

JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO

Taloustieteiden tiedekunta

**KIRJANPIDON JA VEROTUKSEN SUHDE
1950-LUVULTA 2000-LUVULLE**

Laskentatoimi
Pro gradu -tutkielma
Toukokuu 2004

Laatija: Tarja Välimäki

Ohjaaja: Erikois tutkija
Aila Virtanen

JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO TALOUSTIETEIDEN TIEDEKUNTA

Tekijä	
Tarja Välimäki	
Työn nimi	
Kirjanpidon ja verotuksen suhde 1950-luvulta 2000-luvulle	
Oppiaine	Työn laji
Laskentatoimi	Pro gradu -tutkielma
Aika	Sivumäärä
Toukokuu 2004	77
Tiivistelmä – Abstract	
<p>Tutkielman tarkoituksena on analysoida ja tulkita kirjanpidon ja verotuksen suhteesta Suomessa käytyä keskustelua historian tutkimuksen keinoin. Tarkastelujakso ulottuu 1950-luvulta 2000-luvulle, ja aineistona käytetään Verotus-lehden artikkeleita vuosilta 1951–2003. Aineistoon on valittu ne 56 artikkelia, joissa ilmaistaan mielipiteitä kirjanpidon ja verotuksen suhteesta.</p> <p>Artikkeleiden kirjoittajat ovat kirjanpidon ja verotuksen asiantuntijoita, ja keskustelussa ovat olleet mukana eri osapuolet. Mielipiteitään ovat esittäneet niin verottajan, elinkeinoelämän, oikeustieteen kuin liiketaloustieteenkin edustajat. Muut ryhmät ovat saaneet äänensä kuuluviin melko tasaisesti, mutta elinkeinoelämän edustus on ollut hyvin vähäinen.</p> <p>Tutkielmassa käydään suorien lainausten avulla läpi kirjoittajien esittämiä kannanottoja. Niiden kautta on löydetty kullekin ajanjaksolle ominaisimmat mielipiteet kirjanpidon ja verotuksen välisestä suhteesta ja sidonnaisuudesta. Aihepiirien ja esitettyjen mielipiteiden perusteella tarkastelujakso on jaettu kolmeen lyhyempään ajanjaksoon. Ajanjaksoiksi muodostuivat vuodet 1951–1968, 1969–1989 ja 1990–2003.</p> <p>Vuoteen 1968 asti keskustelua leimasi ajatus kirjanpidon ja verotuksen läheisestä yhteydestä itsestäänselvyytenä. Vuosien 1969 ja 1989 välillä ryhdyttiin kiinnittämään huomiota verotuksen kirjanpitoa vääristävään vaikutukseen, ja 1990-luvulla alettiin korostaa kirjanpito- ja verolainsäädäntöjen erilaisia tarkoituksia. Aluksi yhtenäisyyttä perusteltiin ylimääräisen työn välttämiseksi. Nykyaikana korostuu yhä yhtenäisyyden puolustaminen, mutta kirjanpidon ehdoilla.</p>	
Asiasanat	
Kirjanpito, yritysverotus, verotuksen kirjanpitosidonnaisuus, Verotus-lehti, historian tutkimus	
Säilytyspaikka	
Jyväskylän yliopisto / Taloustieteiden tiedekunta	

