

TAMPEREN YLIOPISTO

Johtamiskorkeakoulu

Mikko Haapaniemi

**KIRJANPIDON JA VEROTUKSEN MUKAISTEN POISTOJEN
YHTEENSOVITTAMISEN ONGELMAKOHTIA**

Pro gradu -tutkielma

Vero-oikeus

Tampere 2017

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

HAAPANIEMI, MIKKO: Kirjanpidon ja verotuksen mukaisten poistojen yhteensovittamisen ongelmakohtia

Pro gradu -tutkielma, X + 74 s.

Vero-oikeus

Huhtikuu 2017

Yritysten tilikauden tulos on harvoin sama, jos se lasketaan sekä KPL:n että EVL:n normiston mukaan. Yksi merkittävä syy tähän on KPL:n ja EVL:n erilainen poistojen sääntely. Erilaiset poistojen laskentanormit antavat tilinpäätöksen laatijoille joissain asioissa lisää liikkumavaraa, mutta siitä voi aiheutua myös lisää haasteita.

Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää, miten hyödykkeiden poistolaskenta eroaa KPL:n ja EVL:n mukaan. Lähestyminen tähän on oikeusdogmaattinen, joten lakeja, niiden esitöitä, oikeuskirjallisuutta ja oikeuskäytäntöä käytetään lähdeaineistona. Edellä mainitun lisäksi tutkimuksessa on tarkoitus selvittää, miten KPL:n ja EVL:n poistojen erot käytännössä vaikuttavat. Empiirinen ulottuvuus tutkimukseen saatiin haastatteleamalla KHT-tilintarkastaja Teemu Suoniemeä. Tutkimuksessa lisäksi tarkastellaan, miten yritysjärjestelyt voidaan toteuttaa verotuksen ja kirjanpidon kannalta.

Tutkimuksessa havaittiin hankintamenon käsitteen olevan samankaltainen KPL:ssä ja EVL:ssä. Verotuksessa ei ole yleistä kirjanpitosidonnaisuutta, vaikka joitakin yhteyksiä niiden välillä luonnollisesti löytyikin. Käytännön yritys-elämässä ei ole harvinaista, että KPL:n ja EVL:n poistojen erojen laskennassa esiintyy ongelmia. Usein ongelmat eivät ole juridisia vaan liiketaloudellisia. Ongelmat saadaan selvitettyä, mutta selvittelyyn kuluu aikaa ja rahaa, mikä omalta osaltaan rasittaa kirjanpitovelvollisen kannattavuutta. Verotuksellisilla seikoilla on huomattavaa merkitystä, kun yrityskauppoja ja -järjestelyjä toteutetaan. Jotta yritysjärjestely olisi veroneutraali, omaisuus tulee siirtää verotuksessa poistamattomasta hankintamenosta. Kirjanpidossa yritysjärjestelyssä voidaan valita käytettävän joko arvojatkuvuutta tai käypää arvoa.

SISÄLLYSLUETTELO

TIIVISTELMÄ	ii
SISÄLLYSLUETTELO	iii
LÄHDELUETTELO.....	v
LYHENTEET	x
1. JOHDANTO	1
1.1 Tutkimusaiheen taustaa	1
1.2 Tutkimusongelma, keskeiset kysymykset ja rajaukset	3
1.3 Metodologinen lähestymistapa ja lähdeaineisto	5
1.4 Tutkimuksen rakenne	6
2. HYÖDYKKEIDEN HANKINTAMENO JA ARVOSTUS KIRJANPIDON JA VEROTUKSEN MUKAAN	7
2.1 Hyödykkeiden hankintameno ja arvostus kirjanpidossa	7
2.2 Hyödykkeiden hankintameno ja arvostus verotuksessa	11
3. POISTOJÄRJESTELMIEN KUVAUS.....	13
3.1 Poistot kirjanpidossa	13
3.2 Poistot verotuksessa	17
3.3 Poistoero	21
3.4 Hyllypoisto.....	23
4. YRITYSKAUPPOJEN JA -JÄRJESTELYJEN VAIKUTUS KIRJANPITOON JA VEROTUKSEEN.....	26
4.1 Yrityskaupat ja -järjestelyt verotuksessa.....	26
4.2 Elinkeinoverolaissa säännellyt yritysjärjestelyt.....	29
4.2.1 Sulautuminen	29
4.2.2 Jakautuminen	32
4.2.3 Liiketoimintasiirto	35
4.2.4 Osakevaihto.....	37
4.2.5 Sääntömääräisen kotipaikan vaihto	39
4.3 Elinkeinoverolain yritysmuodon tai -rakenteen muutoksen sääntelyn liitynnät kirjanpitolakiin ja tuloverolakiin.....	40
4.4 Yritysjärjestelyt kirjanpidossa	45
4.4.1 Sulautuminen	45
4.4.2 Jakautuminen	47

4.4.3	Liiketoimintasiirto	48
5.	KIRJANPIDON JA VEROTUKSEN POISTOJEN EROJEN AIHEUTTAMAT KÄYTÄNNÖN ONGELMAT	50
5.1	Kirjanpidon ja verotuksen poistojen yhteensovittaminen yleensä.....	50
5.2	Lisäpoistoon liittyvät ongelmat	59
5.2.1	Lisäpoisto kirjanpidossa	59
5.2.2	Lisäpoisto verotuksessa.....	62
5.2.3	Lisäpoisto oikeuskäytännössä	63
5.2.4	Kirjanpitovelvollisten kokemat lisäpoistoon liittyvät ongelmat.....	64
5.3	Hyllypoistoon liittyvät ongelmat	66
5.3.1	Hyllypoisto oikeuskäytännössä	66
5.3.2	Kirjanpitovelvollisten kokemat hyllypoistoon liittyvät ongelmat	67
6.	YHTEENVETO.....	69

LÄHDELUETTELO

Andersson – Ikkala – Penttilä 2009

Andersson, Edward – Ikkala, Jarmo – Penttilä, Seppo: Elinkeinoverolain kommentaari. Talentum, 2009.

Andersson – Penttilä 2014

Andersson, Edward – Penttilä, Seppo: Elinkeinoverolain kommentaari. Talentum, 2014.

Engblom ym. 2015

Engblom, Ari – Holla, Jyrki – Järvinen, Jussi – Lamminsivu, Suvi – Lampinen, Anne – Lepistö, Markku – Paronen, Vesa – Rautajuuri, Anna-Lena – Sandelin, Eric – Torkkel, Timo – Westergård, Marjo – Äimä, Kristiina: Elinkeinoverotus 2015. Edita, 2015.

Haaramo – Palmuaro – Peill 2017

Haaramo, Virpi – Palmuaro Sirkku – Peill Elina: IFRS-raportointi. Talentum Media, jatkuvatäydenteinen. (25.3.2017).

HE 120/1972

Hallituksen esitys eduskunnalle Kirjanpitolainsäädännön uudistamisesta.

HE 177/1995

Hallituksen esitys Eduskunnalle yritysjärjestelyjä koskevien elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja eräiden muiden lakien säännösten muuttamisesta.

HE 193/2005

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi tuloverolain ja elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta.

HE 247/2006

Hallituksen esitys Eduskunnalle eräitä yritysjärjestelyjä koskeviksi muutoksiksi verolainsäädäntöön.

HE 176/2008

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain sekä tuloverolain 45 §:n muuttamisesta.

HE 89/2015

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi kirjanpitolain ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta sekä puunkorjuuta aarniometsissä harjoittavien yritysten viranomaisille suorittamien maksujen julkistamista koskevaksi laiksi.

- Honkamäki – Pennanen 2010
Honkamäki, Tuomas – Pennanen, Matti: Yritysjärjestelyjen käsikirja – kirjanpito, verotus ja yhtiöoikeus. Talentum, 2010.
- Ihantola – Leppänen – Kuhanen 2016
Ihantola, Eeva-Mari – Leppänen, Pasi – Kuhanen, Hanna: Yrityksen kirjanpito perusteet ja sovellusharjoitukset. Gaudeamus, 2016.
- Immonen 2012
Immonen, Raimo: Varojen arvostaminen yritysjärjestelyissä ja vaikutukset omaan pääomaan sekä varojen jakamiseen. Verotus 3/2012, s. 236–248.
- Immonen 2014
Immonen, Raimo: Yritysjärjestelyt. Talentum, 2014.
- Juusela ym. 2017
Juusela, Janne – Nykänen, Olli – Tikka, Kari S. – Viitala, Tomi: Yritysverotus I-II. Talentum Media, jatkuvatäydenteinen. (21.2.2017).
- Huikuri – Karsio – Koila – Vartiainen 2016
Huikuri, Harri – Karsio, Tomi – Koila, Turo – Vartiainen, Seija: Yritystoiminnan uudelleenjärjestely. St-Akatemia, 2016.
- Järvenoja 2007
Järvenoja, Markku: Yritysjärjestelyjen verotus. WSOYpro, 2007.
- Järvenoja 2010
Järvenoja Markku: Osakevastike yritysjärjestelyssä. Edilex, 2010.
- Järvenoja 2014
Järvenoja Markku: Liiketoimintakokonaisuus yritysjärjestelyssä. Edilex, 2014.
- Järvenoja 2016
Järvenoja, Markku: Vero- ja kirjanpitolakien sisällöllisestä yhtenevyydestä ja sidonnaisuuksista. Edilex, 2016.
- Lakimiesyhdistys 2014
Oikeustiede = Jurisprudentia: Suomalaisen lakimiesyhdistyksen vuosikirja XLVII 2014, Suomalainen lakimiesyhdistys, 2014.
- Lydman 2016
Lydman, Kari: Uusi Kirjanpitolaki käytännössä. Tietosanoma, 2016.

- Keskinen – Tomperi 2014
Keskinen, Virpi – Tomperi, Soile: Kirjanpidon erityiskysymyksiä. Edita, 2014.
- KHT 2016a
Haastattelu KHT Teemu Suoniemi, 29.4.2016.
- KHT 2016b
Haastattelu KHT Teemu Suoniemi, 29.11.2016.
- KILA 2005
Kirjanpitolautakunnan yleisohje ulkomaanrahan määräisten saamisten sekä velkojen ja muiden sitoumusten muuttamisesta euromääräiseksi, 13.12.2005.
- KILA 2006
Kirjanpitolautakunnan yleisohje konsernitilinpäätöksen laatimisesta, 7.11.2006.
- KILA 2007
Kirjanpitolautakunnan yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista, 16.10.2007.
- Leppiniemi – Kaisanlahti 2016
Leppiniemi, Jarmo – Kaisanlahti, Timo: Kirjanpitolaki kommentaari. Talentum, 2016.
- Leppiniemi – Walden 2014
Leppiniemi, Jarmo – Walden, Risto: Tilinpäätös- ja verosuunnittelu. Talentum, 2014.
- Mattila 2010
Mattila, Pauli K.: Poistot verotuksessa. Verotus 5/2010, s. 463–474.
- Myrsky – Malmgrén 2014
Myrsky, Matti – Malmgrén, Marianne: Elinkeinotulon verotus. Talentum, 2014.
- Niskakangas 2009
Niskakangas, Heikki: Johdatus Suomen verojärjestelmään. WSOY-pro, 2009.
- Niskakangas 2011
Niskakangas, Heikki: Veropolitiikka. KHT-Media, 2011.

Penttilä ym. 2013

Penttilä, Seppo – Järvenoja, Markku – Katajainen, Heidi – Laaksonen, Jarno – Pitkänen, Tomi – Tamminen, Johanna – Viitala, Tomi – Virolainen, Martti – Äimä, Kristiina: Yritysverotus, EU-tuomioistuimen ratkaisut ja niiden tulkinta. KHT-Media, 2013.

Pörssin säännöt 2016

Pörssin säännöt 1.3.2016, Nasdaq Helsinki. Saatavissa:
http://business.nasdaq.com/Docs/Nasdaq-Helsinki-Rules-of-the-Exchange_FI_20160301.pdf (14.1.2017).

Rekola-Nieminen 2016

Rekola-Nieminen, Leena: Kirjanpitolaki käytännössä. Edita, 2016.

Tomperi 2014a

Tomperi, Soile: Kirjanpidon ja tilinpäätöksen perusteet. Edita, 2014.

Tomperi 2014b

Tomperi, Soile: Käytännön kirjanpito. Edita, 2014.

Tomperi 2014c

Tomperi, Soile: Yritysverotus ja tilinpäätössuunnittelu. Sanoma Pro, 2014.

Torkkel 2011

Torkkel, Timo: Tuloveron laskeminen, vero- ja kirjanpito-oikeudellinen tutkimus yhteisön tuloveron laskemisesta. Edita, 2011.

TR 2006

Yritysverotuksen kehittämistyöryhmä 2005: Verotus, tilinpäätös ja yhtiöoikeus, työryhmämuistioita. Valtiovarainministeriö, verosasto. 4/2006.

Vehmanen 2013

Vehmanen Petri: Käypä arvo kiisteltyä käsitteenä ja IFRS 13:n mukaisena määrittämisprosessina. Verotus 3/2013, s. 306–322.

Verohallinto 2012

Veroilmoituksen täyttämisen ongelmakohtia, infotilaisuus tilitoimistoille. Saatavissa:

<https://www.vero.fi/download/noname/%7BEF43E9BC-A2EE-4C9D-94FA-CD6FC0FC664F%7D/6918> (25.12.2016).

Verohallinto 2014

Verohallinnon tiedote, Muistilista tilitoimistoille–tarkista nämä kohdat ennen kuin annat veroilmoituksen 6B, 10.4.2014. Saatavissa:

<https://www.vero.fi/fi->

[Fl/Tilitoimistot/Muistilista tilitoimistoille tarkista n\(32467\)](https://www.vero.fi/fi-Fl/Tilitoimistot/Muistilista_tilitoimistoille_tarkista_n(32467))

(19.12.2016)

Verohallinto 2015

Verohallinnon syventävä ohje: Yritysjärjestelyt ja verotus – osakevaihto, diaarinumero A21/200/2015, 3.12.2015.

Verohallinto 2016

Verohallinnon syventävä ohje: Yritysjärjestelyt ja verotus – liike-toimintasiirto, diaarinumero A110/200/2015, 4.1.2016.

Verotietopaketti 2016

Yrityksen verotietopaketti, Verotieto, 2016.

LYHENTEET

ArvL	Laki varojen arvostamisesta verotuksessa 22.12.2005/1142
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360
ETY	Euroopan talousyhteisö
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
EY	Euroopan yhteisö
IAS	International accounting standards
IFRS	International financial reporting standards
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KILA	Kirjanpitolautakunta
KPA	Kirjanpitoasetus 30.12.1997/1339
KPL	Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336
KVL	Keskusverolautakunta
OYL	Osakeyhtiölaki 21.7.2006/624
TVL	Tuloverolaki 30.12.1992/1535
VML	Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558
VOVA	Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö

1. JOHDANTO

1.1 Tutkimusaiheen taustaa

Kirjanpidolla ja verotuksella on eri tehtävät. Kirjanpidon tehtävinä pidetään yleensä erilläänpitotehtävää, tuloksenlaskentatehtävää ja hyväksikäyttötehtävää. Erilläänpitotehtävä erottaa tarkasteltavan kirjanpitoa pitävän entiteetin liiketapahtumat eli menot, tulot ja rahoitustapahtumat muiden talousyksikköjen liiketapahtumista. Tuloksenlaskentatehtävässä talousyksikölle lasketaan tilikausittain tulos, mikä on tilikauden aikaisten tulojen ja menojen erotus. Tätä tehtävää on perinteisesti pidetty kirjanpidon tärkeimpänä tehtävänä.¹ Hyväksikäyttötehtävällä tarkoitetaan kirjanpidon käyttöä taloudellisen päätöksenteon pohjana. Keskeinen esimerkki tästä on budjettien laatiminen edellisten tilikausien kirjanpitoon pohjautuen.²

Perustuslain 81 §:n mukaan veroista on säädettävä lailla. Suomessa eduskunta säättää verotuksesta, ja hallitusvastuussa olevat puolueet pystyvät tuomaan voimassa oleviin verolakeihin omia ideologisia painotuksiaan. Verotuksen keskeisin tehtävä on kuitenkin fiskaalinen eli varojen kerääminen julkisyhteisöille.³ Verotuksen muita tavoitteita ovat esimerkiksi kasvu-, tulonjako-, asunto-, terveys- ja ympäristöpoliittiset tavoitteet.⁴

Kirjanpitovelvollisten verotuksen perustana on nettovoiton verotus, eli kirjanpidolla ja verotuksella on rakenteellinen yhteys. Yhteys on useassa tapauksessa myös lainsäädännöllinen, sillä menon vähennyskelpoisuus verotuksessa yleensä edellyttää vastaavan kirjauksen tekemistä myös kirjanpidossa. Veronalaisen tulon laskennan lähtökohtana on kirjanpidollinen tulos, jota korjataan KPL:n ja EVL:n sääntelyn eroista johtuvilla erillä.⁵

Kirjanpitovelvollisten tulee jokaisen tilikauden jälkeen KPL 3:1 §:n mukaan tehdä kirjanpitoon perustuva tilinpäätös ja VML 7.6 §:n mukaan palauttaa tuloverojen määräämistä varten veroilmoitus. Edellä mainittuja tehtäviä varten kirjanpitovelvollisen tili-

¹ Tomperi 2014a, s. 11, Torkkel 2011, s. 32–33, Andersson – Penttilä 2014, s. 59.

² Ihantola – Leppänen – Kuhanen 2016, s. 12–13.

³ Myrsky – Malmgrén 2014, s. 1.

⁴ Muista verotuksen tavoitteista on kattavammin kuvattu ks. Niskakangas 2009, s. 15–17., ks. Niskakangas 2011, s. 24–51.

⁵ Juusela ym. 2017, 4. Verotuksen suhde kirjanpitoon.

kauden tulos tulee laskea käyttäen sekä KPL:n että EVL:n normistoa. Tässä tutkimuksessa ei tarkastella kirjanpitovelvollisia, jotka laskevat verovuoden tuloksen TVL:n mukaan. KPL:n sääntely tähtää jakokelpoisten varojen selvittämiseen, ja EVL:n sääntely vastaavasti tähtää verotettavan tulon laskemisen. Erilaiset tavoitteet tuovat luonnollisesti hieman jännitettä KPL:n ja EVL:n sääntelyn välille. EVL:n taustalla olevan fisikaalisen intressin vuoksi verotettava tulo ei saa muodostua liian pieneksi suhteessa KPL:n mukaan laskettuun tilikauden tulokseen.⁶ Liian suuri KPL:n mukainen tulos voi mahdollistaa kirjanpitovelvollisen liian suuren varojenjaon ja siten vaarantaa velkojien intressin. OYL 13:5 § mahdollistaa osakeyhtiön tilinpäätöksen mukaisen vapaan oman pääoman jakamisen, edellyttäen että yhtiö läpäisee maksukykytestin. Vaikka kirjanpidolla ja verotuksella on eri tehtävät, on niillä siitä huolimatta läheinen yhteys.⁷ Järvenoja määrittelyn mukaan verotuksen ja kirjanpidon välillä on sisällöllinen yhtenevyys, vaikka kuitenkaan ei voida puhua verotuksen yleisestä kirjanpitosidonnaisuudesta.⁸ Toisaalta kysymys verotuksen kirjanpitosidonnaisuudesta on yleensä relevantti vain sellaisten verovelvollisten kohdalla, jotka ovat kirjanpitovelvollisia.⁹ Eräs osoitus kirjanpidon ja verotuksen keskinäisestä riippuvuudesta on kirjanpidon merkitys tarkasteltaessa verovelvollisen tekemien toimien tarkoituksenmukaisuutta. Jos kirjanpito ja verotus ovat ristiriitaisia, verovelvollisen on hankalaa perustella kantaansa. Jos esimerkiksi jokin etuus ei ole kirjanpidossa käsitelty palkkana, on äärimmäisen hankalaa, ellei mahdotonta, esittää kyseisen etuuden olevan palkkaa verotuksen kannalta.¹⁰

Timo Torkkel on tehnyt väitöskirjassaan kattavan tutkimuksen yhteisön tuloveron laskennasta. Yhdessä kyseisen tutkimuksen keskeisimmistä kappaleista käsitellään verotuksen kirjanpitosidonnaisuutta elinkeinotulon verotuksessa.¹¹ Torkkelin jaottelun mukaan verotuksen ja kirjanpidon sidonnaisuus voidaan jakaa kolmeen alakohtaan eli asialliseen, muodolliseen ja aineelliseen sidonnaisuuteen. Asiallisen sidonnaisuuden mukaan¹²

⁶ Juusela ym. 2017, 4. Yleistä.

⁷ Torkkel 2011, s. 33, Juusela ym. 2017, 4. Verotuksen suhde kirjanpitoon.

⁸ Järvenoja 2016, s. 29. Torkkelin mukaan verotuksella ja kirjanpidolla on sidonnaisuuksia, ks. Torkkel 2011, s. 34 ja 267.

⁹ Mattila 2010, s. 466.

¹⁰ Juusela ym. 2017, 4. Verotuksen suhde kirjanpitoon > Verotuksen kirjanpitosidonnaisuus > Pääsääntö > Erytistilanteet > Kirjanpitoratkaisun merkitys.

¹¹ Torkkel 2011, s. 81–273.

¹² Torkkel 2011, s. 115–118.

- verotus voi vaikuttaa kirjanpidossa tehtäviin valintoihin
- kirjanpito voi vaikuttaa tarkoituksenmukaisuussyistä verolainsäädännön sisältöön
- kirjanpito vaikuttaa verolainsäädännön tulkintaan
- kirjanpito tuottaa verotuksessa tarpeellista informaatiota

Muodollisilla sidonnaisuuksilla tarkoitetaan säännöksiä, joissa sääntelyn kohteena on¹³

- verohallinnon organisaatio
- verotuksen toimittaminen
- verotuksen muutoksenhaku
- verovelvollisten ja veronsaajien oikeudet

Aineellisilla sidonnaisuuksilla tarkoitetaan säännöksiä, joissa sääntelyn kohteena on¹⁴

- verovelvollisuuden määrittäminen
- veron kohteen määrittäminen
- veron laskeminen

Tässä tutkimuksessa tehtävien rajausten takia muodollista ja aineellista kirjanpitosidonnaisuutta ei tulla käsittelemään. Tutkimuksen aihetta käsitellään verotuksen asiallisen kirjanpitosidonnaisuuden alueella.

Kirjanpitovelvollisten suunnitellessa yritysjärjestelyjä ensisijaisesti verotukselliset näkökulmat ohjaavat valittuja menettelymalleja. Yritysjärjestelyiden suunnittelussa painottuu verotuksellinen tehokkuus. Yritysjärjestelyjen kirjanpidollisia menettelyitä ei erityisemmin etukäteen suunnitella, koska kirjanpitolain säädökset ovat verolainsäädäntöä mukautuvampia. Myös OYL:n sääntely asettaa vähemmän rajoituksia yritysjärjestelyjen käytännön toteutustapaan kuin EVL.¹⁵

1.2 Tutkimusongelma, keskeiset kysymykset ja rajaukset

Tässä tutkimuksessa tarkastellaan poistojen käsittelyä kirjanpidon ja verotuksen kannalta. Tutkimuksessa on tarkoitus selvittää, minkälaisia ongelmatilanteita teoriassa ja käytännössä aiheutuu KPL:n ja EVL:n sääntelyn erillisyydestä. Tässä tutkimuksessa tullaan tarkastelemaan, minkälaisia mahdollisuuksia kirjanpitovelvollisilla on poistojen tekemi-

¹³ Torckel 2011, s. 118–122.

¹⁴ Torckel 2011, s. 122–263.

¹⁵ KHT 2016b, Honkamäki – Pennanen 2010 s. 98–99.

seen KPL:n ja EVL:n sääntelyn rajoissa. Tutkimuksessa tullaan lisäksi käsittelemään, miten EVL:n sääntely mahdollistaa kirjanpitovelvolliselle tilikausikohtaisen verotettavan tuloksen sääntelyn jättämällä kirjanpidossa tehtyjä poistoja tekemättä verotuksessa. Lisäksi tutkimuksessa tarkastellaan yritysjärjestelyjä verotuksen ja kirjanpidon kannalta.

Tässä tutkimuksessa tullaan vastaamaan seuraaviin tutkimuskysymyksiin:

1. Mitkä ovat KPL:n ja EVL:n poistojärjestelmien erot?
2. Miten KPL:n ja EVL:n poistojärjestelmien erot vaikuttavat käytännössä?
3. Miten yritysjärjestelyt vaikuttavat kirjanpitoon ja verotukseen?

Käsiteltäessä ensimmäistä kysymystä tarkastellaan poistojen sääntelyä KPL:ssa ja EVL:ssa. Tässä yhteydessä tarkastellaan myös poistoeron ja hyllypoiston käsitteitä. Toisen tutkimuskysymyksen käsittelyn kautta tutkimukseen tuodaan käytännön näkökulma. Empiiristen kokemusten avulla tarkastellaan, miten KPL:n ja EVL:n sääntelyn erot vaikuttavat yritysten tekemiin käytännön ratkaisuihin tilinpäätöstä ja veroilmoitusta laatiessa. Kolmatta tutkimuskysymystä käsiteltäessä tarkastellaan, mitä yritysjärjestelyt tarkoittavat verotuksen ja kirjanpidon kannalta arvioituna.

Tässä tutkimuksessa tullaan käsittelemään veroneutraaleja yritysjärjestelyjä. Tällaisissa yritysjärjestelyissä ei tapahdu veronalaista luovutusta, vaan luovutusvoiton verotus lykääntyy hetkeen, kun yritysjärjestelyssä osakkeita tai varoja vastaanottanut taho luovuttaa järjestelyssä siirretyt varat tai osakkeet. Veroneutraalissa yritysjärjestelyssä siirrettyjen varojen ja osakkeiden hankintameno verotuksessa ei muutu.¹⁶ EVL:n sanamuodon mukaan veroneutraalit yritysjärjestelyt koskevat ainoastaan osakeyhtiöitä. Tämän vuoksi yhtiömuodoista tutkimuksessa tarkastellaan ainoastaan osakeyhtiöitä. Muussa oikeudellisessa muodossa liiketoimintaa harjoittavia kirjanpitovelvollisia ei käsitellä muissaakaan tutkimuksen osissa. Tutkimuksessa ei tulla käsittelemään tilanteita, joissa kirjanpitovelvollisen verotus toteutetaan VML 27 §:n mukaisesti arvioverotuksena.¹⁷ Tutkimuksessa ei myöskään tarkastella KPL 5:18 §:n mukaisia laskennallisia verovelkoja ja -saamia. Vaikka näillä erillä on talouden tarkastelussa tulosvaikutusta, laskennalliset veroerät aiheuttavat käytännön yritys-elämässä sen, että yritysten talouden raportoinnissa

¹⁶ Myrsky – Malmgrén 2014, s. 350.

¹⁷ Tällaisissa epätavallisissa tilanteissa voidaan ajatella verotuksen ja kirjanpidon eroavan toisistaan, koska toinen tai molemmat niistä puuttuvat tai on selvästi epäluotettava.

kiinnitetään tuloslaskelmassa huomiota tämän erän yläpuolella oleviin tunnuslukuihin.¹⁸ Esimerkkeinä tällaisista verotuksellisista ratkaisuista riippumattomista tunnusluvuista voidaan mainita voitto ennen veroja (EBIT, Earnings Before Interests and Taxes) ja käyttökate (EBITDA, Earnings Before Interests, Taxes, Depreciation, and Amortization).

1.3 Metodologinen lähestymistapa ja lähdeaineisto

Tutkimuksen ensimmäisessä osassa tarkastellaan hyödykkeiden hankintamenoa, arvostusta ja poistoa sekä kirjanpidossa että verotuksessa. Tässä osassa tutkimuksen lähestymistapa on oikeusdogmaattinen, eli tarkastelun lähtökohtana on KPL:n ja EVL:n sääntely. Tutkimuksessa tarkastellaan KPL:n ja EVL:n määritelmiä hankintamenoille ja miten hyödykkeet arvostetaan KPL:n ja EVL:n mukaan. Seuraavaksi tutkimuksessa käydään läpi, miten poistot tehdään KPL:n ja EVL:n mukaan.

Tutkimuksen toisessa osassa tarkastellaan yritysjärjestelyitä verotuksen ja kirjanpidon kannalta. Myös tämän tutkimuksen osan lähtökohta on oikeusdogmaattinen. Verotuksen kannalta tarkastelun lähtökohtana on EVL:n sääntely, mutta KPL ei sisällä yritysjärjestelyjen sääntelyä. KILA on julkaissut yleisohjeen, missä käsitellään yritysjärjestelyjen vaikutusta kirjanpitoon. Oikeuskirjallisuudessa on otettu kantaa, miten yritysjärjestely voidaan toteuttaa kirjanpidossa. Myös niitä näkökulmia tarkastellaan tässä osassa.

Tutkimuksen kolmannessa osassa tarkastellaan kirjanpidon ja verotuksen suhdetta käytännössä, ja verolainsäädännön poistojen jaksottamista määrittelevän pykälän soveltamista käytännön liiketaloudelliseen viitekehykseen. Tässä osassa tutkimusote on oikeusdogmaattisen ohella myös empiirinen, koska poistojen jaksottamista tarkastellaan käyttäen käytännön esimerkkejä. Tässä osassa tarkastellaan, minkälaisia käytännön ongelmia kirjanpitovelvolliset ovat kohdanneet kirjanpidon ja verotuksen poistoja tehdessään. KPL:n ja EVL:n erilaisesta sääntelystä johtuen yritysten liikekirjanpidon ja siitä johdetun tilinpäätöksen ja verotuksen yhteensovittaminen tuottaa usein ainakin jonkinasteisia haasteita, vähintään kirjanpitovelvollisen veroilmoituksen tekovaiheessa.

¹⁸ KHT 2016b.

