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisesti. Edelleen todettiin, ettei Suomen kansallinen verolainsäädäntö tunnista rahoitusleasingjärjestelyjä, ja näin ollen olisi myös perusteltua kumota ko. säännös. (Hallituksen esitys 89/2015: 86 – 87.)

KILA on käsitellyt sisältöpainotteisuuden periaatteen (asia ennen muotoa) soveltamista tilinpäätöksessä lausunnossaan 2006/1775. KILA:n lausunnossa viitataan siihen tosiasiaan, että tiettyihin liiketoimiin voi sisältyä niiden oikeudelliseen muotoon nähden epätyypillisiä piirteitä kuten esim. kauppaa ehdoiltaan muistuttava vuokrasopimus. Oikeudellinen muoto ohjaa ensisijaisesti kirjausprosessia. Jos sisältö ja muoto ovat ristiriidassa, voidaan kuitenkin tapauskohtaisesti ja erityisistä syistä liiketapahtuma kirjata sisällön mukaisesti. KILA:n loppulauselmassa korostetaan kirjanpitovelvollisen velvollisuutta noudattaa vakiintunutta kirjaustapaa ja tarpeellisten lisätietojen merkitsemistä tilinpäätöksen liitetietoihin. (Björklund, Jänkälä & Kaisanlahti 2009:95, Kirjanpitolautakunta 2006:3.) Edellä olevasta voidaan päätellä kansallisen KPL- normiston korostavan vuoden 2004 KPL:n uudistuksen osalta, että rahoitusleasingisopimuksia käsitellään

kansallisen KPL:n sisältöpainotteisuuden periaatteen perusteella ensisijaisesti kuitenkin oikeudellisen muodon mukaisesti vuokrasopimuksina. Kirjanpitovelvolliselle oli kuitenkin mahdollista esittää rahoitusleasingtapaukset vuokralle ottajan taseen varoina ja velkoina 1.1.2005 alkaen, jos kirjanpitovelvollinen päätti ryhtyä noudattamaan koko kirjanpito-prosessin osalta IFRS-perusteista kirjanpitoa 7a:n mukaisesti. Kirjanpito-velvollisen tuli kuitenkin varmistua ensin siitä, että rahoitusleasing-sopimuksen ehdot soveltuivat IAS 17-standardin normistoon rahoitusleasing-sopimuksista. Jos IAS 17-standardin reunaehdot eivät täyttyneet, kirjanpito-velvollisen tuli kirjata rahoitusleasing-sopimuksella hankittujen hyödykkeiden vuokrauskulut kuluina tuloslaskelmaan. (Torkkel 2017a: 270–272.)

5.3. Leasing-sopimuksen kirjanpitokäsittely uuden kirjanpitolain mukaisesti

Taustana KPL:n muutokselle rahoitusleasing-sopimuksella hankitun omaisuuden merkitsemisestä IAS-perusteisesti, perustellaan hallituksen esityksessä He 89/2015 vp muutoksen helpottavan kansainvälisiin konserneihin kuuluvien suomalaisten tytäryhtiöiden kirjanpidollista työtä ja hallinnollisia kustannuksia. Kansainvälisiin konsernirakenteisiin kuuluvat suomalaiset tytäryhtiöt ja suomalaisiin pörssi-yhtiöihin kuuluvat tytäryhtiöt joutuvat konvertoimaan kansallisen KPL:n mukaisesti laaditut tilinpäätökset IFRS-standardien mukaisesti emoyhtiöiden konsernitalinpäätöksiä varten. Jotta vältettäisiin yritysten ylimääräistä kirjanpidollista ja hallinnollista työtä, perustellaan hallituksen esityksessä IFRS-tilinpäätösstandardien käyttöönottoa rahoitusleasing-sopimuksella hankitun omaisuuden kirjanpitokäsittelyssä. (HE 89/2015:18.)

Hallituksen työryhmä on selvittänyt raportissaan (HE 89/2015) tilinpäätös-direktiivin sisältöä rahoitusleasing-sopimusten osalta. Esityksen mukaan varsinainen tilinpäätös-direktiivi ei sisällä erityissäännöksiä rahoitusleasing-sopimuksista, mutta toisaalta IFRS-standardien mukainen kirjanpitokäsittely ei ole kuitenkaan ristiriidassa direktiivin kanssa. IFRS-standardin mukainen käsittely vastaa direktiivin 3:3.1 §:n tarkoitettua sisältöpainotteisuuden periaatetta. Edellä olevan johdosta hallituksen esityksen muodostanut työryhmä esittää myös kansallista kirjanpitolainsäädäntöä noudattaville yrityksille mah-

dollisuutta soveltaa dispositiivisesti IFRS-standardin mukaista rahoitusleasingsopimuksen kirjanpitokäsittelyä. (HE 89/2015:86.)

Kansainvälinen tilinpäätösstandardi IAS 17 määrittelee vuokrasopimukset seuraavasti:

”Vuokrasopimus on sopimus, jonka mukaan vuokralle antaja antaa vuokralle ottajalle oikeuden käyttää omaisuuserää sovitun ajan maksua tai toistuvia maksusuorituksia vastaan. Rahoitusleasingsopimus on vuokrasopimus, jonka mukaan omistuserän omistamiselle ominaiset riskit ja edut siirtyvät olennaisilta osilta. Omistusoikeus voi siirtyä tai olla siirtymättä vuokra-ajan lopussa. Muu vuokrasopimus on vuokrasopimus, joka ei ole rahoitusleasingsopimus.” (IFRS-standardit 2014:576.)

Vuokrasopimuksella hankittu omaisuuserä voidaan edellä olevan mukaisesti tulkita kirjanpito-oikeudellisesti joko rahoitusleasingsopimukseksi tai muuksi vuokrasopimukseksi. Jos kirjanpitovelvollinen laatii tilinpäätöksen kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisesti, tulee rahoitusleasingsopimuksen osalta täyttyä IAS 17-standardissa esitetyt rahoitusleasingsopimukselle edellytetyt säädökset. Muussa tapauksessa omaisuuserän vuokraus on käsiteltävä kirjanpidossa vuokrauksena muun vuokrasopimuksen mukaisesti. Rahoitusleasingsopimuksessa hyödykkeen omistusoikeus ei siirry heti vuokralle ottajalle, mutta IAS 17-standardin mukaisesti vuokrasopimus voidaan tulkita rahoitusleasingsopimukseksi, jos omistusoikeus siirtyy vuokralle ottajalle vuokra-ajan loppuun mennessä. Olennaista rahoitusleasingsopimuksille on omaisuuserään liittyvien riskien ja etujen siirtyminen suoraan vuokralle ottajalle sopimuksen allekirjoitushetkellä. IAS 17-standardissa esitetyt erilaiset sopimustilanteet voivat joko yksin tai yhdessä vaikuttaa sopimuksen tulkitsemiseksi rahoitusleasingsopimukseksi. (Haaramo 2017: 489–490, Haaramo, Palmuaro & Peill 2018b: 5.luku.) IAS 17-standardin rahoitusleasingsopimukseen ei sisälly käyttöoikeutta siirtämättömät palvelusopimukset ja uusiutumattomien varantojen etsintään liittyvät vuokrasopimukset. Aineettomien hyödykkeiden lisenssi-sopimuksia säädellään IAS 38 mukaisesti, sijoituskiinteistöjä IAS 40 standardin mukaan ja biologisia hyödykkeitä IAS 41-standardin mukaan, ja näin ollen ko. omaisuuseriin liittyvät rahoitusleasingsopimukset eivät sisälly IAS 17 standardin määrittelemään vuokrasopimuskäsitteeseen. (Halonen, Jalkanen-Steiner, Johansson, Kyrölä, Nurmo,

Pyykkönen, Sundvik, Suomela, Tolvanen, Torkkel, Torniainen, Tuomala & Vesikukka 2013: 429.)

IAS 17-standardin mukaisessa kirjanpito-oikeudellisessa tarkastelussa - onko kyseessä muu vuokrasopimus vai rahoitusleasingsopimus - korostetaan nimenomaan sopimukseen liittyviä liiketoimien asiallisia sisältöjä. Seuraavat esimerkkiolosuhteet voidaan tulkita suoraan IAS 17-standardin mukaisiksi rahoitusleasingsopimuksien tosiasiallisiksi sisällöiksi:

- vuokrauskohteena olevan omaisuuserän erikoisluonteisuus (hyödykkeen siirtyessä toiselle vuokran ottajalle, on siihen tehtävä huomattavia muutoksia)
- vuokra-ajan loppuun mennessä hyödykkeen omistus siirtyy automaattisesti vuokralle ottajalle
- omaisuuserän taloudellinen käyttöaika kuluu vuokrausajalla, vaikka omistusoikeus ei siirtyisi, eli hyödyke kulutetaan sopimusaikana ns. ” loppuun ”
- vuokralle ottajalla on oikeus ostaa omaisuuserä käypää arvoa huomattavasti alemmalla hinnalla ja näin ollen voidaan olettaa jo sopimuksen allekirjoittamisajankohtana todennäköisyyden ko. sopimusehdon täyttymiselle olevan todennäköisesti olemassa
- kun rahoitusleasingsopimus on juridisesti katsottu alkavan, muodostetaan sopimuksen mukaisista vuokrien kokonaismäärästä ns. laskennallinen nykyarvo hyödykkeelle, jos ko. arvo on vähintään olennainen suhteessa hyödykkeen käypään arvoon
- vuokrasopimuksen purkamistilanteessa vuokralle ottajalle siirtyy kaikki purkamisesta aiheutuneet tappiot
- vuokra-ajan kuluessa hyödykkeen käypä arvo voi vaihdella. Vuokralle ottaja kantaa riskin muodostuvasta mahdollisesta tappiosta toisaalta myös arvovaihtelusta muodostuva voitto hyödyntää vuokralle ottajaa

(IFRS-standardit 2014:576–590, Haaramo ym. 2018b: 5.luku.)

Kansainvälinen tilinpäätösstandardi IAS 17 on voimassa vuoden 2018 loppuun ja IASB:n hyväksymä IFRS 16-standardi vuokrasopimuksille astuu voimaan 1.1.2019 alkaen. (Haaramo 2016:431, Haaramo 2017: 485).

KPL:a muutettiin hallituksen esityksen mukaisesti HE 89/2015 vp 1.1.2016 voimaan tulleella muutoksella. Lakiin sisällytettiin uusi säännös KPL 5:5b, joka mahdollistaa vapaaehtoisesti rahoitusleasingsopimuksella hankitun omaisuuden IFRS -perusteisen kirjaamisen. Rahoitusleasingsopimuksilla vuokratut hyödykkeet voidaan esittää taseessa, vaikka leasingsopimuksella siirtyy ainoastaan irtaimen tavaran tai käyttöomaisuuden hallintaoikeus. Rahoitusleasingsopimuksella ei siirretä virallisesti hyödykkeen omistusoikeutta vastaanottajalle.

”KPL 5:5b. Jos kirjanpitovelvollinen on tehnyt vuokrasopimuksen, jonka kohteena olevaan hyödykkeeseen perustuvat riskit ja edut siirtyvät olennaisilta osin vuokralleottajalle sopimuskauden alkaessa, vuokralleantaja saa merkitä hyödykkeen tilinpäätökseensä siten kuin se olisi myyty ja vuokralleottaja siten kuin se olisi ostettu. Jos kirjanpitovelvollinen ottaa tämän merkintätavan käyttöönsä, sitä tulee soveltaa kaikkiin tässä momentissa tarkoitettuihin sopimuksiin. Merkitsemisessä ja esittämisessä tilinpäätöksessä noudatetaan IAS-asetuksella hyväksytyjä tilinpäätösstandardeja. Valtioneuvoston asetuksella voidaan säätää poikkeuksia standardien soveltamisesta tai soveltamiseen perustuvista lisävaatimuksista tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa esittäville tiedoille.”

Yritykset, jotka eivät ole soveltaneet kirjanpidossaan IFRS-standardeja, kirjaavat rahoitusleasingsopimuksella hankittujen hyödykkeiden leasingmaksut normaalisti tuloslaskelmaan vuokrakuluksi. Vastaavasti hyödykkeen toimittajan kirjanpidossa leasingtulot kirjataan tuloslaskelmaan vuokratuotoksi joko suoraan liikevaihtoon tai vaihtoehtoisesti liiketoiminnan muihin tuottoihin yrityksen päätoimialan mukaisesti (KILA 1692/2002). 1.1.2016 alkaen kansallista kirjanpitolainsäädäntöä noudattava kirjanpitovelvollinen voi vapaaehtoisesti soveltaa KPL 5:5b:n mukaisesti IAS-perusteista merkintätapaa ja kirjata hyödykkeen tulevien vuokrien nykyarvon suoraan taseeseen pysyväksi vastaavaksi ja leasingvelaksi. Edelleen hyödykkeen toimittaja voi tulouttaa vastaisten vuokrien nykyarvon tulona tuloslaskelmaan kertatuloutuksena ja taseen vastaaviin kokonaissaamisena leasingrahoitusopimuksen mukaisesti. On huomattava, että kyseessä on kuitenkin vapaaehtoinen kirjausoptio vuokralle antajalle ja vuokraajalle. Näin ollen epäsymmetria sopimusosapuolien kirjanpitokäytännöissä on mahdollista eli leasingsopimuksen vuokralle antajan kirjanpitokäytäntö ei määrittele vuokralle ottajan kirjanpidollista käsittelyä.

Kirjanpitoon siirrettävien erien laskennallinen arvo tulee määrittää vuokra-ajan alkamisen sopimusoikeudellisella syntymishetkellä kirjanpitoa varten. Kirjanpitoarvo voi olla myös omaisuuden käypä arvo tai vaihtoehtoisesti edellä esitetty käypää arvoa alempi vuokramaksujen nykyarvo. Jos vuokrasopimuksessa on määritelty sisäinen korkokanta, voidaan nykyarvon laskennassa käyttää ko. korkoa. Jos vuokrasopimuksessa ei ole määritelty korkokantaa, voidaan soveltaa vuokraajan lisälainan korkoprosenttia. Leasingosopimuksen mukainen kuukausittainen maksu on jyvitettyä niin, että ko. maksusta erotetaan taseesta vähennettävä velan osuus ja tuloslaskelmaan kirjattava rahoituskorkokulu erikseen. Käytännössä kirjanpito tulee järjestää niin, että tuloslaskelmaan kirjattava rahoituskulu on sen suuruinen, että taseeseen kirjatun rahoitusleasingvelan korkoprosentiksi muodostuu jokaisella kirjanpidollisella jaksolla samansuuruinen prosenttiarvo jäljellä olevalle velalle. On huomattava, että jos yritys muuttaa rahoitusleasingkäsittelyn tilinpäätöksen laatimisperiaatteita, kirjanpitovelvollisen ei ole mahdollista soveltaa IFRS:n mukaista merkintätapaa vain osaan rahoitusleasingosopimuksista. Jos yhteisö päättää siirtyä 1.1.2016 alkaen KPL 5:5b:n mukaiseen kirjaustapaan, tulisi hyvän kirjanpitoavan mukaisesti oikaista myös aikaisempina tilikausina tehtyjen rahoitusleasingosopimusten mukaiset kirjanpitokäsittelyt, jotta kirjanpidossa noudatettaisiin menettelytapojen jatkuvuuden periaatetta. Kirjanpitovelvollisen siirtyessä soveltamaan uutta KPL 5:5b:ää, tulee kirjanpitovelvollisen kuitenkin erityisen siirtymäsäännöksen nojalla oikaista ainakin kaikkien 1.1.2016 jälkeen solmittujen rahoitusleasingosopimusten kirjanpitokäsittelyt vastaamaan KPL 5:5b:n menettelyä. Leasingosopimuksella hankittuun omaisuuserään kohdennetut suunnitelman mukaiset poistot kirjataan normaalisti KPL 5:5.1:n mukaisesti myös sovellettaessa KPL 5:5b:n mukaista IFRS-perusteista kirjaustapaa. (Haaramo, Virpi 2017: 489–490, Leppiniemi & Kaisanlahti 2016: 221–223, Leppiniemi, J., R. Leppiniemi & Kaisanlahti 2016: 5.luku.)