SISÄLLYS

1 JOHDANTO.....	1
1.1 Tutkimuksen taustaa	1
1.2 Tutkimusmenetelmä	3
1.2.1 Tutkimusten tyypeistä	3
1.2.2 Laadullinen tutkimus	4
1.2.3 Laskentatoimen historiantutkimus	4
1.3 Tutkimusaineisto ja aiheen rajausta.....	7
1.4 Tutkimuskysymykset ja tutkielman rakenne	9
2 SAMMAKKOPERSPEKTIIVISTÄ LINTUPERSPEKTIIVIIN	11
2.1 Kirjanpidon ja verotuksen lähentyminen.....	11
2.2 Martti Saarion meno–tulo-teoria	13
2.3 Kansainvälistyminen kirjanpidon ja verotuksen suhteen kannalta	14
3 MENO–TULO-TEORIA VAKIINTUU – 1951–1968	17
3.1 Taloudellisen kasvun vuodet	17
3.2 Yritysverotuksen teemat vuosina 1951–1968.....	18
3.2.1 Poistot	19
3.2.1.1 Arvonvähennyksistä kuluiksi.....	19
3.2.1.2 Verotuspoistojen sitominen kirjanpidon poistoihin	20
3.2.1.3 Poistonkorotusasetus.....	22
3.2.2 Tappiontasaus	23
3.2.3 Verotuksen oikeellisuus	24
3.3 Kirjanpidon ja verotuksen suhde vuosina 1951–1968	27
3.4 1951–1968 – kokoavia päätelmiä	29
4 KANNUSTAVAMPAAN VEROTUKSEEN – 1969–1989.....	32
4.1 Uusi lainsäädäntö	32
4.2 Yritysverotuksen teemat vuosina 1969–1989.....	34
4.2.1 Vaihto-omaisuus	35
4.2.1.1 Vaihto-omaisuuden aliarvostus	35
4.2.1.2 Vaihto-omaisuuden hankintamenon käsite.....	37
4.2.2 Varaukset.....	38
4.2.3 Fuusio	39
4.3 Kirjanpidon ja verotuksen suhde vuosina 1969–1989	43
4.4 1969–1989 – kokoavia päätelmiä	47
5 KANSAINVÄLISEEN KÄYTÄNTÖÖN – 1990–2003	50
5.1 Eurooppalaistuminen ja IAS-standardit.....	50
5.2 Yritysverotuksen teemat vuosina 1990–2003.....	52
5.2.1 Luottotappiot	53
5.2.2 Pakolliset varaukset.....	55
5.2.3 Poistot	57
5.3 Kirjanpidon ja verotuksen suhde vuosina 1990–2003	59
5.4 1990–2003 – kokoavia päätelmiä	63
6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA YHTEENVETO.....	66
6.1 Kirjoittajien kannanotot ja perustelut	66
6.2 Vaikuttajat.....	67
6.3 Yritysverotuksen aiheet	68
6.4 Lopuksi	70
LÄHTEET	72

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustaa

Suomalaiselle lainsäädännölle on ominaista elinkeinoverotuksen läheinen kytkös kirjanpitoon. Yrityksen verotettava tulos lasketaan kirjanpidollisen tuloksen perusteella. Vuosikymmenien ajan sekä elinkeinoverolaki että kirjanpitolaki ovat tukeutuneet professori Martti Saarion kehittämään kirjanpidon dynaamiseen meno–tulo-teoriaan. Kirjanpitolaista viittaukset meno–tulo-teoriaan kuitenkin poistettiin nykyistä, vuoden 1997 lainsäädäntöä valmistellessa. Lakiin sisällytettiin myös kansainvälisen käytännön mukaisia staattisen tuloslaskentateorian elementtejä. Elinkeinoverolakimme perustana on edelleen meno–tulo-teoria, mutta kansainvälinen kehitys luo paineita myös elinkeinoverotuksen muuttamiseen.

Saario esitteli teoriansa 1940-luvulla, ja 1950-luvulla hänen ajatuksensa saivat yhä laajempaa kannatusta. Virallisen hyväksynnän meno–tulo-teoria sai vuoden 1968 elinkeinoverolain muodossa. Koska meno–tulo-teoria painottaa tuloksen eikä omaisuuden muodostumisen kuvaamista, se sopi erityisen hyvin verottajan tarpeisiin. Vuonna 1973 myös kirjanpitolakiin kirjattiin meno–tulo-teorian keskeiset periaatteet. Näin Saarion teoria syrjäytti aiemmin kirjanpitolakia hallinneen taseyhtälöteorian. (Puranen 1999, 17.)

Meno–tulo-teorian käyttöönotto sekä kirjanpitolaissa että elinkeinoverolaissa kytki nämä lainsäädännöt tiukasti yhteen. Elinkeinoverotuksen sidos kirjanpitoon luodaan elinkeinoverolain 54§:ssä, joka on kirjanpitosidonnaisuuden yleissäännös. Siinä rajataan eräät verotuksessa tehtävät vähennykset hyväksyttäväksi sillä edellytyksellä, että vastaavat kulukirjaukset on tehty myös kirjanpidossa. Säännöksen tarkoitus on estää tilanteet, joissa verovelvollinen voisi jakaa sellaista kirjanpidollista voittoa, josta ei ole maksettu veroa. (Puranen 1999, 181.) Täysin yhteneväisiä lait eivät kuitenkaan ole. Kirjanpidon ja verotettavan tulon erot aiheutuvat laajuus- ja jaksotuseroista sekä tulolähdejaosta. Laajuuserot aiheutuvat siitä, että kirjanpidossa otetaan huomioon eri tuottoja ja kuluja kuin verotuksessa. Jaksotuserot syntyvät, kun tuotot ja kulut huomioidaan kirjanpidossa ja verotuksessa eri tilikausilla. (Elinkeinoverotus 2002, 82.)