Näiden empiirisesti havaittavissa olevien, lähinnä liiketaloudellisten, ongelmien käsitteilyyn on saatu syvyyttä haastattelemalla kahteen otteeseen KHT-tilintarkastaja Teemu Suoniemeä.

1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksen toisessa kappaleessa tarkastellaan hankintamenon käsitettä, eli miten erilaisten hyödykkeiden hankintameno on määritelty KPL:n ja EVL:n mukaan. Tämän jälkeen käsitellään, miten hyödykkeet arvostetaan EVL:n ja KPL:n mukaan. Kolmannessa kappaleessa käsitellään poistojärjestelmän käsitteitä, eli mitä poistolla tarkoitetaan ja miten poistoja tehdään KPL:n ja EVL:n mukaan. Tämän lisäksi kappaleessa käsitellään poistoeron ja hyllypoiston käsitteitä, ja miten ne liittyvät KPL:n ja EVL:n poistoihin.

Neljännessä kappaleessa selvitetään, miten yritysjärjestelyt vaikuttavat kirjanpitovelvollisen kirjanpitoon ja verotukseen. Lainsäädännöstä johtuen verotukselliset seikat usein ohjaavat, miten yritysjärjestelyitä käytännössä toteutetaan. Vain tietyllä tavalla toteutetut yritysjärjestelyt ovat EVL:n mukaan veroneutraaleja. Tässä kappaleessa tarkastellaan ensin yritysjärjestelyitä EVL:n kannalta. Tämän jälkeen järjestelyitä arvioidaan kirjanpidon kannalta.

Viidennessä kappaleessa käsitellään kirjanpitovelvollisten kohtaamia poistoihin liittyviä käytännön ongelmia kirjanpidon ja verotuksen yhteensovittamisessa. Kuudennessa kappaleessa kerätään yhteen tutkimuskysymysten vastaukset, joihin on vastattu tutkimuksen edellisissä kappaleissa. Lisäksi tässä luvussa kerätään yhteen tutkimuksen havainnot ja johtopäätökset.

2. HYÖDYKKEIDEN HANKINTAMENO JA ARVOSTUS KIRJANPIDON JA VEROTUKSEN MUKAAN

2.1 Hyödykkeiden hankintameno ja arvostus kirjanpidossa

Kirjanpidossa menot jaetaan kahteen ryhmään sen perusteella, minä aikana niitä vastaava tulo meno tulon kohdalle -periaatteen mukaan saadaan. Jos kyseessä on lyhytvaikutteinen meno, jota vastaava tulo saadaan saman tilikauden aikana, on meno kokonaisuudessaan tilikauden kulu. Muut kuin lyhytvaikutteiset menot ovat pitkävaikutteisiksi menoja. Niiden avulla yritys saa tuloja usean tilikauden aikana. Pitkävaikutteiset menot eivät ole kokonaan tilikauden kulu. Tulevien tilikausien osuus menosta merkitään taseeseen, ja vain tilikauden osuus menosta käsitellään tuloslaskelmassa tulosvaikutteisesti.¹⁹

KPL 4:5:n mukaan useana tilikautena tuloa tuottavan aineellisen hyödykkeen hankintamenoksi lasketaan sen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot. Tällaisia menoja ovat esimerkiksi tuotannon energia-, työpalkka- ja raaka-ainemenot.²⁰ Näihin lasketaan mukaan myös esimerkiksi maahantuonti-, rahti-, ja asennusmenot. KILA:n lausunnon 2015/1942 mukaan hyödykkeen hankintamenuon kuuluvat kaikki kulut, joita ei olisi tapahtunut ilman kyseistä hankintaa. Vaikka hyödykettä tulotaisiin käyttämään arvonlisäverollisessa toiminnassa, taseeseen merkitään hyödykkeen arvo ilman arvonlisäveroa. Hyödykkeen hankintamenuosta vähennetään saadut alennukset.²¹ Edellä mainitun lisäksi myös kohtuullisesti hankinnan ja valmistuksen välillisiä menoja voidaan lisätä hyödykkeen hankintamenuon edellyttäen, että edellä mainitut välilliset menot liittyvät hyödykkeen tuotantoon.²² Kirjanpitovelvollisen on pystyttävä laskemaan hyödykkeiden välilliset menot kustannuslaskelmia käyttäen. Hyödykkeen tuotantoon kohdistettavissa olevat korkomenot voidaan myös lukea kyseisen hyödykkeen hankin-

¹⁹ Tomperi 2014a, s. 29.

²⁰ Leppiniemi – Kaisanlahti 2016, s. 182.

²¹ Leppiniemi – Kaisanlahti 2016, s. 217.

²² Rekola-Nieminen 2016, s. 120–121, Leppiniemi – Kaisanlahti 2016, s. 183.

tameroon.²³ KPL 4:5:ssä lisäksi säännellään, että vaihto-omaisuuteen kuuluvien samantyyppisten hyödykkeiden hankintameno määritetään olettaen hyödykkeiden luovutetun käyttäen FIFO (First In First Out)- tai LIFO (Last In First Out)-periaatetta.²⁴ Hankintameno on mahdollista aktivoida useiden menolajien menoja. Valittuja aktivointiperiaatteita on kuitenkin noudatettava johdonmukaisesti tilikaudesta toiseen.²⁵

Hankintamenon jakaminen kirjanpidossa välillisiin ja välittömiin menoihin on uusi käsite KPL:ssä. Käsitteet otettiin käyttöön vuoden 2016 alussa voimaan tulleessa KPL:ssä. Edellisessä, vuoden 1998 alussa voimaan tulleessa, KPL:ssä menot jaettiin kiinteisiin ja muuttuviin menoihin. Sisällöllisesti kirjanpidon hankintamenon käsite ei uudessa KPL:ssä juurikaan muuttunut. Uusi KPL sisälsi substanssimuutoksen mahdollistaen korkomenojen aktivoinnin nykyään myös vaihto-omaisuuteen, ennen korkomenot oli mahdollista aktivoida vain pysyviin vastaaviin.

Tilinpäätöksen taseeseen merkitään omaisuus- ja pääomaerien arvo tilikauden päättämishetkellä. Vaikka taseen tarkoitus on esittää yrityksen varallisuusasema tilikauden lopussa, käypää arvoa KPL:n mukaan ei käytetä tase-erien arvostusratkaisuna muuta kuin pysyviin vastaaviin kuuluvilla maa- ja vesialueilla niin kuin KPL 5:17 §:ssa säännellään, rahoitusvälineillä niin kuin KPL 5:2 a §:ssa säännellään²⁶ ja sijoituskiinteistöillä kuten KPL 5:2 b §:ssä säännellään.²⁷ Kirjanpidossa noudatetaan varovaisuuden periaatetta, eli omaisuutta ei saa arvostaa liian suurena.²⁸ Samasta periaatteesta johtuen velkoja ei saa arvostaa liian pienenä. Yritys ei saa antaa varallisuusasemastaan todellisuudesta poikkeavaa kuvaa.²⁹

²³ Näiden korkojen aktivointi on mahdollista aloittaa, kun hyödykkeen valmistuksessa tarvittavat toimenpiteet on aloitettu tai välittömiä, välillisiä tai rahoituksen menoja on alkanut syntyä, Leppiniemi – Walden 2014, s. 232. Leppiniemi – Walden käyttää vielä vanhan KPL:n mukaisia termejä muuttuvat ja kiinteät menot. IFRS-tilinpäätöksessä korkomenon aktivointi on monessa tapauksessa pakollista käyttöomaisuuden ja vaihto-omaisuuden hankintameno, ks. Leppiniemi – Walden 2014, s. 234.

²⁴ KILA 2007, s. 11.

²⁵ Leppiniemi – Walden 2014, s. 231.

²⁶ Oikeuskirjallisuuden mukaan käypään arvoon merkitsemisen ehtona on pidetty arvopaperin noteerausta pörssissä, ks. Rekola-Nieminen 2016, s. 140.

²⁷ KILA on antanut lausunnon 2016/1949, missä käsitellään sijoituskiinteistöjen arvostamista tilinpäätöksessä käypään arvoon.

²⁸ KILA:n lausunnossa 1996/1427 suositellaan oikeiden ja riittävien tietojen varmistamiseksi mahdollisten arvonorotusten perusteena käytettävän ulkopuolisen asiantuntijan lausuntoa, missä arvioidaan arvonorotuksen pysyvyyttä ja olennaisuutta.

²⁹ Rekola-Nieminen 2016, s. 137.

Hyödykkeiden, mitkä luetaan taseessa pysyviksi tai vaihtuviksi vastaaviksi, arvo taseessa on niiden aktivoitu hankintamenon osa. Aktivoidulla hankintamenon osalla tarkoitetaan omaisuuserän poistamatonta hankintamenoa. KPL 5:2 §:n mukaan taseeseen merkitään saamiset nimellisarvoon tai sitä pienempään todennäköiseen arvoon, rahoitusvarat hankintamenoon tai sitä pienempään tilinpäätöspäivän markkinahintaan ja velat nimellisarvoon tai vertailuperusteeseen sidottuna muuttuneen vertailuperusteen mukaiseen nimellisarvoa korkeampaan arvoon.³⁰

Jos omaisuuden arvo laskee, tulee sen arvoa taseessa korjata tulosvaikutteisella arvonalennuskirjauksella. Tämä kirjaus on tehtävä kaikille hyödykkeille, joiden arvo on laskenut. Vaihto-omaisuudelle tämä kirjaus tehdään yleensä varaston muutoksena.³¹ Epätodennäköiset saatavat merkitään tilinpäätöksessä luottotappioksi. Myyntisaamisten luottotappiot merkitään liiketoiminnan muiksi kuluiksi ja lainasaamisten luottotappiot merkitään muiksi rahoituskuluiksi. Jos rahoitusomaisuuteen kuuluvia arvopapereita ei merkitä käypään arvoon KPL 5:2a:n mukaisesti, niiden arvonalennukset kirjataan rahoitustilin vähennykseksi.³² KPL 5:6.2 §:n mukaan kirjanpitovelvollisen tulee pystyä selvittämään vaihto-omaisuuden hankintamenoon luetut hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot. KPL 5:13 §:n mukaan jos hyödykkeen tai sijoituksen, mikä kuuluu pysyviin vastaaviin, tulevaisuudessa todennäköisesti kerryttämä tulo on pysyvästi poistamatonta hankintamenoa pienempi, on erotus kirjattava arvonalennuksena kuluksi. Lausunnossa 2008/1827 on KILA:n kannanotto myyntisaamisten arvonalennuksen kirjanpidolliseen käsittelyyn. Sen mukaan arvonalennus kirjataan kuluksi, jos sen realisoinnin todennäköisyys on yli 50 %, ja arvonalennuksen määrä voidaan kohtuudella arvioida. Arvonalennuskirjaus on tehtävä, jos hyödykkeen tai sijoituksen ei odoteta tuottavan poistamattoman hankintamenon verran tuottoja tulevaisuudessa.³³ Jos jo tehty arvonalennus osoittautuu myöhemmin saman tilikauden aikana aiheettomaksi, tulee se peruuttaa. Toisaalta hankintamenon ylittävää todennäköistä luovutushintaa ei saa merkitä varovaisuuden periaatteesta johtuen.³⁴ Jos esimerkiksi yrityksellä on taseessaan vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereissa 100 000 euroon hankintamenoon arvostettuja

³⁰ Ihanola – Leppänen – Kuhanen 2016, s. 93.

³¹ Rekola-Nieminen 2016, s. 157.

³² Nämä sijoitukset arvostetaan ensisijaisesti hankintamenoon, ks. Rekola-Nieminen 2016, s. 136.

³³ Mutta verotuksessa arvonalentumiskirjaus hyväksytään vain, jos arvonalentuminen on todettu pysyväksi, ks. EVL 40 § ja EVL 42 §.

³⁴ Rekola-Nieminen 2016, s. 137.

osakerahasto-osuuksia, mutta näiden arvopaperien käypä hinta tilinpäätöshetkellä on 80 000 euroa, tulee yrityksen käsitellä 20 000 euron arvonalennus tulosvaikutteisesti. Edellä mainittu arvonalennus pienentää yrityksen tilikauden voittoa, tai vastaavasti kasvattaa tappiota, 20 000 eurolla. Arvonkorotus lasketaan todennäköisen luovutushinnan ja poistamattoman hankintamenon erotuksena. Arvonkorotuksia ei ole mahdollista tehdä hyödykkeille, joille tehdään suunnitelman mukaisia poistoja. Arvonkorotus täytyy olla objektiivisesti hyvin perusteltu ja dokumentoitu. Käytännössä arvonkorotuksen perusteena käytetään ulkoisen asiantuntijan arviota. Mikäli arvonkorotus osoittautuu perusteettomaksi, on se peruutettava. Jos tulevien tilikausien aikana havaitaan hyödykkeen arvon olevan taseeseen merkittyä arvoa alhaisempi, tulee tehdä arvonalentumiskirjaus.

Arvonkorotus kirjataan erilliseen arvonkorotusrahoitukseen. Arvonkorotus tarkoittaa hyödykkeen hallussapitovoittoa, ja se ei ole tulosvaikutteinen.³⁵ Arvonkorotusrahoituksen varoja ei voida käyttää voitonjakoon.³⁶ KPL 5:17 §:n mukaisia arvonkorotuksia ei voi tehdä käypään arvoon arvostettuihin hyödykkeisiin. Arvonkorotus voidaan tehdä vain maatai vesialueisiin tai osakkeisiin, mitkä eivät ole KPL 5:2 a §:n mukaisia rahoitusvälineitä. KILA:n lausunnon 2006/1774 mukaan arvonkorotusta ei voi kohdistaa taideteoksiin. Arvonkorotusta ei veroteta tuloverotuksessa, eikä se vaikuta TVL 38 §:n mukaiseen nettovarallisuuden laskentaan.³⁷

KPL 5:2a §:n mukaan rahoitusvälineet saa arvostaa taseeseen käyvän arvon mukaan. Jos näin toimitaan, tulee rahoitusvälineiden merkitsemisessä ja esittämisessä noudattaa IAS-asetuksella hyväksytyjä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja. IAS 32-, IFRS 7- ja IAS 39 -standardit sisältävät kaikki tällä hetkellä voimassa olevat rahoitusinstrumenttien esittämis-, arvostamis- ja jaksotusvaatimukset. Pääsääntöisesti käypään arvoon arvostetun rahoitusvälineen tilikauden aikainen arvonmuutos on tulosvaikutteinen.³⁸

Ulkomaanrahan määräiset saamiset, velat ja muut sitoumukset muutetaan tilinpäätöspäivän kurssiin. Poikkeuksena edellä mainitusta ovat tilanteet, joissa valuutan vaihtokurssi on sopimuksessa ennalta määritetty. Silloin käytetään sopimuksessa määritettyä vaihtokurssia. Ulkomaanrahan määräisestä erästä johtuva kurssitappio kirjataan tulos-

³⁵ Rekola-Nieminen 2016, s. 174.

³⁶ Ihantola – Leppänen – Kuhanen 2016, s. 104–106.

³⁷ Leppiniemi – Walden 2014, s. 242.

³⁸ Ihantola – Leppänen – Kuhanen 2016, s. 108.

laskelmassa tulosvaikutteisesti. Myös ulkomaanrahan määräisestä erästä johtuva lyhytaikainen kurssivoitto kirjataan tuloslaskelmassa tulosvaikutteisesti. KILA-ohjeen mukaan pitkäaikaiseen erään liittyvä kurssivoitto tulee varovaisuuden periaatteen mukaan kirjata ensin siirtovelkoihin.³⁹ Kun edellä mainitun kurssivoiton realisoituminen on todennäköistä, voidaan se kirjata tuloksi.⁴⁰

2.2 Hyödykkeiden hankintameno ja arvostus verotuksessa

Vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden hankintamenoon lasketaan EVL 14 §:n mukaan hyödykkeen hankinnan ja valmistuksen muuttuvat menot. Vaihto- ja sijoitusomaisuuden hankintameno ei ole tämän tutkimuksen kannalta laajemmin merkityksellinen, koska vaihto- ja sijoitusomaisuuden yhteydessä ei käytetä poistoja. EVL § 28:n ja EVL § 29:n mukaan vaihto- ja sijoitusomaisuuden hankintameno on sen verovuoden kulua, minkä aikana omaisuus on luovutettu tai menetetty. EVL 14 §:n mukaan hankintamenoon luetaan myös KPL 4:5 §:n sääntelyn mukaisesti kirjanpidossa hankintamenoa luetut kiinteät menot ja korkomenot.⁴¹ Myrskyn ja Malmgrenin havainnon mukaan EVL:n sääntelyssä ei ole tavallista viitata kirjanpidon kustannuslaskentaan.⁴² Torkkelin mukaan kirjanpidossa käytetyn meno-tulo -teorian mukaista on ottaa huomioon kiinteät menot osana hankintamenoa, mutta hänen mukaansa saman teorian mukaan korkomenoja ei voitaisi ottaa hankintamenoa laskiessa huomioon. Tätä perustellaan korkomenojen voitonjakoerän luonteella, mistä syystä korkomeno ei voisi olla hankintamenon osa.⁴³ Korkomenojen yksiselitteinen luokittelu voitonjakoeräksi lienee koron luonnetta yksinkertaistavaa. Tilikaudella tappiota tekevä osakeyhtiömuotoinen kirjanpitovelvollinen, millä ei ole jakokelpoisia varoja, joutuu silti maksamaan korkoa ottamistaan korollisista lainoista, vaikka sillä ei ole yhtään jakokelpoisia varoja. Tällaisessa tilanteessa koron voitonjaon luonne voitaneen perustellusti kyseenalaistaa.

³⁹ KILA 2005, s. 5.

⁴⁰ Ihantola – Leppänen – Kuhanen 2016, s. 109–110.

⁴¹ EVL 14 §:n mukaan hankintamenoa luetaan myös kansainvälisten tilinpäätösstandardien, eli käytännössä IFRS:n, mukaan hyödykkeen hankintamenoa kirjanpidossa luetut kiinteät menot ja korkomenot.

⁴² Myrsky – Malmgrén 2014, s. 132.

⁴³ Torkkel 2011, s. 166–167.

Jos yrityksen tilinpäätös laaditaan IFRS-standardien mukaan, hyödykkeen kirjanpidon hankintamenoon lasketaan kiinteät menot ja korkomenot.⁴⁴ Tai jos kirjanpidossa hankintameno on luettu kiinteitä menoja, uuden KPL:n mukaisen terminologian mukaan välillisiä menoja, tulee ne lukea hyödykkeen hankintameno myös verotuksessa. Yhteenvetona mainittakoon hankintamenon määritelmän olevan samankaltainen KPL:ssa ja EVL:ssa.⁴⁵ Kuten edellä on todettu, määritelmät ovat niin samanlaisia, että EVL:n sääntelyssä viitataan hankintameno luettavissa erissä KPL:n sääntelyyn.

ArvL 2:2.2 §:n mukaan yhtiön varoja ovat yhtiön käyttö-, vaihto-, sijoitus- ja rahoitusomaisuus sekä muu sellainen omaisuus ja sellaiset pitkävaikutteiset menot, joilla on varallisuusarvoa. Tämän tutkimuksen kannalta varojen arvostukset verotuksessa eivät ole muuten merkityksellisiä kuin poistamattoman hankintamenon kannalta. Hyödykkeen poistamaton hankintameno sen sijaan on merkityksellinen siitä syystä, että se voidaan EVL:n III-osan sääntöjen mukaan jaksottaa tulevien tilikausien kuluiksi.

⁴⁴ Kiinteät menot ja korkomenot on ollut mahdollista laskea hankintameno EVL 14.1 §:n mukaan verovuodesta 2009 lähtien, ks. Torkkel 2011, s. 162.

⁴⁵ Leppiniemi – Walden 2014, s. 234.

3. POISTOJÄRJESTELMIEN KUVAUS

3.1 Poistot kirjanpidossa

Kirjanpitolain systematiikan mukaan poistoja tehdään hyödykkeistä, joiden oletetaan tuottavan tuloa useamman tilikauden aikana. Hyödykkeiden hankintamenon jaksottamista kirjanpidossa säännellään KPL:n 5. luvussa. KPL 5:1 §:n mukaan kulut ja menetykset vähennetään tilikauden aikana. Vaikka kirjaimellisesti tämän lainkohdan mukaan tulevana tilikautena tuloa kerryttävät menot on sallittua aktivoida, todellisuudessa on kyse aktivointipakosta.⁴⁶ KPL 5:5 §:n mukaan aineelliseen omaisuuteen kuuluvan, useana tilikautena tuloa tuottavan hyödykkeen hankintameno tulee jaksottaa suunnitelman mukaan poistoiksi taloudellisen käyttöajan aikana. Tuleville tilikausille jaksotettu osuus hyödykkeen hankintamenosta aktivoidaan taseeseen. Kirjanpidossa poistot tulee lähtökohtaisesti tehdä suunnitelman mukaisina poistoina.⁴⁷ KPL5:12.2 §:n mukaan ammatinharjoittajat ja pääasiallisesti kiinteistön hallintaa harjoittavat kirjanpitovelvolliset eivät ole veloitettuja käyttämään suunnitelman mukaisia poistoja. Kirjanpitovelvollinen ei saa jättää poistoa tekemättä oman harkintansa mukaan, eli KPL 5:5 § sisältää aktivointipakon lisäksi myös poistopakon.⁴⁸ KPL 5:5 §:ssä myös säännellään samanlaisten, hankintamenoiltaan alhaisten ja tilikaudesta toiseen hankittavien, hyödykkeiden merkinnästä taseessa. Kyseinen sääntely ei ole merkityksellinen tämän tutkimuksen kannalta. Aineettomat oikeudet⁴⁹ tulee KPL 5:5 a §:n mukaan poistaa suunnitelman mukaisina poistoina, edellyttäen niiden tuottavan tuloa useamman tilikauden aikana.

Tilikauden päättyessä KPL 5:6 §:n mukaan kirjanpitovelvollisen tulee aktivoida omistuksessaan olevan vaihto-omaisuuden hankintameno. Varastossa olevan vaihto-

⁴⁶ Lydman 2016, s. 64.

⁴⁷ Meno-tulo -teorian mukaan käyttöomaisuuden hankintameno tulee aktivoida ja kirjata poistoina kuluksi hyödykkeen vaikutusaikana, ks. HE 120/1972, s. 2–3. Vrt. KILA:n lausunnon 2009/1838 mukaan vähäarvoinen hankinta voidaan kirjata sen tilikauden kuluksi, minkä aikana se otetaan käyttöön. Näin vaikka hyödykkeen taloudellinen käyttöaika olisi yhtä vuotta pidempi. KILA:n lausuntoon lienee vaikuttanut EVL 33 §:n pienhankinnan hankintamenon käsittely, ks. Rekola-Nieminen 2016, s. 147.

⁴⁸ Leppiniemi – Kaisanlahti 2016, s. 213–217.

⁴⁹ 31.12.2015 asti voimassa olleessa KPL:ssä käytettiin tässä pykälässä termiä aineeton omaisuus.

omaisuuden määrä tulee selvittää inventoimalla.⁵⁰ KPL 5.6 §:ssa lisäksi säännellään, jos vaihto-omaisuutta olevan hyödykkeen todennäköinen hankintameno tai luovutushinta on hankintamenoa pienempi, tulee erotus kirjata varovaisuuden periaatteen mukaisesti tilikauden kuluksi. Vaihto-omaisuuden yhteydessä ei käytetä poistoja, joten niitä ei tässä käsitellä enempää. KPL 3:3.1 § 7 kohdan mukaan kaikki taseeseen merkittävät hyödykkeet ja muut erät tulee arvostaa erikseen. Tästä poikkeuksena mainittakoon KPL 5:5 §:ssa ja KPL 5:6 §:ssa mainitut, alhaisen hankintamenoa hyödykkeet, jotka saa kyseisten säädösten mukaan arvostaa samaan arvoon tilikaudesta toiseen.

Poistojen tarkoitus on jakaa käyttöomaisuuden hankintameno vähennettäväksi usealla tilikaudella. Tällä ei ole mitään yhteyttä omaisuuden arvon alenemisen tai kulumisen kanssa. Enemminkin on kyse meno-tulo -teorian mukaisesta poistojen käsityksestä, eli käyttöomaisuus poistetaan sinä aikana kun sen uskotaan tuottavan yritykselle tuottoja.⁵¹ Poiston voidaan ajatella tarkoittavan käyttöomaisuuteen kuuluvan hyödykkeen tulontuottamiskyvyn heikentyneen.

Kuten jo aikaisemminkin tässä tutkimuksessa on mainittu, poistomenetelmänä kirjanpidossa tulee KPL 5:5 §:n mukaan käyttää suunnitelman mukaisia poistoja. Poikkeuksena tähän pääsääntöön on pienyritysten mahdollisuus käyttää poistomenetelmänään menojäätännöspoistoa EVL:n tapaan.⁵² Mikäli yhtiö on suurempi kuin pienyritys, tulee sen poistaa omaisuus ennalta laaditun suunnitelman mukaan, ja käyttää poistoissa tasa-poistoja menojäätännöspoistojen sijaan. On kuitenkin otettava huomioon, jos pienyritys omistaa koneisiin ja kalustoon kuuluvan hyödykkeen, jonka taloudellinen käyttöaika on selvästi muita koneiden ja kaluston hyödykkeitä pidempi, tulee kyseinen hyödyke poistaa kirjanpidossa käyttäen jäätännösarvopoistomenetelmää. Jäätännösarvopoisto on mene-

⁵⁰ Tomperi 2014b, s. 32.

⁵¹ Mattila 2010, s. 463.

⁵² KILA 2007, kappaleen 11.2 mukaan pienet kirjanpitovelvolliset (vuoden 2016 alussa voimaan tulleen KPL:n mukainen termi on pienyritys) voivat suunnitelman mukaisten poistojen sijaan käyttää EVL:n menojäätännöspoistoa, jos se on kirjanpitovelvollisen oman käsityksen mukaan perusteltua.

Pienillä kirjanpitovelvollisilla menojäätännöspoiston käyttö kirjanpidon poistomenetelmänä on mahdollista vain sellaisen omaisuuden poistomenetelmänä, minkä poistomenetelmä on EVL:n mukaan menojäätännöspoisto. Tällaista omaisuutta ovat kone ja kalusto (EVL 30 §), rakennusten tekniset osat (EVL 31 §), rakennukset ja rakennelmat (EVL 34 §).

Lisäksi KPL 5:12 §:ssa mainitaan muitakin kirjanpitovelvollisia, joiden ei tarvitse käyttää suunnitelman mukaisia poistoja jaksottaessaan pysyvien vastaavien hyödykkeiden hankintamenoa. Tämä poikkeus koskee kirjanpitovelvollisia luonnollisia henkilöitä ja kiinteistön hallintaan perustuvan toiminnan harjoittajia.

telmänä samanlainen kuin menojäännöspoisto, mutta jäännösarvopoisto lasketaan prosentiosuutena hyödykekohtaisesti koko ennalta arvioidun taloudellisen pitoajan ajan. Jäännösarvopoistoprosentti on tavallisesti yrityksen käyttämää menojäännöspoistoprosenttia pienempi. Jos pienyritys käyttää kirjanpidossa suunnitelman mukaisena poistomenetelmänä menojäännöspoistoa, poistoprosentin ei tarvitse olla EVL:n maksimipoiston suuruinen.⁵³

Pääsäännön mukaan muiden kuin pienten kirjanpitovelvollisten tulee ylläpitää kuluville hyödykkeille hyödykekohtaista poistosuunnitelmaa. Tätä kutsutaan myös termillä käyttöomaisuuskirjanpito. Siinä seurataan kuluvien hyödykkeiden hankintamenoa, suunnitelman mukaista poistoa, verotuksen poistoa ja mahdollista poistoeroa.⁵⁴ KILA:n lausunnon 2008/1823 mukaan pienet kirjanpitovelvolliset⁵⁵ saavat käsitellä käyttöomaisuuskirjanpidossa ryhmäkohtaisesti muuta aineellista omaisuutta paitsi rakennuksia. KILAn lausunnon 2004/1729 mukaan hyödykkeen poistosuunnitelmaa ei voi tehdä muun kuin taloudellisen käyttöajan perusteella. Lausunnon hakija oli ulkomaiseen konserniin kuuluvan suomalainen tytäryhtiö, joka tiedusteli mahdollisuutta poistaa hallitsemaansa vuokratilaan hankittu kalusto sidottuna vuokrasopimuksen kestoajaksi tai konsernin emoyhtiöltä tulleeseen poistosuunnitelmaan. KILA torjui molemmat ehdotukset vaatien hyödykkeiden poiston tapahtuvan niiden todennäköisessä taloudellisessa käyttöajassa.

Suomalaisen kirjanpitovelvollisen kuuluminen kansainväliseen konserniin on nykyään yleistä. Tällaisissa tilanteissa suomalaiset kirjanpitovelvolliset tekevät omassa kirjanpidossaan poistot joko konsernin ohjeiden mukaisesti tai Suomen lain määräyksiä, eli KPL:ää ja EVL:ää, ensisijaisesti ajatellen. Ensimmäisessä vaihtoehdossa ei poistoja tarvitse oikaista konsernitilinpäätöstä varten konsernitasolla, vaan suomalaisen yhtiön poistoja voidaan käyttää sellaisenaan. Tällöin kuitenkin suomalainen yhtiö joutuu useasti jättämään poistoja hyllylle, koska Suomen verotuksessa ei voida tehdä hyödykkeiden poistoja yhtä suurilla poistoprosenteilla kuin kansainvälisten konsernien poistosuunnitelmassa tavallisesti tehdään. Lisäksi EVL:n menojäännöspoisto aiheuttaa usein tällaisessa tilanteessa lisälaskentaa. Jos suomalainen yhtiö tekee poistot niin kuin on kirjan-

⁵³ KILA 2007, s. 30–32.

⁵⁴ Rekola-Nieminen 2016, s. 147.