5.4. Leasingosopimuksen käsittely elinkeinoverotuksessa

5.4. 1. Taustaa leasingosopimusten käsittelystä verotuksessa

Elinkeinoverotus ei tunnista yksityiskohtaista määritelmää IFRS-standardien mukaiselle rahoitusleasingisopimukselle (He 89/2015:87). Vuokrasopimusten ja rahoitusleasingisopimusten käsittelyn voidaan todeta yleisesti olevan vaikeasti hahmotettavaa ja verottajan varsinkin aikaisempien tulkintaratkaisujen olevan ristiriitaisia ja vaihtelevia. Leasingisopimukset ovat oikeudelliselta muodoltaan pitkäaikaisia vuokrasopimuksia. Tauloudelliselta luonteeltaan ne voivat kuitenkin sopimusehtojen mukaisesti näyttäytyä joko vuokrasopimuksina tai kauppoina. (Torkkel 2017a:269.) Rahoitusleasingisopimuksen kirjaaminen KPL 5:5b:n mukaisesti taseeseen omaisuuseräksi taseen vastaaviin ja edelleen velaksi taseen vastattaviin on selkeä esimerkki kirjanpidollisesta liiketapahtumasta, missä sopimuksen sisältö ohittaa sopimuksen juridisen muotoisällön. Uuden KPL:n mahdollistaman kirjausoption korostamat tosiasialliset seikat ovatkin ”törmäyskurssilla” elinkeinoverotuksen tiukkaan juridiseen näkökulmaan. (Haaramo 2017: 489, 491.)

5.4.2. Leasingisopimusten käsittely verotuksessa uudistuksen jälkeen

Kirjanpitolakiuudistuksen 1.1.2016 jälkeen KVL on käsitellyt rahoitusleasingjärjestelyjä ensimmäisen kerran ratkaisussaan KVL 2016/12. Yhtiö A Oy on siirtänyt omistamansa kuljetusvälineen omistusoikeuden rahoituksen vakuusajaksi rahoittajalle B Oy:lle. A Oy on edelleen hankkinut saman kuljetusvälineen samalla rahoitusleasingisopimusjärjestelyllä B Oy:ltä. A Oy on kirjanpidossaan käsitellyt rahoitusleasingisopimusjärjestelyn uuden KPL 5:5b:n mukaisesti ja aktivoinut hankinnan taseeseen. KVL viittaa päätöksessään, ettei elinkeinoverolainsäädäntö tunne rahoitusleasingjärjestelyjä. Käytännössä A Oy:n täytyy eliminoida verotuksen puolella sale and lease back-sopimuksella hankitun kuljetusvälineen aktivointi KPL 5:5b:n periaatteiden mukaisesti taseesta ja siihen kohdistuvat mahdolliset poistokirjaukset. EVL 7 § 1 momentin ja EVL:n suoriteperiaatteen mukaisesti voidaan kuitenkin vähentää ja jaksottaa normaalisti tilikaudelle kohdentuvat rahoitussopimuksen mukaiset leasingkulut. Vaikka ko. järjestely on kirjanpito-oikeudellisesti tarkasteltuna selkeästi IAS 17- standardin mukaisesti leasingrahoitusjärjestely vuokralle ottajan takaisinosto- oikeuden johdosta, tulkittiin sopimusjärjestely vero-oikeudellisesti luovutukseksi. (Torkkel 2017a: 273.) KVL:n tulkintaratkaisussa hakijayhtiö A Oy:lle realisoituu kuljetusvälineen luovutuksesta mahdollisesti verotettavaa tuloa rahoitusjärjestelyjen yhteydessä, koska elinkeinoverolain-

säädäntö ei tunnista rahoitusleasingjärjestelyjä KPL 5:5b:n soveltamalla tavalla. Korkeimman oikeuden käsittelyssä (KHO 25.10.2016 taltio 4472) ei KVL:n ratkaisuun tehty muutosta.

”KVL 2016/12 ja KHO 25.10.2016 taltio 4472. Kuljetustoimintaa harjoittaneen A Oy:n oli tarkoitus hakea rahoitusta kansainvälisiltä rahoittajilta ja käyttää omistuksessaan olevia kuljetusvälineitä vakuutena. Rahoitusjärjestely oli tarkoitus toteuttaa niin sanottuna sale and lease back -järjestelyinä, jossa rahoittajat saivat vakuusajaksi kuljetusvälineiden omistusoikeuden ja A Oy vuokrasi ne samalla sopimuksella omaan käyttöönsä. Rahoitusjärjestely sisälsi takaisinostooption, jonka mukaan A Oy:n oli mahdollista ostaa kuljetusvälineet takaisin erikseen sovitun ajan kuluttua.

Kirjanpitolain 5 luvun 5 b §:ään on lailla (2015/1620) lisätty 1.1.2016 voimaan tulleet säännökset rahoitusleasingsopimuksella hankitun omaisuuden merkitsemisestä kirjanpitoon. Uuden säännöksen mukaan vuokrasopimuksen tehnyt kirjanpitovelvollinen vuokralleottaja voi merkitä tietyn ehdoin hyödykkeen tilinpäätökseensä siten kuin se olisi ostettu.

Elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa ei ole vastaavia rahoitusleasingsopimuksia koskevia säännöksiä kuin kirjanpitolaissa. Tämän vuoksi edellä mainittuja kirjanpitolain periaatteita ei voitu soveltaa verotuksessa. Hakemuksessa tarkoitettussa rahoitusjärjestelyssä hakija siirsi kuljetusvälineidensä omistusoikeuden rahoittajalle, jolloin hakijan verotuksessa kuljetusvälineet katsottiin luovutetuksi.”

Edellä esitetystä KVL:n ratkaisusta ei enää kyseenalaisteta sales and lease back – menettelyn osalta onko hyödykkeiden luovutus muodollisesti ensin aito myyntitapahtuma ja jatkotoimenpide normaali aito hyödykkeen vuokraustapahtuma. Verottaja hyväksyi selkeästi siviilioikeudellisen omistusoikeuden luovutuksen omaisuuserän myyntitapahtumana. KHO on aikaisemmin käsitellyt sale and lease back-menettelyä vuosina 1990, 2005 ja 2014. Päätöksen KHO 10.8.1990 taltio 2531 mukaisesti sale and lease back-menettely rinnastettiin lainausjärjestelyyn. Vuonna 2005 KHO tulkitsi päätöksellään 19.10.2005 taltio 2644 järjestelyn peitellyksi osamaksukaupaksi. KHO 29.4.2014 taltio 1443 ja KVL 25/2013 ratkaisujen mukaisesti sale and lease back- järjestely tulkittiin kuitenkin omaisuuserän myynnin osalta aidoksi myynniksi ja edelleen takaisinvuokraus aidoksi vuokraustoimeksi, vaikka takaisin vuokralle ottajalla oli lunastusvelvollisuus osakkeisiin. Voidaankin todeta edellä esitellyn päätöksen KHO 25.10.2016 taltio 4472

noudattavan vuoden 2014 KHO:n ratkaisulinjaa. Vaikka EVL:ssa ei ole selkeitä rahoitusleasingsopimuksia koskevia säännöksiä, voidaan todeta vero-oikeudellisen tulkinnan selkiytyneen sale and lease back-järjestelyjen osalta. Järvenoja toteaa myös artikkelissaan, ettei vero-oikeudellisen tulkinnan muutosta ole todennäköisesti odotettavissa. Käytännössä aikaisempi ristiriitainen oikeuskäytäntö tulisi Järvenojan mukaan vakiintumaan ja näin ollen uusi KPL:n uudistus ei toisi muutosta vero-oikeudelliseen tulkintaan. Vaikka elinkeinoverotuksessa ei ole rahoitusleasingsopimuksia koskevia säännöksiä sale and lease back-järjestelyistä, noudatetaan siviilioikeudellisen omistusoikeuden luovutukseen pohjautuvaa tulkintaa - tulkiten järjestelyn ensimmäinen toimenpide vero-oikeudellisesti luovutukseksi ja jatkotoimenpide normaaliksi vuokraustapahtumaksi. (Järvenoja 2016:15–18.)

Viimeisin KVL:n käsittelemä rahoitusleasingjärjestelyjä koskeva päätös on julkaistu 13.10.2016 (KVL 2016 /47). Tapausselosteen mukaisesti A Oy:n liiketoimintaan sisältyi työkoneiden rahoitusleasingtoimintaa. Leasingsopimuksen mukaisesti vuokralle ottaja yhtiölle ei siirtynyt omistusoikeutta vuokrauksen kohteeseen. Leasingsopimuksen mukaan vuokralle ottajalla ei ollut oikeutta myydä, siirtää, vuokrata edelleen, pantata eikä luovuttaa hyödykkeen omistus- tai käyttöoikeutta. Myöhemmin A Oy:n tarkoituksena kuitenkin oli lisätä leasingsopimukseen vuokralle ottajalle tahdonvaltainen osto-optio hyödykkeen jäännösarvosta, mikä muodostuisi hankintahinnan ja veloitettujen vuokrien erotuksesta vuokratuoden päättyessä. Vuokralle ottajalla oli siis uuden leasingsopimuksen mukaisesti oikeus, mutta ei velvollisuus, ostaa hyödyke sovitun vuokra-ajan päättyessä jäännösarvosta. KVL ei tulkinnut sopimusta tahdonvaltaisesta osto-optiosta huolimatta osamaksukaupanluonteiseksi vaan tulkitsi sopimuksen vero-oikeudellisesti vuokrasopimukseksi. Vuokralle ottajalle ei sopimuksen mukaisesti siirtynyt automaattisesti omistusoikeutta eikä edes syntynyt velvollisuutta ostaa kohteena olevaa hyödykettä.

”KVL 2016/47. A Oy harjoitti työkoneiden rahoitusleasingtoimintaa, jossa yhtiö vuokrasi omistuksessaan olevan työkoneen määräajaksi. Leasingsopimuksen ehtojen mukaan työkone oli A Oy:n omaisuutta eikä vuokralle ottaja saanut siihen omistusoikeutta leasingsopimuksen nojalla. Vuokralle ottajalla ei ollut oikeutta myydä, siirtää, vuokrata edelleen, pantata eikä luovuttaa työkoneen omistus- eikä käyttöoikeutta.

A Oy:n tarkoituksena oli lisätä leasingosopimukseen osto-optio, jonka perusteella vuokralle ottajalla oli oikeus ostaa työkone vuokratuokauden päätyttyä. Hakemuksen mukaan vuokralle ottajalla ei ollut osto-option perusteella velvollisuutta ostaa työkone eikä vuokralle ottajasta tullut sopimusehtojen mukaan automaattisesti työkoneen omistajaa vuokratuokauden päätyttyä.

Uusien leasingosopimusehtojen mukaan vuokralle ottajalla oli oikeus ostaa työkone sopimuksen päätyttyä vuokrasopimuksen mukaisesta jäännösarvosta, joka oli vuokratun työkoneen hankintahinnan ja sekä veloitetujen vuokrien erotus. Jos vuokralle ottaja ei käyttänyt osto-optiotaan, vuokralle ottajalle palautettiin työkoneen käyvän arvon ja jäännösarvon välinen erotus vuokrien palautuksena.

Kun vuokrasopimuksen uusissa ehdoissa ei asetettu vuokralle ottajalle velvollisuutta vuokratuokauden ostamiseen eikä vuokrasopimuksen ehtojen perusteella vuokralle ottajasta tullut vuokratuokauden omistajaa, vuokratuokaudetta ei katsottu tämän sopimuksen perusteella luovutetuksi tuloverotuksessa. Tällöin kysymys ei myöskään ollut arvonlisäverolaissa tarkoitettua tavaran myynnistä vaan palvelun myynnistä. Asiaa ei ollut arvioitava toisin siinäkin tapauksessa, että työkoneen jäännösarvo oli sama tai jonkin verran alempi kuin työkoneen käypä arvo sopimuksen päättyessä. Näin ollen hakemuksessa tarkoitettua irtaimen omaisuuden leasingosopimusta pidettiin tuloverotuksessa työkoneen vuokrasopimuksena ja arvonlisäverotuksessa vuokratuokauden myyntiä koskevana sopimuksena.”

Edellä esitetyn ennakkoratkaisun mukaisesti vuokralle ottajalla oli sopimuksen mukaan osto-optio hyödykkeeseen sen jäännösarvosta (hankintahinta ./ . veloitetut vuokrat), ja jos optiota ei käytetä vuokralle antaja palauttaisi vuokralle ottajalle vuokrasopimuksen päättyessä käyvän arvon ja jäännösarvon erotuksen. Torkkel tarkastelee artikkelissaan ko. tapausta kirjanpidon näkökulmasta IAS 17-standardin ja KPL 5:5b:n mukaan eri vaihtoehdoille, jos palautettavan summan oletusarvoina olisivat seuraavat vaihtoehdot a) hyödykkeen jäännösarvo (hankintahinta ./ . veloitetut vuokrat) olisi huomattavasti alhaisempi kuin käypä arvo b) hyödykkeen jäännösarvo olisi yhtä suuri kuin käypä arvo. IAS-17 standardin mukaisesti sopimus voidaan tulkita rahoitusleasingosopimukseksi, jos vuokralle ottajalla on oikeus ostaa omaisuuserä käypää arvoa huomattavasti alemmalla hinnalla ja näin ollen voidaan olettaa jo sopimuksen allekirjoittamisajankohdan todennäköisyyden ko. sopimusehdon täyttymiselle olevan todennäköisesti olemassa. IAS 17- standardin ehto rahoitusleasingosopimukselle täyttyy ko. ratkaisun a- vaihtoehdon osalta. Toisaalta b- vaihtoehdon osalta voidaan todeta, ettei IAS 17- standardia voida soveltaa, jos hyödykkeen jäännösarvo olisi yhtä suuri kuin käypä arvo so-

pimuskauden lopussa. Näin ollen b-vaihtoehto voidaan tulkita kirjanpidollisesti muuksi vuokrasopimukseksi. Verotuksessa molemmat eri vaihtoehdot tulkittiin kuitenkin muuksi vuokrasopimukseksi. (Torkkel 2017a: 273–274.)