Yrityksen kirjanpidosta ja tilinpäätöksestä saatavia tietoja käyttävät hyväkseen monet eri sidosryhmät. Verottaja on yksi näistä sidosryhmistä. Yritysverotuksen toimittaminen pohjautuu

kirjanpitoon, mutta koska verotuksen tehtävä on kerryttää varoja julkiselle taloudelle, verotettavan tulon laskenta ei sellaisenaan seuraa kirjanpidon teorioiden mukaista tulon muodostusta. (Puranen 1999, 29.)

Uudet, kansainväliset IAS-tilinpäätösstandardit otetaan käyttöön EU-maissa vuoden 2005 alusta julkisesti noteerattujen yritysten konsernitilinpäätöksissä. IAS-standardit poikkeavat melkoisesti perinteisestä suomalaisesta, meno–tulo-teorian mukaisesta kirjanpitoajattelusta. IAS-normit korostavat tuloksen sijaan varallisuuden laskentaa, minkä vuoksi ne eivät sovi yhteen tuloslaskentaa korostavan verotuksen kanssa. Standardien käyttöönotto merkitsee siis tältä osin loppua verotuksen ja kirjanpidon yhteistaipaleelle. Kyse on erään ajanjakson päättymisestä suomalaisen kirjanpidon historiassa. Tämän tutkielman tarkoitus on luoda katse taaksepäin tähän ajanjaksoon.

Tutkielman näkökulma on siis historiallinen. Kiinnostukseni laskentatoimen historiaan syntyi lukiessani Salme Näsin väitöskirjaa *Laskenta-ajattelun kehitys viime vuosisadan puolivälistä nykypäiviin* vuodelta 1990. Tutkimuksessaan Näsi tarkastelee suomalaisen laskenta-ajattelun kehitystä yli sadan vuoden ajalta. Hänen aineistonsa kattaa laajalti tutkimusraportteja, oppikirjoja, ammattilehtiartikkeleita ja lainsäädäntöaineistoa. Tämä työ kattaa Näsin tutkimusta lyhyemmän ajanjakson ja rajautuu käsittelemään vain kirjanpidon ja verotuksen suhdetta. Aineistona käytetään yhtä julkaisua, Verotus-lehteä.

Salme Näsin lisäksi myös Pertti Kettunen (1993) on analysoinut kirjanpitolainsäädännön kehitystä historiallisesti. Lainsäädäntömenettelyä ovat tutkineet myös Jaakko Voipio (1979) ja Pekka Pirinen (1996). Voipion tutkimuksen kohteena oli vuoden 1968 elinkeinoverolain tausta ja kehitys. Pirinen puolestaan tutki väitöskirjassaan vuoden 1992 kirjanpitolakiuudistusta. Hänen tutkimuksensa keskittyi lainsäädännön prosessiin ja siihen, mitkä tahot olivat mukana vaikuttamassa lain sisältöön. Verotuksen kirjanpitosidonnaisuutta ovat tutkineet mm. Ari Engblom (1999) sekä lisensiaatintyössään Pasi Puranen (1999). Heidän tutkimuksensa ovat oikeustieteen alalta.

1.2 Tutkimusmenetelmä

1.2.1 Tutkimusten tyypeistä

Laskentatoimen tutkimuksessa on ollut havaittavissa siirtymä normatiivisesta ”miten asioiden tulisi olla” -ajattelusta deskriptiiviseen ”miten asiat ovat” -ajatteluun (Pirinen 1996, 14). Normatiivisen tutkimuksen päämääränä on siis antaa ohjeita ja suosituksia, kun taas deskriptiivinen tutkimus keskittyy asioiden kuvailuun. Tämän tutkielman tarkoitus on kuvailla. Tutkielmassa ei kuitenkaan keskitytä nykyhetken, vaan historian kuvailuun. Tarkoitus on käydä läpi ja analysoida Verotus-lehdessä reilun viiden vuosikymmenen aikana julkaistuja kirjanpidon ja verotuksen suhdetta käsitteleviä kirjoituksia.

Uusitalo (1998, 61–65) jakaa tutkimukset tutkimusongelman tyyppin mukaan seitsemään ryhmään: eksploratiivisiin, kuvaileviin, selittäviin, kokeellisiin, ennustaviin, evaluaatio-, kehittämis- ja toiminta-, sekä konstruktivisiin tutkimuksiin. Tässä tutkielmassa on sekä kuvailevia että selittäviä piirteitä, eikä Uusitalon mukaan näiden tutkimustapojen erottaminen tavallisesti olekaan kovin helppoa. Kuvailevan tutkimuksen eräs tarkoitus on kuvata jonkin ilmiön historiallista kehitystä tai muita tunnuspiirteitä. Tällöin tärkeää on kuvailun perustana olevien havaintojen laatu ja tarkkuus. Selittävän tutkimuksen tärkein tavoite on selittää jokin ilmiö eli etsiä kausaalisia syy-yhteyksiä. Kuvailevan tästä tutkielmasta tekee kirjanpidon ja verotuksen suhteen tarkastelu historiallisella aikavälillä. Selittävää tässä tutkielmassa on muun muassa kirjanpitosidonnaisuuden syntyyn johtaneiden syiden tarkastelu.