⁵⁵ Vuoden 2016 alusta voimaan tulleen KPL:n termi on pienyritys.

pidon ja verotuksen yhteensovittamisen kannalta järkevintä, minimoiden samalla laskennan kustannuksia, joudutaan näin toimiessa oikaisemaan poistoja konsernitasolla.⁵⁶

KILA:n suunnitelman mukaisia poistoja koskevan yleisohjeen mukaan suunnitelman mukaisissa poistoissa yleensä seurataan hyödykkeen käytön määrää tai ajan kulumista. Suunnitelman mukaisissa poistoissa, kuten termi itsekin indikoi, hyödykkeiden hankintamenoa kirjataan järjestelmällisesti kuluksi ennalta laaditun suunnitelman mukaisesti. Pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen käytön määrää voidaan mitata käyttötarkoituksesta riippuen esimerkiksi käynnissäoloajalla (esimerkiksi konetunti), suoritusyksiköllä (esimerkiksi ajokilometrit) tai suoriteyksiköllä (tonni soraa). Viimeisellä tarkoitetaan substanssipoistoa, eli esimerkiksi suunnitelman mukaisten poistojen tekemistä sorankuopalta irrotettavasta sorasta. Samaa poistomenetelmää tulee käyttää samanlaisten hyödykkeiden hankintamenojen poistamisessa. Ellei poistosuunnitelman muuttamiseen ole erityistä syytä, valittua poistomenetelmää sovelletaan jatkuvasti tilikaudesta toiseen.⁵⁷

Pääsääntö KPL 5:5 § korostaa, etteivät poistot ole tuloksenjärjestelykeino, vaan todellinen pitkäaikaisten tuotannontekijöiden hankintaan perustuva kulu, joka vähennetään mahdollisimman oikea-aikaisesti. KPL 5:12.1 §:n mukainen mukauttaminen veropoistoihin poistoeron avulla on sallittu vain tarkasteltavana olevan momentin erityissäännöksen mukaisesti; tämän poikkeuksen sovellusala ei saa laajentaa tulkinnalla verotukseen liittyvästä perusteesta. Silloinkin kun poistot vähennetään ilman ennalta laadittua suunnitelmaa tarkasteltavana olevan pykälän toisessa momentissa sallitulla perusteella, ne on vähennettävä hyödykkeen taloudellisen pitoajan kuluessa. KILA:n lausunnon 2002/1680 mukaan yliaktiivan esittäminen taseessa ei ole sallittua.

Jos hyödykkeen taloudellisen pitoajan havaitaan olevan eri kuin millaiseksi se arvioitiin kirjanpitovelvollisen laatiman poistosuunnitelman mukaan, poistosuunnitelmaa tulee muuttaa. Liian lyhyelle ajanjaksolle tehdyn poistosuunnitelman poistoaikaa voidaan pidentää. Jo tehtyjen poistojen tuloutus on mahdotonta.⁵⁸ Liian pitkäksi arvioidun poistoajan ongelmaa käsitellään tämän tutkimuksen kappaleessa 5.2.

⁵⁶ KHT 2016b.

⁵⁷ KILA 2007, s. 16–17.

⁵⁸ Leppiniemi – Walden 2014, s. 257.

3.2 Poistot verotuksessa

Verotuksen poistojen määrään vaikuttaa omaisuuden käyttötarkoitus ja hankintahinta.⁵⁹ Tässä luvussa käsitellään EVL:n mukaisia poistoja käyttöomaisuudesta.⁶⁰ Verovelvollisen TVL:n mukaisesti laskettavan tulon hankintaan käytetyn omaisuuden poistot lasketaan TVL 114 §:n mukaan käyttäen EVL:n sääntelyä. EVL:n poistot ovat kirjanpidon suunnitelman mukaisia poistoja joustavampia, koska niiden määrää voidaan vaihdella vuosittain EVL:n poistojen enimmäismäärien rajoissa. EVL 12 §:n mukaan yrityksen käyttöomaisuuteen lasketaan elinkeinotoiminnassa pysyväluonteisesti käytettävät maa-alueet, arvopaperit, rakennukset, koneet, kalustot ja muut esineet, patentit ja muut erikseen luovutettavissa olevat aineettomat oikeudet sekä soran- ja hiekanottoaikat, kaivokset, kivilouhokset, turvesuot ja muut sellaiset hyödykkeet. Maa-alue, arvopaperit ja muut sellaiset hyödykkeet ovat kulumatonta käyttöomaisuutta ja niistä ei siitä syystä voi tehdä poistoja.⁶¹

Vaihto-omaisuuden hankintameno merkitään EVL 28 §:n mukaan sen vuoden kuluksi kun se luovutetaan, kulutetaan tai menetetään. Jos verovuoden päättyessä taseessa olevan vaihto-omaisuuden todennäköinen luovutushinta tai uusien vastaavien hyödykkeiden hankintahinta alittaa taseessa olevan arvon, erotus saadaan merkitä tilikauden kuluksi. Vaihto-omaisuudesta ei tehdä verotuksessa poistoja, joten niitä ei käsitellä enempää.

EVL 42 §:n mukaan muusta kulumattomasta käyttöomaisuudesta kuin maa-alueesta ja muista arvopapereista kuin osakkeista voi tehdä poiston, jos kyseisen omaisuuden arvo on olennaisesti alentunut. Leppiniemen ja Waldenin mukaan jotta arvonalennusta voidaan pitää olennaisena, arvon on täytynyt alentua vähintään 10–20 prosenttia.⁶² Hyödykkeen hankintameno tai sen vähennyskelpoinen osa poistetaan sinä verovuonna, kun hyödyke on vahingoittunut, tuhoutunut tai luovutettu.

⁵⁹ Verotietopaketti 2016, s. 28–30.

⁶⁰ Aivan kuten KPL:ssä, EVL:ssä käyttöomaisuuden poistolla tarkoitetaan hankintamenoa verovuosille jaksotettua osaa, ks. Myrsky – Malmgrén 2014, s. 254.

⁶¹ Myrsky – Malmgrén 2014, s. 129.

⁶² Leppiniemi – Walden 2014, s. 211.

Käyttöomaisuuden jaksottamista säännellään EVL 30–45 §:ssa. Verolainsäädäntö ei tunne tämän tutkimuksen kappaleessa 3.1 käsiteltyjä suunnitelman mukaisia poistoja. Verotuksessa käytettävät poistomenetelmät voidaan jakaa viiteen ryhmään:

- Menojäännöspoisto yhtenä massana (koneet ja kalusto EVL 30 §)
- Hyödykekohtainen menojäännöspoisto (esimerkiksi rakennukset EVL 34 §)
- Tasapoistot (aineettomat oikeudet kuten patentit EVL 37 §)
- Substanssipoistot (esimerkiksi kivilouhos EVL 38 §)
- Infrastruktuurin tasapoistot (esimerkiksi rautatiet ja sillat EVL 39 §)

Kirjanpidon ja verotuksen poistojärjestelmät ovat erillisiä, mutta niissä on myös joitakin riippuvuuksia. Yksi tärkeimmistä riippuvuuksista on EVL 54 §:n toinen momentti, min­kä mukaan hyödykkeen kumulatiiviset verotuksen poistot eivät saa olla suuremmat kuin kumulatiiviset kirjanpidon poistot. Miten tämä toteutetaan, keskustellaan poistoeroa käsittelevässä kappaleessa. Toisaalta kirjanpidon poistojen etupainotteisuus suhteessa verotuksen poistoihin on sallittua, tällaisesta tilanteesta keskustellaan hyllypoistoa käsittelevässä kappaleessa. Hyödyke, jonka poistot tehdään menojäännöspoistona EVL 30.1 §:n mukaan, luovutuksesta saadut tulot eivät ole suoraan tulosvaikutteisia. Tällaisten hyödykkeiden luovutushinnat vähentävät kirjanpitovelvollisen poistolaskennassa käyt­­tämää menojäännöstä EVL 30.2 §:n mukaisesti. Ratkaisun KHO 1995 B 504 mukaan EVL:n poistojen tekemisen edellytyksenä on niiden tekeminen kirjanpidossa ja tilinpää­­töksen tuloslaskelmassa.

Poistosuunnitelmaa voidaan kirjanpitolain mukaan muuttaa vain perustellusta syystä, eli liiketoiminnan muuttuessa tai omaisuuden tulonodotuksien olennaisesti muuttuessa. EVL:n poistot joustavat, eli hyödykkeen poisto voidaan jättää kokonaan tai osittain hyllylle. Vaikka poisto on tehty kirjanpidossa, sitä ei tarvitse vaatia vähennettäväksi vero­­tuksessa. EVL:ssä ei ole vaatimusta laatimisperiaatteiden jatkuvuudesta tilikaudesta toiseen. Siinä on säännelty ainoastaan poistoperiaatteiden maksimit joko poistoprosent­­tina⁶³ tai joillekin hyödykkeille määriteltynä maksimipoistoaikana⁶⁴.

⁶³ Esimerkiksi EVL 34 §:ssä määrätään erilaisten rakennusten ja rakennelmien vuosittaiset maksimipois­­tot

⁶⁴ Esimerkiksi EVL 39 §:n mukaan rautateiden, siltojen, laitureiden, patojen ja altaiden hankintameno tule vähentää taloudellisena vaikutusaikanaan ja jos se on yli 40 vuotta niin 40 vuodessa.

Meno, joka kerryttää tai säilyttää tuloja vähintään kolmen vuoden⁶⁵ ajan, mikäli EVL:ssä jäljempänä ei muuta määrätä, on EVL 24 §:n mukaan poistettava vaikutusai- kanaan tasapoistoina.⁶⁶ Jos edellä mainitun menon vaikutusaika on yli 10 vuotta, se poistetaan 10 vuodessa. EVL 24 §:n mukaan ei poisteta omaisuuden hankintamenoa, vaan sen mukaan poistetaan omaisuutta kerryttämätöntä menoa. EVL 24 §:ää sovelle- taan aineettomiin oikeuksiin, joita ei voi erikseen luovuttaa.⁶⁷ Esimerkkejä EVL 24 §:n mukaan poistettavasta menosta ovat pitkävaikutteinen mainoskampanja, vuokrahuoneis- ton perusparannusmenot ja ostettuun liiketoimintaan liittyvä liikearvo.⁶⁸

Jos irtaimen kuluvan käyttöomaisuuden hankintameno on enintään 850 euroa tai sen todennäköinen taloudellinen käyttöaika on enintään 3 vuotta, voidaan se EVL 33 §:n mukaan verovelvollisen niin vaatiessa poistaa pienhankintana kokonaan sinä vuonna, kun kyseinen omaisuus on otettu käyttöön. EVL 33 §:ssa lisäksi säännellään, että pien- hankintoina voidaan verovuonna vähentää yhteensä enintään 2500 euroa. Ellei verovel- vollinen vaadi pienhankintojen vähentämistä kuluna, poistetaan kyseinen omaisuus EVL 30 §:n mukaisesti menojäännöspoistona.⁶⁹

Hyödykkeen poistoina EVL 54 §:n mukaan verovelvollinen saa vähentää enintään sen, mitä verovuonna tai aikaisemmin kirjanpidossa on vähennetty. Hyödykkeen poistot täy- tyy tehdä kirjanpidossa aikaisemmin tai ainakin samana vuonna kuin verotuksessa. Hyödykkeen poistojen tekeminen verotuksessa ennen niiden tekemistä kirjanpidossa ei ole sallittua. Periaatteellisella tasolla voidaan kysyä, mitä EVL:ssä poistoilla tarkoite-

⁶⁵ EVL 24 §:n sanamuodon mukaan pykälä sääntelee menoja, jotka kerryttävät tai säilyttävät tuloja vähin- tään 3 verovuoden ajan. EVL:n kommentaarin mukaan se on todennäköisesti virhe, pykälällä tulisi sään- nellä vähintään kolmen vuoden ajan tuloa kerryttäviä tai säilyttäviä menoja. Ks. Andersson – Penttilä 2014, s. 521.

⁶⁶ Ks. Myrsky – Malmgrén 2014, s. 244. Kyseisen lähteen sivulla 244 lienee olevan virhe tai ainakin sanallinen epätasällisyys. Siinä todetaan ilmiselvästi EVL 24 §:n sanamuotoon viitaten ”Kun menon vaikutusaika on yli kolme vuotta, meno on jaksotettava. Toisaalta sellaista menoa, jonka vaikutusaika on korkeintaan kolme vuotta, ei voida aktivoida; alle kolme vuotta tuloa kerryttävä meno poistetaan kerral- la.” EVL 24 §:n sanamuoto on seuraava: ”Kolmen tai useamman verovuoden ajan tuloa kerryttävä tai sitä säilyttävä meno vähennetään, mikäli jäljempänä ei muuta säädetä, yhtä suurina vuotuisina poistoina to- dennäköisenä vaikutusai- kanaan, tai jos menon todennäköinen vaikutusaika on 10 vuotta pitempi, 10 ve- rovuotena.” EVL 24 §:n sanamuodon mukaan myös tasan kolme vuotta tuloa kerryttävä tai säilyttävä meno tulee aktivoida. Alle kolmen vuoden ajan tuloa kerryttävistä tai säilyttävistä menoista EVL 24 § ei lausu mitään. Lähteen tekstin tulisi olla ”Kun menon vaikutusaika *vähintään* kolme vuotta, meno on jak- sotettava. Toisaalta sellaista menoa, jonka vaikutusaika on *alle* kolme vuotta, ei voi aktivoida; alle kolme vuotta tuloa kerryttävä meno poistetaan kerralla.” Kursivointi on tämän tutkielman kirjoittajan.

⁶⁷ Engblom ym. 2015, s. 61, Andersson – Penttilä 2014, s. 524.

⁶⁸ Andersson – Penttilä 2014, s. 521–524.

⁶⁹ Myrsky – Malmgrén 2014, s. 268.

taan, erityisesti niiden kirjanpitosidonnaisuuden ilmentymän EVL 54.2 §:n kannalta. Timo Torkkelin mukaan EVL:n poistot voidaan käsittää laajan tai suppean merkityksen mukaan. Suppean tulkinnan mukaan poisto on meno-tulo -teorian mukaan eri tilikausille jaettu hankintamenon osa. Laajan tulkinnan mukaan poistolla tarkoitetaan hankintamenon osien lisäksi muitakin eriä, jotka jaksotetaan useampien tilikausien kuluiksi. Selventävä esimerkki suppean ja laajan tulkinnan eroista on EVL 23 §. Sen mukaan uuden teollisuuslaitoksen rakennusaikaiset korot saadaan vähentää enintään 10 prosentin vuotuisin poistoin verovelvollisen niin vaatiessa. Laajan käsityksen mukaan poiston käsite pitää sisällään EVL 23 §:n mukaiset rakennusaikaiset korot. Poiston suppean käsityksen mukaan rakennusaikaiset korot eivät ole osa poistoa.⁷⁰ Lasketaanko rakennusaikaiset korot osaksi poistoa on merkityksellinen EVL 54.2 §:ssa säännellyn verotuksen kirjanpitosidonnaisuuden kannalta. Jos poiston käsite ajatellaan suppeasti, EVL 54.2 §:sta johtuen vaatimus poistojen kirjanpitosidonnaisuudesta ei koske rakennusaikaisia korkoja. Oikeuskirjallisuudessa ei yksimielisyyttä, kuuluvako rakennusaikaiset korot poiston käsitteen piiriin.⁷¹ EVL 54 §:n vaatii hyödykkeen poistojen tekemistä kirjanpidossa jotta poistot voitaisiin hyväksyä verotuksessa. Vaatimus on säädetty estämään kirjanpitovelvollista esittämästä huomattavasti suurempaa tilikauden voittoa kirjanpidossa kuin verotuksessa. EVL 54 § ei kuitenkaan edellytä vähennyskelpoisten kulujen olevan vähennetty samalla nimikkeellä tai samana tilikautena.⁷²

Hieman iäkkäämmistä käsiteltävään asiaan liittyvistä ratkaisuista voidaan mainita seuraavat. Ratkaisussa KHO 6.4.1995 T 1457 pohdittiin millaisia poistojen tilinpäätösmerkintöjen tulisi olla, jotta niiden perusteella voitaisiin tehdä vähennys verotuksessa. Ainoastaan tuloslaskelman liitteessä tehtyjen poistojen ei katsottu olevan riittäviä perusteita, jos tilinpäätöksessä poistoja ei ole tehty itse tuloslaskelmassa. Joustavasta kirjanpitosidonnaisuudesta voidaan mainita seuraavat ratkaisut. Ratkaisussa KHO 1980 II 546 yhtiö oli tehnyt vuoden 1974 tilinpäätöksessä jälleenhankintavarauksen, mutta ei ollut vaatinut sen tekemistä kyseisen vuoden verotuksessa. Yhtiöllä oli KHO:n mukaan oikeus vähentää vuoden 1974 kirjanpidossa tehty jälleenhankintavarauksen seuraavan verovuoden

⁷⁰ Ks. Torkkel 2011, s. 202–203, ks. Mattila 2010, s. 467.

⁷¹ Torkkelin mukaan poiston käsite tulisi käsittää suppeasti, eli EVL 23 §:n mukaiset rakennusajan korot eivät kuulu poiston käsitteen piiriin, ks. Torkkel 2011, s. 203–204. Vrt. Torkkel 2011, s. 204 av 542, jossa Torkkelin tulkinnan mukaan sekä Mattila että Andersson, Ikkala, Penttilä tarkoittavat rakennusaikaisten korkojen kuuluvan poistojen piiriin. Ks. Andersson, Ikkala, Penttilä 2009, s. 704, Mattila 2010, s. 467.

⁷² Andersson – Penttilä 2014, s. 812.

den eli vuoden 1975 verotuksessa. Ratkaisun KHO 1983 II 529 mukaan yhtiön verotuksessa voitiin hyväksyä luottotappiovaraus ja käyttöomaisuuden poistot pienempänä kuin minkä suuruisiksi ne oli kirjanpidossa kirjattu. Jos verotuksessa tehdään käyttöomaisuuteen kuuluvasta hyödykkeestä pienempi poisto kuin siitä tehtiin kirjanpidossa, jää verotuksen poistoa erotuksen verran hyllylle. Hyllypoiston käsitettä tarkastellaan kappaleessa 3.4. Liittyen kahteen viimeiseen yllä olevista oikeustapauksista Torkkel on todennut verovelvollisella olevan vahva valinnanvapaus.⁷³

3.3 Poistoero

Lainsäädännössä poistoeron käyttö mahdollistetaan KPL 5:12 §:n ensimmäisellä momentilla. Sen mukaan verotukselliset syyt oikeuttavat suunnitelmien mukaisia poistoja suuremmat poistot.⁷⁴ Ellei käsitettä poistoero käytettäisi, EVL 54.2 §:n sääntelystä johdettua tilikaudella ei olisi missään tilanteessa mahdollista tehdä verotuksessa kirjanpidon suunnitelman mukaisia poistoja suurempia poistoja, vaikka EVL:n kolmannen luvun sääntely sen mahdollistaisi. Kokonaispoistolla tarkoitetaan kirjanpidon suunnitelman mukaisten poistojen ja poistoeron muutoksen summaa.⁷⁵ Positiivista poistoeroa syntyy tilikaudella, jos hyödykkeen suunnitelman mukaiset poistot ovat pienemmät kuin sen hankintamenosta tehdyt verotuksen kokonaispoistot. Tällaisesta tilanteesta KILA käyttää nimitystä ylipoisto. Negatiivista poistoeroa puolestaan syntyy, jos tilikaudella tehdyt hyödykkeen hankintamenon kokonaispoistot ovat suunnitelman mukaisia poistoja pienemmät. KILA:n kutsuu alipoisto tilannetta, jossa kokonaispoistot ovat suunnitelman mukaisia poistoja pienemmät.⁷⁶ Leppiniemi – Walden puolestaan käyttää termejä poistoeron purkaminen tai tulouttaminen. Poistoeroa voidaan tulouttaa tilikaudella vain suunnitelman mukaisen poiston verran.⁷⁷ Taseen positiivinen poistoero muodostuu verotuksen kumulatiivisesta ylipoistosta vähennettynä tilikauden ja aikaisempien tilikausien kokonais- ja suunnitelmapoistoilla. Jos kaikkien hyödykkeiden yhteenlaskettu poistoero on negatiivinen, sitä ei voi merkitä tilinpäätöksen taseeseen, vaan taseessa oleva

⁷³ Torkkel 2011, s. 197.

⁷⁴ Lydman 2016, s. 71.

⁷⁵ Leppiniemi – Kaisanlahti 2016, s. 238.

⁷⁶ KILA 2007, s. 9.

⁷⁷ Leppiniemi – Walden 2014, s. 256–257.

poistoero on tällöin nolla. KILA:n lausunnon 1995/1318 mukaan negatiivinen poistoero siirretään tuloslaskelmaan poistoeroa vähentäväksi tulosvaikutteiseksi eräksi. Poistoero tulee eritellä tilinpäätöksen liitetiedoissa tase-erittäin. On kuitenkin otettava huomioon, että ratkaisun KHO 1995 B 504 mukaan suunnitelman mukaisiin poistoihin mahdollisesti liittyvä poistoero tulee esittää myös tuloslaskelmassa eikä vain muissa tilinpäätöksen osissa kuten liitetiedoissa.

Verotuksessa käyttöomaisuuden poistomenetelmänä käytössä oleva menojäännöspoisto on degressiivinen eli se on etupainotteinen, toisin kuin tilikaudesta toiseen samansuuruinen kirjanpidossa käytettävä suunnitelman mukainen poisto.⁷⁸ Jos verovelvollisella on taseessa poistoeroa, ja tilikauden aikana poistot verotuksessa ja kirjanpidossa ovat eri suuria, näiden erien erotus kirjataan tilinpäätöksessä tuloslaskelman erään poistoeron muutos. Poistoeron muutos on tulosvaikutteinen erä. Kuluvan tilikauden ja edellisten tilikausien poistoerojen kumulatiivinen summa lasketaan yhteen taseen erään poistoero. Tämä erä merkitään taseessa tilinpäätössiirtojen kertymä-ryhmään. Kirjanpitovelvollisen myydessä pystyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen, siihen mahdollisesti liittyvä poistoero on tulosvaikutteinen. Hyödykkeen myyntivoitto (tai -tappio) on myyntihinnan ja suunnitelman mukaisilla poistoilla vähennetyn hankintamenon erotus. Tuloslaskelmaan pysyviin vastaaviin kuuluneen hyödykkeen myyntivoitto kirjataan kohtaan liiketoiminnan muut tulot. Tuloslaskelmassa hyödykkeen myynnin aiheuttama poistoeron muutos kirjataan kohtaan tilinpäätössiirrot. Jos hyödykkeen myynti on tappiollinen, tappio merkitään liiketoiminnan kuluksi.⁷⁹

Jos kirjanpitovelvollinen tekee tilinpäätöksensä käyttäen kansainvälistä IFRS-kirjanpitostandardia, poistoeroa ei voi käyttää.⁸⁰ Tämä ei kuitenkaan estä IFRS:n käyttöä konsernitilinpäätöksessä, koska yhteisöille ei määrätä veroja konsernitilinpäätöksen vaan kirjanpitovelvollisten erillistilinpäätöksen perusteella.⁸¹ Tästä johtuen esimerkiksi Helsingin arvopaperipörssissä noteerattujen yhtiöiden tulee tehdä joka vuosi tilinpäätös käyttäen kansainvälistä IFRS-standardia ja KPL:a.

⁷⁸ Degressiivisten poistojen käyttö perustuu talouspoliittiseen ajatteluun. Yritysten kannalta edullisten poistosääntöjen on toivottu lisäävän investointihalukkuutta, Mattila 2010, s. 463. Toisaalta etupainotteista menojäännöspoistoa käytetään koneissa ja kalustossa, ja siinä omaisuuserässä varsinkin teknisten hyödykkeiden vanhentuminen ja arvon menetys on nopeaa.

⁷⁹ Keskinen – Tomperi 2014, s. 18.

⁸⁰ Mattila 2010, s. 467, Leppiniemi – Walden 2014, s. 251.

⁸¹ Myrsky – Malmgrén 2014, s. 257 av 318.

Poistoeroa voidaan verovelvollisen niin tahtoessa käyttää tilinpäätöksen järjestelyeränä. Jos verovelvollisella on taseessa poistoeroa, on mahdollista parantaa tilikauden tulosta tekemällä alipoisto. Tämä erä voi olla tilikaudessa korkeintaan suunnitelman mukaisten poistojen suuruinen. Missään tilanteessa tilikauden kokonaispoistot, eli suunnitelman mukaiset poistot lisättynä poistoeron muutoksella, eivät saa olla negatiivisia. Näin toimiessa alipoistoilla voidaan poistaa suunnitelman mukaisten poistojen tilikauden tulosta heikentävä vaikutus. Edellytyksenä luonnollisesti on riittävä poistoeron määrä taseessa.⁸²

3.4 Hyllypoisto

Hyllypoistoja, tarkemmin ilmaistuna poistojen hyllylle jättämistä ja myöhemmin hyllylle jätettyjen poistojen käyttämistä, voidaan pitää poistoeron vastakohtana. Hyllypoistoa muodostuu, jos hyödykkeen poisto kirjanpidossa on suurempi kuin verotuksessa. Hyllypoistoa muodostuu sen verran, mitä kirjanpidon poisto on verotuksen poistoa suurempi. Syy hyllypoiston muodostumiselle voi olla kirjanpitovelvollisen oma tahto. Lisäksi EVL:n sääntelyn johdosta hyödykkeen verotuksen poisto ei aina voi olla yhtä suuri kuin kirjanpidon poisto, ja näissä tilanteissa muodostuu hyllypoistoa. Toisin kuin kirjanpidossa, verotuksessa ei ole poistopakkoa.⁸³ KILA:n määritelmän mukaan hyllypoistoa muodostuu, jos verotuksessa on vaadittu vähemmän poistoja kuin kirjanpitoon on kirjattu. Määritelmä ei ota kantaa, syntyykö hyllypoisto kirjanpitovelvollisen oman harkinnan seurauksena vai siitä syystä että hyödykkeen poisto kirjanpidossa on suurempi kuin verotuksessa voi EVL:n säädösten mukaisesti poistaa. Hyllypoistoa ei seurata tuloslaskelmassa eikä taseessa, vaan se lasketaan ainoastaan verotuksellisia tarkoituksia varten.⁸⁴

Hyllypoistot liittyvät käyttöomaisuuden, yleensä koneiden ja kaluston, poistojen käsitteilyn eroihin kirjanpidossa ja verotuksessa. Myös rakennuksien, rakennelmien tai aineet-

⁸² Keskinen – Tomperi 2014, s. 17.

⁸³ Mattila 2010, s. 463.

⁸⁴ KILA 2007, s. 9, verovelvollinen ilmoittaa veroilmoituksessaan kertyneen hyllypoiston ja sen muutokset lomakkeella 12A, selvitys verotuksessa vähentämättä jätetyistä poistoista. Ks. Verohallinto 2012, s. 5–10.

tomien hyödykkeiden poistoja voidaan jättää hyllylle. Käytännössä kuitenkin koneiden ja kaluston poisto on yleensä suurin poistoerä ja näin sen hyllyttämisellä saadaan suurimmat vaikutukset verotukseen. Yleisimmät syyt hyllypoiston käyttöön käytännön tilinpäätöstilanteissa lienevät kirjanpidon ja verolainsäädännön erilaiset maksimimäärät poistoille ja halu estää edellisten vuosien tappioiden vanheneminen.⁸⁵ Toinen mahdollinen syy hyllypoistojen käyttöön voi olla lähitulevaisuudessa tapahtuva yritysjärjestely.⁸⁶ Tuloverolain § 122:n mukaan yhteisön verotettavista tuloista ei vähennetä edellisvuosien vahvistettuja tappioita, jos yli puolet sen osakkeista on tappiovuonna tai sen jälkeen vaihtanut omistajaa.⁸⁷

Kirjanpidon ja verotuksen poistojen yhteydestä säännellään EVL 54 §:ssa. Pykälän ensimmäisen momentin mukaan poistot verotuksessa ovat sallittuja vain, jos vastaavat poistot on tehty kirjanpidossa. Kyseisen pykälän toisen momentin mukaan poistoina ei saa verotuksessa vähentää enempää kuin verovuonna tai aikaisempina verovuosina on kirjanpidossa vähennetty. Toisaalta verovelvollinen voi jättää osan tai vaikka kaikki poistot tekemättä verotuksessaan niin tahtoessaan. Edellä mainittu EVL:n sääntely liepee sallittujen poistojen tekemisen laajuuden (laajuusongelma) ja jaksotuksen (jaksoitusongelma) kannalta yksiselitteinen, ja sen ei olisi olettanut aiheuttavan lainopillisia tulkintaongelmia. Hyllypoistojen ongelmia liittyen kirjanpidon ja verotuksen yhteensovittamiseen käsitellään tämän tutkimuksen kappaleessa 5.3.

Hyllypoistojen hieman ehkä yllättävä ominaisuus on niiden vanhenemattomuus. Eli niiden vähennysoikeus ei vanhene.⁸⁸ TVL 119 §:n mukaan verovuoden elinkeinotoiminnan tappio voidaan vähentää verotettavasta tulosta seuraavan 10 vuoden aikana. Jos verovelvollisella on tappiota, jotka uhkaavat vanhentua, hyllypoistoja käyttämällä saadaan pystyä käyttämään hyväksi vanhentumassa olevat tappiot.

⁸⁵ Mattila 2010, s. 468.

⁸⁶ Hyllypoistojen tekemisellä on myös vaikutus yrityksen nettovarallisuuteen. Mitä enemmän verotuksessa poistoja ”on jätetty hyllylle”, eli ne jätetään verovuonna tekemättä, sitä suurempi on yrityksen nettovarallisuus. Yrityksen voittovaroja jakaessa nettovarallisuudella on TVL 38 §:n mukaan merkitystä jaettavaan yritystulon pääomatulo-osuuden määrään. Lisäksi aikaisemmin hyllypoiston tekemisellä voitiin vaikuttaa verovelvollisen sosiaaliturvamaksun määrään. Tämä riippuvuus on sittemmin poistettu. Andersson – Penttilä 2014, s. 563–564.