Taulukko 1. Vertailua viimeaikaisesta leasingisopimusten oikeuskäytännöstä

	KHO 2005T2644 Sale and lease back	KVL 2013/25 KHO 2014T1443 Sale and lease back	KVL 2016/12 KHO 2016T4472 Sale and lease back	KVL 2016/47 Leasingsopimus
Kirjanpito/IAS 17	Rahoitusleasing	Rahoitusleasing	Rahoitusleasing	Muu vuokrasopimus a) Rahoitusleasing b)
Vuokrasopimus Osto-optiot ym.	Omaisuserä siirtyy automaattisesti ilman eri korvausta	a) Lunastusoikeus b)Velvollisuus lunastaa	Takaisin osto-optio	Takaisin osto-optio a)jäännösarvo=käypäarvo b)jäännösarvo<käypäarvo
		Vahva ostovelvoite	Heikko ostovelvoite	Heikko ostovelvoite
Verotus	Kauppa	Luovutus ja Vuokraus	Luovutus ja Vuokraus	Vuokraus

Torkkel on artikkelissaan analysoinut leasingisopimusten viimeaikaista vero-oikeudellista tulkintalinjaa. Taulukon mukaisesti voidaan todeta kaikkien esimerkkitapausten täyttävän IAS 17-standardin tunnusmerkit rahoitusleasingisopimusmääritelmälle. Myös ratkaisun KVL 2016/47 osalta IAS 17-standardin reunaehdot rahoitusleasing-tulkinnalle täyttyvät, jos vuokrasopimuksen lopussa vuokralle ottaja käyttää osto-optiota jäännösarvon ollessa sopimuksen mukaisesti omaisuserän käypää arvoa alempi. Näin ollen ko. esimerkkitapauksiin olisi sovellettavissa myös uuden KPL 5:5b:n mukainen IFRS-perusteinen kirjanpitokäsittely. Vero-oikeudellisesti kaikki esimerkkitapaukset on tulkittu KVL ja KHO:n ratkaisuissa sopimuksen oikeudellisen muodon mukaisesti. Torkkel painottaa, ettei edes vahva vuokralle ottajan osto-velvoite aiheuta sopimuksen tulkintaa suoraan kaupanluonteiseksi. (Torkkel 2017a: 274–275.)

KVL:n ja KHO:n tulkintalinjan mukaisesti kirjanpitovelvollisen tulee eliminoida KPL 5:5b:n mukaisesti kirjatut leasing sopimukset. Ennakkoratkaisuissa ei ole käsitelty miten poistojen verovähennyskelpoisuus tulkitaan. Sijoituskiinteistöjen osalta ratkaisussa KVL 2017/29 ei hyväksytty poistojen verovähennyskelpoisuutta. Ennakkopäätöstä perusteltiin EVL 54 §:n osalta kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuudella. KHO:n päätös 2015:43 kuitenkin hyväksyi verotukselliset poistot, vaikka EVL 54 §:n mukainen kirjanpidon ja verotuksen symmetria ei toteutunutkaan. Perusteluissa viitattiin erityisiin olosuhteisiin. Käytännössä verottaja hyväksyi verotukselliset poistot tilanteessa, jossa omaisuuserän hankintamenon arvo oli erilainen kirjanpidossa ja verotuksessa. Järvenoja toteaa artikkelissaan ” *EVL 54.2 § ei voi jaksotussäännöksenä estää verolain säännöksiin perustuvan poiston vähentämistä verotuksessa; se vaikuttaa korkeintaan vain poiston vähentämisen jaksotukseen siltä osin kuin kirjanpidossa on hankintamenoa, josta poistoa vähennetään* ” (Järvenoja 2016:19).

Euroopan komission direktiiviehdotukset CCTB ja CCCTB yhteisestä yhteisöveropohjasta EU:n alueella etenevät komission päätöksentekoprosessissa. EVL ja CCTB eroavat poisto-oikeuden osalta mm. kun käsitellään kysymystä rahoitusleasing sopimuksella hankitun omaisuuserän ja KPL 5:5b:n mukaisesti kirjanpidossa esitetyn erän poisto-oikeudesta verotuksessa. CCTB:ssä rahoitusleasingin verotuksellinen tulkinta myötäilee IFRS-perusteista rahoitusleasing käsittelyä ja CCTB tunnistaa ns. taloudellisen omistajuuden käsitteen. CCTB:n mukainen taloudellisen omistajuuden käsite tunnistaa normaalin oikeudellisen omistajuuden lisäksi myös rahoitusleasing sopimuksen vuokralle ottajalle etujen ja riskien myötä syntyvän taloudellisen omistajuuden (Viitala 2017: 141, 148.) Myös Järvenoja toteaa artikkelissaan, että verottajan tulisi tunnistaa rahoitusleasing sopimukseen liittyvä taloudellinen omistajuus ja siihen liittyvä poistojen vähennysoikeus verotuksessa (Järvenoja 2016:19). Kirjapito- ja vero-oikeudellisesti teoreettiseen ja monimutkaiseen rahoitusleasing sopimusten problematiikkaan voidaan liittää vielä EU:n veronkiertämisdirektiivi.

”Tulkinnan muutos merkitsisi siten taloudellisen omistajuuden käsitteen merkityksen vahvistumista ja luopumista pitämästä oikeudellista omistajuutta verokohtelun ratkaisevana tekijänä. Tätä käsittelyä puoltaa myös Euroopan unionin komission veronkiertämisdirektiivin luonnokseen sisältyvässä korkojen vähennysoikeuden rajoitussäännökses-

sä oleva määritelmä, että säännöksen tarkoittama korkokulua on myös rahoitus-leasingsopimuksen perusteella maksettavaan leasingmaksuun sisältyvä korko-osuus. Olisi epäloogista, jos elinkeinoverotuksessa sama leasingmaksun taloudellinen komponentti olisi yhtäältä korkoa ja toisaalta vuokraa. Korkein hallinto-oikeus on korostanut eräissä päätöksissään tuloverojärjestelmän johdonmukaisuutta esim. (KHO 2012:23). (Järvenoja 2016:19–20). ”

Vero-asiantuntijat näkevät leasingopimusten vero-oikeudellisen tulkinnan olevan vielä murroksessa ja jatkossa tullaan varmasti vielä hakemaan uusia tulkintaratkaisuja (Torkkel 2017a:280).

6. UUSISTA SÄÄNNÖKSISTÄ MUODOSTUVA SIDONNAISUUS JA JÄNNITE KIRJANPIDON JA VEROTUKSEN VÄLILLE

6.1. Kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuus sijoituskiinteistöjen käsittelyssä

Kun tarkastellaan aikaisemmin käsiteltyä KVL:n ennakkoratkaisua 2016/53 sijoituskiinteistöjen verotuksellisesta käsittelystä, esitetään yhteenvedona huomioita kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuuksien osalta.

”KVL 2016/53. A Oyj oli pörssilistattu julkinen osakeyhtiö, joka muodosti kiinteistöjen vuokrausta harjoittavan konsernin yhdessä tytäryhtiöidensä kanssa. A Oyj laati konsernitilinpäätöksen kansainvälisten tilinpäätösstandardien (International Financial Reporting Standards, IFRS) mukaisesti ja erillistilinpäätöksen Suomen kirjanpitolain mukaisesti.

A Oyj aikoi siirtyä sijoituskiinteistöjen osalta kirjanpitolain 5 luvun 2 b §:n 1 momentin mukaisesti IAS 40 – standardiin perustuvaan käyvän arvon malliin laatiessaan kirjanpitolain mukaista erillistilinpäätöstä 31.12.2016 päätyvältä tilikaudelta. Uuden kirjauskäytännön seurauksena A Oyj kirjaa sijoituskiinteistöjensä vuosittaisen käyvän arvon muutoksen laskennallisten verojen muutoksella oikaistuna kirjanpidossaan tulosvaikutteisesti.

Käyvän arvon mallia sovelletaan sekä suoriin että keskinäisten kiinteistöosakeyhtiöiden kautta omistettuihin kiinteistöihin Kirjanpitolautakunnan lausunnon 1949/1.3.2016 mukaisesti, ja A Oyj yhdistelee kiinteistöosakeyhtiöt erillistilinpäätökseensä. Siten A Oyj:n tuotoksi kirjautuu kunkin kiinteistön osalta ulkopuolisen tahon kiinteistön hallinnan perusteella suorittama vuokra, jota rasittavat kiinteistöön kohdistuneet keskinäisen kiinteistöosakeyhtiön suorittamat todelliset kulut. Kun otettiin huomioon, että kirjanpitolain 5 luvun 2 b §:n 1 momentin nojalla tuloslaskelmaan kirjattavien arvonmuutosten veronalaisuudesta tai vähennyskelpoisuudesta ei ole säädetty elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa, keskusverolautakunta katsoi, että kyseiset erät eivät ole veronalaista elinkeinotuloa tai vähennyskelpoista menoa A Oyj:n verotuksessa. A Oyj:llä on oikeus vähentää verotuksessaan omistamilleen keskinäisille kiinteistöosakeyhtiöille suorittamansa yhtiövastikkeet siitä huolimatta, että hakemuksessa kuvatun kirjauskäytännön seurauksena niistä aiheutuvat kulukirjaukset eliminoidaan hakijan tuloslaskelmalla kiinteistöosakeyhtiöiden saamien vastiketuettojen kirjauksia vastaan.”

Asiallinen ja tosiasiallinen sidonnaisuus kirjanpidon ja verotuksen osalta ei toteudu KVL:n päätöksen 2016/53 osalta, koska ratkaisun hakijana on pörssiyhtiö A Oyj. A Oyj:n konsernirakenteen muodostivat emoyhtiö ja Suomeen rekisteröidyt tytäryhtiöt. Pörssiyhtiöt on velvoitettu esittämään kirjanpito aina IFRS -perusteisesti ja näin ollen voidaan todeta, ettei verotus esimerkkitapauksessa vaikuta suoraan kirjanpidossa tehtäviin ratkaisuihin A Oyj:n lakisääteisen IFRS-tilinpäätöksen osalta. KVL:n käsittelyn keskiössä onkin varsinaisena verotuksellisena objektina A Oyj:n ns. erillistilinpäätös verotuksen tarpeita varten, missä sovelletaan kansallista KPL:a ja nyt myös 1.1.2016 alkaen kansallisen KPL 5:2b:n mahdollistamaa uutta kirjauskäytäntöä. A Oyj on kirjannut erillistilinpäätöksessään muuttaen kiinteistöjen arvoa taseessa ja vastaavasti kirjaten arvonmuutokset A Oyj:n tuloslaskelman kautta tulosvaikutteisesti. Ennakkoratkaisua tullaan kuitenkin soveltamaan myös muihin kuin julkisiin yhtiöihin, mitkä muodostavat tilinpäätökset kansallisen kirjanpitolainsäädännön mukaisesti. Asiallisen sidonnaisuuden toteutuminen ainakin teoreettisesti on mahdollista tilanteessa, kun kirjanpitovelvollinen harkitsee ratkaisua uuden KPL 5:2b:n tahdonvaltaisesta soveltamisesta. KVL kiitteyttää ratkaisun toteamalla, ettei EVL tunnista KPL 5:2b.1:n nojalla kirjattavia arvonmuutoksia. Käytännössä arvonmuutoskirjaukset tulee eliminoida verotuslaskelmissa. Edellä olevasta voidaan suoraan päätellä kansallista kirjanpitolainsäädäntöä soveltavan kirjanpitovelvollisen osalta toteutuvan kirjanpidon ja verotuksen asiallinen sidonnaisuus. Verotus vaikuttaa kirjanpidossa tehtäviin valintoihin, ja kirjanpito vaikuttaa verolainsäädännössä tehtäviin ratkaisujen sisältöön ja tulkintaratkaisuihin.

Asiallisen sidonnaisuuden yksityiskohta - kirjanpidon tuottamasta informaatiosta verottajalle - toteutuu ennakkoratkaisussa, koska käytännössä sijoituskiinteistön kirjanpidollinen käsittely A Oyj:n erillistilinpäätöksessä on samalla myös verottajalle informatiivinen materiaali verotuspäätöksen tuottamista varten. Arvonmuutoskirjaus tulee eliminoida verolaskelmassa, mutta teoreettisesti kuitenkin asiallinen sidonnaisuus toteutuu kirjanpidollisen ja verotuksellisen sidonnaisuuden näkökulmasta informaatiomateriaalin osalta.

Kirjanpidon ja verotuksen muodollisen sidonnaisuuden osalta voidaan todeta, että ko. ennakkoratkaisun osalta verotusprosessia säätelevät normaalit verotuksen toimitta-

mista ja muutoksenhakua koskevat verosäädökset. Näin ollen muodollinen kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuus muodollisen verotusprosessin osalta toteutuu esimerkkitapauksessa normaalisti. Kontkasan painottamien ns. menettelyllisten sidonnaisuuksien osalta voidaan todeta verohallinnon ohjeistavan kirjanpitovelvollisia selvittämään KPL 5:2b:n mukaisten sijoituskiinteistöjen arvonmuutoserot lomakkeella 62 kohdassa II eritellyt arvonmuutoksista (Verohallinto 2018c:2, 2018d: 15–18). Verolomakkeella 6 B / Elinkeinotoiminnan veroilmoituksessa ilmoitetaan sijoituskiinteistöjen osalta tuloslaskelmaan erikseen kirjatut arvonmuutoserät yhteislaskelmissa verotuksessa verovapaat tuotot (+ muut verovapaat tuotot-rivillä) tai verotuksessa vähennyskeltottomat kulut (+muut vähennyskeltottomat kulut-rivillä) (Verohallinto 2018b: 60–61). Verolomakkeen muoto on myötäillyt vuodesta 2006 alkaen verolainsäädäntöä, mikä korostaa kirjanpidon ja elinkeinoveron laskentanormistojen erillisyyttä, ja näin ollen vähentää menettelyllisiä sidonnaisuuksia.

Kun tarkastellaan **kirjanpidon ja verotuksen aineellista ja normisidonnaisuutta** KVL:n päätöksen 2016/53 osalta, missä on ensimmäisen kerran viitattu uuden KPL 5: 2 b:ään sijoituskiinteistöjen arvostamisen osalta. Ennakkotapauksen luonteen osalta ongelmaksi kiteytyy uuden KPL:n osalta tulosvaikutteisen arvonmuutoksen verotus. Kun analysoidaan ratkaisun aineellisen sidonnaisuuden laajuusongelmaan liittyvää verotuksen ja kirjanpidon sidonnaisuutta, voidaan yksiselitteisesti todeta, ettei KVL:n ratkaisun 2016/53 osalta toteudu ko. sidonnaisuus. KVL:n perusteluna on yksinkertaisesti se tosiasia, ettei ko. arvonmuutos sisälly verotuksen laajuuskäsitteeseen. Käytännössä, jos ko. erää ei voida hyväksyä verotuksessa laajuusongelman vuoksi, siitä seuraa edelleen, ettei ole mahdollista, että ko. erä voitaisiin hyväksyä verotuksessa edelleen kirjanpidon ja verotuksen aineellisen jaksotussidonnaisuuden tai normisidonnaisuuden vuoksi. Yksinkertaistettuna sijoituskiinteistön arvonmuutoksen kasvu tai väheneminen ei ratkaisun mukaisesti ole verotuksessa veronalaista tuloa tai veronvähennyksiin hyväksyttävää kulua. Verolainsäädäntö ei sisällä yleissäännöstä kirjanpitosidonnaisuudesta ja KVL perustelee päätöstään toteamalla, ettei KPL 5:2b:n mukaisesti tuloslaskelmaan kirjatavien arvonmuutosten veronalaisuudesta tai vähennyskelpoisuudesta ole säädetty EVL:ssa. Edellä oleva voidaan kiteyttää siihen tosiasiaan, ettei elinkeinoverolainsäädäntö tunnista sijoituskiinteistöjen arvonmuutoksia. Ennakkoratkaisu on verotuksellisesti

ehdoton kannanotto uuteen KPL:iin ja se voimistaa kirjanpito- ja verolainsäädäntöjen normistojen erillisyyttä.