Tutkimukset voidaan yleensä jakaa niiden tutkimusotteen mukaan kvantitatiivisiin ja kvalitatiivisiin tutkimuksiin. Myös molempien tutkimusotteiden käyttäminen samassa tutkimuksessa on mahdollista ja usein välttämätöntäkin. Kvantitatiivisessa tutkimuksessa käytetään usein valmiiksi strukturoitua kyselylomaketta ja suuria otoksia, kun taas kvalitatiiviselle tutkimukselle ominaista on otoksen pienuus ja tutkijan oman näkökulman korostuminen. (Alasuutari 1993, 15–16, 34.) Tämän työn tutkimusote on kvalitatiivinen eli laadullinen.

1.2.2 Laadullinen tutkimus

Laadullisessa tutkimuksessa tutkittavat ilmiöt ovat ainutkertaisia eivätkä tämän vuoksi yleensä ole yleistettävissä. Aineiston kerääminen, käsittely ja analyysi kietoutuvat toisiinsa sen sijaan, että olisivat toisistaan selkeästi erottuvia vaiheita. Laadulliselle tutkimusaineistolle on tyypillistä sen verbaalisuus. Tämän vuoksi tulkinnalla on laadullisessa tutkimuksessa suurempi sija kuin kvantitatiivisessa tutkimuksessa. (Uusitalo 1998, 79.) Laadullisen tutkimuksen ongelmallisin vaihe onkin juuri tulkintojen tekeminen, sillä siihen ei ole olemassa mitään muodollisia ohjeita. Tulkintaan ei siis ole oikotietä. (Eskola & Suoranta 1998, 147, 149.)

Laadulliselle tutkimukselle ominaista on harkinnanvarainen, juuri oman tutkimustyön kannalta oleellisen aineksen otanta (Eskola & Suoranta 1998, 18). Tyypillistä on myös ymmärtävä selittäminen sekä runsas muuhun tutkimukseen ja teoreettiseen viitekehykseen viittaaminen. Laadullisen tutkimuksen aineisto on yleensä niin runsasta, että saatujen havaintojen pelkistäminen ja olennaiseen keskittyminen on välttämätöntä (Alasuutari 1993, 34, 66.)

Heiskalan (1990, 246–247, 250) mukaan tutkijalla on aloittaessaan tutkimusprojektiaan ja valitessaan aineistojaan yleensä jonkinlainen käsitys tutkimusasetelmasta. Vuorovaikutuksessa aineiston kanssa hän kuitenkin oppii aineistoltaan, ja aineisto kyseenalaistaa hänen aiempia käsityksiään. Siksi valmiin raportin tutkimusasetelma on harvoin sama kuin se tutkimusasetelma, joka tutkijalla oli mielessään tutkimusta aloittaessaan. Mitä pienempi aineisto on kyseessä, sitä syvällisemmin tutkija voi oppia tuntemaan sen ja sitä helpommin aineistosta löytyy tutkimusasetelmaa hajottavia piirteitä. Koska tutkimusprosessi on oppimisprosessi, se ei etene loogisen lineaarisesti. Aineiston käsittelyn loputtoman syvyyden vuoksi tutkimus ei loppu, vaan se lopetetaan.

1.2.3 Laskentatoimen historiantutkimus

Tässä tutkielmassa kuvaillaan ja analysoidaan historiallisia tapahtumia, minkä vuoksi työtä voidaan pitää historiantutkimuksena. Näsin (1990, 34) mukaan historiantutkimus on perusteltua, koska nykyisyyttä ei voi täysin ymmärtää ilman tietämystä menneestä. Laskentatoimen historia on merkittävä ja laaja tutkimuskenttä, ja alan historiantutkimus on kansainvälisesti katsoen vilkasta. Parker (1981, 279) katsoo, että laskentatoimen historiantutkimuksen kukois-

tus alkoi 1970-luvulla. Tuolloin muun muassa perustettiin kansainvälinen laskentatoimen historioitsijoiden järjestö *The Academy of Accounting Historians*, joka alkoi julkaista erilaisia alan foorumeita. Carnegien ja Napierin (1996, 7) mukaan laskentatoimen historiantutkimus on jo niin vakiintunut tieteenhaara, että se on alkanut jakautua eri koulukuntiin. Perinteinen koulukunta näkee laskentatoimen ideoiden ja tekniikoiden arvovapaana joukkona, kun taas uudempi koulukunta korostaa laskentatoimen sosiologista ulottuvuutta.