⁸⁷ Jos yhteisön osakkeista yli puolet ei ole vaihtanut omistajaa, TVL 119 §:n mukaan elinkeinotoiminnan tappion saa vähentää kymmenen seuraavan vuoden aikana elinkeinotoiminnan verotettavista tuotoista.

⁸⁸ Myrsky – Malmgrén 2014, s. 259.

Hyllypoistojen seuraaminen on tilinpäätöksen lukijalle hankalaa, koska informaatiota niiden muodostumisesta tai käytöstä ei lakisääteisesti sisälly tilinpäätökseen tai sen liitetietoihin. Verovelvollisen tulee luonnollisesti ilmoittaa veroilmoituksessaan hyllypoistojen muodostuminen, käyttäminen ja käyttämättä olevan hyllypoiston määrä. Veroilmoituksen lomakkeella 12A verovelvollinen ilmoittaa verovuoden aikana muodostuneet hyllypoistot ja hyllypoistojen määrän verovuoden lopussa. Vastaavasti hyllypoistojen käyttämisestä verovelvollisen tulee ilmoittaa veroilmoituksessa lomakkeella 12A verohallinnolle.⁸⁹

Jos hyödyke kuuluu kuluvaan käyttöomaisuuteen, ja kyseessä on muu kuin EVL 30 §:ssa tai EVL 31 §:ssa mainittu hyödyke, verotuksessa poistamatta oleva hankintameno osa tulee EVL 41 §:n mukaan vähentää sen vuoden kuluna, kun käyttöomaisuus luovutetaan, anastetaan, tuhoutuu tai muusta syystä menetetään. Kun hyödykettä ei tämän jälkeen enää ole kirjanpidossa, kyseisenä verovuonna siihen liittyvät varaukset tuloutetaan ja hankintameno poistetaan. Edellä mainittu koskee myös hyllypoistoja, myös ne tulee vähentää kokonaan verovuonna, jonka aikana kyseinen käyttöomaisuushyödyke poistuu yrityksen kirjanpidosta.⁹⁰

Jos menojäännöspoistolla poistettavan hyödykkeen tai hyödykeryhmän⁹¹ poisto on jätetty hyllylle, KVL:n julkaisemattoman lausunnon 1996:43 mukaan ne lisäävät seuraavien verovuosien enimmäispoiston laskentapohjaa. Jos tasapoistolla poistettavan hyödykkeen poisto on jätetty hyllylle, hyllytetty poisto voidaan ratkaisun KHO 19.12.2008 T 3372 mukaan aikaisintaan tehdä viimeisenä poistosuunnitelman verovuonna. KHO:n ratkaisussa tarkasteltiin tasapoistoilla poistettavan pitkävaikutteisen menon hyllypoistojen käsittelyä. Hyllypoistoja käsiteltäneen samalla tavalla, jos ne liittyisivät hyödykkeeseen, minkä hankintameno poistetaan käyttäen tasapoistoja.

⁸⁹ Verohallinto 2012, s. 9–10.

⁹⁰ Andersson – Penttilä 2014, s. 610.

⁹¹ Hyödykeryhmä tarkoittaa koneita ja kalustoa EVL 30 §:n mukaisesti

4. YRITYSKAUPPOJEN JA -JÄRJESTELYJEN VAIKUTUS KIRJANPITOON JA VEROTUKSEEN

4.1 Yrityskaupat ja -järjestelyt verotuksessa

Verotuksellisilla seikoilla on huomattavaa merkitystä, kun yrityskauppoja toteutetaan.⁹² Jos mahdollista, verovelvollisten kannattaa pyrkiä toteuttamaan järjestely käyttämällä EVL:ssä veroneutraaliksi säänneltyä tapaa.⁹³ Mikäli yhteisön osakkeista on tappiovuonna tai sen jälkeen yli puolet vaihtanut omistajaa, TVL 122 §:n sääntelystä johtuen lähtökohtaisesti menetetään oikeus käyttää edellä mainittuja vanhoja tappioita.⁹⁴ Verovelvollinen voi hakea verohallinnolta poikkeuslupaa tappioiden käyttämiseksi omistajavaihdoksen sitä estämättä. Nykyisin poikkeuslupa myönnetään aikaisempaa helpommin. Lupa myönnetään käytännössä kaikissa niissä tapauksissa, joissa yritystoiminnan jatkamiselle on edellytykset ja verotappioiden käyttö ei ole osa kaupan edellytyksiä.⁹⁵

Yrityskauppaa tehtäessä huolellinen suunnittelu olisi erityisen hyödyllistä. Käytännön kokemuksen mukaan hyllypoistojen käyttäminen on vain harvoin osa näitä suunnitelmia. Hyllypoistoja käyttämällä on mahdollista minimoida riskejä ja hyödyntää mahdollisimman paljon vanhoja tappioita. Jos yritysjärjestelyn kohteena olevalla yrityksellä on vanhoja tappioita, niiden käyttö on omistajan vaihdoksen jälkeen poikkeusluvan alaista. Poistojen hyllylle jättämisellä voidaan lisäksi ainakin näennäisesti lisätä yrityksen kiinnostavuutta yrityskauppakohteena estämällä yrityskauppaa edeltävän tilikauden tai yrityskauppavuoden tuloksen tappiollisuus verotuksessa.⁹⁶

EY:n neuvosto antoi 23.7.1990 direktiivin (90/434/ETY), jonka mukaan eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, diffuusioihin, varojensiirtoihin ja osak-

⁹² Yrityskauppa ei ole yritysjärjestely suppeimman määrittelyn mukaan, mutta käytännössä se on yleisin tapa muokata yrityksen omistuspohjaa tai rakennetta. Ks. Immonen 2014, s. 34. Yrityskauppa voidaan toteuttaa joko liiketoimintakauppana tai osakekauppana, ks. Huikuri – Karsio – Koila – Vartiainen 2016, s. 154–155. Tämän tutkimuksen kappaleessa 4.2.4 käsiteltävä osakevaihto on yksi tapa toteuttaa osakekauppa, ks. Huikuri – Karsio – Koila – Vartiainen 2016, s. 187.

⁹³ Immonen 2014, s. 33.

⁹⁴ Vakiintuneen näkemyksen mukaan myös kappaleessa 4.2.4 käsiteltävää osakevaihtoa on pidetty omistajanvaihtona, ks. Huikuri – Karsio – Koila – Vartiainen 2016, s. 192–193.

⁹⁵ KHT 2016b.

⁹⁶ KHT 2016b.

keidenvaihtoihin tulee soveltaa yhteisiä verotussääntöjä. Direktiivin alaan kuuluivat vain rajat ylittävät yritysjärjestelyt. Direktiivi ei koskenut kansallisia, jäsenvaltioiden sisäisiä yritysjärjestelyjä. Monissa jäsenmaissa, mukaan lukien Suomessa, direktiivin säännökset on implementoitu kansalliseen verolainsäädäntöön. Tämän ansioista sekä jäsenvaltioiden kansallisten että jäsenvaltioiden välisten yritysjärjestelyjen sääntely on lähentynyt toisiaan. Vuoden 1996 alusta yritysjärjestelydirektiivi implementoitiin Suomessa EVL 51-52g §:iin. Direktiivillä ei säännellä jäsenmaiden sisäisiä yritysjärjestelyjä, mutta Suomessa direktiivin sääntely on laajennettu koskemaan myös kansallisia yritysjärjestelyjä.⁹⁷ Yritysjärjestelydirektiiviä täydennettiin vuonna 2005 Euroopan komission ehdotuksesta. Muutos sisälsi korjauksia edelliseen direktiiviin sekä laajensi yhtiömuotojen joukkoa, joiden yritysjärjestelyihin direktiiviä sovellettiin. Yritysjärjestelymuodoista osittaisjakautuminen ja eurooppayhtiön kotipaikan siirto lisättiin direktiiviin. Direktiivin kodifioitu toisinto annettiin 2009. Direktiivin substanssi ei muuttunut, mutta direktiivin artikkelit numeroitiin uudelleen. Jäsenvaltioiden piti määrääjässä muuttaa kansallinen lainsäädäntö direktiivin vaatimuksien mukaiseksi. Nykyisin yritysjärjestelydirektiivin vaatimat säännökset ovat implementoituna Suomessa EVL 52–52 h §:ssa.⁹⁸

Yritysjärjestelydirektiivin alaisissa järjestelyissä ei niiden toteutumishetkellä tapahdu luovutusta tuloverotuksen kannalta, vaan verotus lykkääntyy myöhempään hetkeen. Järjestelystä kuitenkin voi aiheutua kiperiä vero-oikeudellisia ongelmia. Veroneutraali järjestely ei myöskään tarkoita lopullisesti verovapaata toimenpidettä, vaan verotus vain lykkääntyy.⁹⁹ Termiä yritysjärjestely ei käytetä EVL:n säännöksissä, lukuun ottamatta yhtä mainintaa EVL 52 e §:n viimeisessä virkkeessä. Termi yritysjärjestely mainitaan yhteydessä, missä todetaan Euroopan unionin jäsenvaltiossa asuvan yhtiön Suomessa sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan kohdistuvat varauksien tulee lukea Suomessa veronalaiseksi tuloksi samalla tavalla kuin ne olisi luettu tuloksi, jos yritysjärjestelyä ei olisi tapahtunut. Suppeimmillaan oikeuskirjallisuudessa yritysjärjestelyinä on pidetty vain direktiivissä määriteltyjä yritysjärjestelyjä. Jos asiaa tarkastellaan liiketoiminnan kannalta, myös yhtiön purkamista voidaan pitää yritysjärjestelynä. Siitä syystä purkamista monesti pidetään yhtenä yritysjärjestelyn muotona.¹⁰⁰ Kun purkamista käytetään

⁹⁷ Immonen 2014, s. 227–228.

⁹⁸ Penttilä ym. 2013, s. 48–49.

⁹⁹ Lakimiesyhdistys 2014, s. 10.

¹⁰⁰ Järvenoja 2007, s. 26.

liiketoimintajärjestelynä, kahden tai useamman yhtiön liiketoiminnot yhdistetään purkamalla hankittu yritys tai yritykset ja näiden yritysten liiketoiminta siirretään hankkivalle yritykselle. Näin toimimalla pyritään hankkimaan synergiaetuja ja purkamaan ja yksinkertaistamaan konsernirakennetta.¹⁰¹ Purkautumista säännellään EVL 51 d §:ssa ja sen mukaan purkautuvan yhteisön verotuksessa vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden sekä muun omaisuuden luovutushinnaksi katsotaan omaisuuden todennäköistä luovutushintaa vastaava määrä. Purkautuminen ei ole veroneutraali järjestely, koska omaisuuden luovutushintana pidetään sen käypää hintaa. Tästä johtuen purkautumista ei tässä yhteydessä laajemmin tarkastella.

Terminä yritysjärjestely on esiintynyt ensin vero-oikeuden alalla. Alun perin sillä kuvattiin tilanteita, joissa yrityksen omaisuutta tai liiketoimintaa luovutetaan tai rakennetta muutetaan niin, että transaktioissa ei välttämättä käytetä markkinahintaa.¹⁰² EVL:n säännöksissä ei edellä kuvatun mukaisesti käytetä termiä yritysjärjestely kuin yhden kerran. Siitä johtuen lienee hieman epä johdonmukaista, että TVL:n II osan 4 luvun otsikko on yritysjärjestelyt. Termiä yritysjärjestelyt käytetään vakiintuneesti myös elinkeinoverotuksessa. Esimerkiksi EVL 52–52 h §:ää käsittelevissä lain esitöissä käytetään otsikosta lähtien termiä yritysjärjestelyt.¹⁰³ Luonnollisesti yritysjärjestelyt ovat myös TVL:n kannalta merkityksellisiä, mutta termillä on vähintään yhtä läheinen yhteys EVL:n sääntelyyn kuin TVL:n sääntelyyn. TVL:n II osan 4 luvussa on säännökset toimintamuodon muutokselle (24 §), omaisuuden siirrolle tulonlähteestä toiseen (25 §), sijoituksesta yhtymään ja yksityiskäytöstä yhtymästä (26 §), purkautumiselle (27 §) ja sulautumiselle ja jakautumiselle (28 §). TVL 28 §:ssa on ainoastaan viittaus EVL:n yritysjärjestelyiden sääntelyyn.

Jos yritysjärjestelyjä tarkastellaan vastaanottavan yrityksen kannalta, kyseessä on apporitin kaltainen tapahtuma. Apportissa vastaanottavalle yhtiölle siirretään varallisuusarvoista omaisuutta. Jos vastikkeeksi apportista luovuttavan yhtiön osakkeenomistajille annetaan varallisuus oikeudettomia osakkeita, luovuttajien ei voida ajatella saaneen saman varallisuusarvon omaavia osakkeita, kuin millaista omaisuutta he itse ovat appor-

¹⁰¹ Järvenoja 2007, s. 21.

¹⁰² Immonen 2014, s. 17–18.

¹⁰³ HE 177/1995. Hallituksen esityksen otsikko on ”Hallituksen esitys Eduskunnalle yritysjärjestelyjä koskevien elinkeinotulon verottamisesta annetun lain ja eräiden muiden lakien säännösten muuttamisesta”.

tissa luovuttaneet. Vastikkeena saatujen osakkeiden varallisuusosoikeuksilla on merkitystä jakautumisessa ja osakevaihdossa sekä joissain erityistilanteessa liiketoimintasiirrossa.¹⁰⁴

Laajimmillaan yritysjärjestelyinä pidetään direktiiviin pohjautuvia yritysjärjestelytoimia, TVL:n II osan 4 luvussa määriteltyjä toimia ja EVL 51 a §:ssa säänneltyjä omaisuuslajisiirtoja. EVL 51 c §:ssä mainitun yritysmuodon muutoksen materiaallinen sääntely löytyy TVL 24 §:stä.¹⁰⁵ Jotta kansallinen tai kansainvälinen yritysjärjestely voisi olla Suomessa veroneutraali, täytyy se olla säännelty EVL 52–52 h §:ssa. Seuraavaksi esitellään yritysjärjestelyt, joita edellä mainituilla pykälillä säännellään.

4.2 Elinkeinoverolaissa säännellyt yritysjärjestelyt

4.2.1 Sulautuminen¹⁰⁶

Jotta sulautuminen olisi veroneutraali, se tulee tehdä EVL 52 §:n, EVL 52 a §:n, EVL 52 b §:n ja EVL 52 e §:n sääntelyn mukaisesti. Jos sekä sulautuvan että vastaanottavan yrityksen kotipaikka on Suomessa, säännellään sulautumista EVL 52 §:ssa ja EVL 52 a §:ssa. EVL 52 e §:ssä säännellään tilannetta, jossa suomalainen yhtiö sulautuu Euroopan unionin jäsenvaltiossa asuvaan yhtiöön. EVL 52 a §:ssa tarkoitettu sulautuminen on järjestely, missä purkautuen ilman selvitysmenettelyä sulautuvan yhtiön tai sulautuvien yhtiöiden varat ja velat siirretään vastaanottavalle yhtiölle. Sulautuvan yhtiön osakkeenomistajille annetaan vastikkeeksi omistamiensa osakkeiden suhteessa vastaanottavan yhtiön uusia tai sen hallussa olevia omia osakkeita. Myös rahavastike on mahdollinen, mutta se ei saa ylittää 10 prosenttia osakkeita vastaavasta osuudesta maksettua osakepääomaa. Sulautumisen erikoistapauksina EVL 52 a §:ssa säädellään myös tytäryhtiösulautuminen.¹⁰⁷ Siinä sulautuva kokonaan omistettu tytäryhtiö selvitysmenettelyttä pur-

¹⁰⁴ Järvenoja 2010, s. 14.

¹⁰⁵ Järvenoja 2007, s. 27.

¹⁰⁶ Sulautumisesta käytetään joissain yhteyksissä myös termiä fuusio. Molemmat termit tarkoittavat samaa asiaa. Ks. Immonen 2014, s. 163.

¹⁰⁷ Termiä tytäryhtiösulautuminen ei käytetä EVL 52 a §:ssa.

kautuu ja siirtää kaikki varat ja velat tytäryhtiön kaikki osakkeet omistavalle emoyhtiölle tai tuollaisen yhtiön kokonaan omistamalle yhtiölle.¹⁰⁸ TVL 28 §:säntelyn perusteella tuloverolain mukaan verotettavat yhtiöt voivat myös toteuttaa EVL 52 a §:ssa ja 52 b §:ssä säänneltyjä veroneutraaleja sulautumisia.

Veroneutraali sulautuminen voi olla myös EVL 52 a §:ssa mainittujen tapausten väli-
muoto. Ratkaisussa KHO 13.11.2007 T 2903 A Oy sulautui a B Oy:öön. Yhtiöiden emoyhtiö omisti 100 prosenttia B Oy:n osakekannasta ja 40 prosenttia A Oy:n osakkeista. B Oy omisti loput 60 prosenttia A Oy:n osakkeista. Sulautuminen rinnastettiin EVL 52 a §:n 1 momentin 2 kohdan tilanteeksi. Sulautumisessa sovellettiin jatkuvuusperiaatetta, vaikka sulautumisvastiketta ei suoritettu.

EVL 52 b.1 §:n mukaan sulautuva yhtiö ei purkaudu verotuksessa. Sulautuvan yhtiön omaisuus siirretään vastaanottavalle yhtiölle verotuksessa poistamattomaan hankintamenuon, eli sulautumisessa ei realisoidu veronalaista voittoa tai tappiota. Sulautuvan yhtiön omaisuudesta tehtäviä poistoja jatketaan vastaanottavassa yhtiössä niin kuin niitä olisi jatkettu sulautuvassa yhtiössä, jos sulautumista ei olisi tapahtunut. Sulautumisessa verotuksessa noudatetaan jatkuvuusperiaatetta, eli poistoja jatketaan ja varaukset tai muut aktivoituneet vähennyskelpoiset menot eivät tuloudu. Sulautumisessa mahdollisesti syntyvä sulautumisvoitto ei ole veronalaista tuloa. Mahdollinen sulautumistappio on vähennyskelpoinen meno.

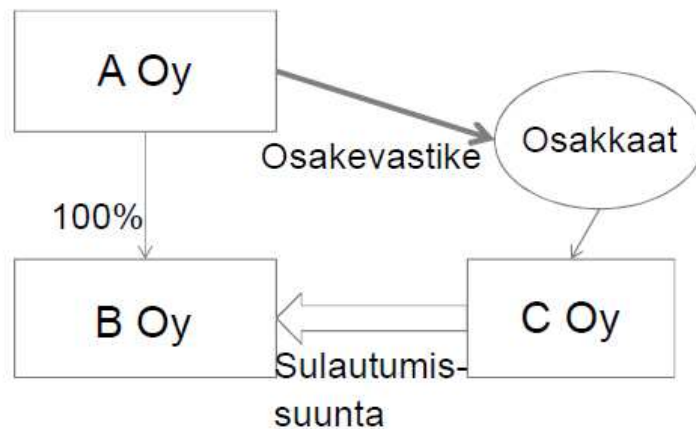
EVL 52 b.4 §:n mukaan sulautuvan yhtiön osakkeenomistajan verotuksessa osakkeiden vaihtamista vastaanottavan yhtiön osakkeisiin ei pidetä osakkeiden luovutuksena. Sulautuvan yhtiön ei katsota verotuksessa purkautuvan. Kirjapidollisen jatkuvuusperiaatteen mahdollista noudattamista sulautumisessa tarkastellaan tämän tutkimuksen kappaleessa 4.4.1.

OYL 16:2 §:n mukaan sulautumisen voi toteuttaa kahdella vaihtoehtoisella tavalla.¹⁰⁹ Absorptiosulautumisessa vähintään yksi sulautuva yhtiö sulautuu vastaanottavaan yhtiöön. Kombinaatiosulautumisessa kaksi tai useampi yhtiötä sulautuu uuteen perustettavaan yhtiöön. Näiden sulautumisen perustyyppien lisäksi OYL 16:2 §:ssa mainitaan

¹⁰⁸ Myös sisaryhtiösulautuminen on EVL 52 b §:n sanamuodon mukainen yhtiöjärjestely ja siten veroneutraali. KVL on näin todennut ratkaisussaan 1996/274.

¹⁰⁹ Sulautumistapojen yhtiöoikeudellisesta sääntelystä ks. Immonen 2014, s. 163–170.

myös absorptiosulautumisen erityistapauksena tytäryhtiösulautuminen, missä vastaanottava yhtiö tai yhtiöt omistavat kaikki sulautuvan yhtiön osakkeet, mahdolliset optio-oikeudet ja muut osakkeisiin oikeuttavat erityiset oikeudet. OYL 16:2 §:ssa mainitaan lisäksi toisena absorptiosulautumisen erityistapauksena kolmikantasulautuminen.¹¹⁰ Siinä muu taho kuin vastaanottava yhtiö antaa sulautumisvastiketta. Kuvassa 1 on havainnollistettu kolmikantasulautumista. C Oy sulautuu B Oy:hyn ja A Oy antaa C Oy:n omistajille osakkeitaan vastikkeeksi.¹¹¹



Kuva 1 – kolmikantasulautuminen¹¹²

Muut edellä mainitut sulautumismuodot ovat veroneutraaleja, mutta oikeuskäytännön mukaan kolmikantasulautuminen ole veroneutraali. KHO:n julkaisemattomassa ratkaisussa 2000 T 2346 sulautuminen tapahtui kuvan 1 mukaisesti. KHO:n mukaan sulautumista ei pidetty veroneutraalina, koska itse vastaanottava yhtiö ei antanut osakevastiketta, vaan sulautuvan yhtiön osakkeenomistajille osakevastikkeen maksoi vastaanottavan yhtiön emoyhtiö. Tapauksessa sekä sulautuva että vastaanottava yhtiö olivat yhdysvalta-

¹¹⁰ Kolmikantasulautumista ei säännellä yritysjärjestelydirektiivissä, ja siitä johtuen kyseisen järjestelyn sääntely puuttuu EVL:stä. Ks. Immonen 2014, s. 230.

¹¹¹ OYL:n sulautumisen sääntely perustuu EU:n sulautumisdirektiiviin. Direktiivin alaan ei kuulu yksityiset osakeyhtiöt, mutta Suomessa vuonna 1997 voimaantulleella OYL:n muutoksella laajennettiin direktiivissä kuvattu sääntely koskettamaan Suomessa myös yksityisiä osakeyhtiöitä. Ks. Immonen 2014, s. 163.

¹¹² Kuva on Markku Järvenojan keväällä 2015 Tampereen yliopistossa yritysverotuksen syventävällä opintojaksolla pitämän luennon materiaalista.

laisia, mutta Järvenojan mukaan KHO olisi ratkaissut tapauksen samalla tavalla, vaikka kaikki järjestelyssä mukana olleet yhtiöt olisivat olleet suomalaisia.¹¹³

EVL 52.2 §:n mukaan eri jäsenvaltioissa olevien yhtiöiden sulautumisia pidetään veroneutraaleina, jos sekä sulautuva että kohdeyhtiö ovat direktiivin 90/434/ETY¹¹⁴ 3 artiklan a kohdan mukaisia yhteisöverovelvollisia. Lisäksi sekä sulautuvan että kohdeyhtiön kotipaikan tulee olla Euroopan unionin jäsenvaltiossa kyseisen valtion sisäisen lainsäädännön mukaan, ja verosopimuksien mukaan sen tulee olla kyseisessä valtiossa asuva. Tästä huolimatta ratkaisussa KVL 1996/333 suomalaisen emoyhtiön kahden yhdysvaltalaisen tytäryhtiön sulautumisen katsottiin olevan veroneutraali.¹¹⁵ EVL 52 e §:ssä säännellään vain Euroopan unionin alueella sijaitsevien yhteisöiden välisiä järjestelyjä. Siitä syystä KVL 1996/333:n tapauksessa sulautumisen ei olisi tarvinnut olla veroneutraali, eli KVL olisi voinut päättää asiassa myös toisin. Toinen vastaava esimerkki on ratkaisu KVL 1996/310. Siinä suomalaisen emoyhtiön neljä kokonaan omistamaa kanadalaista tytäryhtiötä sulautuivat yhdeksi yhtiöksi. Toimenpiteessä noudatettiin jatkuvuusperiaatetta, ja se oli suomalaisen emoyhtiön kannalta veroneutraali.

4.2.2 Jakautuminen

OYL:n mukaisella jakautumisella mahdollistetaan yritysrakenteen muuttaminen vaarantamatta velkojien tai osakkeenomistajien asemaa.¹¹⁶ Ajallisesti jakautumisen toteuttamishetkeä ei ole rajattu. Se voi tapahtua heti yhtiön perustamisen jälkeen, yhtiön toiminnan aikana tai yhtiön ollessa jo selvitystilassa ennen kuin yhtiön varoja on jaettu osakkeenomistajille.¹¹⁷

Jotta jakautuminen olisi veroneutraali, se tulee tehdä EVL 52 §:n, EVL 52 c §:n, ja EVL 52 e §:n sääntelyn mukaisesti. EVL 52 c §:n mukaan jakautuminen voidaan veroneutraalisti toteuttaa joko kokonaisjakautumisena tai osittaisjakautumisena. Kokonaisjakau-

¹¹³ Järvenoja 2010, s. 9 av 16.

¹¹⁴ Direktiivi 90/434/ETY on myöhemmin kumottu direktiivillä 2009/133/EY

¹¹⁵ Immonen 2014, s. 233.

¹¹⁶ Kokonaisjakautumisella on mahdollista esimerkiksi eriyttää konsernin kiinteistön omistus omaan yhtiönsä. Näin esimerkiksi on toimittu lausunnon KVL 1999/14 tapauksessa.

¹¹⁷ Immonen 2014, s. 394–395.

tumisessa osakeyhtiö purkautuu ilman selvitysmenettelyä ja siirtää varansa ja velkansa kahdelle tai useammalle osakeyhtiölle. Osittaisjakautumisessa osakeyhtiö siirtää yhden tai useamman kokonaisen liiketoimintakokonaisuuden yhdelle tai useammalle osakeyhtiölle. Jakautuvalle yhtiölle täytyy itselleen jäädä vähintään yksi liiketoimintakokonaisuus. Vastikkeeksi jakautuvan yhtiön osakkeenomistajille annetaan osakeomistuksen suhteessa vastaanottavan yhtiön tai vastaanottavien yhtiöiden uusia tai niiden hallussa olevia omia osakkeita. Myös rahavastike on mahdollinen, mutta se ei saa ylittää 10 prosentin osuutta osakkeita vastaavasta osuudesta yhtiön maksettua osakepääomaa.

Veroneutraali kokonaisjakautuminen on yksinkertaisempi toteuttaa, siinä olemassa oleva yhtiö jakautuu useampaan yhtiöön. Osittaisjakautumisessa ongelmia saattaa aiheuttaa vaatimus siirrettävästä liiketoimintakokonaisuudesta. Lain esitöiden perustelujen mukaan liiketoimintakokonaisuudella tarkoitetaan liiketoimintaan liittyvien varojen ja velkojen kokonaisuutta, joka organisatorisesti muodostaa itsenäisesti toimeentulevan taloudellisen yksikön.¹¹⁸ Itsenäisesti toimeentulevalla taloudellisella yksiköllä tarkoitetaan sellaista varojen ja velkojen kokonaisuutta, joka pystyy harjoittamaan itsenäistä elinkeinotoimintaa. Ratkaisun KHO 2008:74 mukaan toimialanaan puutarhaliiketoimintaa sekä arvopaperikauppaa ja muuta sijoitustoimintaa harjoittavan yhtiön sijoitustoiminnan varojen siirtoa uudelle osakeyhtiölle ei pidetty EVL 52 c §:n mukaisena osittaisjakautumisena. Näin koska sijoitustoiminta ei ollut siirtävässä yhtiössä aktiivista ja siirrettävä varallisuus käsitti vain yksittäisiä varallisuuseriä eli rahaa ja rahastosijoituksia. Jotta jakautumista voidaan pitää veroneutraalina, vakautuvan yhtiön osakkeenomistajien tulee saada vastaanottavien yhtiöiden osakkeita omistusosuutensa suhteessa.¹¹⁹

Liiketoimintakokonaisuudella EVL 52 c.2 §:n mukaan tarkoitetaan yhtiön osan kaikkia varoja ja vastuita, jotka hallinnollisesti muodostavat itsenäisen toiminnan eli omavaraiseen toimintaan kykenevän yksikön.¹²⁰ Mitä EVL 52 b §:ssä säännellään sulautumisesta, noudatetaan EVL 52 c.3 §:n mukaan myös jakautumisessa. Mitä EVL 52 b §:ssä säännellään sulautuvasta yhtiöstä ja sen osakkeenomistajista, sovelletaan myös jakautuvaan

¹¹⁸ HE 177/1995, kappale 1.2.4.

¹¹⁹ Saadut osakkeet voivat olla myös äänivallattomia, mutta niillä tulee olla oikeus osinkoon. Jos saatujen osakkeiden taloudelliset poistetaan, eli niillä ei ole oikeutta osinkoon, oikeuskirjallisuuden mukaan järjestyä ei voida pitää EVL 52 c §:n mukaisena, ks. Huikuri – Karsio – Koila – Vartiainen 2016, s. 249.

¹²⁰ Immonen huomauttaa, että vaatimus liiketoimintakokonaisuudesta on osittaisjakautumisessa vielä kappaleessa 4.2.3 käsiteltävää liiketoimintasiirtoa hankalampi, koska sekä jakautuvassa että siirtyvässä yhtiössä tulee olla vähintään yksi liiketoimintakokonaisuus, ks. Immonen 2014, s. 422–423.

yhtiöön ja sen osakkeenomistajiin. Mitä EVL 52 b §:ssä säännellään sulautumisen vastaanottavasta yhtiöstä ja sen osakkeenomistajista, sovelletaan myös jakautumisen vastaanottaviin yhtiöihin ja niiden osakkeenomistajiin.