KVL on käsitellyt sijoituskiinteistöihin liittyvää problematiikka viimeksi ratkaisussa KVL 2017/29. Sijoituskiinteistöjen verotuksellisesta käsittelystä kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuuksien osalta, esitetään lopuksi huomioita.

”KVL 2017/29. Hakemuksen mukaan hakijana oleva sijoitusyhtiö harkitsi siirtymistä sijoituskiinteistöjensä kirjanpitokäsittelyssä KPL 5 luvun 2 b §:n mukaiseen käyvän arvon menetelmään, jossa tuloslaskelmalle ei kirjata suunnitelman mukaisia poistoja. Niiden sijaan tuloslaskelmalle kirjataan tuotoksi tai kuluksi sijoituskiinteistöjen arvonmuutoksia vastaavat erät sekä verotuksen ja kirjanpidon arvojen erotuksesta aiheutuva laskennallinen vero.

Keskusverolautakunta totesi, että tässä ennakkoratkaisuasiassa ei ollut kyse korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisun KHO 2015:43 tosiseikaston kaltaisesta tilanteesta, jossa vähennyskelpoiseksi säädettyä hankintamenoa ei ollut kirjattu kirjanpitoon. Lisäksi asiassa tuli ottaa huomioon, että hakemuksessa tarkoitetut kiinteistöt olivat tarkasti yksilöitävissä ja erikseen luovutettavissa olevia omaisuuseriä, joiden osalta verotuksessa poistamaton hankintameno tuli poistosäännöksistä riippumatta vähennetyksi kiinteistöjen luovutusten yhteydessä.

Kun edellä esitettyjen seikkojen lisäksi otettiin huomioon EVL 54 §:n 2 momentin sanamuoto sekä se, että ennakkoratkaisua oli haettu ainoastaan tilanteeseen, jossa hakijan tuloslaskelmaan ei merkitä poistoja tai poistoa vastaavaa muuta kulukirjausta, keskusverolautakunta katsoi, että hakemuksessa kuvatuissa olosuhteissa hakija ei voinut vähentää verotuksessa omistamistaan rakennuksista sekä rakennusten koneista ja laitteista EVL 30 ja 34 §:ien mukaisia poistoja. Tuloslaskelmalle kirjattavaa laskennallista veroa ei voitu pitää EVL 54 §:n 2 momentissa edellytettynä kulukirjauksena. Ennakkoratkaisu verovuosille 2017 ja 2018.”

Asiallinen ja tosiasiallinen sidonnaisuus. Asiallisen sidonnaisuuden toteutuminen ainakin teoreettisesti on mahdollista tilanteessa, kun sijoitusyhtiö harkitsee ratkaisua uuden KPL 5:2b:n vapaaehtoisesta soveltamisesta. Hakemuksessakin todetaan, että hakijana oleva sijoitusyhtiö nimenomaan harkitsee siirtymistä sijoituskiinteistöjensä kirjanpitokäsittelyssä KPL 5:2 b:n soveltamiseen. KVL:n ennakkoratkaisussa otetaan kantaa sijoituskiinteistöön kohdistuvista verotuksellisista poistoista, mitä tässä tapauksessa ei ole merkitty kirjanpitoon, mutta sijoitusyhtiö haluaisi vähentää ko. poistot kuitenkin verotuksessa. Asiallisessa sidonnaisuudessa on kysymys siitä, että verotus vaikuttaisi

kirjanpidossa tehtäviin ratkaisuihin. KVL:n 2017/29 ratkaisussa kirjanpitovelvollinen oli soveltanut IAS 40-standardin käyvän arvon mukaista mallia. Käytännössä kun kirjanpitovelvollinen soveltaa KPL 5:2b:n mukaista sijoituskiinteistön arvostamistapaa IAS 40-standardin mukaisesti, voidaan kuitenkin soveltaa joko IAS 40-standardin mukaista käyvän arvon mallia (IAS 40 kappale 33) tai hankintamenomallia (IAS 40 kappale 56). Poistojen osalta IAS 40 – standardin mukaisesti käyvän arvon mallia sovellettaessa poistoja ei voida kirjata. Jos sovelletaan IAS 40-standardin hankintamenomallia, voidaan poistot kuitenkin standardin 79 kappaleen mukaan kirjata. KVL:n 2017/29 ratkaisu kuitenkin estää poistojen vähennyskelpoisuuden verotuksessa käyvän arvon mallia sovellettaessa, koska kirjanpidon ja verotuksen symmetria ei toteudu EVL 54 §:n mukaisesti. Kirjanpitovelvollisen vaihtoehdoiksi jää soveltaa KPL 5:2b:n mukaista IAS 40-standardin mukaista hankintamenomallia tai sitten KPL:n mukaista perinteistä hankintamenoperusteista sijoituskiinteistön arvostamistapaa. Kirjanpidossa kiinteistöt luokitellaan niiden käyttötarkoituksen mukaan käyttöomaisuuskiinteistöihin, vaihto-omaisuuskiinteistöihin ja sijoituskiinteistöihin. Koska ratkaisun hakijana on sijoitusyhtiö, kuuluu ko. yhtiön sijoituskiinteistön käyttötarkoituksen mukaisesti kirjanpidollisesti käyttöomaisuuskiinteistöihin. Ratkaisussakin viitattiin EVL:n 30 ja 34 §:n käyttöomaisuuden hankintamenon jaksottamissääntöihin. Käytännössä sijoitusyhtiölle jää vaihtoehdoksi sijoituskiinteistöjen hankintamenon jaksottaminen hankintamenoarvoon KPL 5:5:n mukaisesti ja kohdistamaan ko. kiinteistöön suunnitelman mukaiset poistot. Edelleen verotuksessa voitaisiin hyväksyä EVL 34 §:n mukaisesti ko. kiinteistöön kohdistuvat poistot verotuksessa. Ratkaisun hakija jäänee miettimään - onko poistojen vähentäminen verotuksessa tärkeämpää - kuin sijoituskiinteistön esittäminen käypään arvoon tuloslaskelmassa. Näin ollen voidaan yksiselitteisesti todeta kirjanpidon ja verotuksen asiallinen sidonnaisuus ratkaisun KVL 2017/29 osalta, koska verotusnormisto ohjaa kirjanpidon käytännön kirjauksia.

Asialliseen sidonnaisuuteen liitetään myös oletus kirjanpidon vaikuttavuudesta verolainsäädännön tulkintaan ja sisältöön. KVL 2017/29 osalta vahvistuu kirjanpidon ja verotuksen normien asiallinen sidonnaisuus tältä osin. ”*Kun edellä esitettyjen seikkojen lisäksi otettiin huomioon EVL 54.2 §:n sanamuoto sekä se, että ennakkoratkaisua oli haettu ainoastaan tilanteeseen, jossa hakijan tuloslaskelmaan ei merkitä poistoja tai*

poistoa vastaavaa muuta kulukirjausta (KVL 2017/29)”. Verotuksen ennakkoratkaisu tukeutuu nimenomaan kirjanpidon tuloslaskelmaan ja siihen tosiasiaan, ettei tuloslaskelmaan ole kirjattu poistoja tai muuta poistoa vastaavaa kulukirjausta.

Asialliseen sidonnaisuuteen liitetään vielä se tosiasia, että kirjanpito tuottaa informaatiota verotukseen. Edellä oleva asiallisen sidonnaisuuden yksityiskohta toteutuu ennakkoratkaisussa luonnollisesti, koska käytännössä kirjanpidon tuloslaskelma ja siihen liittyvät kirjaukset ovat samalla myös verotukselle informatiivinen materiaali, minkä mukaisesti verottaja voi päätöksen verotuksessa suorittaa.

Kirjanpidon ja verotuksen muodollisen sidonnaisuuden osalta voidaan viitata aikaisemmin luvun alussa esitetyn KVL 2016/53 ennakkoratkaisun kommentteihin.

Kirjanpidon ja verotuksen aineellisen sidonnaisuuden osalta KVL 2017/29 ennakkoratkaisusta voidaan todeta ratkaisun korostavan kirjanpidon ja verotuksen EVL 54 §:n muodostamaa aineellisen sidonnaisuuden normisidonnaisuutta. Aineellinen sidonnaisuus kiteytyy ratkaisun osalta EVL 54 §:n muodostamaan normisidonnaisuuteen, mikä samalla ratkaisee tapaukseen liittyvien poistojen verovähennyskelpoisuuden. Yksinkertaistettuna aineellisesta sidonnaisuudesta tunnistetaan suoraan ratkaisu verotuksen laajuusongelmaan. Ratkaisun osalta voidaan todeta, ettei aineellinen sidonnaisuus jakaudu erikseen normisidonnaisuuteen ja aineelliseen sidonnaisuuteen. Ratkaisu perustuu suoraan EVL 54 §:ään myös poistojen laajuus- ja jaksotusongelman osalta verotuksessa.

KVL 2017/29 ottaa voimakkaasti etäisyyttä KHO:n päätökseen 2015:43 liikearvoon kohdistuvien poistojen osalta todeten ” *KVL totesi, että tässä ennakkoratkaisuasiassa ei ollut kyse KHO:n vuosikirjaratkaisun KHO 2015:43 tosiseikaston kaltaisesta tilanteesta, jossa vähennyskelpoiseksi säädettyä hankintamenoa ei ollut kirjattu kirjanpitoon (KVL 29/2017).*” Aikaisemmin tässä tutkielmassa luvussa 2.4.6 on esitelty verotuksen ja kirjanpidon aineellista sidonnaisuutta koskevia ennakkoratkaisuja suurehkojen korjausmenojen aktivointiasiassa (KVL 2013/47) ja liikearvoon kohdistuvien poistojen verovähennyskelpoisuuden arviointiasiassa (KHO 2015:43). Edellä olevissa päätöksissä kirjanpito ja verotus eivät olleet symmetrisiä EVL 54 §:n mukaisesti, mutta siitä huoli-

matta ko. erien veronvähennyskelpoisuus hyväksyttiin. Perusteluina käytettiin ko. tapauksen erityisolosuhteita. EVL 54 §:ää voidaan soveltaa jaksotussäännöksenä vain silloin, kun kirjanpidossa on hankintamenoa, mihin verotuksellinen poisto kohdentuu. Aiemmissä ratkaisuissa aineellinen sidonnaisuus (laajuus- ja jaksotusongelmaa koskeva sidonnaisuus) ja muodollinen EVL 54 §:n muodostaman normisidonnaisuus eriytyivät kirjanpidon ja verotuksen välillä. Verotuksen ja kirjanpidon aineellisen sidonnaisuuden muodostumista poistojen verovähennyksen laajuusongelmaan liittyen EVL 54 §:n osalta perusteltiin tapauksen erityisolosuhteilla (Järvenoja 2016: 2-3,6–8,19). Kun kirjanpidossa ei ollut lainkaan esitetty hankintamenoa, ei näin ollen myöskään voitu loogisesti soveltaa EVL 54 §:n muodostamaa kirjanpidon ja verotuksen symmetrisyyttä ja poistojen verovähennyskelpoisuus syntyi EVL 54 §:stä huolimatta.

KVL (2017/29) vahvisti kirjanpidon ja verotuksen aineellista sidonnaisuutta poistojen osalta viittaamalla EVL 54.2 §:n sanamuotoon ja siihen tosiasiaan, ettei kirjanpitovelvollisen kirjanpidossa ole merkittynä vastaavia poistoja. KVL:n ratkaisussa korostettiin kiinteistöjen hankintamenojen kirjanpitokäsittelyä ja verotuksen ja kirjanpidon sidonnaisuutta todeten

”Lisäksi asiassa tuli ottaa huomioon, että hakemuksessa tarkoitetut kiinteistöt olivat tarkasti yksilöitävissä ja erikseen luovutettavissa olevia omaisuuseriä, joiden osalta verotuksessa poistamaton hankintameno tuli poistosäännöksistä riippumatta vähennetyksi kiinteistöjen luovutusten yhteydessä (KVL 2017/29).”

Ratkaisussa KVL ei eriytä verotuksen ja kirjanpidon aineellista sidonnaisuutta erikseen normisidonnaisuuteen ja aineelliseen sidonnaisuuteen. Ratkaisun laajuusongelma perustellaan suoraan EVL 54 §:n edellyttämällä verotuksen ja kirjanpidon sidonnaisuudella.

”Kun edellä esitettyjen seikkojen lisäksi otettiin huomioon EVL 54 §:n 2 momentin sanamuoto sekä se, että ennakkoratkaisua oli haettu ainoastaan tilanteeseen, jossa hakijan tuloslaskelmaan ei merkitä poistoja tai poistoa vastaavaa muuta kulukirjausta, keskusverolautakunta katsoi, että hakemuksessa kuvatuissa olosuhteissa hakija ei voinut vähentää verotuksessa omistamistaan rakennuksista sekä rakennusten koneista ja laitteista EVL 30 ja 34 §:ien mukaisia poistoja. Tu-

loslaskelmalle kirjattavaa laskennallista veroa ei voitu pitää EVL 54 §:n 2 momentissa edellytettynä kulukirjauksena (KVL 2017/29).”

Päätöksellä kytketään selkeästi yhteen verotuksen ja kirjanpidon normisidonnaisuus ja aineellisen sidonnaisuuden jaksotus- ja laajuussidonnaisuus, ja näin ollen korostetaan kirjanpito- ja verolainsäädännön normistojen aineellista sidonnaisuutta EVL 54 §:n osalta.

6.2. Kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuus rahoitusleasingin käsittelyssä

Kun tarkastellaan aikaisemmin käsiteltyä KVL:n ennakkoratkaisua 2016/12 rahoitusleasingso-
pimusten verotuksellisesta käsittelystä, esitetään yhteenvedona huomioita kirjanpidon ja
verotuksen sidonnaisuuksien osalta.

*”KVL 2016/12 ja KHO 25.10.2016 taltio 4472. Kuljetustoimintaa harjoittaneen A Oy:n oli tar-
koitus hakea rahoitusta kansainvälisiltä rahoittajilta ja käyttää omistuksessaan olevia kuljetus-
välineitä vakuutena. Rahoitusjärjestely oli tarkoitus toteuttaa niin sanottuna sale and lease back
-järjestelyinä, jossa rahoittajat saivat vakuusajaksi kuljetusvälineiden omistusoikeuden ja A Oy
vuokrasi ne samalla sopimuksella omaan käyttöönsä. Rahoitusjärjestely sisälsi takaisinosto-
option, jonka mukaan A Oy:n oli mahdollista ostaa kuljetusvälineet takaisin erikseen sovitun
ajan kuluttua.*

*Kirjanpitolain 5 luvun 5 b §:ään on lailla (2015/1620) lisätty 1.1.2016 voimaan tulleet säännök-
set rahoitusleasingso-
pimuksella hankitun omaisuuden merkitsemisestä kirjanpitoon. Uuden
säännöksen mukaan vuokrasopimuksen tehnyt kirjanpitovelvollinen vuokralleottaja voi merkitä
tietyin ehdoin hyödykkeen tilinpäätökseensä siten kuin se olisi ostettu.*

*Elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa ei ole vastaavia rahoitusleasingso-
pimuksia kos-
kevia säännöksiä kuin kirjanpitolaissa. Tämän vuoksi edellä mainittuja kirjanpitolain periaattei-
ta ei voitu soveltaa verotuksessa. Hakemuksessa tarkoitettua rahoitusjärjestelyssä hakija siirsi
kuljetusvälineidensä omistusoikeuden rahoittajalle, jolloin hakijan verotuksessa kuljetusvälineet
katsottiin luovutetuksi.”*

Kun tarkastellaan KHO:n päätöstä 25.10.2016 taltio 4472 suhteessa **kirjanpidon ja verotuksen asialliseen sidonnaisuuteen**, voidaan näkökulma asettaa kysymykseen; vaikuttaako ko. ratkaisu kirjanpidossa tehtäviin valintoihin. Käytännössä kirjanpitovelvollisella on mahdollisuus kirjata rahoitusleasingisopimus normaalisti esittäen tuloslaskelmassa leasingvuokrakulut kuluna. Toisena vaihtoehtona on soveltaa uuden KPL 5:5b:n mahdollistamaa IFRS-perusteista kirjaustapaa ja esittää omaisuuserä taseessa ikään kuin hyödyke olisi kirjanpitovelvollisen omaisuutta. Ratkaisussa esitetään yksiselitteisesti, ettei EVL tunnista rahoitusleasingmenettelyyn liittyviä säännöksiä. Käytännössä kirjanpitovelvollisen tulee eliminoida KPL 5:5b:n mukaiset kirjaukset kirjanpidosta. Asiallisen sidonnaisuuden toteutuminen on ainakin teoreettisesti mahdollista, kun kirjanpitovelvollinen harkitsee ratkaisua uuden KPL 5:5b:n tahdonvaltaista soveltamista. Verotus vaikuttaa kirjanpidossa tehtäviin valintoihin ja kirjanpito vaikuttaa verolainsäädännössä tehtäviin ratkaisujen sisältöön ja tulkintaratkaisuihin.