Suomessa ei laskentatoimen historia näytä kiinnostaneen tutkijoita samassa määrin kuin kansainvälisesti. Laskentatoimen historiantutkimuksen ensimmäisenä suurena nimenä Suomessa voidaan mainita Åbo Akademiassa professorina toiminut Axel Grandell, joka käsitteli aihetta muun muassa vuonna 1944 julkaistussa väitöskirjassaan *Äldre redovisningsformer i Finland*. (Näsi 1990, 1.) Myöhemmistä historioitsijoista on tietenkin mainittava Salme Näsi, joka toimii Tampereen yliopistossa laskentatoimen professorina.

Rasilan (1977, 11) mukaan historiaan liitetään usein käsitys etäisestä menneisyydestä, vaikka todellisuudessa historiaa on kaikki se, mikä on tapahtunut ja mitä ei enää voi tapahtumattomaksi muuttaa. Rasilan mielestä oman ajan historian tutkimuksen kanssa on kuitenkin oltava varovainen, koska meillä ei ole riittävästi tietoa omassa ajassamme vaikuttavista tekijöistä. Tämän vuoksi voi olla vaikea hahmottaa nykyhetken saakka ulottuvia kehityskokonaisuuksia. Näsin (1990, 90) mielestä nykyhetki saattaa olla myös sikäli liian ”lähellä”, että monia aikakauden ominaispiirteitä tulee pitäneeksi itsestäänselvyyksinä. Kalela (2000, 105) arvioi, että mitä lähempänä tutkijan omaa kulttuuria tutkimuskohteen kulttuuri on, sitä suurempi on riski, että tutkija olettaa tutkimuksen kohteena olevien ihmisten käsittäneen asiat samalla tavoin kuin hän itse.

Historia on empiirinen ei-kokeellinen tiede, sillä siinä johtopäätökset perustuvat havaintoaineistoon, mutta mahdollisuudet kokeiden suorittamiseen ovat vähäiset (Heikkinen 1980, 23). Historiantutkimuksen päämäärävaihtoehdot ovat selittäminen ja ymmärtäminen. Selittämiseen kuuluu tutkittavaa ilmiötä koskevan historiallisen teorian luonti eli muutosten säännönmukaisuuksien etsiminen. Ymmärtämisessä taas pyritään historiallisen synteessin muodostamiseen eli menneisyyden ymmärrettäväksi tekemiseen. (Heikkinen 1980, 7, 76.) Tässä työssä on kyse pikemmin ymmärtämisestä kuin teorian luomisesta, sillä tavoitteena on muodostaa aineistosta kokonaisuus, historiallinen synteesi. Näsin (1990, 3–4) mukaan laskentatoimen historiantutkimus voi kohdistua laskentatoimeen käytännön todellisuuden toimintana tai laskentatoimeen

oppiaineena ja tieteenalana. Useimmiten tutkimus on kohdistunut jälkimmäiseen kategoriaan. Tässä tutkielmassa painopiste on lähempänä käytännön tutkimusta.

Kuviossa 1 esitetään laskentatoimen historiantutkimuksen vaihtoehdot Näsin mukaan. Nelikentän ulottuvuudet ovat tutkimuksen kohdealue ja tutkimuksen ajallinen kattavuus. Tutkimus voi kohdistua joko laskenta-ajattelun osa-alueeseen tai laskenta-ajattelun kokonaisuuteen. Aikajänne voi olla lyhyt tai pitkä. Mitä lyhyemmästä ajasta ja rajatumasta kokonaisuudesta on kysymys, sitä tarkempia tutkimustulokset voivat olla. Tulokset muuttuvat sitä yleispiirteisemmiksi, mitä pidemmästä ajasta ja laajemmasta kokonaisuudesta on kyse. (Näsi 1990, 199–200.) Tämän tutkielman aikajänteenä on pitkä periodi ja kohdealueena eräs laskenta-ajattelun osa-alue eli kirjanpidon ja verotuksen suhde. Tässä työssä kyseessä on siis rajatun ilmiön pitkittäiskuva.