TVL 28 §:sääntelyn perusteella tuloverolain mukaan verotettavat yhtiöt voivat myös toteuttaa EVL 52 c §:ssa säänneltyjä veroneutraaleja jakautumisia. Jakautumisessa noudatetaan jatkuvuusperiaatetta sekä yhtiön että yhtiön omistajan tai omistajien verotuksessa. Jakautuva yhtiö ei OYL:n eikä EVL:n mukaan purkaudu. Jakautuvan yhtiön omaisuudesta tehtäviä verotuksen poistoja jatketaan vastaanottavassa yhtiössä (tai vastaanottavissa yhtiöissä) niin kuin niitä olisi jatkettu jakautuvassa yhtiössä, jos jakautumista ei olisi tapahtunut. Jakautumisessa verotuksessa noudatetaan jatkuvuusperiaatetta, eli poistoja jatketaan ja varaukset tai muut aktivoidut vähennyskelpoiset menot eivät tuloudu. EVL:n sanamuodon mukaan vastaanottavien yhtiöiden ei vaadita jatkavan jakautuvan yhtiön liiketoimintaa.¹²¹

Jakautuvan yhtiön varausten kohdentamista vastaanottaville yhtiöille säännellään EVL 52 c.4 §:ssa. Sen mukaan veroneutraalissa jakautumisessa tiettyyn toimintaan kohdistuvat jakautuvan yhtiön verotuksessa vähennetyt varaukset tulee siirtää sille vastaanottavalle yhtiölle, jolle siirrettyyn toimintaan varaus kohdistuu. Kokonaisjakautumisessa jakautuvan yhtiön varaukset tulee siirtää vastaanottaville yhtiöille siirtyvän nettovarallisuuden suhteessa. Osittaisjakautumisessa varaukset siirretään jakautuvalle yhtiölle ja vastaanottavalle yhtiölle jakautuvan yhtiön nettovarallisuuden jakautumisen suhteessa.

Jakautuvan yhtiön osakkaiden saamien osakkeiden hankintamenoa verotuksessa säännellään EVL 52 c.5 §:ssa. Sen mukaan osakkeiden hankintamenoksi vastaanottavalla yhtiöllä katsotaan sitä osuutta jakautuvan yhtiön osakkeiden hankintamenosta, mikä osuus jakautuvan yhtiön nettovarallisuudesta siirtyy vastaanottavalle yhtiölle. Osittaisjakautumisessa osakkeiden hankintamenoa jakautuneella yhtiöllä katsotaan olevan se osuus jakautuvan yhtiön osakkeiden hankintamenosta, mikä vastaa jakautuvan yhtiön nettovarallisuudesta sille jäänyttä osuutta. Jos yhtiöiden nettovarallisuuksien suhde eroaa olennaisesti yhtiöiden osakkeiden käyvän arvon suhteesta, tulee osakkeiden hankintamenon jakosuhteena käyttää käypien arvojen suhdetta. Ratkaisun KVL 1999/48 mu-

¹²¹ Immonen 2014, s. 418.

kaan osakkeiden käypien arvojen suhdetta tulee käyttää, jos yhtiöiden nettovarallisuuk-
sien suhde eroaa yli 20 % yhtiöiden käyvistä arvoista.¹²²

Selvyyden vuoksi sanottakoon, vastaanottavien yhtiöiden osakkeiden hankintamenona
verotuksessa ei käytetä osakkeiden käypää arvoa, vaikka jakautumisessa jakoperusteena
käytettäisiin osakkeiden käypien arvojen suhdetta. Kokonaisjakautumisessa vastaanot-
tavan yhtiön osakkeen hankintamenoksi katsotaan osuutta jakautuvan yhtiön osakkeen
hankintamenosta, mikä vastaa osuutta vastaanottavalle yhtiölle tulevasta nettovaralli-
suudesta. Osittaisjakautumisessa jakautuneen yhtiön osakkeiden hankintamenoksi kat-
sotaan osuus sille jääneestä nettovarallisuudesta.

EVL 52 c.5 §:stä ei ilmene kuinka suuri vastaanottavien yhtiöiden osakkeiden käyvän
arvon ja nettovarallisuuden suhteiden eron täytyy olla, jotta osakkeiden hankintamenon
jakoperusteena käytettäisiin käypää arvoa nettovarallisuuden sijaan. Erityisesti julkisella
kauppapaikalla noteerattujen osakkeiden käypään arvoon vaikuttavat voimakkaasti odo-
tukset yhtiön tulevien tilikausien voitoista. Vastaavasti huomattava osuus yrityksen ta-
seen omasta pääomasta voi koostua liikearvosta.¹²³ Kirjapidollisen jatkuvuusperiaatteen
mahdollista noudattamista jakautumisessa tarkastellaan kappaleessa 4.4.2.

4.2.3 Liiketoimintasiirto

Liiketoimintasiirto on vero-oikeudellinen käsite, vastaavaa ei löydy KPL:stä tai
OYL:stä. EVL 52 d §:n sääntelystä johtuen liiketoimintasiirtoa voidaan pitää nettoap-
porttisijoituksena vastaanottavaan yhtiöön, jos asiaa tarkastellaan siirtävän yhtiön kan-
nalta.¹²⁴ Siirtävä yhtiö siirtää liiketoimintakokonaisuuteen liittyvät varat ja velat¹²⁵, ja
saa korvaukseksi kohdeyhtiön hallussa olevia omia osakkeita tai liikkeelle laskemia
uusia osakkeita.¹²⁶ Kohdeyhtiön kannalta liiketoimintasiirtoa voidaan pitää substanssi-

¹²² Ks. Järvenoja 2007, s. 156–159.

¹²³ Järvenoja 2007, s. 156.

¹²⁴ Siirrettävän omaisuuden tulee muodostaa liiketoimintakokonaisuus, ks. Immonen 2014, 348–359.

¹²⁵ Käytännössä varojen ja velkojen arvo yleensä todetaan tilintarkastajan lausunnolla, ks. Immonen 2014, s. 342.

¹²⁶ Immonen 2012, s. 246. Käteisvastike ei ole mahdollinen, koska sitä ei ole EVL 52 d §:ssä erikseen mainittu.

kaupan erityismuotona, jossa ostettava substanssi maksetaan omilla osakkeilla.¹²⁷ Kohdeyhtiö voi olla olemassa oleva yhtiö tai järjestelyssä perustettava uusi yhtiö. Liiketoimintasiirrolla on selkeä yhteys OYL:iin. Jos kohdeyhtiö on uusi, sovelletaan järjestelyssä OYL 2:6 §:n mukaista nettoapporttimenettelyä. Jos kohdeyhtiö on ennestään olemassa, sovelletaan järjestelyssä mitä OYL 9 luvussa suunnatusta osakeannista säännellään. Jos osakepääomaa korotetaan, noudatetaan mitä siitä OYL 11 luvussa säännellään. EVL 52 d §:ssä ei määritellä rajoja siirtävän yhtiön järjestelyn jälkeiselle minimi- tai maksimistosuudelle vastaanottavasta yhtiöstä. Tämä mahdollistaa monenlaiset järjestelyt, kuten emoyhtiön omaisuuden siirron kokonaan omistamalle tytäryhtiölle, tai yhden tai useamman muun yhtiön kanssa aloitettavan yhteistoiminnan (joint venture).¹²⁸

Jotta liiketoimintasiirto olisi veroneutraali, se tulee tehdä kansallisissa tilanteissa EVL 52 d §:n ja kansainvälisissä tilanteissa EVL 52 e §:n sääntelyn mukaisesti. EVL 52 d.1 §:n mukaan liiketoimintasiirto on järjestely, missä toimintaa vastaanottavalle osakeyhtiölle siirretään yhteen tai useampaan liiketoimintakokonaisuuteen kohdistuvat varat, velat jotka kohdistuvat siirtyviin varoihin ja varaukset, jotka kohdistuvat siirtyvään toimintaan. Vastikkeeksi siirtävälle yhtiölle annetaan vastaanottavan yhtiön hallussa olevia omia osakkeita tai liikkeelle laskemia uusia osakkeita. EVL 52 d.2 §:n mukaan luovutetun omaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi siirtävän yhtiön verotuksessa luetaan omaisuuden verotuksessa poistamatta oleva hankintameno. EVL 52 d.3 § mukaan omaisuuden verotuksen hankintameno vastaanottavalla yhtiöllä on yhtä suuri kuin mikä oli siirtävän yhtiön veronalainen luovutushinta. Muut liiketoimintasiirrossa siirtyneet vähennyskelpoiset menot kuin hankintamenot ovat vastaanottavalla yhtiöllä vähennyskelpoisia niin kuin ne olisi voinut verotuksessa vähentää siirtävällä yrityksellä.

Ennen liiketoimintasiirtoa kirjanpidossa tehty, mutta verotuksessa vielä hyväksymätön kulukirjaus, hyllypoisto tai pakollinen varaus saadaan vastaanottavassa yrityksessä vähentää myös liiketoimintasiirron jälkeen.¹²⁹ EVL 52 d § ei estä liiketoiminnan siirtoa tytäryhtiöstä emoyhtiöön, mutta tytäryhtiön emoyhtiöön tekemä apporttisijoitus ei ole

¹²⁷ Huikuri – Karsio – Koila – Vartiainen 2016, s. 219.

¹²⁸ Immonen 2014, s. 333.

¹²⁹ Andersson – Penttilä 2014, s. 768.

OYL 15:14 §:n mukaan sallittua.¹³⁰ Ratkaisun KHO 2012:24 mukaan myös tuloverolain mukaan verotettavaan yhtiöön sovelletaan EVL 52 d §:n mukaista liiketoimintasiirtoa. Ulkomaisen yhtiön Suomen sivuliikkeen siirtäessä kaikki varansa ja velkansa perustettavalle suomalaiselle yhtiölle, voidaan ratkaisun KHO 2013:169 mukaan noudattaa, mitä EVL 52.d §:ssä liiketoimintasiirrosta säännellään.

Ensisijaisesti liiketoimintakokonaisuutta tulee arvioida toiminnallisen kokonaisuuden kannalta. EVL:n sanamuodossa tai sen esitöissä liiketoimintakokonaisuuden käsitettä ei ole tarkkaan määritetty.¹³¹ Lähtökohtana toiminnallisen kokonaisuuden arvioinnissa on vaatimus pystyä toimimaan itsenäisesti ilman minkään tahon lisäpanostuksia. Tarkastelun kohteena ei kuitenkaan saa olla vain varojen määrään liittyvä, vaan siirron kohteena olevan varallisuuden laatu ja koostumus tulee olla sellainen, että niillä pystytään itsenäisen liiketoiminnan harjoittamiseen. Keskeistä on varoilla harjoitettavan toiminnan luonne.¹³² Verohallinnon ohjeen mukaan liiketoimintakokonaisuuden määrittää luotettavimmin lähtökohtaisesti verovelvollinen itse.¹³³ Oikeuskirjallisuuden mukaan liiketoimintakokonaisuutta määriteltessä verovelvollisen omat näkemykset otetaan huomioon.¹³⁴

4.2.4 Osakevaihto

Jos kaksi yhtiötä vaihtaisi keskenään osakkeita ilman erityistä suunnittelua, toimenpidettä käsiteltäisiin verotuksessa kahtena erillisenä luovutuksena. Tässä luvussa osakevaihdolla tarkoitetaan EVL:n mukaista erityissääntelyä, missä osakkeiden siirrot tulee tehdä tarkalleen tietyllä tavalla veroneutraalisuuden mahdollistamiseksi. EVL:ssä säännellyllä menettelyllä ei ole vastinetta OYL:ssä. Yhtiöoikeuden kannalta EVL:n osakevaihto on yhtiöltä suunnattu apporttiehtoinen osakeanti ja toisaalta osakkeiden luovutus.

¹³⁰ Jos tällainen apporttisijoitus kuitenkin toteutettaisiin, osakkeiden merkintä katsottaisiin OYL 15:14.1 §:n mukaan emoyhtiön hallituksen jäsenten ja toimitusjohtajan sekä tytäryhteisössä vastaavassa asemassa olevien tekemiksi yhteisvastuullisesti.

¹³¹ HE 247/2006, s. 6–7.

¹³² Järvenoja 2014, s. 7–8.

¹³³ Verohallinto 2016, kappale 4.3.1.

¹³⁴ Huikuri – Karsio – Koila – Vartiainen 2016, s. 225.

EVL:n osakevaihtosäännöksellä on enemmän merkitystä osakkeiden luovuttajalle kuin osakkeiden ostajalle.¹³⁵

EVL 52 f §:ssa on veroneutraalin osakevaihdon sääntely. Tällainen osakevaihto on järjestely, missä osakeyhtiö hankkii yli puolet toisen osakeyhtiön osakkeista, tai jos hankkiva osakeyhtiö jo valmiiksi omistaa hankittavan osakeyhtiön osakkeista yli puolet, hankkii lisää sen osakkeita. Vastikkeena hankittavan yhtiön osakkeenomistajille annetaan hankkivan yhtiön uusia osakkeita tai hallussa olevia omia osakkeita. Rahavastike on myös mahdollinen, mutta se saa olla enintään 10 prosenttia osakkeita vastaavasta osuudesta maksettua osakepääomaa. EVL 52 f §:n edellä kuvatulla tavalla toteutettu osakevaihto ei ole veronalainen luovutus. Jos osa vastikkeesta maksetaan rahana, kyseistä osuutta pidetään veronalaisena luovutuksena. Luovutettujen osakkeiden verotuksessa poistamaton hankintameno on vaihdossa vastaanotettujen osakkeiden hankintameno. Hankkivan yhtiön verotuksen kannalta EVL 52 f § ei määrittele vaihdon kohteena olevien osakkeiden hankintamenoa. Osakevaihdon veroneutraalisuuden kannalta ei ole merkitystä kuinka suuren osuuden osakkeiden luovuttaja saa osakkeet ostaneesta yhtiöstä. EVL 52 f §:n sanamuoto ei estä antamasta luovuttajalle vastikkeena vain äänivallattomia osakkeita.¹³⁶

Verohallinnon kannan mukaan osakevaihto ei ole yleisseuraanto, vaan osakkeet hankkivan yhtiön kannalta kyseessä on osakeanti apporttiomaisuutta vastaan. Tästä syystä hankitut osakkeet on mahdollista erityissäännöksen puuttuessa arvostaa yhtiön verotuksessa käypään arvoon kirjanpidon arvostusratkaisusta riippumatta.¹³⁷ Oikeuskäytännössä edellä mainittu tulkinta on vahvistettu ratkaisuisissa KHO 2002:81. Sen mukaan osakevaihdolla hankittujen osakkeiden hankinta-menona osakkeet myöhemmin luovutettaessa käytettiin osakkeiden käypä arvo osakevaihdon hetkellä, vaikka yhtiön taseeseen osakkeet oli kirjattu tätä alempaan arvoon.¹³⁸

Ratkaisun KHO 2002:81 tapauksessa yhtiö hankki osakevaihdolla osakkeet kolmannelta osapuolelta, ja siitä johtuen niiden ostohinnaksi muodostui osakkeiden käypä arvo.

¹³⁵ Huihuri – Karsio – Koila – Vartiainen 2016, s. 188.

¹³⁶ Huihuri – Karsio – Koila – Vartiainen 2016, s. 189.

¹³⁷ Verohallinto 2015, kappale 3.2.

¹³⁸ Juusela ym. 2017, 4. Verotuksen suhde kirjanpitoon > Verotuksen kirjanpitosidonnaisuus > Pääsääntö > Muut erät.

Osakkeet oli yhtiön kirjanpidossa KILA:n lausuntoon 1999/1591 perustuen kirjattu käypää arvoa alempaan hankitun yhtiön hankintahetken oman pääoman nettoarvon mukaiseen arvoon. Päätöstä voidaan pitää perusteltuna ja odotettuna, riippumattomien osapuolten välisessä kaupassa yhtiö joutui maksamaan osakevaihdolla hankkimistaan osakkeista niiden käyvän arvon mukaisen hinnan. Yleisemminkin voidaan todeta osakevaihdossa ajatuksena olevan vaihtaa kaksi samanarvoisia erää osakkeita. On luonnollista, että osakkeet arvostetaan siirtävien yhtiöiden taseessa käypään arvoon. Siirtävien yhtiöiden kannalta ei ole perusteltua pitää osakkeiden hankintamenona verotuksessa niiden käypää hintaa alhaisempaa hintaa.

Osakevaihdosta ei ole sääntelyä TVL:ssä vaan se löytyy pelkästään EVL:stä. Tästä johdun oikeuskäytännössä jouduttiin ratkaisemaan, voiko TVL-yhtiö olla osallisena EVL 52 f §:n mukaisessa osakevaihdossa. Ratkaisun KHO 2006 T 943 mukaan osakkeita hankkiva yritys voi olla TVL-yhtiö, ja yhtiö minkä osakkeita luovutetaan voi olla joko EVL- tai TVL-yhtiö. Jotta järjestely olisi veroneutraali EVL 52 f §:n mukaan, kumpakaan osakevaihtoon osallistuvaa osakeyhtiötä ei saa perustaa vasta menettelyn yhteydessä. Molempien yhtiöiden tulee olla olemassa kun EVL:ssä säännelty osakevaihtomenettely toteutetaan. Ratkaisussa KHO 2005 T 254 toinen osakevaihdon osapuolena oleva yhtiö perustettiin menettelyn yhteydessä, ja menettelyä ei pidetty EVL 52.2 §:n mukaisesti veroneutraalina luovutuksena.

EVL 52 f.3 §:n sanamuodon mukaan osakevaihdossa mukana olevilla yhtiöillä voi molemmilla olla kotipaikka Suomessa, tai toisen yhtiön kotipaikka voi olla muussa EU-maassa kuin Suomessa. Yritysjärjestelydirektiivin alaan kuuluvat vain EU:n alueella tapahtuvat rajat ylittävät järjestelyt. Huomioitavaa on, että järjestelyn veroneutraaliutta ei estä osallistuvien yhtiöiden omistajien asuminen EU:n ulkopuolella.¹³⁹

4.2.5 Sääntömääräisen kotipaikan vaihto

Sääntömääräisestä kotipaikan vaihtoa säännellään EVL 52 g §:ssa. Sen mukaan sääntömääräisen kotipaikan siirto on liiketoimi, millä eurooppayhtiön tai eurooppaosuuskun-

¹³⁹ Immonen 2014, s. 381–382.

nan sääntömääräinen kotipaikka siirretään jäsenvaltiosta toiseen ilman, purkautumista tai uuden oikeushenkilön muodostamista. Samalla tavalla veronalaiseksi tuloksi luetaan varaukset ja oikaisuerät, jotka kohdistuvat kiinteään toimipaikkaan, kuin ne olisi luettu tuloksi ilman kotipaikan siirtämistä.

Vastaavasti jos eurooppayhtiön tai eurooppaosuuskunnan sääntömääräinen kotipaikka siirretään toisesta jäsenvaltiosta Suomeen, Suomeen siirtyneiden varojen verotuksen hankintamenoksi katsotaan EVL 52 g.5 §:n mukaan niiden edellisen sääntömääräisen kotipaikan sijaintivaltion poistamatta oleva hankintamenon osa. Jos edellisessä sääntömääräisen kotipaikan sijaintivaltiossa varojen todennäköinen luovutushinta on luettu veronalaiseksi tuloksi, siirtyneiden varojen hankintameno on varojen todennäköinen luovutushinta.

Yritysjärjestelydirektiivin ja EVL 52 g §:n sanamuodon mukaan sääntömääräisen kotipaikan vaihdossa noudetaan verotuksessa jatkuvuusperiaatetta.¹⁴⁰ Vaatimusta kirjanpidon jatkuvuudelle ei ole määritetty. Torkkelin mukaan sääntömääräisessä kotipaikan vaihdossa on mahdollista arvostaa omaisuus eri tavoin verotuksessa ja kirjanpidossa. Näin ei käytännön transaktioiden kanssa todellisuudessa toimittane.¹⁴¹ Lain esitöiden mukaan luovutusta ei tapahdu sääntömääräisessä kotipaikan vaihdossa, joten yrityksen omistajan kannalta kyseessä ei ole veronalainen luovutus.¹⁴²

4.3 Elinkeinoverolain yritysmuodon tai -rakenteen muutoksen sääntelyn liitännät kirjanpitolakiin ja tuloverolakiin

Yritysmuodon EVL 51c §:n mukaisia muutostilanteita säännellään TVL 24 §:ssa ja TVL 28 §:ssa. TVL 28 § on oikeastaan vain takaisinviittaus EVL:ään. Sen mukaan yhteisöjen ja yhtymien sulautumisessa noudatetaan soveltuvien osin mitä EVL:ssä sulautumisesta säännellään, ja yhteisöjen jakautuessa noudatetaan mitä EVL:ssä jakautumista

¹⁴⁰ Yritysjärjestelydirektiivin artikkelit 10b ja 10.

¹⁴¹ Torkkel 2011, s. 262–263.

¹⁴² HE 193/2005, s. 3, Järvenoja 2007, s. 282.

säännellään. TVL 24 §:ssa määritellään kuusi tapausta¹⁴³, joissa toimintamuodon muutoksessa aikaisemmin harjoitettuun toimintaan liittyvät varat ja velat siirtyvät samoista arvoista. Yritys ei purkaudu yritysmuotoa muuttaessa. Edellä mainittu termi *samoista arvoista* voidaan ajatella tarkoittavan yritysmuodon muutoksen kohteena olevan verovelvollisen omaisuuden verotuksessa poistamattoman hankintamenon siirtymistä sellaisenaan uudelle verovelvolliselle. Säännöksessä ei nimenomaisesti oteta kantaa kirjanpidossa käytettyjen arvojen jatkuvuuteen. Oikeuskirjallisuudessa suhtautuminen kirjanpidollisen arvojatkuvuuden vaatimukseen on muuttunut lähivuosina. Vanhemman oikeuskirjallisuuden mukaan arvojatkuvuus kirjanpidossa oli edellytys veroneutraalille yritysmuodon muutokselle. Uudemman oikeuskirjallisuuden mukaan arvojatkuvuus kirjanpidossa ei ole edellytys TVL 24 §:n soveltamiselle.¹⁴⁴

Aikaisemman EVL:n 52 d.2 §:n sanamuodon mukaan siirtävän yhtiön verotuksessa luetaan luovutetun omaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi omaisuuden verotuksessa poistamatta oleva hankintamenon osa edellyttäen, että siirto on tapahtunut kirjanpidossa poistamatta olevista arvoista.¹⁴⁵ Jatkuvuuden periaatteen käyttäminen siirtävän yhtiön verotuksessa vaati kirjanpidollisen jatkuvuuden käyttämistä. Ratkaisun KHO 1997:88 mukaan jos verovelvollinen siirtää perustettavalle yhtiölle omaisuuseriä niiden käypiä arvoja vastaavista kirjanpitoarvoista siten, että verotuksessa veronalaiseksi luovutushinnaksi katsotaan nämä käyvät arvot eikä verotuksessa poistamatta olevia hankintamenon osia, kysymyksessä ei ole EVL 52 d §:ssä tarkoitettu liiketoimintasiirto. Lisäksi päätöksessä vielä selvennettiin, että jos omaisuutta siirretään osittain edellä tarkoitettulla tavalla ja osittain EVL 52 d §:ssä säännellyin arvoin, kysymyksessä ei tällöinkään ole mainituksa säännöksessä tarkoitettu liiketoimintasiirto. Lain sanamuoto kirjanpidollisen ja vero-

¹⁴³ 1) liikkeen- tai ammatinharjoittaja perustaa toimintaa jatkamaan avoimen yhtiön, kommandiittiyhtiön, tai osakeyhtiön

2) elinkeinotoimintaa harjoittava kuolinpesä muutetaan avoimeksi yhtiöksi, kommandiittiyhtiöksi tai osakeyhtiöksi

3) yhtymä muutetaan avoimeksi yhtiöksi, kommandiittiyhtiöksi tai osakeyhtiöksi

4) avoin yhtiö muutetaan kommandiittiyhtiöksi tai avoimen yhtiön yhtiömies perustaa toimintaa jatkamaan yksityisen liikkeen, tai jatkaa ammatin taikka maa- tai metsätalouden harjoittajana

5) avoin yhtiö muutetaan kommandiittiyhtiöksi tai osakeyhtiöksi taikka kommandiittiyhtiö avoimeksi yhtiöksi tai osakeyhtiöksi

6) muissa edellä mainittuihin tilanteisiin rinnastettavissa tapauksissa.

¹⁴⁴ Esimerkki vanhemmasta oikeuskirjallisuudesta on Andersson – Ikkala – Penttilä 2009, s. 589. Sen mukaan kirjanpidollinen arvojatkuvuus oli edellytys veroneutraalille yritysmuodon muutokselle, Uudemman oikeuskirjallisuuden mukaan kirjanpidollisen jatkuvuuden vaatimuksesta veroneutraaliuden ehtona on luovuttu, ks. Torkkel 2011, s. 234 av 608, Andersson – Penttilä 2014, s. 689.

¹⁴⁵ Aikaisempi EVL 52 d.2 §:n sanamuoto tuli voimaan vuoden 1996 alussa, HE 177/1995, s. 13.

tuksellisen jatkuvuuden vaatimuksesta oli selkeä, ja oikeuskäytännössä lakia tulkittiin sanamuodon mukaisesti. Oikeuskirjallisuudessa on todettu kirjanpidollisen ja verotuksellisen jatkuvuuden vaatimuksen aiheuttaneen kaksinkertaista verotusta. Kyseistä ongelmaa ei tässä tutkimuksessa tarkastella.¹⁴⁶

Siirtävälle yhtiölle aikaisemman EVL 52 d.2 §:n sanamuodon mukaan asetettiin velvollisuus kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuudelle. Oikeuskäytännössä ratkaisussa KHO 1997 T 2157 katsottiin, jos liiketoimintasiirrossa vastaanottava yhtiö kirjaa vastaanottamansa varat siirtävän yhtiön kirjanpidossa poistamatta oleviin arvoihin ja tämän lisäksi kirjaa varojen käyvän arvon ja kirjanpitoarvon erotuksen goodwill-arvona, liiketoimintasiirron ei katsottu tapahtuvan EVL 52 d.2 §:ssa tarkoitettulla tavalla. Oikeuskirjallisuuden mukaan vastakkainen päätös olisi myös ollut perusteltavissa.¹⁴⁷ Yritysjärjestelydirektiivi ei edellytä veroneutraalilta liiketoimintasiirrota kirjanpitosidonnaisuutta. Direktiivissä ei oteta kantaa kirjanpidollisten arvojen jatkuvuuteen.¹⁴⁸ Oikeuskirjallisuudessa on esitetty aikaisemman EVL 52 d.2 §:n olleen direktiivin vastainen, koska siinä asetettiin liiketoimintasiirron veroneutraalisuudelle lisäehtoja direktiiviin nähden.¹⁴⁹

Oikeuskirjallisuuden mukaan yritysjärjestelyjen veroneutraalisuuden edellytyksenä ei tulisi pitää kirjanpidon arvojatkuvuutta.¹⁵⁰ Lisäksi vuonna 2006 julkaistussa yritysverotuksen kehittämistyöryhmän raportissa ehdotettiin, että kirjanpitosidonnaisuuden vaatimuksesta veroneutraalin liiketoimintasiirron edellytyksenä luovutaan. Ehdotuksen mukaan siirtävän yhtiön verotuksessa luovutetun omaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi luettaisiin verotuksessa poistamatta oleva hankintameno, ja vaatimus siirron tapahtumisesta kirjanpidossa poistamatta olevista arvoista tulisi poistaa.¹⁵¹ EVL:ää muutettiin työryhmän ehdotuksesta, muutettu EVL 52 d.2 §:n sanamuoto tuli voimaan vuo-

¹⁴⁶ Kyseistä taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen problematiikkaa käsittelee esimerkiksi Järvenoja 2007, s. 201.

¹⁴⁷ Torkkel 2011, s. 243.

¹⁴⁸ Liiketoimintasiirtoa säännellään yritysjärjestelydirektiivin artikloissa 4–6 ja 9. Analyysiä yritysjärjestelydirektiivin kirjanpitosidonnaisuuden vaatimuksesta Torkkel 2011, s. 245 av 640.

¹⁴⁹ Järvenoja 2007, s. 203.

¹⁵⁰ Kirjanpidollisesta arvojatkuvuudesta sulautumisessa Andersson – Penttilä 2014, s. 738. Kirjanpidollisesta arvojatkuvuudesta jakautumisessa Andersson – Penttilä 2014, s. 754 alaviitteineen. Kirjanpidollisesta arvojatkuvuudesta liiketoimintasiirrossa Andersson – Penttilä 2014, s. 768.