Asiallisen sidonnaisuuden yksityiskohta - kirjanpidon tuottamasta informaatiosta verottajalle - toteutuu ennakkoratkaisussa, koska käytännössä rahoitusleasingin kirjanpidollinen käsittely on samalla myös verottajalle informatiivinen materiaali verotuspäätöksen tuottamista varten. KPL 5:5b:n mukainen rahoitusleasingkirjaus tulee eliminoida verolaskelmassa ja siirtää verotuksessa vähennettäviin eriin tilikaudelle kohdentuvat kausittaiset leasingvuokramaksut, mutta teoreettisesti kuitenkin asiallinen sidonnaisuus toteutuu kirjanpidollisen ja verotuksellisen sidonnaisuuden näkökulmasta informaatiomateriaalin osalta.

Kirjanpidon ja verotuksen muodollisen sidonnaisuuden osalta voidaan todeta, että ko. ennakkoratkaisun osalta verotusprosessia säätelevät normaalit verotuksen toimittamista ja muutoksenhakua koskevat verosäädökset. Näin ollen muodollinen kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuus muodollisen verotusprosessin osalta toteutuu esimerkkitapauksessa normaalisti. Kontkasan painottamien ns. menettelyllisten sidonnaisuuksien osalta voidaan todeta verohallinnon ohjeistavan kirjanpitovelvollisia selvittämään KPL 5:5b:n mukaisten rahoitusleasingisopimuksilla hankittujen omaisuuseriin kohdistuvat arvonalentumiskirjaukset seuraavasti: Verolomakkeella 6 B / Elinkeinotoiminnan veroilmoituksessa ilmoitetaan leasingille otettuun omaisuuteen kohdistuvat poistot kohdassa 3. poistot ja käyttöomaisuuden arvonalentumiset (kirjanpito). Kohdassa 6B /3.

poistot erikseen verotuksessa on eliminoitava leasingille otetusta omaisuudesta kirjatut poistot, koska verohallinnon ohjeen mukaisesti ko. poistoja ei saa merkitä Verotus-sarakkeeseen. (Verohallinto 2018a:3, 2018b: 27–28). Rahoitusleasingsopimuksella hankittujen omaisuuserien verotuksessa vähennyskelvottomat arvonalentumiset ilmoitetaan lomakkeella 62 kohdassa II erittely arvomuutoksista (Verohallinto 2018c:2, 2018d: 15–18). Verolomakkeen muoto on myötäillyt vuodesta 2006 alkaen verolainsäädäntöä, mikä korostaa kirjanpidon ja elinkeinoveron laskentanormistojen erillisyyttä, ja näin ollen vähentää menettelyllisiä sidonnaisuuksia

Kun tarkastellaan **kirjanpidon ja verotuksen aineellista ja normisidonnaisuutta** KHO:n päätöksen 25.10.2016 taltio 4472 osalta, missä on ensimmäisen kerran viitattu uuteen KPL 5:5 b:ään. Ongelmaksi kiteytyy uuden KPL:n osalta rahoitusleasingsopimuksen merkitseminen kirjanpitoon uuden kirjanpitolain mukaisesti ikään kuin se olisi ostettu. Kun analysoidaan ratkaisun aineellisen sidonnaisuuden laajuusongelmaan liittyvää verotuksen ja kirjanpidon sidonnaisuutta, voidaan yksiselitteisesti todeta, ettei KHO:n ratkaisun 25.10.2016 taltio 4472 osalta toteudu ko. sidonnaisuus. KVL:n perusteluna on yksinkertaisesti se tosiasia, ettei ko. rahoitusleasingin kirjanpitokäsittely sisälly verotuksen laajuuskäsitteeseen. Ratkaisussa todetaan ” *Elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa ei ole vastaavia rahoitusleasingsopimuksia koskevia säännöksiä kuin kirjanpitolaissa. Tämän vuoksi edellä mainittuja kirjanpitolain periaatteita ei voitu soveltaa verotuksessa.* ” Edellä olevan mukaisesti voidaan kiteyttää, ettei EVL tunnista KPL 5:5b:n nojalla kirjattavia rahoitusleasingsopimuksia. Käytännössä, jos ko. erää ei voida hyväksyä verotukseen laajuusongelman vuoksi, siitä seuraa edelleen, ettei ole mahdollista, että ko. erä voitaisiin hyväksyä verotuksessa edelleen kirjanpidon ja verotuksen aineellisen jaksotussidonnaisuuden tai normisidonnaisuuden perusteella. Käytännössä taseeseen aktivoitu rahoitusleasingsopimuksessa sovitun omaisuuserän arvo tulee eliminoida ja myös ko. erään kohdistetut poistot tulee eliminoida verolaskennassa. Verolainsäädäntö ei sisällä yleissäännöstä kirjanpitosidonnaisuudesta ja ratkaisu korostaa kirjanpito- ja elinkeinoveronormistojen erillisyyttä.

KVL on käsitellyt rahoitusleasingsopimukseen liittyvää problematiikka viimeksi ratkaisussa KVL 2016/47. Hakija ei ole suoraan viitannut kirjanpitolakiin hakemuksessaan,

vaan ratkaisua on haettu vuokrasopimuksen arviointiin verotuksessa. Ratkaisua voidaan osittain kuitenkin tulkita myös kirjanpidollisesta näkökulmasta. Rahoitusleasingverotuksellisesta käsittelystä kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuuksien osalta esitetään huomioita lopuksi.

”KVL 2016/47. A Oy harjoitti työkoneiden rahoitusleasingtoimintaa, jossa yhtiö vuokrasi omistuksessaan olevan työkoneen määräajaksi. Leasingsopimuksen ehtojen mukaan työkone oli A Oy:n omaisuutta eikä vuokralle ottaja saanut siihen omistusoikeutta leasingsopimuksen nojalla. Vuokralle ottajalla ei ollut oikeutta myydä, siirtää, vuokrata edelleen, pantata eikä luovuttaa työkoneen omistus- eikä käyttöoikeutta.

A Oy:n tarkoituksena oli lisätä leasingsopimukseen osto-optio, jonka perusteella vuokralle ottajalla oli oikeus ostaa työkone vuokrakauden päätyttyä. Hakemuksen mukaan vuokralle ottajalla ei ollut osto-option perusteella velvollisuutta ostaa työkone eikä vuokralle ottajasta tullut sopimusehtojen mukaan automaattisesti työkoneen omistajaa vuokrakauden päätyttyä.

Uusien leasingsopimusehtojen mukaan vuokralle ottajalla oli oikeus ostaa työkone sopimuksen päätyttyä vuokrasopimuksen mukaisesta jäännösarvosta, joka oli vuokratun työkoneen hankintahinnan ja sekä veloitettujen vuokrien erotus. Jos vuokralle ottaja ei käyttänyt osto-optiotaan, vuokralle ottajalle palautettiin työkoneen käyvän arvon ja jäännösarvon välinen erotus vuokrien palautuksena.

Kun vuokrasopimuksen uusissa ehdoissa ei asetettu vuokralle ottajalle velvollisuutta vuokrakohteen ostamiseen eikä vuokrasopimuksen ehtojen perusteella vuokralle ottajasta tullut vuokrauskohteen omistajaa, vuokrauskohtetta ei katsottu tämän sopimuksen perusteella luovutetuksi tuloverotuksessa. Tällöin kysymys ei myöskään ollut arvonlisäverolaissa tarkoitettu tavaran myynnistä vaan palvelun myynnistä. Asiaa ei ollut arvioitava toisin siinäkin tapauksessa, että työkoneen jäännösarvo oli sama tai jonkin verran alempi kuin työkoneen käypä arvo sopimuksen päätyttyessä. Näin ollen hakemuksessa tarkoitettua irtaimen omaisuuden leasingsopimusta pidettiin tuloverotuksessa työkoneen vuokrasopimuksena ja arvonlisäverotuksessa vuokrauspalvelun myyntiä koskevana sopimuksena.”

Kun tarkastellaan KVL:n päätöstä 2016/47 suhteessa **kirjanpidon ja verotuksen** **asialliseen sidonnaisuuteen**, voidaan näkökulma asettaa kysymykseen - vaikuttaako ko. ratkaisu kirjanpidossa tehtäviin valintoihin. Ennakkoratkaisun hakija A Oy ei esitä kysymystä lähtökohtaisesti kirjanpitokäsittelyn osalta, vaan ennakkoratkaisua haetaan irtaimen omaisuuden leasingsopimuksen verotusoikeudelliseen arviointiin. Kun sopimus-

ta arvioidaan kirjanpidollisesta näkökulmasta, voitaisiin ko. sopimus tulkita IAS-standardin ja KPL 5:5b:n mukaisesti muuksi vuokrasopimukseksi. Edellä olevasta seuraisi, ettei ko. sopimuksen kirjanpitokäsittelyssä olisi mahdollista soveltaa uutta KPL 5:5b:ää. Leasingsopimukseen oli kuitenkin myöhemmin lisätty ehto, minkä mukaisesti sopimuksen päättyessä vuokralle ottajalla oli oikeus ostaa työkone hintaan x euroa ($x \text{ euroa} = ((\text{hankintahinta } a \text{ euroa}) - \text{vähennettynä } ./ . (\text{veloitettut vuokrat } b \text{ euroa}))$). IAS 17 – standardin mukaisesti, jos vuokralle ottajalla on oikeus ostaa omaisuuserä käypää arvoa huomattavasti alemmalla hinnalla, voidaan sopimus tulkita ainakin kirjanpidollisesti rahoitusleasingsopimuksen luonteiseksi. Jos koneen hinta x euroa (= eli ns. jäännösarvo) on vuokralle ottajan lunastushetkellä käypää arvoa huomattavasti alempi arvo, toteutuu IAS 17-standardi ja ko. sopimus voidaan tulkita rahoitusleasingsopimukseksi. Edellä olevaan tilanteeseen voidaan soveltaa myös KPL:n IFRS-perusteista kirjausta. Jo aikaisemmin ratkaisuissa KVL 2016/12 ja KHO 25.10.2016 taltio 4472 esitetään kuitenkin yksiselitteisesti, ettei EVL tunnista rahoitusleasingmenettelyyn liittyviä säännöksiä. Käytännössä kirjanpitovelvollisen tulee eliminoida KPL 5:5b:n mukaiset kirjaukset kirjanpidosta. Asiallisen sidonnaisuuden toteutuminen on ainakin teoreettisesti mahdollista, kun kirjanpitovelvollinen harkitsee uuden KPL 5:5b:n tahdonvaltaista soveltamista. Verotus vaikuttaa kirjanpidossa tehtäviin valintoihin ja kirjanpito vaikuttaa verolainsäädännössä tehtäviin ratkaisujen sisältöön ja tulkintaratkaisuihin. Jos vuokralle ottaja haluaisi käyttää työkoneen osto-optiota, mutta sopimusehtojen mukainen laskennallinen hinta (hankintahinta ./ . veloitettut vuokrat) muodostuisi kuitenkin koneen käypää arvoa vastaavaksi, ko. sopimusta ei voitaisi tulkita IAS 17 standardin mukaiseksi rahoitusleasingsopimukseksi. Edellä olevaan tilanteeseen ei voisi soveltaa KPL 5:5b:n mukaista kirjausoptiota työkoneen kirjanpitokäsittelyssä. Elinkeinoverotuksen osalta keskusverolautakunta tulkitsee sopimuksen kuitenkin molempien vaihtoehtoisten jäännösarvolaskelmien osto-optio-oikeuksien osalta muuksi vuokrasopimukseksi. Vero-oikeudellinen tulkinta painottaa sopimuksen juridista muotoa sivuuttaen sopimuksen taloudellisen muodon.

Kirjanpidon ja verotuksen muodollisen sidonnaisuuden osalta voidaan viitata aikaisemmin esitettyyn KHO 25.10.2016 taltio 4472 ratkaisun kommentteihin.

Kun tarkastellaan **kirjanpidon ja verotuksen aineellista ja normisidonnaisuutta** ratkaisun KVL 2016/47 osalta A Oy:n kysymys ei kiteydy suoraan kirjanpidosta johdettavaan vastaukseen, vaan A Oy hakee vastausta siihen, miten verohallinto suhtautuu sopimuksen luonteeseen - onko työkoneen leasingsopimus vuokrasopimuksen luonteinen vai tulkitaanko ko. sopimus osamaksukaupan luonteisena. Ko. ennakkoratkaisussa ei ole lähtökohtaisesti kytkentää uuteen KPL:iin, eikä suoraan voida analysoida kirjanpidon ja verotuksen aineellista sidonnaisuutta uuden KPL:n näkökulmasta. Edellä on todettu ko. sopimuksen täyttävän IAS 17-standardin ominaisuuksien perusteella kirjauskelpoisuuden KPL 5:5b:n mukaisesti, jos vuokralle ottajan ostolunastus-option mukainen jäännösarvo on käypää arvoa huomattavasti alempi. Edellä olevan tilanteen osalta voidaan viitata aikaisemmin esitettyyn KHO:n ratkaisun 25.10.2016 taltio 4472 kommentteihin.

7. LOPPUPÄÄTELMÄT

7.1. Loppupäätelmät/ yleistä tutkimuksesta

Tutkimuksen päätavoitteena oli selvittää, miten vuonna 2016 uudistetun KPL:n mukaisesti IFRS-perusteisesti kirjattuja sijoituskiinteistöjä ja rahoitusleasingsopimuksella hankittua omaisuutta käsitellään elinkeinoverotuksessa. Yritysten lisääntyvän kansainvälistymiskehityksen myötä voidaan myös tutkimuksen johdosta todeta KPL:n uudistumisen kohti kansainvälisempää toimintaympäristöä olevan luonnollinen kehityssuuntaus. Prejudikaattioikeus toimii Suomen verolainsäädännössä tehokkaasti ja on selkeyttänyt uuden KPL:n IFRS-perusteisten sijoituskiinteistöjen ja rahoitusleasingsopimuksien käsittelyä verotuksessa toimien alkuperäisen lainsäätäjän työn jatkeena. Tutkimuksessa on myös selkiytynyt minkälaiseksi KPL 5:2b:n ja KPL 5:5b:n ja verolainsäädännön välisestä suhteesta muodostuva teoreettinen sidonnaisuus ja jännite muodostuvat KVL:n ja KHO:n ratkaisujen myötä. Vaikka kirjanpituudistuksesta ei ole kulunut kovin pitkää aikaa, ovat verotuksen asiantuntijat kuitenkin käsitelleet aihetta laajasti. Globaalissa verokilpailussa on selvää, että myös hyvällä verojärjestelmällä voidaan vaikuttaa verotuksen kansainväliseen kilpailukykyyn ja edelleen yritysten investointivalintoihin. Tutkimuksessa onkin selkiytynyt myös käsitys siitä, miten IFRS-perusteiset kirjanpitosäännökset kohtaavat veroasiantuntijoiden esittämät hyvän verojärjestelmän ominaisuudet.