KUVIO 1 Laskentatoimen historiantutkimuksen vaihtoehdot (Näsi 1990, 199, 227) ja tämän tutkielman aiheen sijoittuminen nelikenttään

Kohdealue

		Laskenta-ajattelun osa-alue	Laskenta-ajattelun kokonaisuus
Ajallinen kattavuus	Lyhyt periodi	Rajatun ilmiön tarkka ja analyttinen kuvaus, selitys ja tulkinta	Kokonaiskuvan muodostaminen rajatulta aikaperiodilta
	Pitkä periodi	Rajatun ilmiön pitkittäiskuva taustoineen	Kokonaiskuvan muodostaminen pitkältä aikaperiodilta

Empiirisen jäänneaineiston olemassaolo on ratkaisevaa historiantutkimuksen toteuttamisessa. Jäänneaineiston tutkimiseen liittyy läheisesti lähdekritiikki. Tässä tutkielmassa käytetyn aineiston luotettavuutta ja laadukkuutta lisää se, että aineistona oleva Verotus-lehti käyttää julkaisukynnystä. Lehden toimituskunta käy läpi kirjoitukset ja päättää, julkaistaanko ne sellaisenaan vai palautetaanko ne muokattaviksi. Tämä lisää aineiston luotettavuutta, sillä ainakin mahdolliset asiavirheet karsiutuvat tehokkaasti. Toisaalta voi esittää kysymyksen, vaikuttavatko toimituskunnan jäsenten omat käsitykset ja mielipiteet kirjoitusten julkaistuksi tulemiseen. Täydellistä lähdekritiikkiä on mahdoton toteuttaa, ja siksi tässä tutkielmassa on vain teh-

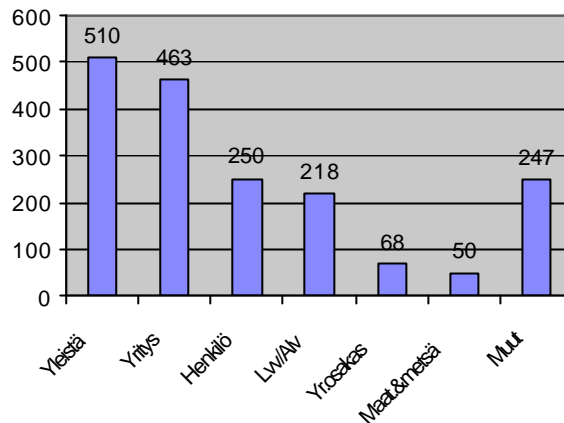
tävä olettaus, että artikkelien kirjoittajat ovat edustaneet aikansa parasta asiantuntemusta ja että myös kirjoitusten sisältö on julkaisuaikanaan ollut ajankohtaista ja merkittävää. Tämä on kuitenkin helppo uskoa, sillä käytännössä kaikki kirjoittajat ovat olleet korkeasti koulutettuja ja vaikutusvaltaisissa asemissa.

1.3 Tutkimusaineisto ja aiheen raja

Tutkielman lähdeaineiston muodostavat Verotus-lehden vuosikerrat 1951–2003. Julkaisun koko nimi on Verotus – Suomen verolainsäädännön ja verotuskäytännön tuntemusta edistävä aikakausjulkaisu. Lehti on ilmestynyt vuodesta 1951 lähtien, joten aineistossa on mukana lehden kaikki vuoden 2003 loppuun mennessä ilmestyneet numerot. Verotus-lehti ilmestyy nykyään viisi kertaa vuodessa ja sitä julkaisevat Verovirkailijain liitto ry., Suomen veromiehet ry., Verotuksentarkastajat ry., Helsingin veroviraston virkailijat ry. sekä Suomen verotarkastajain yhdistys ry. Lehden päätoimittajana on vuodesta 2002 lähtien toiminut varatuomari Olli Nykänen. Lehdessä julkaistut artikkelit ovat pääasiassa suomalaisten vero-oikeuden ja/tai kirjanpidon asiantuntijoiden kirjoittamia.

Koska Verotus-lehti on vero-oikeudellinen yleisjulkaisu, sen aihepiiri ei tietenkään rajoitu elinkeinoverotuksen käsittelyyn. Kuviosta 2 selviää, miten lehdessä julkaistujen 1806 artikkelin aihepiirit ovat jakautuneet. Tavallisin kirjoituksen aihe on ollut yleiset verotusasiat, esimerkiksi käytännön verotustyö tai oikaisumenettely. Näitä kirjoituksia on julkaistu 510 kappaletta. Yritysverotus on ollut aiheena lähes yhtä yleinen: aiheesta on vuosien mittaan kirjoitettu 463 artikkelia. Seuraavaksi suosituimmat aiheet ovat olleet henkilöverotus (250) sekä liikevaihto- ja arvonlisäverotus (218). Yrityksen osakkaan verotusta (68) sekä maa- ja metsätalousverotusta (50) on käsitelty vain marginaalisesti. Muiden aiheiden (247) ryhmään kuuluvat esimerkiksi perintöverotus ja varainsiirtoverotus.