¹⁵¹ TR 2006, s. 121.

den 2009 alussa.¹⁵² Lainmuutokselle oli kaksi perustelua. Ensiksi, kuten edellä on mainittu, kirjanpitosidonnaisuus ei ole yritysjärjestelydirektiivin mukaan veroneutraalin liiketoimintasiirron edellytys. Toiseksi IFRS-tilinpäätösstandardeja noudattavat yritykset joutuvat arvostamaan osan omaisuudestaan käypään arvoon, ja ilman EVL 52 d §:n muutosta ne eivät olisi pystyneet tekemään veroneutraalia liiketoimintasiirtoa.¹⁵³

Kirjanpidollisen arvojatkuvuuden vaatimus veroneutraalin yritysjärjestelyn edellytyksenä olisi ongelmallinen, jos mahdollisen yritysjärjestelyn osapuolena on yritys, joka noudattaa tilinpäätöksessään kansainvälistä IFRS-standardia. IFRS-standardia noudattava yhtiö ei aina pysty toteuttamaan siirtyvän omaisuuden arvojatkuvuutta. IFRS-standardin mukaisessa tilinpäätöksessä useat omaisuserät voidaan arvostaa käypään arvoon poistamattoman hankintamenon sijasta.¹⁵⁴ Jos yritysjärjestelyjen veroneutraalisuuden edellytyksenä olisi kirjanpidon arvojatkuvuus, IFRS-standardia noudattava yhtiö ei voisi olla mukana veroneutraalissa yritysjärjestelyssä. Nasdaq Helsingin sääntöjen mukaan yrityksen konsernitilinpäätös tulee olla tehty IFRS-standardin mukaisesti, jotta yrityksen osakkeet voitaisiin ottaa kaupankäynnin kohteeksi yleisellä markkinapaikalla.¹⁵⁵ Säännökset joiden mukaan yritysjärjestelyt voisivat olla veroneutraaleja vain jos niissä ei ole mukana pörssiyrityksiä, ei olisi hyväksyttävää verovelvollisten yhdenvertaisuuden eikä taloudellisen tehokkuuden kannalta. Pörssiyritykset muodostavat suuren osan Suomen suurimmista yrityksistä, ja monet niistä toimivat pääosin kansainvälisillä markkinoilla kilpaillen kansainvälisiä yhtiöitä vastaan. Olisi erityisen haitallista Suomen kansantaloudelle, jos kansainvälisillä markkinoilla kilpailevien pörssiyritysten ei olisi mahdollista olla osallisena veroneutraaleissa yritysjärjestelyissä kansallisen kirjanpitolaian tulkinnan takia.

Kirjanpidon kannalta yritysjärjestely voidaan toteuttaa kahdella vaihtoehtoisella tavalla. Järjestelyssä siirtyvä omaisuus voidaan arvostaa kohdeyrityksessä senhetkiseen poista-

¹⁵² HE 176/2008, kappale 3.16.

¹⁵³ Immonen 2012, s. 246.

¹⁵⁴ Aineettomin käyttöomaisuushyödykkeiden osalta ks. Haaramo – Palmuaro – Peill 2017 > 5. Aineettomat ja aineelliset omaisuserät > Aineettomat käyttöomaisuushyödykkeet > Arvostusvaihtoehdot: hankintamenomalli ja uudelleenarvostusmalli.

Rahoitusvarojen ja -velkojen osalta ks. Haaramo – Palmuaro – Peill 2017 > 6. Rahoitusvarat ja -velat sekä oma pääoma > Johdanto.

Aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden osalta ks. Haaramo – Palmuaro – Peill 2017 > 5. Aineettomat ja aineelliset omaisuserät > Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet > Käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitokäsittely ja arvostaminen.

¹⁵⁵ Pörssin säännöt 2016, s. 41, Haaramo – Palmuaro – Peill 2017 > Esipuhe.

mattomaan hankintamenoon tai käypään arvoon. Sillä, kumpi kirjanpidollisista vaihtoehtoisista valitaan, ei ole vaikutusta yritysjärjestelyn veroneutraalisuuteen. Erityisesti järjestelyssä on huomionarvoista olemassa olevan poistoeron samanlainen käsittely riippumatta valitusta kirjanpidollisesta käsittelystä.¹⁵⁶

Käyvän arvon määritelmää ei löydy kirjanpitoasetuksesta. Käypä arvo on IRFS-tilinpäätösraportointiin liittyvä perustavaa laatua oleva käsite.¹⁵⁷ Käypä arvo käsitteenä on määritelty standardissa IFRS 13. IFRS 13 -standardin toisen kappaleen mukaan käyvän arvon määrittämisen tavoitteena on arvioida hinta, jolla tavantavainen liiketoimi omaisuuserän myymiseksi tai velan siirtämiseksi toteutuisi markkinaosapuolten välillä arvostuspäivänä tarkastushetken markkinaolosuhteiden vallitessa.¹⁵⁸ IFRS 13-standardin toisessa kappaleessa lisäksi todetaan käyvän arvon olevan markkinaperustainen suure ilman yhteisökohtaisia vaihteluja. Yritysjärjestelyssä käypä arvo voisi tarkoittaa jotakin seuraavista¹⁵⁹

- käypä arvo niille omaisuuserille, jotka yritysjärjestelyssä luovutetaan
- käypä arvo kaikille erikseen luovutettavissa oleville omaisuuserille riippumatta onko tällä tasearvoa luovuttavan yhtiön taseessa
- käypä arvo kokonaisuudessaan eli sisältäen myös mahdollisen liikearvoosuuden.

Käypää arvoa ei kuitenkaan käytetä kaikkien omaisuuserien arvostusperiaatteena, vaikka yritys tekisikin tilinpäätöksen IFRS-kirjanpitonormeja noudattaen. Päinvastoin oikeuskirjallisuuden mukaan kansainvälisiä kirjanpitonormeja soveltavat yritykset arvostavat suurimman osan omaisuudestaan ja veloistaan historialliseen hankintamenoon pohjautuen.¹⁶⁰ Jos kansainvälisiä kirjanpitonormeja tilinpäätöksessään noudattavan yrityksen aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä on arvostettu alun perin hankintamenoon, niistä tehdään poistoja standardin IAS 16 aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet mukai-

¹⁵⁶ KILA 2007, s. 23.

¹⁵⁷ Ks. Haaramo – Palmuaro – Peill 2017 > 3. Omaisuuserien ja velkojen käypään arvoon arvostamista koskevat periaatteet (IFRS 13).

¹⁵⁸ Vehmanen 2013, s. 312.

¹⁵⁹ Honkamäki – Pennanen 2010, s. 123.

¹⁶⁰ Huikuri – Karsio-Koila – Vartiainen 2016, s. 92.

sesti, samankaltaisten periaatteiden mukaisesti kuin KPL:n mukaan tehdään. Tosin standardissa IAS 16 sääntely on huomattavasti yksityiskohtaisempaa kuin KPL:ssä.¹⁶¹

Yrityksen on kyettävä määrittämään aineettomien hyödykkeiden todennäköinen taloudellinen käyttöaika. Jos se on rajallinen, hyödykkeen hankintameno poistetaan standardia IAS 38 Aineettomat hyödykkeet noudattaen laaditun poistosuunnitelman mukaisesti. Jos aineettoman hyödykkeen taloudellinen käyttöaika on rajaton, siitä ei voi tehdä poistoja. Tällaiselle hyödykkeelle tulee tehdä vuosittain arvonalentumistesti noudattaen standardia IAS 36 Omaisuuserien arvon alentuminen.¹⁶²

4.4 Yritysjärjestelyt kirjanpidossa

4.4.1 Sulautuminen

Kirjanpitolaissa tai kirjanpitoasetuksessa ei aseteta erityisiä vaatimuksia yritysjärjestelyjen kirjanpidolliselle käsittelylle.¹⁶³ Niissä tai kirjanpitolain esitöissä ei edes mainita kyseisiä oikeustoimia. Osakeyhtiölain luvuissa 16 ja 17 säännellään oikeustoimiin osallistuvien osakeyhtiöiden sulautumista ja jakautumista yhtiöoikeudelliselta kannalta. Liiketoimintasiirto on yhtiöoikeudellisesti apporttiehtoinen sijoitus, missä vastaanottava yhtiö antaa siirtävälle yhtiölle vastikkeena osakkeitaan. Muilla EVL 52 §:ssa mainituilla yritysjärjestelyillä eli osakevaihdoilla tai sääntömääräisen kotipaikan vaihdolla ei ole kohteena olevan yhtiön kannalta kirjanpidollisia vaikutuksia. Yhteenvetona sanottakoon, OYL ei sääntele miten edellä mainitut yritysjärjestelyt tulisi kirjanpidollisesti toteuttaa.

KILA:n ohjeistuksen mukaan sulautuminen voidaan kirjanpidossa toteuttaa joko käyvin arvoin, tai sulautuvan yhtiön omaisuuden kirjanpito voi jatkua samanlaisena kuin sulau-

¹⁶¹ Haaramo – Palmuaro – Peill 2017 > 5. Aineettomat ja aineelliset omaisuuserät > Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet > Poistot.

¹⁶² Haaramo – Palmuaro – Peill 2017 > 5. Aineettomat ja aineelliset omaisuuserät > Arvonalentumiset > Fokus.

¹⁶³ Näin myös KILA 2007, s. 22.

tumista ei olisi tapahtunut.¹⁶⁴ Jälkimmäisessä tapauksessa sulautumisessa siirtyvä omaisuus arvostetaan poistamattomaan hankintamenuon. Kirjanpidollisesti absorptiosulautuminen toteutetaan korottamalla vastaanottavan yrityksen osakepääomaa ja antamalla uudet osakkeet sulautuvan yhtiön osakkeenomistajille. Sulautuvalle ja vastaanottavalle yhtiölle tehdään tilinpäätös, ja sulautuvan yhtiön varat siirretään sulautumistaseen perusteella. Vastaanottavan yhtiön kirjanpitoon avataan fuusiotili. Fuusiotilin debetpuolelle merkitään sulautuvan yhtiön vieras pääoma, tilinpäätössiirrot ja pakolliset varaukset. Fuusiotilin kredit-puolelle merkitään sulautuvat yhtiön pysyvät ja vaihtuvat vastaavat. Erityisesti on otettava huomioon, että sulautuvan yhtiön omaa pääomaa ei merkitä fuusiotilille. Sulautuvan yhtiön osakkeiden hankintameno on merkitty jo ennen sulautumista vastaanottavan yhtiön vastaaviin. Jos sulautuvan yhtiön nettovarot ovat suuremmat kuin vastineeksi annettujen uusien osakkeiden arvo, syntyy sulautumisen seurauksena sulautumisvoittoa. Vastaavasti jos siirtyvät nettovarojen arvo on vastineeksi annettuja uusia osakkeita suurempi, syntyy sulautumisesta sulautumistappiota.¹⁶⁵ Vaikka sulautumistulos lasketaan kirjanpidolliseen tulokseen¹⁶⁶, se ei ole EVL 52 b.1 §:n eikä TVL 28 §:n mukaan veronalaista tuloa.¹⁶⁷

KILA:n mukaan sulautumisessa syntynyt fuusioaktiiva ja -passiiva tulee käsitellä oikeasuurein. Vastaanottavan yhtiön pitää kirjata ne kuluksi sitä mukaa kun vastaanotetusta omaisuudesta tehdään poistoja. Vastaanottava yhtiö voi jakaa syntyneen fuusioaktiivan ja -passiivan eri omaisuustilien korjauseriksi. Ellei tämä luontevasti onnistu, voi vastaanottava yhtiö käsitellä fuusioerotusta yhtenä eränä. Kyseinen erä kirjataan tilikausittain kuluksi (aktiiva) tai vastaavasti se tuloutetaan (passiiva).¹⁶⁸

Kirjaamalla fuusioaktiiva tai -passiiva eri omaisuustilien korjauseriksi, tarkoittaa se käytännössä ainakin osan siirtyneestä omaisuudesta olleen kirjatun taseeseen muuhun kuin käypään arvoon. Sulautumisessa omaisuuden arvo korjataan korjauserällä käypään arvoon. Honkamäki – Pennasen mukaan fuusioaktiivan tai -passiivan kirjaukset eri omaisuustilien korjauseriksi voidaan toteuttaa samalla tavalla kuin konserniaktiivan ja -passiivan kirjaukset toteutetaan ohjeen KILA:n yleisohje konsernitilinpäätöksen laati-

¹⁶⁴ KILA 2007, s. 23.

¹⁶⁵ Tomperi 2014c, s. 133, Leppiniemi – Walden 2014, s. 475–476.

¹⁶⁶ Huikuri – Karsio – Koila – Vartiainen 2016, s. 208.

¹⁶⁷ Leppiniemi – Walden 2014, s. 477.

¹⁶⁸ KILA 2007, s. 23.

misesta 7.11.2006 mukaan.¹⁶⁹ Tämän KILA:n ohjeen mukaan aktiivaa voidaan kohdentaa omaisuuserälle enintään niin paljon, että kohdentamisen jälkeen omaisuuden kirjanpitoarvo ei ylitä sen käypää hintaa. Ohje kuulostaa järkevältä. Jos sulautumisessa hyödykkeen tai omaisuuserän arvoa voisi fuusioaktiivalla korottaa yli sen käyvän arvon, kirjanpito ei enää antaisi todellista kuvaa kirjanpitovelvollisen taloudellisesta tilanteesta. Samalla mahdollistuisi kirjanpidolliset väärinkäytökset. Kirjanpitovelvollinen voisi osoittaa kirjanpidolla taloudellisen tilanteen olevan parempi kuin se todellisuudessa onkaan. Jos aktiivaa ei riitä kaikelle omaisuudelle niiden käypään arvoon asti, aktiivaa jaetaan omaisuuserille tasasuhteessa.¹⁷⁰

Sulautuminen on mahdollista toteuttaa kirjanpidossa myös käyvästä arvosta. Tässä tapauksessa sulautuvan yrityksen kaikki omaisuuserät ja velat tulee vastaanottavassa yrityksessä arvostaa käypään arvoon. Käyvin arvoin toteutetussa sulautumisessa vastaanottavan yhtiön taseeseen voidaan joutua kirjaamaan luovuttavan yrityksen kehittämiä omaisuuseriä, esimerkiksi patenteja, lisenssejä tai tavaramerkkejä, joita sulautuva yhtiö ei ole taseeseen kirjannut. Honkamäki – Pennanen mukaan mukaan liikearvoa ei voitane ottaa huomioon käyvin arvoin tehdyssä sulautumisessa. Liikearvo on toisaalta seurausta odotettavista tulevista synergiaeduista ja henkilöstön tiedoista ja taidoista aikaansaaduista kassavirroista. Jos sulautuminen toteutetaan näin, tällaista yritykselle mahdollisesti hyvin arvokasta erää ei voisi aktivoida.¹⁷¹

4.4.2 Jakautuminen

Jakautuvan yhtiön osakkeenomistajille annetaan vastaanottavan yhtiön osakkeita jakautumisvastikkeena. OYL:n 17 luvussa säännellään jakautumista. Kuten sulautuminen, myös jakautuminen voidaan toteuttaa käyttäen käypiä arvoja, tai siirtyvä omaisuus voidaan arvostaa samaan kirjanpidolliseen arvoon kuin ennen jakautumista. OYL 17.3 §:n mukaisessa jakautumissuunnitelmassa sovitaan miten jakautuvan yhtiön omaisuus jaetaan. Varat ja velat jaetaan tämän suunnitelman mukaisesti. Käyvin arvoin toteutetussa jakautumisessa vastaanottavan yhtiön taseeseen voidaan joutua kirjaamaan luovuttavan

¹⁶⁹ Honkamäki – Pennanen 2010, s. 122.

¹⁷⁰ KILA 2006, kappale 6.2.5.

¹⁷¹ Honkamäki – Pennanen 2010, s. 123.

yrittäjien kehittämistä hyödykkeistä. Tällaisia ovat esimerkiksi patentit, lisenssit tai tavaramerkit. Niitä hyödykkeen kehittänyt jakautuva yhtiö ei ole voinut itse kirjata taseeseen. Honkamäki – Pennanen mukaan liikearvoa ei voitane ottaa huomioon käyvin arvoin tehdyssä jakautumisessa. Liikearvo on seurausta odotettavista tulevista synergiaeduista, henkilöstön tiedoista ja taidoista aikaansaaduista kassavirroista. Apportiomaisuutta ei voi OYL 2.6.1 §:n mukaan olla sitoumus työn tai palvelun suorittamisesta.¹⁷²

Poistoeron käsittelyyn valitulla jakautumisen jälkeisellä kirjanpidollisella käsittelyllä ei ole merkitystä. Jos poistoeron seuranta on ollut hyödykekohtaista, siirretään se sellaisenaan vastaanottavalle yhtiölle. Jos irtaimen omaisuuden poistoeroa ei ole seurattu hyödykekohtaisesti, siirretään poistoero vastaanottaville yhtiöille siirtyvän omaisuuden suunnitelman mukaisten poistamatta olevien menojäännösten suhteessa. Riippumatta valitusta kirjanpidollisesta arvostusmallista, verotuksessa omaisuuden poistoja jatketaan samalla tavalla kuin niitä olisi jatkettu ilman jakautumista. Näin jakautumisissa, joissa noudatetaan jatkuvuusperiaatetta EVL 52 c §:n mukaisesti.¹⁷³

4.4.3 Liiketoimintasiirto

Liiketoimintasiirto on elinkeinoverotuksellinen käsite. Kyseistä käsitettä ei tunneta lainkaan kirjanpidossa. Liiketoimintasiirrolla kokonaisen liiketoimintakokonaisuuden varat ja velat siirretään toimintaa jatkavalle yhtiölle. Vastikkeena ei voida antaa rahaa, vaan sillä EVL 52 d §:ssä mainitaan mahdollisena vastikkeena vain vastaanottavan yhtiön osakkeet. Käyvin arvoin toteutetussa liiketoimintasiirrossa vastaanottavan yhtiön taseeseen voidaan joutua kirjaamaan luovuttavan yrityksen kehittämistä omaisuuseriä, esimerkiksi patenteja, lisenssejä tai tavaramerkkejä, joita luovuttava yhtiö ei ole kirjannut. Oikeuskirjallisuuden mukaan liikearvoa ei voitane ottaa huomioon käyvin arvoin tehdyssä liiketoimintasiirrossa. Liikearvo on seurausta odotettavista tulevista synergiaeduista ja henkilöstön tiedoista ja taidoista aikaansaaduista kassavirroista. OYL 2.6.1

¹⁷² Honkamäki – Pennanen 2010, s. 200–202.

¹⁷³ KILA 2007, s. 23–24.

§:n mukaan sitoumus työn tai palvelun suorittamiseen ei voi olla apporttiomaisuutta.¹⁷⁴ Liiketoimintasiirrossa kirjanpidossa voidaan käyttää arvojatkuvuutta, tai omaisuus voidaan arvostaa vastaanottavassa yrityksessä käypään arvoon. EVL 52 d §:ssä aikaisemmin on vaadittu liiketoimintasiirron veroneutraalisuuden ehtona arvojatkuvuutta kirjanpidossa, mutta tästä on luovuttu.¹⁷⁵

¹⁷⁴ Honkamäki – Pennanen 2010, s. 244–245.

¹⁷⁵ KILA 2007, s. 23–24, Huikuri – Karsio – Koila – Vartiainen 2016, s. 152. EVL 52 d §:stä poistettiin kirjanpidon arvojatkuvuuden vaatimus, HE 176/2008, s. 33.

5. KIRJANPIDON JA VEROTUKSEN POISTOJEN EROJEN AIHEUTTAMAT KÄYTÄNNÖN ONGELMAT

5.1 Kirjanpidon ja verotuksen poistojen yhteensovittaminen yleensä

Vuoden 2016 alussa voimaan tullessa KPL:n uudistuksessa otettiin käyttöön uudet kirjanpitovelvollisen kokoluokkamääritelmät.¹⁷⁶ Suomen kirjanpitovelvollisista pienimpiin eli mikro- ja pienyrityksiin kuuluu yhteensä jopa 97–98 % kirjanpitovelvollisista.¹⁷⁷ Näiden yhtiöiden taloushallintoa hoitaa usein ulkoistettu palveluntarjoaja, kuten kirjanpito toimisto, tai yhtiöillä on itsellään talousosasto, jonka henkilömäärä on kuitenkin rajattu johtuen yritysten pienestä koosta. Tällöin on tyypillistä, että kirjanpitovelvollinen ei kokonaisuutena tarkastellen kykene parhaalla mahdollisella tavalla hyödyntämään kannattavimpia, esimerkiksi verotuksellisia, vaihtoehtoja. Tähän on yleensä syynä se, että kirjanpitovelvollinen ja mahdollinen kirjanpitopalveluja tarjoava yhteistyökumppani eivät hallitse täysin voimassa olevaa normistoa. Osa käsitellyistä ongelmista on puhtaasti liiketaloudellisia. Ellei taloudellisessa toiminnassa olisi kustannustehokkuuden vaatimuksia ja käytössä olisi huomattavat taloudelliset resurssit, osaa alla kuvatuista ongelmista ei käytännössä esiintyisi. Tämä ei ole nykyisessä kilpailuyhteiskunnassa mahdollista, vaan yritystoiminnassa tehdään liiketaloudellisia päätöksiä käyttämällä mittarina toiminnan vaatimien panosten suhdetta siitä mahdollisesti saataviin tuottoihin.¹⁷⁸

¹⁷⁶ KPL:n uudistuksessa tehtiin monia muitakin uudistuksia, kuten laajennettiin mahdollisuutta käyttää IFRS-standardia arvostettaessa sijoituskiinteistöjä, rahoitusvälineitä ja rahoitusleasingsopimuksia tilinpäätökseen, ks. Juusela ym. 2017, 4. Yleistä > Vuoden 2016 kirjanpitolain uudistus.

¹⁷⁷ Rekola-Nieminen 2016, s. 34.

KPL 1:4 a §:n mukaan KPL:ssa pienyritys on kirjanpitovelvollinen, jolla päättyneen tilikauden että sitä edellisen tilikauden tilipäätöspäivänä enintään yksi seuraavista ylittyy:

- 1) taseen loppusumma 6 000 000 euroa;
- 2) liikevaihto 12 000 000 euroa;
- 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

KPL 1:4 b §:n mukaan KPL:ssa mikroyritys on kirjanpitovelvollinen, jolla päättyneen tilikauden että sitä edellisen tilikauden tilipäätöspäivänä enintään yksi seuraavista ylittyy:

- 1) taseen loppusumma 350 000 euroa;
- 2) liikevaihto 600 000 euroa;
- 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 10 henkilöä.

¹⁷⁸ KHT 2016b.

Käytännön tilintarkastustyössä havaitaan edellä mainitun eräänlaisen tehottomuuden lisäksi suoranaisia virheitä yritysten tilinpäätöksissä. Suurin osa ongelmista aiheutuu tilinpäätöksen tai kirjanpidon laatijoiden osaamisen puutteesta, inhimillisistä erehdyksistä tai huolimattomuudesta. Usein virheitä tai tehottomuutta esiintyy tämän tutkimuksen alalla eli poistolaskennassa. Ongelmat eivät pääsääntöisesti johdu kirjanpidon poistoista vaan verotuksen poistojen sovittamisesta kirjanpitoon. Kirjanpidon poistolaskenta on suoraviivaista, koska siinä käytetään suunnitelman mukaisia poistoja. Ne toistuvat samansuuruisina vuodesta toiseen läpi käyttöomaisuuden taloudellisen vaikutusajan, tai vaihtoehtoisesti kirjanpidon poistot on mukautettu verotuspoistojen kanssa (menojäännöspoistot). Poikkeuksena edellä mainittuun ovat arvonalentumispoistot, jolloin käyttöomaisuuden ei enää tulevaisuudessa odoteta tuottavan yritykselle tuloja.¹⁷⁹

KPL 3:3.1 § 7. kohdan mukaan kirjanpidossa jokainen tase-erä tulee arvostaa hyödykekohtaisesti erikseen. Tästä johtuen kirjanpidossa voidaan joutua suunnitelman mukaisissa poistoissa käyttämään useampia poistoprosentteja, esimerkiksi 5 %, 8 %, 15 % ja 33 %, erilaisille hyödykkeille. Jos yrityksen omaisuudesta huomattava osa koostuu vain muutamasta tai yhdestä hyödykkeestä, kuten esimerkiksi linja-autoyrittäjällä voi olla tilanne, poistoprosentin valinnassa voitonjaon mahdollistaminen voi nousta tärkeäksi asiaksi. Kirjanpidossa hyödykkeiden poistamattoman hankintamenon käsittely on tarkemmin eriteltyä kuin verotuksen poistojen käsittely.¹⁸⁰

Poistojen käsittely verotuksessa ei ole yhtä suoraviivaista kuin se on kirjanpidossa. Verotuksessa kaikkia poistoja ei lasketa hyödykekohtaisesti vaan verotuksessa poistot tehdään koneista ja kalustosta yhtenä massana EVL:n kolmannessa luvussa säännellyn poistoprosentin sallimassa rajoissa.¹⁸¹ Suuremmissa yrityksissä kiinteistökirjanpito sekä koneiden ja kaluston hallinta on haasteellista omaisuuden suuresta määrästä johtuen. Koska kirjanpidossa ja verotuksessa käytettävät poistoprosentit ja -menetelmät eroavat, aiheutuu siitä käytännön taloushallinnossa luonnollisesti virheitä ja väärinkäsityksiä. Joskus virheen havaitsee tilintarkastaja, toisinaan virhe tulee ilmi vasta verotarkastuksessa.¹⁸²

¹⁷⁹ KHT 2016b.

¹⁸⁰ KHT 2016b.

¹⁸¹ Myrsky – Malmgrén 2014, s. 263–264.

¹⁸² KHT 2016b.

Seuraavaksi käsitellään hyllypoiston ja poistoeron käsittelyä yksinkertaisten esimerkkien avulla. Ensimmäisessä esimerkissä tarkastellaan 100 euroa maksavan hyödykkeen poistoa verotuksessa ja kirjanpidossa tilanteessa, jossa hyödykkeen poistot kirjanpidossa ovat verotuksen poistoja suuremmat. Jos yritys hankkii irtaimen käyttöomaisuushyödykkeen, minkä taloudellinen käyttöaika on kolme vuotta, tulee se KPL 5:5 §:n mukaan poistaa kirjanpidossa kolmen tilikauden aikana 33,33 % vuosittaisin poistoin.¹⁸³ Verotuksessa hankintamenoaan 100 euron arvoisen käyttöomaisuuden poistamisen suhteen kirjanpitovelvollisella on kaksi vaihtoehtoa. Koska käyttöomaisuuden taloudellinen käyttöaika on enintään kolme vuotta, se voidaan verovelvollisen sitä vaatiessa EVL 33 §:n mukaan poistaa kokonaan sinä verovuonna, kun omaisuus on otettu käyttöön.¹⁸⁴ Toinen vaihtoehto on lisätä käyttöomaisuushyödyke EVL 30 §:n mukaiseen koneiden ja kaluston menojäännökseen ja poistaa hyödyke vuotuisella menojäännös-poistolla. Koneiden ja kaluston menojäännöksen poistoprosentti on enintään 25 %. Seuraavissa esimerkeissä käytetään verotuksessa koneiden ja kaluston EVL:n maksimipoistoa.

¹⁸³ Yksinkertaisuuden vuoksi tässä oletetaan tilikauden olevan kalenterivuosi tai ainakin 12 kuukauden mittainen.

¹⁸⁴ Hankintameno voidaan EVL 33 §:n mukaan poistaa kokonaan käyttöönottovuonna myös jos kyseessä on pienhankinta eli hyödykkeen hankintameno on enintään 850 euroa tai sen taloudellinen käyttöaika on enintään 3 vuotta. Pienhankintoina voi verovuonna vähentää yhteensä enintään 2500 euroa.

Vuosi	Kirjanpito		Verotus		Hyllylle / Hyllyllä yht	
	Sumu-poisto	Poistamaton hankintameno	EVL-poisto	Poistamaton hankintameno	hyllyltä	hyllyllä
1	33,33	66,67	25	75	8,33	8,33
2	33,33	33,33	18,75	56,25	14,58	22,92
3	33,33	0,00	14,06	42,19	19,27	42,19
4			10,55	31,64	-10,55	31,64
5			7,91	23,73	-7,91	23,73
6			5,93	17,80	-5,93	17,80
7			4,45	13,35	-4,45	13,35
8			3,34	10,01	-3,34	10,01
9			2,50	7,51	-2,50	7,51
10			1,88	5,63	-1,88	5,63

Taulukko 1 – Suunnitelman mukaisten poistojen ja menojäännöspoistojen yhteensovittaminen

Taulukossa 1 on ensimmäisen 10 vuoden esimerkkilaskelmat vaihtoehdosta, jossa verovelvollinen on valinnut verotukseen EVL 30 §:n mukaisen 25 % menojäännöspoiston. Selvyyden vuoksi esimerkissä käsitellään vain yhden hyödykkeen poistoja. Kirjanpidossa omaisuus tulee poistetuksi kolmessa vuodessa. Verotuksessa 10 vuoden jälkeen hankintameno on miltei poistettu, mutta sitä on poistamatta vieläkin noin 5 %. Kolmena ensimmäisenä vuonna kirjanpidon poistot ovat suurempia kuin mitä verovelvollinen saa verotuksessaan poistaa. Tästä johtuen verovelvolliselle väistämättä muodostuu hyllypoistoa. Neljäntenä vuonna hyödyke on poistettu kokonaan kirjanpidossa, ja verovelvollinen alkaa käyttää verotuksessa hyllypoistoja. Tässä äärimmilleen yksinkertaistetussa yhden hyödykkeen esimerkissä hyllyllä olevat poistot ja hyödykkeen poistamaton hankintameno ovat vuodesta 3 lähtien samansuuruisia. Neljänestä vuodesta lähtien myös vuotuinen EVL-poisto ja hyllyltä otettu poisto ovat jokaisena vuonna yhtä suuria.

Toisessa esimerkissä seurataan yhden 100 euron arvoisen hyödykkeen 12.5 % suunnitelman mukaisia poistoja ja 25 % verotuksen menojäännöspoistoa. Verotuksessa poistot ja poistamaton hankintameno ovat jokaisena vuotena tässä esimerkissä samansuuruisia kuin edellisessä esimerkissä.