7.2. Loppupäätelmät/ sijoituskiinteistöt

Tutkimuksessa on muodostunut käsitys sijoituskiinteistöjen kirjanpidollisesta ja verotuksellisesta käsittelystä KPL:n uudistuksen jälkeen. Ennen KPL:n uudistamista useat eri työryhmät ovat käsitelleet aihetta sekä kirjanpidon että verotuksen näkökulmasta. Yritysten kansainvälinen toimintaympäristö on synnyttänyt paineita integroida myös kansalliseen KPL:n säädäntöön IFRS-perusteisen käyvän arvon mukaisen arvostamismahdollisuuden sijoituskiinteistöille. Hallituksen esityksessä onkin vahvana perusteena

ollut helpottaa kansainvälisissä konserneissa olevien suomalaisten tytäryhtiöiden kirjanpidollista ja hallinnollista työtä. Kirjanpidon ja verotuksen vahva sidonnaisuus Suomessa on johtanut siihen, ettei voittoja jaeta verottamattomista voittovaroista. Eri työryhmät ovat omissa mietinnöissään kuitenkin korostaneet verotuksen perustuvan vain realisoituneiden arvonmuutosten verotukseen. Suomessa verotettava tulo on myös perustunut perinteisesti laskennalliseen tarkkuuteen verotuksellisen tuloksen osalta. Jos IFRS-perusteiset arvonmuutokset sisältyisivät verotuksen laajuuskäsitteeseen, jouduttaisiin alentamaan verotuksellisen tuloksen laskentatarkkuutta, koska ongelmaksi voisi muodostua erilaisten laskentamallien ja muiden arvioiden vertailukelpoisuus eri verovelvollisten välillä. Suomen elinkeinoverotus on myös perinteisesti perustunut verotuksen oikeudenmukaisuusperiaatteeseen liittyvään maksukykyperiaatteeseen. Verotuksen kohdentuminen vain realisoituneiden arvonmuutosten verotukseen, vahvistaa hyvän verojärjestelmän oikeudenmukaisuusperiaatetta ja siihen liittyvää maksukykyperiaatetta.

KVL on tulkinnut uuden KPL 5:2b:n osalta ratkaisussaan KVL 2016/53, ettei EVL:n laajuuskäsitteeseen sisälly sijoituskiinteistön arvonmuutokset. Edelleen KVL 2017/29 ratkaisussa on tulkittu KPL 5:2b:n mukaisesti kirjatun sijoituskiinteistöön kohdistuvien poistojen osalta, ettei verotuksessa voida hyväksyä poistoja, jos poistoja ei ole esitetty kirjanpidossa EVL 54 §:n mukaisesti.

Loppupäätelmänä kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuudesta KVL:n ratkaisun 2016/53 (sijoituskiinteistöjen käypään arvoon arvostaminen KPL 5:2b) osalta voidaan ratkaisun sisällöstä johtaa kirjanpidon ja verotuksen asiallinen sidonnaisuus. Edelleen voidaan todeta KVL 2016/53 ratkaisun ainakin teoreettisesti vaikuttavan kirjanpidossa tehtäviin valintoihin ja kirjanpidon vaikuttavan verolainsäädännössä tehtäviin ratkaisujen sisältöön ja tulkintaratkaisuihin.

Kirjanpidon ja verotuksen muodollisen sidonnaisuuden osalta voidaan todeta verohallinnon ohjeistavan selkeästi kirjanpitovelvollisia selvittämään KVL 2016/53 ratkaisun mukaisesti sijoituskiinteistöön kohdistuvat arvonmuutokset erikseen verohallinnon lomakkeilla no 62 ja 6B.

Loppupäätelmänä KVL 2016/53 osalta voidaan ratkaisun sisällöstä johtaa, ettei aineellista sidonnaisuutta kirjanpidon ja verotuksen välille yksiselitteisesti synny lainkaan. Ratkaisun perusteluissa EVL ei tunnista KPL 5:2b:n nojalla kirjattavia arvonmuutoksia sijoituskiinteistöjen osalta eivätkä ko. arvonmuutokset sisälly näin ollen verotuksen laajuuskäsitteeseen. Kokonaisuutena tarkastellen KVL 2016/53 korostaa kirjanpito- ja verolainsäädäntöjen normistojen erillisyyttä.

Loppupäätelmänä kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuudesta KVL:n ratkaisun 2017/29 (sijoituskiinteistöjen käypään arvoon arvostaminen KPL 5:2b, poistot) osalta voidaan ratkaisun sisällöstä johtaa kirjanpidon ja verotuksen asiallinen sidonnaisuus. Edelleen voidaan todeta KVL 2017/29 ratkaisun vaikuttavan ainakin teoreettisesti kirjanpidossa tehtäviin valintoihin ja kirjanpidon vaikuttavan verolainsäädännössä tehtäviin ratkaisujen sisältöön ja tulkintaratkaisuihin. Edellä olevan lisäksi kirjanpidon kirjausmateriaali tuottaa informaation ja perusteet lisäten verotuksen ja kirjanpidon asiallista sidonnaisuutta. Kirjanpitovelvollisen on valittava kahden eri kirjaustavan välillä, koska kirjaukset vaikuttavat suoraan verotukseen. Jos kirjanpitovelvollinen arvostaa sijoituskiinteistön arvonmuutoksen tuloslaskelmavaikutteisesti, ei ole suoraan mahdollista KVL:n 2017/29 ratkaisun mukaisesti vähentää sijoituskiinteistöön kohdentuvia verotuksellisia poistoja.

Kirjanpidon ja verotuksen muodollisen sidonnaisuuden osalta voidaan todeta verohallinnon ohjeistavan selkeästi kirjanpitovelvollisia selvittämään KVL 2017/29 ratkaisun mukaisesti sijoituskiinteistöön kohdistuvat arvonmuutokset erikseen verohallinnon lomakkeilla no 62 ja 6B.

Loppupäätelmänä KVL 2017/29 osalta voidaan ratkaisun sisällöstä johtaa; ratkaisun korostavan voimakkaasti verotuksellisen laajuusongelman ratkaisua EVL 54 §:ään perustuen. Koska poistoja ei ole kirjattu kirjanpitoon, ja näin ollen kirjanpidon ja verotuksen aineellinen normisidonnaisuus ei toteudu EVL 54 §:n mukaisesti; verotuksessa ei voida näin ollen vähentää KPL 5:2b:n mukaisesti kirjattuun sijoituskiinteistöön kohdentuvia poistoja. Päätöksellä kytketään selkeästi yhteen verotuksen ja kirjanpidon nor-

misidonnaisuus ja aineellisen sidonnaisuuden jaksotus- ja laajuussidonnaisuus ja näin ollen korostetaan kirjanpidon ja verotuksen symmetriaa EVL 54 §:n osalta.

Kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuuksien osalta loppupäätelmänä voidaan todeta KVL 2016/53 osalta kirjanpito- ja verolainsäädäntöjen normistojen erillisyyden korostuminen. Toisaalta KVL 2017/29 ratkaisun osalta korostetaan kuitenkin EVL 54 §:n osalta kirjanpito- ja verolainsäädäntöjen normistojen sidonnaisuutta. Erillisenä huomiona voidaan todeta, että EVL 54 §:n muodostama normisidonnaisuus on muuttunut verrattaessa aikaisempaan oikeustilaan. Ratkaisussa KHO 2015:43 EVL 54 §:n osalta sidonnaisuutta ei kuitenkaan sovellettu perustellen tapauksen erityisiä olosuhteita. Päätöksestä KHO 2015:43 voidaan johtaa, ettei EVL 54 §:ää sovelleta, jos verotuksen ja kirjanpidon hankintamenot poikkeavat toisistaan. Ratkaisun KVL 2017/29 myötä tulkintalinjassa kuitenkin palattiin ehdottomaan kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuuteen EVL 54 §:n osalta. Päätös herättää kuitenkin kysymyksen - mitä tarkoitetaan maininnalla, *ettei kirjanpitovelvollinen ole kirjannut myöskään muuta poistoa vastaavaa kulukirjausta*. Voitaisiinko muulla poistokirjausta vastaavalla kulukirjauksella tarkoittaa poistoeron muutos tilin kautta kirjausta tuloslaskelmaan? (Kirjausketju: Tuloslaskelma debet /poistoeron muutos x euroa, kredit/sijoituskiinteistön käyvän arvon muutos x euroa ja tase debet/ sijoituskiinteistö x euroa, kredit/poistoero x euroa). Voitaisiinko näin kirjanpidollisesti täyttää sekä IAS 40-standardin ehdot, että EVL 54 §:n vaatima kirjanpidon ja verotuksen symmetria verotuksessa vähennettäville poistoille? Edellä oleva on oletus ja nähtäväksi jää myöhemmin, mitä KVL 2017/29 ratkaisun perusteluissa tarkoitettiin maininnalla muuta poistoa vastaavaa kulukirjausta.

Tutkimuksessa on selkiytynyt käsitys myös siitä, miten sijoituskiinteistöjen IFRS-perusteinen kirjausmahdollisuus soveltuu kansalliseen verojärjestelmään. Sijoituskiinteistöjen arvonmuutosten verottamatta jättäminen ei välttämättä palvele verotuksen fisikaalisia tarpeita, mutta toisaalta se saavuttaa muita hyviä verojärjestelmän ominaisuuksia. Toisaalta on huomattava, että arvonmuutokset voivat olla myös negatiivisia. Luonnollisesti verojärjestelmässä on otettava huomioon yhä enemmän yritysten kansainvälinen kilpailukyky; unohtamatta pääomien nopeaa liikkumista. Verottajan ratkaisut arvonmuutoksiin voidaan perustella oikeudenmukaisuusperiaatteen mukaisesti maksuky-

kyperiaatteella. Vero-oikeudellisena tulokäsitteenä realisoituneet tulot varmistavat myös verotuksen oikeudenmukaisuuden. Tulon realisoituessa kassaan suorituksena, voidaan todeta samalla myös maksukykyperiaatteen toteutumisen. Jos arvonmuutoksia verotettaisiin, muodostuisi ongelmaksi myös hyödykkeiden markkinoilla objektiivisesti olevan käyvän arvon määrittäminen ja verotuksen yhdenmukaisuus ei välttämättä voisi näin ollen toteutua. Toisaalta verottajan kielteinen tulkinta käyvän arvon mukaisesti arvostettuun sijoituskiinteistöön kohdistuvien poistojen osalta herättää kysymyksiä. Poistoja ei voida kirjanpitoteknisesti kirjata, koska IAS 40-standardi sijoituskiinteistöjen käyvän arvon käsittelyn osalta ei tunnista poistokäytäntöä. Ongelma lienee myös se, että kirjanpitolaikien ja verotuslainsäädäntöä kehitetään eri aikoina. Poistojen osalta tulkinallisia ratkaisuja tullaan varmasti vielä erikseen hakemaan poistojen osalta. EVL 54 §:n muodostama kirjanpidon ja verotuksen vahva sidonnaisuus on vielä merkityksellinen tekijä Suomen verolainsäädännössä. Pääomien ja investointien houkuttelemisen Suomeen lisää kuitenkin muutospainetta myös kehittää verojärjestelmää kohtaamaan kansainvälinen kilpailukykyisyys yhä enenevässä määrin.

7.3. Loppupäätelmät /Rahoitusleasing

Tutkimuksessa on muodostunut käsitys rahoitusleasingsopimuksella hankitun omaisuuden kirjanpidollisesta ja verotuksellisesta käsittelystä ennen ja jälkeen KPL:n uudistuksen. Ennen KPL:n uudistamista useat eri työryhmät ovat käsitelleet aihetta sekä kirjanpidon että verotuksen näkökulmasta. Yritysten kansainvälinen toimintaympäristö on synnyttänyt paineita integroida myös kansalliseen KPL:n säädäntöön IFRS-perusteista käytäntöä rahoitusleasingsopimuksella hankittujen omaisuuserien kirjanpitokäsittelyyn. Työryhmäkäsittelyssä esityksen ongelmana nähtiin mm. mahdollinen kirjanpidollinen epäsymmetria sopimusten osapuolten välillä. Hallituksen esityksessä on kuitenkin vahvana perusteena ollut helpottaa kansainvälisissä konserneissa olevien suomalaisten tytäryhtiöiden kirjanpidollista ja hallinnollista työtä. Työryhmätyöskentelyssä on esitetty ongelmana, ettei Suomen kansallinen elinkeinoverotusjärjestelmä tunnista IFRS-perusteista rahoitusleasingkäsittelyä, jonka mukaisesti vuokrattu omaisuushyödyke kirjataan vuokralle ottajan taseeseen ikään kuin ko. hyödyke olisi ostettu. Ongelmaksi on

esitetty muodostuvan myös hyödykkeeseen kirjattavat poistot, koska EVL:n mukaan vain hyödykkeen juridinen omistaja eli vuokralle antaja voi vähentää poistot verotuksessa. IAS 16-standardi määrittelee IFRS-perusteisen taloudellisen poistoajan mukaisen poistolaskennan. IAS 16-standardi ei kuitenkaan tunnista kansallisen kirjanpitolakienormiston mukaista ns. ylipoistojen määritelmää eli taloudellisten poistojen lisäksi tulolaskelmaan kirjattavia poistoeron muutoksia. IFRS-perusteisten poistojen verotuskäsittelyä hankaloittaa myös se, ettei EVL 54 §:n mukaisesti verotuksessa voida huomioida poistoeroja, jos vastaavia kirjauksia ei ole voitu esittää kirjanpidon puolella IAS 16-standardin mukaisesti.

Tutkimuksessa on selkiytynyt ajatus rahoitusleasingkäsitteestä muodostuvasta sidonnaisuudesta ja jännitteestä kirjanpidon ja verotuksen välille. Kun verotuksessa painottuu rahoitusleasingsopimuksen juridinen muoto, painottuu kirjanpidossa vastaavasti sopimuksen taloudellinen sisältö. Edellä olevasta on seurauksena jännitettä kirjanpidon ja verotuksen erilaisista tulkintanäkökulmista. Aikaisemmin (ennen 1.1.2016) IAS 17-standardiin sisältyvät kaksi määritelmä ovat johtaneet verotuksessa suoraan sopimuksen tulkittavaksi kaupan luotoiseksi. Jos vuokralle ottajalla on velvollisuus lunastaa omaisuususerä tai, jos vuokralle ottajalla on mahdollisuus lunastaa omaisuususerä vuokrasopimuksen lopussa käypää arvoa huomattavasti alemmalla hinnalla, on verotuksessa ko. sopimus tulkittu suoraan kaupan luonteiseksi. Aikaisemmin muille IAS 17-standardin mukaisille ehdoille ei ole ollut olemassa mitään selkeää vero-oikeudellista tulkinnallista linjaa. Näiden ehtojen osalta rahoitusleasingsopimus on käsitelty vero-oikeudellisesti tapauskohtaisesti.