KUVIO 2 Verotus-lehden vuosikertojen 1951–2003 sisältämien artikkeleiden jakautuminen aiheen mukaan



Aineiston ensimmäinen karsinta rajasi siis pois muut kuin yritysverotusta käsittelevät kirjoitukset. Toisessa karsinnassa rajasin artikkeleista pois ne, joissa ei käsitelty verotuksen suhdetta kirjanpitoon. Rajausta mahdollisti sen, että tarkasteltava ajanjakso voi olla niinkin pitkä kuin 53 vuotta. Koko tarkasteluajanjaksona on ilmestynyt 255 Verotus-lehden numeroa, jotka sisältävät kaikkiaan 1806 artikkelia. Näistä 463 kappaletta eli noin neljännes käsittelee yritysverotusta. Lopulliseen aineistoon valitsin näistä artikkeleista 56 kpl eli ne, joissa ilmaistaan mielipiteitä kirjanpidon ja verotuksen suhteesta.

Näsin (1990, 27) mukaan historiallinen jääneaineisto voi sisältää faktatietoa tai kirjoittajansa tulkintoja, näkemyksiä, käsityksiä tai mielipiteitä. Verotus-lehti sisältää enimmäkseen faktatietoa, esimerkiksi tietoa muuttuneesta lainsäädännöstä, verotuskäytännöistä tai korkeimman hallinto-oikeuden päätöksistä. Mukana on kuitenkin myös kannanottoja ja mielipiteitä sekä ehdotuksia. Tämän tutkielman kannalta tärkeimpiä ovat juuri ne artikkelit, jotka ilmentävät kirjoittajansa omia näkemyksiä.

Tutkielman kattaman ajanjakson rajaamiseen alkamaan vuodesta 1951 on kaksi syytä. Ensinnäkin Saarion meno-tulo-teoria, joka on vaikuttanut keskeisesti kirjanpito- ja lainsäädäntöömme, alkoi saada jalansijaa juuri 1950-luvulla. Näin kirjanpitokäytännön ja lainsäädännön siirtyä taselähtöisestä ajattelusta tuloslähtöiseen ajatteluun tulee kirjoituksissa esiin. Toiseksi Verotus-lehti alkoi ilmestyä vuonna 1951, joten tarkastelujaksoa ei tämän lehden osalta voida ulottaa kauemmaksi.

1.4 Tutkimuskysymykset ja tutkielman rakenne

Tutkielman taustalla vaikuttaa kysymys siitä, millaisia vaikutuksia elinkeinoverotuksen kirjanpitosidonnaisuudella on kirjanpidollisen tuloksen syntymiseen. Vaarantuvatko yleiset kirjanpito- ja tilinpäätösperiaatteet sekä tilinpäätösinformaation luotettavuus, kun yrityksen tuloslaskelmaa ja tasetta muokataan verotuksellisten tavoitteiden mukaiseksi? Kysymykseen lienee mahdoton vastata yksiselitteisesti, mutta ajatus antoi kuitenkin virikkeen tämän tutkielman laatimiseen.

Kuten laadulliselle tutkimukselle on tyypillistä, tämänkään tutkielman tutkimuskysymykset eivät työtä aloitettaessa vielä olleet valmiit, vaan ne muotoutuivat ja tarkentuivat tutkimustyön edetessä. Koska tarkasteltava ajanjakso oli melko pitkä, aineistosta oli mahdollista löytää tietyille vuosikymmenille ominaisia teemoja. Niinpä aineistoon tutustumisen jälkeen ensimmäinen tehtävä oli jakaa tarkasteltava aikaväli sopiviin jaksoihin sen mukaan, millaiset teemat ovat hallinneet ajanjaksojen kirjoittelua. Näitä jaksoja muodostui kolme, ja niistä koostuvat tutkielman empiriaosuuden pääluvut. Tämän jälkeen kävin tarkemmin läpi kunkin ajanjakson ja nostin kultakin ajanjaksolta esiin kyseisen jakson yleisimpiä kirjoitusaiheita liittyen sekä yritysverotukseen yleensä että kirjanpidon ja verotuksen suhteeseen.