Suosi	Kirjanpito		Verotus		Poistoeron muutos	Poistoero
	Sumu-poisto	Poistamaton hankintameno	EVL poisto	Poistamaton hankintameno		
1	12,50	87,50	25	75	12,50	12,50
2	12,50	75,00	18,75	56,25	6,25	18,75
3	12,50	62,50	14,06	42,19	1,56	20,31
4	12,50	50,00	10,55	31,64	-1,95	18,36
5	12,50	37,50	7,91	23,73	-4,59	13,77
6	12,50	25,00	5,93	17,80	-6,57	7,20
7	12,50	12,50	4,45	13,35	-8,05	0,00
8	12,50	0,00	3,34	10,01		
9			2,50	7,51		
10			1,88	5,63		

Taulukko 2 – Suunnitelman mukaisten poistojen ja menojäännöspoistojen yhteensovittaminen

Nyt ensimmäisten vuosien aikana poistoeron muutos on positiivinen, eli poistot verotuksessa ovat suunnitelman mukaisia poistoja suuremmat. Vuodesta 4 eteenpäin poistoeron muutos on negatiivinen, ja tästä johtuen poistoero alkaa vähetä. Vuonna 7 poistoero muuttuisi negatiiviseksi. Mutta lainsäädännön mukaan poistoero ei voi olla negatiivinen. Jos poistoero olisi negatiivinen, tarkoittaisi se käytännössä verotuksen poistojen olevan suurempia kuin kirjanpidon kokonaispoiston. Tämä ei ole sallittua EVL 54 §:n toisen momentin perusteella. Sen mukaan poistoina verovelvollinen ei saa vähentää enempää kuin mitä hän on verovuonna tai aikaisempina vuosina vähentänyt. Tässä tilanteessa poistoero merkitään taseessa nolaksi ja KILA:n lausunnon 1996/1380 mukaan poistoeron negatiivinen määrä vähennetään tuloslaskelmassa poistoeron muutoksena.

Yhteenvetona edellä olleista esimerkeistä sanottakoon, että sekä hyllypoistoesimerkissä että poistoeroesimerkissä hyödykkeen EVL:n poistot ovat yhtä suuria. Jos hyödykkeen EVL-poisto on KPL:n poistoja suurempi, joudutaan ottamaan käyttöön poistoeron käsite. Jos hyödykkeen KPL:n poistot ovat syystä tai toisesta hyödykkeen EVL:n poistoja suuremmat, muodostuu hyllypoistoa. Kun hyödyke on kirjanpidossa kokonaan poistettu, aletaan käyttää edellisinä tilikausina hyllylle jätettyjä poistoja. Hyllypoistoa voidaan

pitää poistoeron vastakohtana. Seuraavaksi käsitellään käytännön tilintarkastustoiminnassa vastaan tulleita ongelmia.

Kaikissa tilanteissa verotuksessa tehtävän poiston edellytyksenä ei ole kirjanpidossa tehtävä tulosvaikutteinen poistokirjaus. KILA lausunnossa 2005/1750 tilinpäätösperiaatteiden muutokset ja edellisiä tilikausia koskevien virheiden oikaisu tehtiin vain omaan pääomaan. Oikaisu tehtiin erään edellisten tilikausien voitto/tappio. Vertailuvuoden tuloslaskelmaa ei tarvinnut muuttaa vertailukelpoiseksi. Huomionarvoista on, etteivät tehdyt oikaisu olleet tulosvaikutteisia. Ratkaisussa oman pääoman kirjauksen arvioitiin riittävän täyttämään vaatimus kirjanpitosidonnaisuudesta.

Elinkeinotoiminnassa käytetyn vesialuksen EVL:n ja KPL:n poistojen yhteensovittaminen on aiheuttanut haasteita käytännön yritystoiminnassa. Elinkeinotoiminnassa käytetyn vesialuksen poisto on EVL 30 §:n mukaan 25 % menojäännöspoisto. Kirjanpidossa yhtiö voisi pitää parempana esimerkiksi 15 % tasapoistoa enemmän kuin EVL:n mukaista menojäännöspoistoa. Käytännön ongelmia voi aiheuttaa aluksen myynnin ilmentäminen kirjanpidossa. Alus on tyypillisesti kirjanpitovelvollisella huomattava omaisuus, kuten myös linja-auto on linja-autoyrittäjällä, ja tällöin yhtiön omistaja mahdollisesti voi haluta tulouttaa kirjanpidossa aluksen myyntivoiton suoraan, eikä jättää sitä kirjanpidossa tuloutumaan epäsuorasti poistopohjaa vähentäen. Aluksen myyntivoiton tai -tappion suora tuloutus olisi mahdollista myös verotuksessa, jos hyödykkeen poistomenetelmä olisi tasapoisto. Edellä mainittu aluksen kuuluminen EVL 30 §:n mukaiseen koneisiin ja kalustoon estää myyntivoiton suoran tulouttamisen. EVL 30 §:n mukaan myyntivoitto ei tuloudu verotuksessa suoraan vaan epäsuorasti menojäännöstä vähentäen. Tällöin syntyy ero kirjanpidon ja verotuksen välillä, koska poistopohjat erkanevat.¹⁸⁵

Tässä tutkimuksessa käsitellyn aiheen kannalta huomionarvoinen on KHO:n melko tuore ratkaisu KHO 2015:43. Siinä käsiteltiin muun muassa verotuksen poistojen kirjanpitosidonnaisuutta. Tulkintaongelmana tapauksessa oli, voidaanko verotuksessa vähentää lainkaan liikearvon poistoa, jos vastaavaa poistokirjausta ei ollut tehty kirjanpidossa. Osuuskunta oli tehnyt liiketoimintansa verollisen apportiluovutuksen tytäryhtiölleen A Oy:lle. Kyseessä oli konsernin sisäinen liiketoiminnan luovutus. Luovutukseen ei vero-

¹⁸⁵ KHT 2016b.

tuksessa sovellettu EVL 52 d §:n liiketoimintasiirtosäännöstä. Luovutuksessa oli hyödykkeiden hintana käytetty hyödykkeiden käypiä arvoja.

Osuuskunnan kannalta luovutetun liiketoiminnan hyödykkeiden luovutushintojen ja niiden poistamattomien hankintamenojen erotus oli veronalaista tuloa. Osuuskunnan kannalta kyseessä oli normaali liiketoiminnan kauppa. Luovutettujen hyödykkeiden hankintameno A Oy:n kirjanpidossa oli hyödykkeiden poistamaton hankintameno osuuskunnan kirjanpidossa, eli kirjanpidollisesti noudatettiin arvojatkuvuutta. Liiketoiminnan luovutuksessa maksettu hinta oli suurempi kuin luovutetun omaisuuden tasearvo, mistä johtuen vastaanottavaan yritykseen syntyi verotuksessa liikearvoa.

Oikeudellisesti ei ollut epäselvää, että liikearvo oli EVL 7 §:n mukainen tulon hankkimisesta johtunut meno. Erimielisyyttä ei ollut myöskään siitä, voiko liikearvon poistaa EVL 24 §:n mukaisesti pitkävaikutteisena menona. A Oy:n KVL:lle toimittaman selvityksen mukaan liiketoiminnan luovutussuunnitelmassa kirjanpidossa valittu kirjaustapa vastasi vallitsevaa kirjaustapaa kuin vastaavissa konsernin sisäisissä liiketoimissa Suomessa ja muualla maailmassa. Osuuskunnalla ja tytäryhtiöllä ei olisi ollut selkeitä perusteita poiketa näistä kirjaamalla apporttiluovutuksen yhteydessä kirjanpitoon liikearvoa.

VOVA vaati KHO:ssa, että A Oy ei saisi tehdä liikearvosta EVL 24 §:n mukaisia poistoja ja/tai EVL 40 § tai 41 §:n mukaisia vähennyksiä, koska EVL 54 §:n toisen momentin mukaan verovelvollinen ei saa vähentää poistoina suurempaa määrää kuin mitä hän on verovuonna ja aikaisemmin kirjanpidossaan vähentänyt. Tapauksen oikeudellinen ongelma voidaan jakaa kahteen osaan

- 1) Onko liikearvo vähennyskelpoinen pitkävaikutteinen meno
- 2) Jos liikearvo on vähennyskelpoinen meno, milloin sen saa vähentää kuluna

Ensimmäinen ongelma on laajuusongelma, eli mitä menoja voi vähentää verotuksessa kuluina. Toinen ongelma on jaksotusongelma, eli milloin menoja voi vähentää kuluna ja kuinka suuri vähennys vuosittain sallitaan. Kohdan 1) ongelmasta ei ollut epäselvyyttä. Liikearvoa pidetään vähennyskelpoisena menona. Toiseen ongelmaan liittyen valitusta kirjanpidollisesta menettelystä johtuen kirjanpitoon en muodostunut liikearvoa, mutta

verotukseen liikearvoa syntyi. VOVA:n vaatimuksen mukaan liikearvoa ei saisi vähentää verotuksessa, koska vastaavaa poistoa ei ole tehty kirjanpidossa. VOVA:n tulkinnan mukaan myös kohdan 2) oikeudellinen ongelma on laajuusongelma. Mutta silti VOVA perustaa vaatimuksensa EVL 54 §:ään, mikä sääntelee jaksotusongelmaa eikä laajuusongelmaa. VOVA:n KHO:lle toimittamassa vastineessa voidaan näin ollen nähdä ristiriitaisuus. KHO ratkaisi asian verovelvollisen hyväksi – liiketoimintasiirrossa syntynyt liikearvo voidaan poistaa EVL 24 §:n mukaisesti pitkävaikutteisena menona.

Järvenojan mukaan ratkaisu KHO 2015:43 on merkittävä kirjanpitosidonnaisuuteen liittyviä tulkintaongelmia selkeyttävä. Ratkaisun mukaan EVL 54.2 § sääntelee vain jaksotusongelmaa, ja EVL 54.2 §:ää ei voi käyttää apuna tulkinnassa laajuusongelmaa käsittelevässä ongelmassa.¹⁸⁶ KHO:n ratkaisua voidaan pitää oikeana. Asiaan liittyen myös muussa oikeuskirjallisuudessa on pidetty ratkaisua KHO 2015:43 edeltänyttä KVL:n lokakuussa 2013 tekemää ratkaisua KVL 46/2013 perusteltuna ja seuraavaksi käsiteltävän KHO:n ratkaisun KHO 2002:81 linjan mukaisena.¹⁸⁷

Hieman vanhempaa ratkaisua KHO 2002:81 voidaan pitää verotuksen kirjanpitosidonnaisuuden kannalta mielenkiintoisena.¹⁸⁸ Tapauksessa verovelvollinen osti toisen yhtiön koko osakekannan ja maksoi hankkimansa osakkeet EVL 52 f §:n mukaisella osakevaihdolla. Hankittujen osakkeiden hankintameno myöhemmin ne luovutettaessa oli osakkeiden käypä arvo osakevaihdon hetkellä. Näin vaikka osakkeiden hankintameno oli kirjattu kirjanpitoon alempaan hintaan. Osakkeiden hankintamenona kirjanpidossa pidettiin KILA:n lausunnon 1999/1591 mukaan hankitun yhtiön oman pääoman nettoarvoa. KHO:n perustelujen mukaan apportin arvostuksesta verotuksessa ei ole nimenomaisia säännöksiä. KHO lisäksi toteaa oikeuskäytännön mukaan vaihdossa saadun omaisuuden verotuksen hankintamenona pidetyn sen käypää arvoa vaihdon hetkellä.

Oikeuskirjallisuudessa Järvenoja on kommentoinut ratkaisua KHO 2002:81 ja esittänyt tehdyille päätökselle lisää perusteluja. Järvenojan mukaan yritysjärjestelydirektiivin ta-

¹⁸⁶ Järvenoja 2016, s. 7.

¹⁸⁷ Engblom ym. 2015, s. 115. Teoksessa kommentoitiin KVL:n ratkaisua 46/2013, koska ratkaisua KHO 2015:43 ei ollut teoksen luvun 2 kirjoitushetkellä julkaistu. VOVA valitti ratkaisusta KVL 46/2013 KHO:hon. KHO otti asian tutkittavakseen. KHO ei muuttanut KVL:n ratkaisua ja julkaisi ratkaisun KHO 2015:43.

¹⁸⁸ Kappaleessa 4.2.4 tarkasteltiin ratkaisua KHO 2002:81 osakevaihdon kannalta, tässä ratkaisua tarkastellaan verotuksen kirjanpitosidonnaisuuden kannalta.

voitteilla voidaan perusteella hankkivan yhtiön verotuksessa käyvän arvon käyttöä hankittujen osakkeiden hankintamenona. Jos osakevaihdossa hankittujen osakkeiden hankintamenoa ei asetettaisi käypään arvoon, tulisi osakkeet myöhemmin luovutettaessa mahdollinen arvonnousu verotetuksi kahteen kertaan. Osakkeet luovuttaneesta tahosta tulee osakkeet hankkivan yrityksen omistaja ja hankitut osakkeet luovutettaessa verotus realisoituisi sekä osakkeet luovuttaneen tahon ja osakkeet hankkineen yrityksen verotuksessa. Tämä ei ole yritysjärjestelydirektiivin tavoitteiden mukaista.¹⁸⁹ Järvenojan kommentti on perusteltu. Ei ole yritysjärjestelydirektiivin tavoitteiden mukaista verottaa arvonnousua kahteen kertaan. Jos veroasiamiehen vaatimus olisi hyväksytty, hankkivan yhtiön osakkeiden hankintamenona olisi käytetty oman pääoman nettoarvoa ja hankkivan yhtiön kannalta se olisi saanut osakevaihdossa omaisuutta, mikä on arvostettu verotuksessa käypää arvoa alhaisempaan arvoon. Omaisuuden vaihto, missä vaihdossa saatu omaisuus arvostetaan toisella vaihdon osapuolella käypään arvoon ja toisella osapuolella käypää arvoa alempaan arvoon, ei toteuta tasavertaisten markkinaosapuolten välisen vaihdannan tunnusmerkkejä.

Järvenojan mukaan jos osakevaihdolla hankitut osakkeet myydään ulkopuoliselle lyhyen ajan kuluessa niiden hankkimisesta, tilanteeseen voidaan mahdollisesti soveltaa veronkiertosäännöstä EVL 52 h §. Sen mukaan jatkuvuuden verotuksessa mahdollistavia EVL:n 52 ja 52 a-52 g §:ssä olevia säännöksiä ei sovelleta, jos on ilmeistä, että järjestelyjen yksinomaisena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista on ollut veron kiertäminen tai veron välttäminen.¹⁹⁰

Engblom ym. näkemyksen mukaan ratkaisu KHO 2002:81 voitaneen tulkita yleisemminkin kannanotoksi, jonka mukaan jos hyödykkeen arvo kirjanpidossa on jostain syystä irtaantunut hyödykkeen arvosta verotuksessa, poisto verotuksessa voidaan tehdä ilman kirjanpitosidonnaisuuden vaatimusta. Tästä voitaneen vetää johtopäätös poiston kirjanpitosidonnaisuuden ulottumisesta vain sellaisiin hyödykkeisiin, joiden hankintamenot ovat samat verotuksessa ja kirjanpidossa.¹⁹¹

Ratkaisun KHO 2002:81:n perusteluissa lisäksi todetaan, ettei käyttöomaisuuden arvonnousu, jolla kirjanpitoarvo nostetaan käyvän arvon tasolle, ole verotuksessa vähennys-

¹⁸⁹ Järvenoja 2016, s. 24–25.

¹⁹⁰ Järvenoja 2007, s. 346–347.

¹⁹¹ Engblom ym. 2015, s. 114.

kelpoinen meno. Lausetta voidaan pitää vähintäänkin ongelmallisena. Arvonkorotuksen ei tulisikaan olla verotuksessa vähennyskelpoinen meno. Jos osakkeiden kirjanpitoarvon nosto konsernin sisäisillä osakevaihoilla olisi mahdollista, KHO:n perustelujen mukaan se mahdollistaisi väärinkäytökset. Tytäryhtiöiden osakkeiden hankintameno voitaisiin nostaa keinotekoisesti käypään arvoon mahdollistaen osakkeiden myynnin ilman luovutusvoitosta maksettavaa veroa.

Seuraavaksi käsitellään KPL:n ja EVL:n sääntelyn yhteensovittamisen ongelmia liittyen lisäpoistoihin ja hyllypoistoihin. Ensin tarkastellaan KPL:n ja EVL:n sääntelyä liittyen lisäpoistoihin, sitten tarkastellaan aiheeseen liittyvää oikeuskäytäntöä, ja lopuksi tarkastellaan lisäpoistoihin liittyvää kirjanpidon ja verotuksen käsittelyn eroavaisuuksien käytännön vaikutuksia yritystoiminnalle. Hyllypoistojen käsite määriteltiin tämän tutkimuksen kappaleessa 3.4. EVL 54 §:n mukaan verovelvollinen saa vähentää vaihto- ja sijoitusomaisuuteen kuuluvien hyödykkeiden hankintamenoja verotuksessa vain, jos ne on vähennetty verovuonna tai aikaisemmin kirjanpidossa.

Tässä luvussa keskitytään hyllypoistoihin liittyvään oikeuskäytäntöön ja yritysten taloushallinnon vastuuhenkilöiden kohtaamiin käytännön ongelmiin. Hyllypoistoihin liittyvät ongelmat eivät johdu EVL 54 §:n tulkinnan epäselvyyksistä, vaan ennemminkin ongelmia aiheuttaa pykälän soveltaminen käytännössä. Kirjanpidon ammattilaisten kokemuksen mukaan ei ole epätavallista, että poistoerot tai hyllypoistot on yrityksissä laskettu väärin.¹⁹²

5.2 Lisäpoistoon liittyvät ongelmat

5.2.1 Lisäpoisto kirjanpidossa

Kirjanpidossa poistot on lähtökohtaisesti tehtävä noudattaen suunnitelman mukaisia poistoja. Pysyviin vastaaviin kirjatun omaisuuserän poisto aika kirjanpidossa voi olla jopa useita vuosikymmeniä. Olisi epärealistista olettaa, että poistosuunnitelmissa aina

¹⁹² KHT 2016a.

pystyttäisiin. Tästä johtuen kirjanpitovelvollisilla tulee vastaan tilanteita, joissa poistosuunnitelmaa tarvitsee muuttaa. Poistosuunnitelmaa ei kuitenkaan saa muuttaa tilikauden tuloksen parantamiseksi.¹⁹³

Tarvetta poistosuunnitelman muutokselle ei saa kirjanpitovelvollisilla tapahtua jokaisella tilikaudella. Toimintaa pitää pystyä suunnittelemaan niin pitkälle, että poistoperiaatteet voidaan pitää samoina pitkiäkin aikoja. Lähtökohtaisesti niiden tulisi olla samoja vähintään 3-5 vuotta. Mikäli verovelvollisen liiketoiminta muuttuu niin laajasti, että jostakin liiketoiminnasta luovutaan tai siirrytään käyttämään olemassa olevaa kalustoa eri tavalla, tulee poistoperiaatteita arvioida uudelleen. Esimerkkinä edellä mainitusta voidaan mainita henkilökuljetusyritys, joka alkaa käyttää linja-autoja kaupunkiliikenteen sijaan kaukoliikenteessä. Lähtökohta kirjanpidossa on hyödykkeen 100 % poistot sen taloudellisena vaikutusaikana. Verotuksen voi tältä kannalta ajatella seuraavan kirjanpitoa, ja jossain tilanteissa tästä ominaisuudesta on kirjanpitovelvollisille hyötyä ja jossain tilanteista siitä on haittaa.¹⁹⁴

Kirjanpidossa KPL 5:5 §:n mukaan aineellisen omaisuuden poistot tulee tehdä käyttäen suunnitelman mukaisia poistoja. Aineettoman omaisuuden poistojen sääntely on KPL 5:5 a §:ssa. Pykälissä säännellään suunnitelman mukaisten poistojen periaatteet eli hankintameno poistetaan suunnitelman mukaisesti hyödykkeen vaikutusaikana. Aineellisen hyödykkeen, minkä arvioidaan tuottavan tuloa useana tilikautena, poistot säännellään KPL 5:5 §:ssä tehtäväksi suunnitelman mukaisilla poistoilla. Vastaavasti aineettoman hyödykkeen, minkä arvioidaan tuottavan tuloa useana tilikautena, poistot säännellään KPL 5:5a §:ssä tehtävän suunnitelman mukaisilla poistoilla.¹⁹⁵

Vuoden 2016 alussa voimaan tulleen kirjanpitolain 5:13 §:n mukaan jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämän tulon arvioidaan olevan pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi¹⁹⁶. Huomioitavaa on pykälän viimeisen

¹⁹³ Leppiniemi – Walden 2014, s. 256.

¹⁹⁴ KHT 2016b.

¹⁹⁵ Leppiniemi – Kisanlahti 2016, s. 242.

¹⁹⁶ Uuden KPL:n esitöiden mukaan arvonalennuksen tekemisen kriteerejä on täsmennetty kirjoittamalla ne hieman sallivampaan muotoon. Vanhassa KPL 5:13 §:ssa vaadittiin arvonalennuksen kriteeriksi tulon oleminen pysyvästi poistamatonta hankintamenoa pienempi. Muutoksen jälkeen arvonalennuskirjauksen

lauseen sanamuoto, tulosvaikutteinen arvonalennuskirjaus on tehtävä ilman kirjanpito-velvollisen mahdollista omaa harkintaa. On otettava huomioon, että arvonalennuskirjausta ei tehdä, jos poistosuunnitelma on osoittautunut virheelliseksi, toisin sanottuna vuosittainen poistoprosentti on ollut liian pieni. Kirjanpitolautakunnan lausunnon 2008/1810 mukaan jos poistosuunnitelmassa on tehty liian pieniä poistoja, hyödykkeen virheellinen arvostus korjataan tekemällä kerralla vaadittavan suuruinen kertapoisto. Lisäksi KILA toteaa hyvän kirjanpitotavan vastaiseksi tilanteen, missä poistopolitiikasta johtuen hyödykkeen tasearvo on olennaisesti sen käypää arvoa korkeampi. KILA tuli lausunnossaan 2007/1795 vastaavaan johtopäätökseen, eli taseessa yliarvostettuun hyödykkeeseen tuli kohdistaa arvonalentumiskirjaus. Arvonalennus voidaan tehdä KPL 5:13 §:n perusteella, jos hyödykkeen tai sijoituksen tulevaisuudessa kerryttämä tulo on pystyvästi alhaisempi kuin poistamaton hankintameno. Käyttöomaisuushyödykkeestä arvonalennusta ei yleensä voi tehdä alentuneen todennäköisen luovutushinnan perusteella.¹⁹⁷ Jos hyödyke on sijoituksen luonteinen tai kirjanpitovelvollinen on tehnyt päätöksen sen myynnistä, tulee KILA:n lausunnon 2012/1883 mukaan hyödykkeen tulevaisuudessa tuottama arvioida todennäköisen luovutushinnan perusteella.

KPL 5:13 §:n mukainen arvonalentumispoisto on aina toissijainen suhteessa KPL 5:5 §:ssa säänneltyihin suunnitelman mukaisiin poistoihin. KILA:n yleisohjeen mukaan jos pystyvän vastaavan tulonodotuksissa on ennalta-arvaamaton pystyvälunteinen tulonodotusten väheneminen, voidaan joutua tekemään arvonalentumiskirjaus. KILA:n yleisohjeessa mainitaan esimerkkeinä arvonalentumisen mahdollisesti osoittavista indikaattoreista omaisuuserän vahingoittuminen, hyödykkeen lähitulevaisuudessa tapahtuvan käyttömäärän tai -tavan muuttuminen, lähitulevaisuudessa tapahtuva teknologinen tai markkinaympäristön kehitys liiketoiminnan alalla, jolla kirjanpitovelvollinen toimii tai sisäisen raportoinnin ennusteet pysyvän vastaavan alemmista tulonodotuksista.¹⁹⁸ Käytännön esimerkkejä edellä mainitun kaltaisista kertaluonteisista, äkillisen arvonalentumisen aikaansaavista tapahtumista ovat esimerkiksi tulipalo, vesivahinko tai muu hyödykkeen tuhoutuminen kokonaan.

perusteeksi riittää kirjanpitovelvollisen tekemä arvio tulon jäämisestä pysyvästi poistamatonta hankintamenoa pienemmäksi. HE 89/2015, s. 93–94.

¹⁹⁷ Leppiniemi – Walden 2014, s. 236.

¹⁹⁸ KILA 2007, s. 19–20.

Jos KPL 5:13 §:n mukainen arvonalentumispoisto osoittautuu aiheettomaksi, tulee tehdä KPL 5:16 §:n mukainen kulukirjauksen oikaisu. Tällä tavalla ei kuitenkaan saa kirjata tulosvaikutteisesti realisoitumatonta arvonnousua. Hyödykkeen arvo on mahdollista korottaa suuremmaksi kuin alkuperäinen hankintameno, mutta siinä tapauksessa vastakirjaus tulee tehdä KPL 5:17 §:n mukaisesti arvonorotusrahastoon.¹⁹⁹

5.2.2 Lisäpoisto verotuksessa

Lisäpoistoja on mahdollista tehdä EVL:n sääntelyn mukaan käyttöomaisuudesta. EVL:n sääntelyssä tehdään jako koneiden ja kaluston lisäpoistoihin ja muun käyttöomaisuuden lisäpoistoihin. Lisäpoistojen sääntelyä EVL:ssä voidaan pitää suoraviivaisena. Aloite lisäpoiston tekemiseen tulee aina verovelvolliselta, ja lisäpoisto tulee tehdä verotuksen lisäksi myös kirjanpidossa.²⁰⁰

Koneiden ja kaluston lisäpoistosta säännellään EVL 32 §:ssa. Sen mukaan lisäpoisto saadaan tehdä, jos verovuoden päättyessä kyseisen omaisuuden käypä arvo on alhaisempi kuin koneiden ja kaluston poiston jälkeinen jäljellä oleva menojäännös arvonalennemisen, tuhoutumisen, vahingoittumisen tai muun syyn vuoksi. Tässä tilanteessa voidaan tehdä lisäpoisto, millä koneiden ja kaluston menojäännös alennetaan käypään arvoon. Andersson – Penttilän mukaan lisäpoisto olisi mahdollista tehdä myös tilanteessa, jos omaisuuden käyttöaikana on tehty liian pieniä poistoja ja verovuoden lopussa omaisuuden poistamaton hankintameno on sen käypää arvoa suurempi. Tällainen voisi tulla kyseeseen erityisesti nopeasti arvoaan menettävän omaisuuden tapauksessa. Andersson – Penttilä mainitsee mahdollisiksi syiksi tehdä EVL:n lisäpoisto vakuuttamattoman tai alivakuutetun käyttöomaisuuden tuhoutuminen tai hankitun käyttöomaisuuden sopimattomuus tulonhankkimistoimintaan.²⁰¹

Muun käyttöomaisuuden kuin koneiden ja kaluston lisäpoistosta säännellään EVL 40 §:ssa. Siinä noudatetaan samaa pääsääntöä kuin koneiden ja kaluston kanssa, eli lisäpoiston avulla omaisuuden poistamaton hankintameno voidaan alentaa käyvän arvon

¹⁹⁹ Rekola-Nieminen 2016, s. 148.

²⁰⁰ Mattila 2010, s. 465.

²⁰¹ Andersson – Penttilä 2014, s. 577–578.

tasolle. Väestönsuojan, vesistön ja ulkoilman saastumista estävän tai maakaasun jakeluverkoston rakennelmien lisäpoistoista on lisäksi erityissääntelyä EVL 36 §:ssa, mutta niitä ei tarkastella tässä tutkimuksessa enempää.

5.2.3 Lisäpoisto oikeuskäytännössä

Tuomioistuinkäytännöstä on löydettävissä kolme ratkaisua, joidenka yhtenä asianana esiintyy lisäpoisto. Seuraavaksi tarkastellaan näitä ratkaisuja, minkä jälkeen tarkastellaan muutamia muita ratkaisuja, joita voidaan pitää lisäpoistojen tarkastelun kannalta relevantteina. Lisäpoistoa ei ole nostettu asianaksi yhdessäkään KHO:n julkaisemassa ratkaisussa viimeiseen 20 vuoteen.

Ratkaisun KHO 3.6.1996 T 1789 tapauksessa tytäryhtiön osakepääomaan oli tehty korotus, josta osa oli katettu investointivarauslain 10 §:n mukaisella investointivaruksella. Oikeudessa riideltiin, saako tytäryhtiön konkurssissa tehdä lisäpoistoa osakepääoman korotuksen osuudesta, mikä oli katettu investointivaruksella. Tuomioistuimen mukaan lisäpoiston käyttö oli tässä tilanteessa hyväksyttyä. Tällä ratkaisulla ei liene juurikaan painoarvoa nykyään, koska investointivarauslain mukaista investointivarausta ei ole saanut tehdä tilikaudelta, joka on päättynyt vuonna 1992 tai sen jälkeen.

Ratkaisun KHO 31.12.1993 T 5483 tapauksessa verovelvollinen ei saanut tehdä lisäpoistoa 1990-luvun alun laman takia arvoaan huomattavasti menettäneistä omistamalleen kiinteistöllä sijaitsevista rakennuksista. KHO:n mukaan rakennukset olivat pääasiassa verovelvollisen omassa käytössä ja siitä syystä yksinomaan seikat, että rakennusten arvot olivat alentuneet ja A Oy:lle oli rakennustoiminnan lamasta muodostunut ylikapasiteettia, ei näissä oloissa oikeuttanut kiinteistöyhtiöitä tekemään elinkeinotulon verotamisesta annetun lain 40 §:ssä tarkoitettua lisäpoistoa. Ratkaisua KHO 31.12.1993 T 5483 voidaan pitää merkittävänä oikeustilaa määrittävänä ratkaisuna, koska vielä 23

vuotta päätöksen jälkeen verohallinnon lisäpoistoa koskevan ohjeen sanamuodon voi olettaa pohjautuvan ratkaisuun KHO 31.12.1993 T 5483.²⁰²

Ratkaisun KHO 27.3.1986 T 1190 mukaan verovelvollinen sai tehdä käyttöomaisuudesta 340 559,49 markan lisäpoiston verovuonna 1978, vaikka oli myynyt pääosan käyttöomaisuudestaan jo verovuonna 1977 340 299,60 markan tappiolla. Vuoden 1977 lopussa verovelvollisen omistuksessa oli enää käyttöomaisuutta, jonka poistamaton hankintameno oli vain murto-osa seuraavana vuonna tehdystä lisäpoistosta. KHO:n mukaan lisäpoiston tekeminen ei ole sidottu verovuoteen, minkä aikana peruste lisäpoiston tekemiseen on syntynyt. Tätä voidaan pitää luonnollisena oikeustilan tulkintana, koska EVL 32 §:n sanamuodossa, mitä lain kohtaa käytettiin KHO:n ratkaisuselosteessa perusteluna, ei oteta kantaa milloin koneiden ja kaluston tai niihin verrattavan käyttöomaisuuden käypä arvo on laskenut menojäännöksen arvon alle.