Ns. sale and lease back- sopimusjärjestely on käytännössä IAS 17 standardia tulkiten rahoitusjärjestely, missä edelleen vuokrattu omaisuususerä myydään ensin vuokralleantajalle rahoituksen vakuudeksi. Kirjanpidollisen ja vero-oikeudellisen tulkinnan välille on syntynyt jännitettä. Tutkimuksessa on selvinnyt, ettei KVL:n ja KHO:n ratkaisuisissa ole aikaisemmin ollut selkeää linjaa ko. tapahtumasarjan ratkaisuun, vaan omaisuuden siirrot ja sopimukset on tulkittu tapauskohtaisesti. Selvityksen mukaan KHO 10.8.1990 taltio 2531 sale and lease back- järjestely tulkittiin lainausjärjestelyksi ja KHO 19.10.2005 taltio 2644 järjestely määriteltiin peiteltyksi osamaksukaupaksi. Ratkaisuis-

sa KVL 2013/25 ja KHO 29.4.2014 taltio 1443 tulkinta selkeytyi niin, että järjestelyn ensimmäinen vaihe eli omaisuuden siirto rahoittajille tulkittiin luovutukseksi ja toinen vaihe eli takaisinvuokraus vuokraustoimeksi.

KPL 5:5b:ää on tulkittu ensimmäisen kerran ratkaisussa KVL 2016/12 ja KHO 25.10.2016 taltio 4472, mitkä käsittelivät ns. sale and lease back-järjestelyä. Tutkimuksen johdosta voidaan todeta, että vuoden 2016 ratkaisujen tulkinnassa oikeuden ratkaisulinjaus selkiytyi noudattaen oikeuden aikaisempaa linjausta vuonna 2014. Järjestelyn ensimmäinen vaihe tulkittiin aidoksi myynniksi ja takaisinvuokraus aidoksi vuokraustoimeksi. Järjestely oli kirjanpito-oikeudellisesti tarkasteltuna IAS 17-standardin mukainen rahoitusleasingjärjestely, koska vuokralle ottajalla oli sopimuksen mukaan takaisin osto-optio omaisuuserään. Ratkaisujen mukaisesti EVL ei yksiselitteisesti tunnista IFRS-perusteisia rahoitusleasingsopimuksia koskevia säännöksiä. Ratkaisujen mukaisesti varsinaisen vuokralle ottajan ensimmäinen siirto, jossa omaisuuserän omistusoikeus siirrettiin rahoittajille, tulkittiin vero-oikeudellisesti luovutukseksi. KVL:n ja KHO:n ratkaisujen mukaisesti kirjanpitovelvollisen tulee eliminoida omaisuuserän KPL 5:5b:n mukainen kirjanpitomenettely veroilmoituksen yhteydessä, koska EVL ei tunnista rahoitusleasingsopimuksia koskevia säännöksiä.

Loppupäätelmänä kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuudesta KHO:n ratkaisun 2016/T4772 (rahoitusleasing KPL 5:5b) osalta voidaan ratkaisun sisällöstä johtaa kirjanpidon ja verotuksen asiallinen sidonnaisuus. Edelleen voidaan todeta KHO 25.10.2016 taltio 4472 ratkaisun vaikuttavan ainakin teoreettisesti kirjanpidossa tehtäviin valintoihin ja kirjanpidon vaikuttavan verolainsäädännössä tehtäviin ratkaisujen sisältöön ja tulkintaratkaisuihin.

Kirjanpidon ja verotuksen muodollisen sidonnaisuuden osalta voidaan todeta verohallinnon ohjeistavan selkeästi kirjanpitovelvollisia selvittämään KHO 25.10.2016 taltio 4472 ratkaisun mukaisesti rahoitusleasingsopimukseen perustuvien omaisuuserien poisotot erikseen verohallinnon lomakkeilla no 62 kohdassa 3 ja no 6B kohdassa II.

Loppupäätelmänä KHO 25.10.2016 taltio 4472 osalta voidaan ratkaisun sisällöstä johdattaa, ettei aineellista sidonnaisuutta kirjanpidon ja verotuksen välille yksiselitteisesti synny lainkaan. Ratkaisun perusteluissa EVL ei tunnista KPL 5:5b:n nojalla kirjattavia IFRS-perusteisia rahoitusleasingsopimuksia eivätkä ne näin ollen sisälly verotuksen laajuuskäsitteeseen.

Kokonaisuutena ratkaisu KHO 25.10.2016 taltio 4472 korostaa kirjanpito- ja verolainsäädäntöjen normistojen erillisyyttä. Sale and lease back- järjestelyn osalta verotuksen ja kirjanpidon välille syntyy sopimusoikeudellista jännitettä. Vaikka sale and lease back- järjestely on selkeästi sen taloudellisen sisällön mukaisesti IAS 17-standardin mukainen rahoitusjärjestely, tulkitaan ko. järjestely verotuksen osalta sen oikeudellisen muodon mukaisesti ensimmäisen siirron osalta luovutukseksi ja toisen jatkotoimenpiteen osalta vuokraustoimeksi.

Loppupäätelmänä kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuudesta KVL:n ratkaisun 2016/47 (rahoitusleasing, irtaimen leasingsopimuksen verotusoikeudellinen arviointi) osalta ennakkoratkaisua ei ole haettu lähtökohtaisesti kirjanpitokäsittelyn osalta vaan ennakkoratkaisua on haettu irtaimen omaisuuden leasingsopimuksen verotusoikeudelliseen arviointiin. Kirjanpito- ja verotuksen välisestä kysymyksestä sopimuksen juridinen muoto olisi ensisijaisesti IAS-standardin ja näin ollen KPL 5:5b:n mukaisesti muu vuokrasopimus ja näin ollen KPL 5:5b:ää ei voisi soveltaa. Tutkimuksessa on muodostunut käsitys siitä että, leasingsopimukseen myöhemmin lisätyn sopimusehdon mukaisesti syntyy vuokralle ottajalle oikeus ostaa työkalu jäännösarvoon. Jos jäännösarvo x euroa on käypää arvoa huomattavasti alempi arvo, toteutuu IAS 17-standardin ehdot ja ko. sopimus voidaan tulkita rahoitusleasingsopimukseksi ja näin ollen sopimuksen kirjanpitokäsittelyyn voitaisiin soveltaa KPL 5:5b:ää. Huomattavaa on, että tässä ratkaisussa KVL 2016/47 tulkittiin sopimuksen osto-optio-oikeusehtojen mukaisesti ko. sopimus kokonaisuutena muuksi vuokrasopimukseksi painottaen vero-oikeudellista sopimuksen juridisen muodon sisältöä sivuuttaen sopimuksen taloudellinen muoto.

Loppupäätelmänä kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuudesta KVL:n ratkaisun 2016/47 (rahoitusleasing, irtaimen leasingsopimuksen verotusoikeudellinen arviointi) osalta voi-

daan ratkaisun sisällöstä johtaa kirjanpidon ja verotuksen asiallinen sidonnaisuus. Edelleen voidaan todeta KVL 2016/47 ratkaisun vaikuttavan ainakin teoreettisesti kirjanpidossa tehtäviin valintoihin ja kirjanpidon vaikuttavan verolainsäädännössä tehtäviin ratkaisujen sisältöön ja tulkintaratkaisuihin.

Kirjanpidon ja verotuksen muodollisen sidonnaisuuden osalta voidaan todeta verohallinnon ohjeistavan selkeästi kirjanpitovelvollisia selvittämään rahoitusleasingperusteiseen kirjanpitokäsittelyyn kohdistuvat arvomuutokset erikseen verohallinnon lomakkeilla no 62 kohdassa 3 ja 6B kohdassa II.

Loppupäätelmänä kirjanpidon ja verotuksen aineellisen sidonnaisuuden osalta KVL 2016/47 ratkaisun mukaisesti voidaan sen sisällöstä todeta, että ko. ennakkoratkaisussa ei ole lähtökohtaisesti kytkentää uuteen KPL:iin. Sopimuksen mukaisessa tilanteessa, jolloin ostolunastus-option mukainen jäännösarvo on käypää arvoa huomattavasti alempi, syntyy IAS 17-standardin mukainen rahoitusleasingperusteinen kirjauskelpoisuus KPL 5:5b:n mukaisesti. Aikaisemmin on ratkaistu (KHO 25.10.2016 taltio 4472), ettei EVL tunnista rahoitusleasingkäsittelyä verotuksessa ja näin ollen ko. kirjaukset tulee eliminoida verotuksessa. Näin ollen ko. menettely ei kuulu EVL:n laajuuskäsitteen piiriin eikä näin ollen aineellista sidonnaisuutta synny.

Tutkimuksen aikana on selvinnyt molempien IFRS-perusteisten sekä sijoituskiinteistöjen että rahoitusleasingsopimusten osalta verotuksellisen problematiikan kietoutuvan lopuksi uuden KPL:n mukaisesti kirjattuihin omaisuuseriin kohdentuviin poistojen verovähennyskelpoisuuteen ja EVL 54 §:n edellyttämään kirjanpidon ja verotuksen symmetriaan. Jos sijoituskiinteistöjen arvostus toteutetaan käyvän arvon mukaisesti IAS 40-standardi perusteisesti, tuloslaskelmaan ei kirjata poistoja. Vastaavasti rahoitusleasingsopimusten osalta IAS 16 mukaisesti ei voida kirjata ylipoistoja. Joten poistojen osalta uusien IFRS-perusteisten kirjanpitokäsittelyjen osalta tulevaisuudessa verotuksellista arviointia tullaan varmasti vielä selvittämään ja täsmentämään.

Tutkimuksen mukaisesti EVL 54 §:ään perustuvaa verotuksen ja kirjanpidon symmetriaa on perusteltu verotuksen fiskaalisilla tavoitteilla ja myös verotuksen valvonnan hel-

pottamisella. Verotuksen fiskaalinen päämäärä voi kuitenkin olla ristiriitainen esim. suhteessa esim. kasvu- ja suhdannetavoitteisiin. Voidaankin todeta hyvän verojärjestelmän ominaisuuksiin kuuluvan dynaamisuuden, koska taloudelliset suhdanteet muuttuvat ja yritykset toimivat nopeasti muuttuvassa globaalissa maailmantaloudessa. Käytännössä yritystoiminta on kansainvälistä ja pääomien liikkuvuus nopeaa. Kansainvälisessä kilpailutilanteessa yritykset tarkkailevat sijoituessaan uusille tuotanto- ja markkina-alueille myös efektiivistä kokonaisveroastetta, mikä muodostuu yhteisöveroasteesta ja muista laskennallisista verovähennyksistä kuten esim. investointeihin kohdistuvien poistojen verovähennysasteesta. Luonnollisesti myös Suomen verojärjestelmää on pyrittävä aktiivisesti sopeuttamaan globaaliin toimintaympäristöön. On selvää, että efektiivinen kokonaisveroaste ei ole investointien kohdentamisen osalta Suomeen ainoa valintakriteeri, mutta sillä on kuitenkin merkitystä varsinkin, kun valintaa tehdään usean samantasoisien kilpailijamaan välillä. Tutkimuksen selvityksen mukaisesti valtiovarainministeriön asiantuntijatyöryhmä ei kuitenkaan tällä hetkellä esitä muutoksia Suomen poistojärjestelmään. Perusteluina on mm. EU:n verotuksen poisto-direktiivin uudistusprosessi.

Tutkimuksessa käsiteltiin hyvän verojärjestelmän ominaisuuksina myös verotuksen neutraalisuutta ja verotuksen kansainvälistä kilpailukykyisyyttä yleisellä tasolla. Verotuksen ollessa neutraali - verotus ei vaikuta yrityksen taloudellisiin päätöksiin ja muihin toimintoihin ja valintoihin esimerkiksi investointipäätöksiin. Neutraalisuuden alakäsitteenä ulkoisen neutraalisuuskäsitteen mukaisesti EU:n jäsenvaltioiden veropoliittinen integraatio tehostaa verotuksen neutraalisuutta. Tutkimuksen keskiössä on ollut kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuuden problematiikka uuden KPL:n IFRS-perusteisuuden osalta. Kirjanpidon ja verotuksen suhde ei ole osoittautunut neutraaliksi ja tutkimuksessa voidaankin havaita asiantuntijoiden kriittisyyttä verotuksen ja kirjanpidon sidonnaisuuteen varsinkin EVL 54 §:n osalta. Direktiiviehdotukset EU:n yhteisestä yhteisöveropohjasta ovat käsittelyn alla. CCTB:ssä rahoitusleasingin verotuksellinen tulkinta myötäilee IFRS-perusteista rahoitusleasingkäsittelyä ja CCTB tunnistaa ns. taloudellisen omistajuuden käsitteen. Lopuksi voidaan todeta tutkimuksen pääaiheen - IFRS-perusteisten sijoituskiinteistöjen ja rahoitusleasingsopimusten elinkeinoverokäsittelystä

ja edelleen kirjanpidon ja verotuksen välisen suhteen - olevan myös jatkossa vero-oikeudellisen huomion kohteena.

LÄHDELUETTELO

- Andersson, Edward & Seppo Penttilä (2014). *Elinkeinoverolain kommentaari*. 14. uudistettu painos. Helsinki: Talentum. 933 s. ISBN 978 – 952–14-2200-3.
- Björklund, Mika, Markku Jänkälä & Timo Kaisanlahti (2009). *Kirjanpito-oikeus [E-julkaisu]* Saatavissa Edilex-tietokannasta lakikirjasto-osiosta. 1.painos. Helsinki:Edita Publishing Oy. 510 s. ISBN 978-951-37-0000-0.
- Engblom, Ari, Jyrki Holla, Jussi Järvinen, Sebastian Kellas, Anne Lampinen, Markku Lepistö, Vesa-Pekka Nuotio, Vesa Paronen, Anna-Leena Rautajuuri, Eric Sandelin, Timo Torkkel & Kristiina Äimä (2013). *Elinkeinoverotus 2013*. 1 painos 2013. Porvoo: KMPG ja Edita Publishing Oy. 808 s. ISBN 978-951-37-6388-6.
- Haaramo, Virpi (2016). IFRS-palsta: Vuokrasopimukset IFRS-tilinpäätöksen taseeseen varoina ja vastuina. *Verotus-lehti 4/2016*.
- Haaramo, Virpi (2017). IFRS-palsta: Kirjanpitolain IFRS-optioiden mukaiset laatimisperiaatteet. *Verotus-lehti 4/2017*.
- Haaramo, Virpi, Sirkku Palmuaro & Elina Peill (2018a). *Pörssiyhtiön tilinpäätös* [E-kirja]. Alma Talent Oy [2018]. Talentum Verkkokirjahyllypalvelussa 2018 -. ISBN 978-952-14-3112-8.
- Haaramo, Virpi, Sirkku Palmuaro & Elina Peill (2018b). *IFRS-Raportointi* [E-kirja]. Alma Talent Oy [2018]. Talentum Verkkokirjahyllypalvelussa 2018 -. ISBN 978-952-14-2349-9.
- Haaramo, Virpi & Päivi Rätty (2009). *Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö IFRS-raportointi*. 3.uudistettu painos. Ekonomia-sarjaa julkaisevat yhteistyössä Suo-

men Ekonomiliitto ja WSOY. Helsinki: WSOYpro. s. 635. ISBN 978-951-0-34744-7.

Halonen, Jari, Johanna Jalkanen-Steiner, Nina Johansson, Petri Kyrölä, Pekka Nurmo, Riikka-Liisa Pyykkönen, Peter Sundvik, Mari Suomela, Merja Toivanen, Timo Torkkel, Tiina Tornainen, Margit Tuomala, Elisa Vesikukka (KMPG:n tilintarkastajat ja asiantuntijat) (2013). *IFRS-käytännön käsikirja*. 3.uudistettu painos. Helsinki: Edita. s 504. ISBN 978-951-37-6403-6.

Harju, Jarkko, Seppo Kari, Aliisa Koivisto, Tero Kuusi, Tuomas Matikka, Niku Määttänen, Mika Pajarinen, Olli Ropponen, Petri Rouvinen & Tarmo Valkonen (2017). *Yritysverotus, investoinnit ja tuottavuus*. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminnan julkaisusarja 6/2017.

HE 172/1967 vp. *Hallituksen esitys laiksi elinkeinotulon verottamisesta ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi*.

HE 176/2008 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain sekä tuloverolain 45 §:n muuttamisesta*.

HE 89/2015 vp. *Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kirjanpitolain ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta sekä puunkorjuuta aarniometsissä harjoittavien yritysten viranomaisille suorittamien maksujen julkistamista koskevaksi laiksi*.

Husa, Jaakko, Anu Mutanen & Teuvo Pohjolainen (2008). *Kirjoitetaan juridiikkaa*. Helsinki: Talentum. 239 s. ISBN 978-952-14-1355-1.

International Financial Reporting Standards / IFRS Konsolidoitu versio (2014). KHT – Media Oy.

Järvenoja, Markku (2016/13). Vero- ja kirjanpitolakien sisällöllisestä yhtenevyydestä ja sidonnaisuuksista. Teoksessa/In: *Edilex-sarja*. Lakikirjasto. Edita Publishing Oy. Artikkelit 16624. Julkaistu 28.6.2016.

Kaisanlahti, Timo & Jarmo Leppiniemi (2017). *Ratkaisuja tilinpäätäjän ongelmiin*. [E-kirja]. 4.uudistettu painos. Alma Talentum Oy [2017]. Talentum Verkkokirjahyllypalvelussa 2017 -. ISBN 978-952-14-3252-1.

Kirjanpitolautakunta (2006). *Sisältöpainotteisuuden periaatteen soveltamisesta tilinpäätöksessä*, [online]. Helsinki: Työ- ja elinkeinoministeriö, [viitattu 28.08.2018]. Saatavilla Internetistä: <http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/717602942eb71ebdc22570210049e02b/49151aa624caf74cc2257148002d2351?OpenDocument>.

Knuutinen, Reijo (2009). *Muoto- ja sisältö vero-oikeudessa - eritystarkastelussa rahoitus- ja sijoitusinstrumentit*. Helsinki: Suomalainen lakimiesyhdistys. 615 s. ISBN 978-951-855-289-8.

Knuutinen, Reijo (2010). Muoto ja sisältö vero-oikeudessa - erityistarkastelussa rahoitus- ja sijoitusinstrumentit: Lectio praecursoria. *Verotus-lehti* 2/2010.

Kukkonen, Matti & Risto Walden (2015). *Elinkeinoverolaki käytännössä* [E-kirja]. 3.uudistettu painos. Helsinki: Talentum Pro [2015]. Talentum Verkkokirjahyllypalvelussa 2015-. ISBN 978-952-14-2727-5.

Laukkanen, Timo (2006). Yritysten veroilmoituksiin mittavia muutoksia vuonna 2006. *Tilisanomat* 2/2006.

Leppiniemi, Jarmo (2003). *IFRS Johdon käsikirja*.1.painos. Juva: WS Bookwell Oy. 279 s. ISBN 951-0-28701-6.

- Leppiniemi, Jarmo (2012). *Kilan ratkaisut ja kirjanpitolaki käytännössä* [E-kirja]. Alma Talent Oy. Talentum Verkkokirjahyllypalvelussa. 664 s. ISBN 978-952-63-1621-5.
- Leppiniemi, Jarmo (2014). *Tilinpäätäjän käsikirja*. 2. uudistettu painos. Viro: Talentum Media Oy. 488 s. ISBN 978-952-14-2329-1.
- Leppiniemi, Jarmo & Timo Kaisanlahti (2016). *Kirjanpitolaki-kommentaari* [E-kirja]. 4. uudistettu painos. Helsinki: Talentum Media Oy [2016]. Talentum Verkkokirjahylly-palvelussa 2016-. ISBN 978-952-14-2799-2.
- Leppiniemi, Jarmo (2017). *IAS/IFRS-uusi suomalaisen tilinpäätöksen laillisuuden lähde* [verkkojulkaisu]. Tilisanomat-lehti 1/2017 [viitattu 25.9.2018]. Saatavana World Wide Webistä: <https://tilisanomat.fi/talousohjaus/iasifrs-uusi-suomalaisen-tilinpaatoksen-laillisuuden-lahde>.
- Leppiniemi, Jarmo & Timo Kaisanlahti (2018a). *Tilinpäätäjän käsikirja*. 4.uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent Oy. 484 s. ISBN 978-952-14-3396-2.
- Leppiniemi, Jarmo & Timo Kaisanlahti (2018 b). *Liikekirjanpito* [E-kirja]. Viimeisin päivitys 11.4.2018. Alma Talent Oy. Alma Talent Pro Fokus-palvelussa. ISBN 978-952-14-2356-7
- Leppiniemi, Jarmo, Raili Leppiniemi & Timo Kaisanlahti (2.11.2016). *Oikeat ja riittävät kirjaukset* [E-kirja]. Helsinki: Talentum Media Oy [2.11.2016 päivitetty]. Alma Talent Pro verkkokirjahyllypalvelussa/ Fokus 2.11.2016 -. ISBN 978-952-14-2360-4.
- Leppiniemi, Jarmo & Risto Walden (2010). *Tilinpäätös- ja verosuunnittelu*. 11. uudistettu painos. Juva: Bookwell Oy. 539 s. ISBN 978-951-0-36593-9.
- Mattila, Pauli K. (2010). Poistot verotuksessa. *Verotus-lehti* 5/2010.

- Myrsky, Matti (2002). *Prejudikaattien merkitys verotuksessa*. Helsinki: Kauppakaari Lakimiesliiton kustannus. 178 s. ISBN 952-14-0460-4.
- Myrsky, Matti (2013a). Mikä on hyvä verojärjestelmä? *Verotus-lehti* 2/2013.
- Myrsky, Matti (2013b). *Suomen veropolitiikka*. Helsinki: Talentum. 429 s. ISBN 978-952-14-1944-7.
- Myrsky, Matti & Esko Linnakangas (2010). *Elinkeinotulon verotus*. 3. uudistettu painos. Helsinki: Talentum. 546 s. ISBN 978-952-14-1402-2.
- Myrsky, Matti & Marianne Malmgrèn (2014). *Elinkeinotulon verotus* [E-kirja]. 4. uudistettu painos. Helsinki: Talentum Media Oy [2014]. Talentum Verkkokirjahyllypalvelussa 2016-. ISBN 978-952-14-2092-4.
- Myrsky, Matti & Niko Svensk (2016). *Vero-oikeuden oppikirja* [E-kirja]. Alma Talent Oy ja Lakimiesliiton Kustannus [2016]. Talentum Verkkokirjahyllypalvelussa 2016-. ISBN 978-952-14-2914-9.
- Niskakangas, Heikki (2011). *Veropolitiikka*. Helsinki: WSOYpro Oy. 153 s. ISBN 978-951-0-38454-1.
- Niskakangas, Heikki (2014). *Johdatus Suomen verojärjestelmään* [E-kirja]. 3. uudistettu painos. Alma Talent Oy [2014]. Talentum Verkkokirjahyllypalvelussa. ISBN 978-952-14-2407-6.
- Ossa, Jaakko (2013). *Tuloverolaki käytännössä* [E-kirja]. 1. painos. Alma Talent Oy [2013]. Talentum Verkkokirjahyllypalvelussa 2016-. 279 s. ISBN 978-63-0729-9.

Penttilä, Seppo (2009). Elinkeinoverolaki muuttui - muuttuiko verotuksen ja kirjanpidon suhde? *Verotus-lehti* 2/2009.

Penttilä, Seppo (2014). *Jaksottaminen [verkkojulkaisu]*. Tilisanomat-lehti [viitattu 17.1.2014]. Saatavana World Wide Webistä: <https://tilisanomat.fi/lakiratkaisut-ja-suositukset/kho-ja-kvl-tuloverotus/suurehkojen-korjausmenojen-jaksottaminen-0>.

Penttilä, Seppo (2015). *Liikearvon poistaminen [verkkojulkaisu]*. Tilisanomat-lehti 3/2015 [viitattu 11.5.2015]. Saatavana World Wide Webistä: <https://tilisanomat.fi/lakiratkaisut-ja-suositukset/kho-ja-kvl-tuloverotus/liikearvon-poistaminen>.

Penttilä, Seppo (2018a). *Milloin kirjanpitosidonnaisuus saa väistyä [verkkojulkaisu]*. Tilisanomat-lehti 2/2018 [viitattu 22.3.2018]. Saatavana World Wide Webistä: <https://tilisanomat.fi/verotus/milloin-kirjanpitosidonnaisuus-saa-vaistya>.

Penttilä, Seppo (2018b). Elinkeinoverolaki 50 vuotta - onnittelut. *Verotus-lehti* 3/2018.

Ranta-Lassila, Hannele (2002). *Konsernit ja verotuksen neutraalisuus*. Helsinki: Kaup-pakaari Lakimies Kustannus. 374 s. ISBN 952-14-0683-6.

Tikka, Kari S. (1975). Vuositulos ja verotettava tulo. Helsinki: Judex 1975. Suomalai-sen lakimiesyhdistyksen julkaisuja B – sarja. 167 s. ISBN 951-9037-08-X nidot-tu.

Tikka, Kari S., Olli Nykänen, Janne Juusela & Tomi Viitala (8.5.2018). *Yritysverotus I-II* [E-kirja]. Helsinki: Talentum Media Oy [23.5.2018 päivitetty]. Alma Talent Pro verkkokirjahyllypalvelussa/ Fokus 8.5.2018-. ISBN 978-952-14-2378-1.

- Tikka, Merja, Ulla Nykky, Päivi Virtanen, Seppo Heiniö & Reima Linnanvirta (2014). *Rahoitusinstrumentit- yrityksen kirjanpito, tilinpäätös ja verotus*. Helsinki: Sanoma Pro Oy. 694 s. ISBN 978-952-63-0436-6.
- Torkkel Timo (2006). Irtaimen omaisuuden vuokrasopimus (leasing). *Verotus-lehti* 5/2006.
- Torkkel, Timo (2011). *Tuloveron laskeminen. Vero- ja kirjanpito-oikeudellinen tutkimus yhteisön tuloveron laskemisesta*. Porvoo: Bookwell Oy. 653 s. ISBN 978-951-37-6159-2.
- Torkkel, Timo (2012). Tuloveron laskeminen. Vero- ja kirjanpito-oikeudellinen tutkimus yhteisön tuloveron laskemisesta. *Verotus-lehti* 3/2012.
- Torkkel, Timo (2013). Verotuksen ja kirjanpidon välisen suhteen kansainvälisistä kehityssuuntauksista. *Verotus-lehti* 2/2013.
- Torkkel, Timo (2017a). Leasingsopimusten verokohtelu oikeudellisessa muutosympäristössä. *Verotus-lehti* 3/2017.
- Torkkel, Timo (2017b). Tilinpäätös 2017 ja verotus. *Teoksessa: 50. juhlavuosi Veropintopäivät Helsinki 30. -31.10.2017, s 77–105. Suomen verotarkastajat SVT ry*. Aikakausjulkaisu Verotus.
- Valtiovarainministeriön vero-osaston työryhmämuisto 2006:4. *Yritysverotuksen kehittämistyöryhmän 2005 muistio Verotus, tilinpäätös ja yhtiöoikeus*. Helsinki: Valtiovarainministeriö.
- Valtiovarainministeriön yritysverotuksen asiantuntijatyöryhmä 12/2017. *Yritysverotuksen asiantuntijatyöryhmän raportti*. Helsinki: Valtiovarainministeriö. 164 s. ISBN: 978-952-251-838-5.

Verohallinto (2018a). *Lomake 6B/ Elinkeinotoiminnan veroilmoitus-yhteisö*. Saatavana World Wide Webistä: <https://www.vero.fi/contentassets/216052c574d4442c86bbbc7b1cc64aeb/3052v18.pdf>.

Verohallinto (2018b). *Lomake 6 B elinkeinotoiminnan veroilmoitus-yhteisö yksityiskohmainen täyttöohje*. <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/lomakkeet/tayttoohjeet/6b-elinkeinotoiminnan-veroilmoitus-yhteis%C3%B6-yksityiskohtainen-t%C3%A4ytt%C3%B6hje-2018/>.

Verohallinto (2018c). *Lomake 62/ Erittely varauksista, arvonmuutoksista ja kuluvaan käyttöomaisuuden poistoista, täyttöohje*. Saatavana World Wide Webistä: https://www.vero.fi/contentassets/561a0a114866474197784f79d233d020/3050_v18_62_w_tal.pdf.

Verohallinto (2018d). *Lomake 62 erittely varauksista, arvonmuutoksista ja kuluvaan käyttöomaisuuden poistoista, täyttöohje*. <https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/lomakkeet/tayttoohjeet/62-erittely-varauksista-arvonmuutoksista-ja-kuluvaan-k%C3%A4ytt%C3%B6omaisuuden-poistoista-t%C3%A4ytt%C3%B6hje-2018/>.

Viitala, Tommi (2017). Yhteinen yhtiöveropohja (CCTB) - vihdon myötätuulessa? *Verotus-lehti* 2/2017.

Äimä, Kristiina (2011). *Veroprosessioikeus*. Helsinki: WSOYpro Oy. 428 s. ISBN 978-951-0-37843-4.

OIKEUSTAPAUSSLUETTELO**Korkein hallinto-oikeus**

20.04.1983 taltio 1391	KHO 1983 BII 530	38,41 s.
29.09.1989 taltio 3353	KHO 1989 B 504	43s.
10.08.1990 taltio 2531		43,44,45, 77,101 s.
1990 taltio 692	(julkaisematon)	42 s.
19.10.2005 taltio 2644		42,44,77,80,102s.
27.3. 2012 taltio 688	KHO 2012:23	82 s.
29.04.2014 taltio 1443		45,77,78,80,101s.
26.3. 2015 taltio 848	KHO 2015:43	39,40,64,65,66,81, 86,88,99 s.
25.10.2016 taltio 4472		77,80,90,91,92 94,95,102,103,104s.

Keskusverolautakunta

KVL 1992/353		43 s.
KVL 1997/177		42,43 s.
KVL 1998/165		42 s.
KVL 2013/25		45,77,80,102s.
KVL 2013/46		39 s.
KVL 2013/47		37,38,88 s.
KVL 2016/12		76,77,80,90,94s. 102s.
KVL2016/47		78,80,92,93,95, 103,104 s.
KVL2016/53		63,64,83,84,85, 88,97,98 s.
KVL 2017/29		65,66,81,86,87,88, 89,97,98,99s.

Kirjanpitolautakunta

KILA 29.10.2002/1692

74 s.

KILA 1.3.2016/ 1949

61,64,65,83 s.