Edellä mainittujen ratkaisujen lisäksi on löydettävissä kaksi muuta ratkaisua, joissa lisäpoistoa ei ole nostettu asiansaksi, mutta joilla on selkeä liityntä aiheeseen. Ratkaisussa KHO 19.12.2008 T 3372 verovelvollinen sai tehdä lisäpoiston aineettomasta käyttöomaisuudesta, joka oli verovuonna joko luovutettu tai jonka menetys oli todettu. Näin myös poiston osalta, mikä oli edellisinä verovuosina jätetty hyllylle.

Ratkaisun KHO 2014:149 mukaan verovelvollinen sai tehdä lisäpoiston kaltaisen poiston käyttöomaisuuteen aktivoituista asuinrakennuksen suunnittelukustannuksista sinä vuonna kun rakennushankkeesta luovuttiin. Näin vaikka suunnittelukustannusten aktivoimisen ja rakennushankkeesta luopumisen välillä oli aikaa 14 vuotta.

5.2.4 Kirjanpitovelvollisten kokemat lisäpoistoon liittyvät ongelmat

Tilikauden aikana tehtävien lisäpoistojen lukumäärää tai euromäärää ei ole rajoitettu, mutta kaikki lisäpoistot on pystyttävä kirjanpidolla perustelemaan. Esimerkkejä hyväk-

²⁰² Verohallinnon verkossa olevassa lisäpoistoja koskevassa ohjeessa mainitaan ” markkina-arvon lasku ei yksinään ole peruste lisäpoiston tekemiselle, jos hyödykkeellä on yhtiölle edelleen käyttöarvoa”. Ks. Verohallinto 2014, kappale Poistot ja lisäpoistot.

sytyistä lisäpoiston perusteista ovat omaisuuden myynti, palaminen, muu tuhoutuminen tai muu peruste. Lisäpoistojen käsittely kirjanpidossa ei yleensä aiheuta kirjanpitovelvollisille ongelmia. Pääsääntöisesti lisäpoistojen käsittely kirjanpidossa pystytään tekemään suoraviivaisesti. Jos omaisuuserien käsittely lisäpoistoon liittyen tehdään kirjanpitotolain ja -asetuksen mukaisesti, kirjanpidollisia ongelmia ei yleensä esiintyne. Mutta käytännön kokemusten mukaan lisäpoistojen saaminen hyväksytyksi verotuksessa koetaan ongelmalliseksi. Verohallinnon ennalta-arvaamatonta suhtautumista kirjanpitovelvollisten verotuksessa tekemiin lisäpoistoihin voidaan pitää ongelmana. Käytännön kokemusten mukaan veroviranomaisten suhtautuminen lisäpoistoihin lisäksi vaihtelee eri puolella Suomea. Esimerkiksi on esiintynyt tilanteita, joissa koneille ja kalustolle on hyväksytty yli 25 % menojäännöspoisto. Aina verovelvollisen vaatimusta tehdä lisäpoisto ei ole hyväksytty. Vaikka EVL:n sanamuodon mukaan lisäpoisto tulisi aina hyväksyä verotuksessa kun siihen on todelliset perusteet, käytännössä näin ei aina tapahdu. Tämä aiheuttaa heikkoa ennustettavuutta verotuksessa.²⁰³

Monesti omaisuuden arvon alentuessa ongelmaksi muodostuu, että lisäpoiston tekeminen täytyy erikseen perustella verotukseen, jotta se olisi vähennyskelpoinen kulu. Käytännössä verotuksessa voidaan vähentää vain lopullisia arvonalentumisia ja lopullisuuden osoittaa käytännössä hyödykkeen myynti tai tuhoutuminen. Tästä johtuen kirjanpitovelvollisen tekevät usein arvonalennuskirjauksia, mutta niitä ei yritetäkään verotuksessa vähentää. Tällöin erä jää myöhemmin verotuksessa poistoina vähennettäväksi. Edellä mainittu käytäntö aiheuttaa laskennallista verosaamista, mikä yleensä kirjaetaan.²⁰⁴

²⁰³ KHT 2016b.

²⁰⁴ KHT 2016b.

5.3 Hyllypoistoon liittyvät ongelmat

5.3.1 Hyllypoisto oikeuskäytännössä

Hyllypoistoihin liittyvää oikeuskäytäntöä ei ole viimeisten vuosikymmenten ajalta juurikaan saatavilla. Tämä ei ole yllättävää, koska hyllypoistoihin liittyvä oikeudellinen tila ei liene epäselvä. Aiheen alueelta on olemassa kolme KVL:n ja yksi KHO:n ratkaisu, jotka selkeyttävät hyllypoistojen oikeaa käsittelytapaa. Näitä päätöksiä käsitellään seuraavaksi.

Keskusverolautakunta teki vuonna 2003 ratkaisun KVL 2003/51, jonka mukaan verovelvollinen sai korottaa käyttöomaisuuden taloudellisena vaikutusaikana tekemiä poistoja, jos kyseisen käyttöomaisuuden poistoja on jätetty hyllylle. Luonnollisesti verovelvollinen ei saanut EVL 52 §:n toisen momentin mukaan myöhempinäkään vuosina vähentää enempää kuin verovuonna tai edellisinä vuosina kirjanpidossa oli vähennetty.

Asian käsittely jatkui KHO:ssa. KHO:n päätyi ratkaisussaan 2004 T 1206 vastakkaiseen päätökseen kuin KVL. KHO totesi ratkaisussaan 2004 T 1206, että verovuonna hyllytettyjä tasapoistoja ei voitu siirtää vähennettäväksi myöhempien vuosien tasapoistojen yhteydessä. Koska ratkaisussa viitataan EVL 24 §:ään, voidaan päätellä kyseessä olleen pitkävaikutteinen meno, joka poistetaan tasapoistoin todennäköisenä taloudellisena vaikutusaikana. EVL 24 §:n mukaan ei voi poistaa hyödykkeiden hankintamenoa, vaan ainoastaan pitkävaikutteisia menoja kuten esimerkiksi liikearvoa. KHO:n ratkaisun otsikossa ei suoraan sanottu, koska hyllylle jääneitä poistoja saa vähentää. Tältä osin voidaan ajatella oikeustilan jääneen ainakin hieman epäselväksi. Toisaalta EVL:n uusimassa kommentaarissa viitataan ratkaisuun 2004 T 1206, kun todetaan hyllylle jääneen osan hankintamenosta voi vähentää vasta, kun hyödykkeen 24 §:ssä tarkoitettu poistoai-
ka päättyy.²⁰⁵

Oikeustila on sittemmin selkiytynyt sen suhteen, milloin hyllylle jätettyjä tasapoistoja saa alkaa käyttää. Ratkaisun KHO 19.12.2008 T 3372 mukaan jos kirjanpitovelvollinen jättää jonain vuonna verotuksessa pitkävaikutteisen menon tasapoiston tekemättä, kysei-

²⁰⁵ Andersson – Penttilä 2014, s. 527 ja sivulla oleva av 9.

sen hyödykkeen hyllyllä olevat poistot voidaan aikaisintaan poistaa sinä vuonna kun käyttöomaisuuden EVL 24 §:n tai EVL 37 §:n mukainen poistoaika päättyy. Oikeus poistojen tekemiseen ei kuitenkaan katoa, jos verovelvollinen jättää verotuksen poistoja jonain vuonna tai vuosina tekemättä. Poistojen jättäminen hyllylle ei pienennä poistopohjaa, vain sen ajalliseen kohdistamiseen vaikutetaan.

Jos hyödykkeen verotuksen poistossa käytetään menojäännöspoistoa, KVL julkaisemattoman ratkaisun 1996:43 mukaan hyllylle jätetty poisto lisää enimmäispoiston laskentapohjaa. Toisin kuin tasapoistolla poistettavilla hyödykkeillä menojäännöspoiston tapauksessa hyllylle jätettyä poistoa voidaan hyödyntää jo alkuperäisen poistosuunnitelman aikana.

Hyllyllä olevat poistot voidaan liiketoimintasiirron jälkeenkin verotuksessa vähentää vastaanottavassa yhtiössä niin kuin ne olisi voitu vähentää siirtävässä yhtiössä, jos liiketoimintasiirto on tehty EVL 52 d §:n mukaisesti. Näin on todettu myös KVL:n ratkaisussa KVL 2000/126.

Ratkaisut KHO 19.12.2008 T 3372, KVL 1996:43 ja KVL 2000/126 huomioon ottaen hyllypoistojen käyttöön liittyvä oikeudentila lienee selkeä. Jos jonain vuonna jätetään hyllylle tasapoistona poistettavan pitkävaikutteisen menon tai hyödykkeen poistot, hyllylle jätetyt poistot voi poistaa poistosuunnitelman mukaisena viimeisenä vuonna. Hyllylle jätetty menojäännöspoisto on mukana poistopohjassa heti seuraavana vuonna.

5.3.2 Kirjanpitovelvollisten kokemat hyllypoistoon liittyvät ongelmat

Hyllypoistojen käyttöön liittyvät käytännön ongelmat eivät ole luonteeltaan ylittämättömän vaikeita, mutta niiden selvittely maksaa yrityksille sekä aikaa että rahaa. Ongelmia aiheuttaa muun muassa nykyisin käytössä olevien käyttöomaisuuskirjanpito-ohjelmien huono soveltuvuus hyllypoistojen laskentaan. Koska hyllypoistojen tekeminen ei käyttöomaisuuskirjanpito-ohjelmistolla aina suoraan onnistu, joutuvat yritysten taloushallinnon ammattilaiset käyttämään haamutilejä ja muita käytännön työssä opittuja

keinoja saadakseen käyttöomaisuuskirjanpidon ja pääkirjanpidon tilit täsmäämään. Edellä mainittujen keinotekkoisten ja tilapäisten ratkaisujen käyttö on altis virheille.²⁰⁶

Kirjanpitolain uudistuksen yhteydessä lakiin säädettiin vaatimus jäljitettävyysetjun (audit trail) aukottomuudesta myös veroilmoituksiin ja muuhun viranomaisraportointiin asti. Tämä tarkoittaa, että pääkirjanpidon tai osakirjanpitojen perusteella tulee kyetä osoittamaan esimerkiksi vähennyskeltottomien tai verovapaiden erien määrä, jotka tulevat veroilmoituksella oikaistaviksi. Näitä eria varten tulee kirjanpidoissa olla tarvittava määrä omia tilejään, jotta näitä oikaisueriä ei tarvitse erikseen poimia pääkirjanpidon tai osakirjanpidon tileiltä. Jatkossa siis olisi hyllypoistolaskennan oltava johdettavissa kirjanpidosta verohallinnon lomakkeelle, mikäli käytössä on käyttöomaisuuskirjanpito-ohjelma ja/tai -osakirjanpito. Poistoerojen vastaava laskenta on ollut jo olemassa, koska kirjaukset on ollut pakko tehdä kirjanpitoon, jotta poistot ovat verotuksessa vähennyskelpoisia. Käytännön kokemusten mukaan käyttöomaisuuden hyllypoistojen laskennan virheet veroilmoituksessa poikkeuksetta johtavat yritysten veronalaisen tulon liian suureen määrään ja siten liian suureen yrityksen maksamaan veron määrään. Jos yritysten veroilmoituksissa on virheitä, niiden korjaus maksaa rahaa joko yrityksen taloushallinnon työntekijöiden palkkoina tai konsulttien palkkioina. Nykyään käytettävät käyttöomaisuuskirjanpito-ohjelmat laskevat sekä omaisuusluokan yhteisen että jokaiselle tuotteelle erikseen jyvitetyn verotuksessa poistamattoman hankintamenon. Tämä jyvitys-menetelmä voi FIFO, hankintamenojen suhteellinen määrä tai jokin muu kohdistusperuste.²⁰⁷

²⁰⁶ KHT 2016a.

²⁰⁷ KHT 2016a.

6. YHTEENVETO

Tutkimuksessa ensin selvitettiin, miten KPL:n ja EVL:n poistojärjestelmien eroavat. Tätä asiaa lähestyttiin ensin tarkastelemalla, määritelläänkö hyödykkeen hankintameno samalla tavalla KPL:ssä ja EVL:ssä. Tutkimuksessa todettiin kirjanpidossa hyödykkeen hankintamenoa olevan KPL 4:5:n mukaan sen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot, johon lasketaan mukaan esimerkiksi maahantuonti-, rahti- ja asennusmenot. Tämän lisäksi hyödykkeen hankintamenoa voidaan lisätä jonkin verran hyödykkeen tuotantoon liittyviä hankinnan ja valmistuksen välillisiä menoja sekä hyödykkeen tuotantoon kohdistettavissa olevat korkomenot. Hankintamenoa jakaminen kirjanpidossa välillisiin ja välittömiin menoihin on uusi käsitepari vuoden 2016 alussa voimaan tullessa KPL:ssä. Sisällöllisesti kirjanpidon hankintamenoa käsite ei paljoakaan muuttunut. Verotuksessa vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden hankintamenoa lasketaan EVL 14 §:n mukaan hyödykkeen hankinnan ja valmistuksen muuttuvat menot. Lisäksi EVL 14 §:n mukaan hankintamenoa luetaan myös KPL 4:5 §:n sääntelyn mukaisesti kirjanpidossa hankintamenoa luetut kiinteät menot ja korkomenot. Yhteenvedon edellä mainituista voidaan todeta KPL:n ja EVL:n hankintamenoa määrittelyjen olevan samankaltaisia.

Seuraavaksi tutkimuksessa tarkasteltiin, miten hyödykkeiden hankintamenoista tehdään poistoja KPL:n ja EVL:n mukaan. Kirjanpitolaian systematiikan mukaan poistoja tehdään hyödykkeistä, joidenka oletetaan tuottavan tuloa useamman tilikauden aikana. Hyödykkeiden hankintamenoa jaksottamista kirjanpidossa säännellään KPL:n 5. luvussa. Kirjanpidossa poistot tulee tehdä KPL 5:5.1 §:n mukaan lähtökohtaisesti suunnitelman mukaisina poistoina. Tuleville tilikausille jaksotettu osuus hyödykkeen hankintamenoa aktivoidaan taseeseen. Poistojen tarkoitus on jakaa käyttöomaisuuden hankintameno vähennettäväksi usealla tilikaudella. Tällä ei ole mitään yhteyttä omaisuuden arvon alenemisen tai kulumisen kanssa. Ennemmin on kyse meno-tulo -teorian mukaisesta poistojen käsityksestä, eli käyttöomaisuus poistetaan sinä aikana kun sen uskotaan tuottavan yritykselle tuottoja. Poiston voidaan ajatella tarkoittavan käyttöomaisuuteen kuuluvan hyödykkeen tulontuottamiskyvyn heikentyneen.

Käyttöomaisuuden jaksottamista säännellään EVL 30-45 §:ssa. Verolainsäädäntö ei tunne kirjanpidossa käytettyjä suunnitelman mukaisia poistoja. Verotuksessa käytettävät poistomenetelmät voidaan jakaa kolmeen ryhmään eli menojäännöspoistoon, tasapoistoon substanssipoistoon. Kirjanpidon ja verotuksen poistojärjestelmät ovat erillisiä, mutta niissä on myös joitakin riippuvuuksia. Yksi tärkeimmistä riippuvuuksista on EVL 54 §:n toinen momentti, minkä mukaan hyödykkeen verotuksen poistot eivät saa olla suuremmat kuin kirjanpidon kokonaispoistot. Toisaalta kirjanpidon poistojen etupainotisuus suhteessa verotuksen poistoihin on sallittua. Hyödyke, jonka poistot tehdään menojäännöspoistona EVL 30 §:n mukaan, luovutuksesta saadut tulot eivät ole suoraan tulosvaikutteisia. Tällaisten hyödykkeiden luovutushinnat vähentävät kirjanpitovelvollisen poistolaskennassa käyttämää menojäännöstä EVL 30 § toisen momentin mukaisesti. EVL:n poistot joustavat, koska poistoja voidaan jättää hyllylle. Vaikka poisto on tehty kirjanpidossa, sitä ei tarvitse vaatia vähennettäväksi verotuksessa. EVL:ssä ei ole säännelty laatimisperiaatteiden jatkuvuutta tilikaudesta toiseen. Siinä on säännelty ainoastaan poistoperiaatteiden maksimit joko poistoprosenttina tai joillekin hyödykkeille määriteltynä maksimipoistoaikana.

Jos kirjanpitovelvolliselle muodostuu hyödykkeen poistoista poistoeroa, tarkoittaa se hyödykkeen tilikauden aikaisten EVL:n poistojen olleen suuremmat kuin KPL:n suunnitelman mukaisten poistojen. Poistoeron muutos on tulosvaikutteinen erä. Kirjanpitovelvollisen myydessä pystyviin vastaaviin kuuluva hyödyke, siihen mahdollisesti liittyvä poistoero on tulosvaikutteinen.

Hyllypoistoja, tarkemmin ilmaistuna poistojen hyllylle jättämistä ja myöhemmin hyllylle jätettyjen poistojen käyttämistä, voidaan pitää poistoeron vastakohtana. Hyllypoistoa muodostuu, jos hyödykkeen poisto kirjanpidossa on suurempi kuin verotuksessa. Hyllypoistoa muodostuu sen verran, mitä kirjanpidon poisto on verotuksen poistoa suurempi. Jos poistoja on jätetty hyllylle, menojäännöspoistoissa hyllylle jätetty poisto lisää heti seuraavana verovuonna hyödykkeen poistopohjaa, tasapoistoissa hyllytetty poisto voidaan poistaa aikaisintaan viimeisenä poistosuunnitelman verovuonna. Syy hyllypoiston muodostumiselle voi siis olla kirjanpitovelvollisen oma tahto tai EVL:n sääntelystä johdettu. Verotuksen poistojen avulla voidaan aktiivisesti suunnitella esimerkiksi vahvistettujen tappioiden käyttämistä, jos ne uhkaavat vanhentua. Yhteenvetona voidaan mainita

KPL:n ja EVL:n poistojen olevan periaatteiltaan samankaltaisia. Tilanteissa joissa hyödykkeen KPL:n ja EVL:n poistot euromääräisesti eroavat, käytetään apuna käsitteitä poistoero ja hyllypoisto.

Seuraavaksi tutkimuksessa käsiteltiin yrityskauppojen ja -järjestelyjen vaikutuksia verotukseen ja kirjanpitoon. Terminä yritysjärjestely on esiintynyt ensin vero-oikeuden alalla. Yhteenvedona voidaan sanoa järjestelyjä tehtäessä verotuksellisten näkökulmien ollessa keskiössä ja kirjanpidollisten asioiden jäädessä vähemmälle huomiolle. Jos myynnin kohteena olevalla yrityksellä on verotuksessa hyödyntämättömiä tappioita, TVL 122 §:n sääntelystä johtuen lähtökohtaisesti menetetään oikeus käyttää edellä mainittuja vanhoja tappioita. Näissä tilanteissa verohallinnolta haetaan poikkeuslupaa tappioiden käyttämiseksi omistajavaihdoksen sitä estämättä. Nykyisin poikkeuslupa myönnetään aikaisempaa helpommin. Lupa myönnetään käytännössä kaikissa niissä tapauksissa, joissa yritystoiminnan jatkamiselle on edellytykset ja verotappioiden käyttö ei ole osa kaupan edellytyksiä.

Tutkimuksessa käsiteltiin EVL:n sääntelyn mukaisia veroneutraaleja yritysjärjestelyjä. Jos kansallinen tai kansainvälinen yritysjärjestely toteutetaan EVL 52–52 g §:ssä säännellyllä tavalla, siinä ei tapahdu verotuksellisesti luovutusta. Tutkimuksessa käsiteltiin kirjanpidon kannalta EVL:ssä säännelystä yritysjärjestelyistä vain sulautumista, jakautumista ja liiketoimintasiirtoa, koska niillä voidaan ajatella olevan liityntä kirjanpitoon. Jotta sulautuminen, jakautuminen tai liiketoimintasiirto olisi verotuksessa veroneutraali, siirtyvä omaisuus tulee arvostaa verotuksessa poistamattomaan hankintamenoon. Siirtyvän omaisuuden arvostukselle kirjanpidossa on kaksi mahdollisuutta. Se voidaan arvostaa käypään arvoon, tai yritysjärjestelyssä voidaan noudattaa arvojatkuvuutta, eli omaisuus arvostetaan vastaanottavassa yhtiössä siirtävän yrityksen käyttämään poistamattomaan hankintamenoon. Erityisesti huomionarvoista on mahdollisuus toteuttaa yritysjärjestely EVL:n mukaisesti veroneutraalisti, vaikka kirjanpidossa omaisuuden siirto toteutettaisiin käyttäen käypiä arvoja.

Suurin osa kirjanpitovelvollisten tilinpäätöksissä havaituista ongelmista aiheutuu tilinpäätöksen tai kirjanpidon laatijoiden osaamisen puutteesta, inhimillisistä erehdyksistä tai huolimattomuudesta. Usein virheitä tai tehottomuutta esiintyy tämän tutkimuksen alalla eli poistolaskennassa. Ongelmat eivät pääsääntöisesti johdu kirjanpidosta, koska

siinä käytetään suunnitelman mukaisia poistoja. Ongelmat johtuvat yleensä kirjanpidon ja verotuksen yhteensovittamisen haasteista. Kirjanpidon poistot toistuvat samansuuruisina vuodesta toiseen läpi käyttöomaisuuden taloudellisen vaikutusajan. Pienten kirjanpitovelvollisten on vaihtoehtoisesti mahdollista mukauttaa kirjanpidon poistot verotuspoistojen kanssa.

KPL 3:3.1 § 7. kohdan mukaan kirjanpidossa jokainen tase-erä tulee arvostaa hyödykekohtaisesti erikseen. Poistojen käsittely verotuksessa ei ole yhtä suoraviivaista kuin se on kirjanpidossa. Verotuksessa kaikkia poistoja ei lasketa hyödykekohtaisesti, vaan poistot tehdään koneista ja kalustosta yhtenä massana EVL:n kolmannessa luvussa säännellyn poistoprosentin sallimassa rajoissa. Suuremmissa yrityksissä kiinteistökirjanpito sekä koneiden ja kaluston hallinta on haasteellista omaisuuden suuresta määrästä johtuen. Koska kirjanpidossa ja verotuksessa käytettävät poistoprosentit ja -menetelmät eroavat, aiheutuu siitä käytännön taloushallinnossa luonnollisesti virheitä ja väärinkäsitä.

Kirjanpidossa poistot on lähtökohtaisesti tehtävä noudattaen suunnitelman mukaisia poistoja. Pysyviin vastaaviin kirjattun hyödykkeen poistoaika kirjanpidossa voi olla jopa useita vuosikymmeniä. Toimintaa pitää pystyä suunnittelemaan niin pitkälle, että poistoperiaatteet voidaan pitää samoina pitkiäkin aikoja. Lähtökohtaisesti niiden tulisi olla samoja vähintään 3-5 vuotta. Kirjanpitolain 5:13 §:n mukaan jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämän tulon arvioidaan olevan pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi. On otettava huomioon, että arvonalennuskirjausta ei tehdä, jos poistosuunnitelma on osoittautunut virheelliseksi, toisin sanottuna vuosittainen poistoprosentti on ollut liian pieni. Kirjanpitolautakunnan lausunnon 2008/1810 mukaan jos poistosuunnitelmassa on tehty liian pieniä poistoja, se korjataan tekemällä kerralla vaadittavan suuruinen kertapoisto. KPL 5:13 §:n mukainen arvonalentumispoisto on aina toissijainen suhteessa KPL 5:5 §:ssa säänneltyihin suunnitelman mukaisiin poistoihin. KILA:n suunnitelman mukaisia poistoja koskevan yleisohjeen mukaan jos pystyvän vastaavan tulonodotuksissa on ennalta-arvaamaton pystyvälunteinen tulonodotusten väheneminen, voidaan joutua tekemään arvonalentumiskirjaus.

Tutkimuksessa käsiteltiin KHO:n ratkaisua 2015:43, missä oikeudellisena ongelmana oli, saako liiketoiminnan veronalaisen luovutuksen jälkeen liikearvosta tehdä verotuksessa poistoja, jos kirjanpitoon ei muodostunut luovutuksessa liikearvoa. KHO:n mukaan liikearvon poistot olivat sallittuja. Ratkaisussa 2002:81 oikeudellisena ongelmana oli osakevaihdolla hankittujen osakkeiden hankintameno verotuksessa tilanteessa, missä osakkeiden hankintameno oli kirjattu taseeseen alempaan hintaan. Osakkeiden hankintamenona verotuksessa pidettiin osakkeiden käypää hintaa osakevaihdon hetkellä.

Seuraavaksi käsiteltiin KPL:n ja EVL:n sääntelyn yhteensovittamisen ongelmia liittyen lisäpoistoihin ja hyllypoistoihin. Kirjanpidossa lisäpoisto voidaan tehdä, jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämän tulon arvioidaan olevan pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi. Verotuksessa lisäpoisto voidaan tehdä, jos verovelvollinen osoittaa käyttöomaisuuteen kuuluvan kuluva omaisuuden käyvän arvon laskeneen arvonalenemisen, vahingoittumisen tai muun syyn vuoksi pysyvästi alle sen poistamattoman hankintamenon.

Lisäpoistoja on mahdollista tehdä EVL:n sääntelyn mukaan käyttöomaisuudesta. EVL:n sääntelyssä tehdään jako koneiden ja kaluston lisäpoistoihin ja muun käyttöomaisuuden lisäpoistoihin. Lisäpoistojen sääntelyä EVL:ssä voidaan pitää suoraviivaisena. Koneiden ja kaluston lisäpoistosta säännellään EVL 32 §:ssa ja muun käyttöomaisuuden EVL 40 §:ssa. Niiden mukaan lisäpoisto saadaan tehdä, jos verovuoden päättyessä kyseisen omaisuuden käypä arvo on pystyvästi alhaisempi arvonalenemisen, tuhoutumisen, vahingoittumisen tai muun syyn vuoksi kuin vuosittaisen poiston jälkeinen jäljellä oleva menojäännös. Lisäpoistoa ei ole nostettu asiansaksi yhdessäkään KHO:n julkaisemassa ratkaisussa viimeiseen 20 vuoteen.

Tilikauden aikana tehtävien lisäpoistojen lukumäärää tai euromäärää ei ole rajoitettu, mutta kaikki lisäpoistot on pystyttävä kirjanpidolla perustelemaan. Esimerkkejä hyväksytyistä lisäpoiston perusteista ovat omaisuuden myynti, palaminen, muu tuhoutuminen tai muu peruste. Käytännön kokemusten mukaan lisäpoistojen saaminen hyväksytyksi verotuksessa koetaan ongelmalliseksi. Verohallinnon ennakoiमतonta suhtautumista kirjanpitovelvollisten verotuksessa tekemiin lisäpoistoihin voidaan pitää ongelmana. Käytännön kokemusten mukaan veroviranomaisten suhtautuminen lisäpoistoihin lisäksi vaihtelee eri puolella Suomea. Tämä aikaansaa heikkoa ennustettavuutta verotuksessa.

Hyllypoistoihin liittyvää oikeuskäytäntöä ei ole viimeisten vuosikymmenten ajalta juurikaan saatavilla. Tämä ei ole yllättävää, koska hyllypoistoihin liittyvä oikeudellinen tila ei ole erityisen epäselvä. Ratkaisut KHO 19.12.2008 T 3372, KVL 1996:43 ja KVL 2000/126 huomioon ottaen hyllypoistojen käyttöön liittyvä oikeudentila on selkeä. Jos jonain vuonna jätetään hyllylle tasapoistona poistettavan pitkävaikutteisen menon tai hyödykkeen poistot, hyllylle jätetyt poistot voi poistaa poistosuunnitelman mukaisena viimeisenä vuonna. Hyllylle jätetty menojäännöspoisto on mukana poistopohjassa heti seuraavana vuonna. Mikäli tasapoistoja käyttävä hyödyke luovutetaan tai menetetään, tulee verotuksessa jäljellä oleva poistamaton hankintameno ja hyllyllä oleva poisto vähentää EVL 41 §:n mukaisesti sinä verovuonna, jonka aikana omaisuus luovutetaan tai sen menetys todetaan.

Hyllypoistoihin liittyvät ongelmat eivät johdu EVL 54 §:n tulkinnan epäselvyyksistä vaan ennemminkin ongelmia aiheutuu pykälän käytännön soveltamisessa. Kirjanpidon ammattilaisten kokemuksen mukaan ei ole epätavallista, että poistoerot tai hyllypoistot on yrityksissä laskettu väärin. Hyllypoistojen käyttöön liittyvät käytännön ongelmat eivät ole luonteeltaan ylitsepääsemättömän vaikeita, mutta niiden selvittely maksaa yrityksille sekä aikaa että rahaa. Ongelmia aiheuttaa muun muassa nykyisin käytössä olevien käyttöomaisuuskirjanpito-ohjelmien huono soveltuvuus hyllypoistojen laskentaan. Käytännön kokemusten mukaan käyttöomaisuuden hyllypoistojen laskennan virheet veroilmoituksessa poikkeuksetta johtavat yritysten veronalaisen tulon liian suureen määrään ja siten liian suureen yrityksen maksamaan veron määrään. Jos yritysten veroilmoituksissa on virheitä, niiden korjaus maksaa rahaa joko yrityksen taloushallinnon työntekijöiden palkkoina tai konsulttien palkkioina.