Tutkielman tavoitteena on löytää vastauksia seuraaviin kysymyksiin:

- Millaisia kannanottoja kirjanpidon ja verotuksen suhteesta on viiden vuosikymmenen kuluessa esitetty ja millä tavalla nuo mielipiteet on perusteltu
- Ketkä käyttävät ääntään eli missä asemassa ja kenen edustajana kirjoittajat näitä mielipiteitä esittävät

Lisäksi tutkielmassa tarkastellaan seuraavia asioita:

- Millaiset teemat ovat hallinneet yritysverotuskeskustelua eri aikakausina
- Mitkä ovat olleet ne ongelmakohdat, joihin kirjanpidon ja verotuksen suhteesta käytävissä keskustelussa on eniten puututtu

Tutkielman alussa luvussa 2 luon katsauksen suomalaisen kirjanpito- ja verolainsäädännön kehitykseen 1950-luvulle saakka. Samassa yhteydessä käyn läpi myös Saarion meno-tulo-teorian keskeisiä kohtia sekä sitä, millaisia haasteita kansainvälistyminen on meno-tulo-teorialle luonut. Luku 2 toimii taustana ja johdantona siirryttäessä tutkielman empiiriseen osuuteen. Aineiston analysointi kattaa kolme päälukua, joista kukin jakautuu useampaan alalukuun sen mukaan, minkälaisia teemoja olen kunkin ajanjakson sisältä löytänyt. Jokaisen kolmen pääluvun lopussa esitän lyhyesti kokoavia päätelmiä kultakin ajanjaksolta. Empiriaosuuden jälkeen luvussa 6 esitän johtopäätökset, joissa kokoan yhteen kultakin ajanjaksolta saamiani tuloksia ja pyrin vastaamaan asettamiini tutkimuskysymyksiin.

2 SAMMAKKOPERSPEKTIIVISTÄ LINTUPERSPEKTIIVIIN

2.1 Kirjanpidon ja verotuksen lähentyminen

Maailmanlaajuisesti kahdenkertainen kirjanpito oli ollut liike-elämän käytössä jo vuosisatojen ajan, kun julkisen vallan kiinnostus yritysten taloudellisesta asemasta verotulojen toivossa alkoi edellyttää yhtenäistä laskentanormistoa (Sorsa 1998, 32). Myös velkojien ja omistajien aseman turvaaminen nähtiin tärkeänä. Tarkoituksena oli, että luottamus laskelmien oikeellisuudesta kasvaisi. (Kettunen 1993, 595.) Ensimmäiset yleiset kirjanpidon periaatteet syntyivät teollistumisvallankumouksen yhteydessä. Nämä yleismaailmalliset vaatimukset loivat tarpeen yhtenäiseen kirjanpitonormistoon myös Suomessa. (Sorsa 1998, 32.)

1920-luku oli kirjanpidon ja verotuksen kannalta tärkeä vuosikymmen. Tuolloin säädettiin kaksi uutta verolakia, uusi kirjanpitolaki ja laki tilinpäätösten julkisuudesta sekä perustettiin Keskuskauppakamarin hyväksymien tilintarkastajien KHT-yhdistys. Lisäksi yritysten lukumäärä oli voimakkaassa kasvussa, joten kirjanpidosta alkoi tulla yhteiskunnallisesti merkittävä asia. (Näsi 1990, 65, 212.)

Ensimmäinen itsenäistymisen jälkeisen ajan verolaki, Laki tulo- ja omaisuusverosta (TOL) annettiin 1920. Uusi tulo- ja omaisuusverolaki säädettiin 1924, mutta se ei yritysverotuksen osalta juurikaan eronnut aikaisemmasta. Lakiin liittyvät kirjanpitoon viittaavat säännökset nostattivat esiin kysymyksen kirjanpidon ja verotuksen mukauttamisesta toisiinsa. Etenkin tilintarkastajilla näyttää tuolloin olleen pyrkimys kirjanpidon ja verotuksen sitomiseen toisiinsa. Ajatuksen jyrkin vastustaja oli professori I.V. Kaitila. Hän torjui ajatukset, joiden mukaan kirjanpito palvelisi verotusta ”oikeista kirjanpidollisista näkökohdista välittämättä”. (Näsi 1990, 122–123.)

Suomen itsenäisyyden ajan ensimmäisen, vuoden 1925 kirjanpitolain (Laki kirjanpitovelvollisuudesta) pohjana oli staattinen taseyhtälöteoria. Teorian perimmäisenä ajatuksena on, että tulot ja menot syntyvät varojen ja velkojen muutoksista. Taseyhtälöteoria siis korostaa yrityksen varallisuusaseman merkitystä tilinpäätöksessä. (Sorsa 1998, 33.) Teorian mukaan tuloslaskelman tehtävä on vain todentaa, että taseeseen merkitty oman pääoman muutos on laskettu

kahdenkertaisen kirjanpidon määräämällä tavalla (Pirinen 1996, 22, Majalan 1994, 74 mukaan).

Vuoden 1925 laki kirjanpitovelvollisuudesta oli laadittu lähinnä liike-elämän tarpeita ajatellen, eikä sen tarkoituksena ollut toimia verotuksen perustana. Laki oli hyvin joustava, ja se pyrki mahdollisimman vähän rajoittamaan kirjanpitovelvollisten vapautta järjestää kirjanpitoa yritysten omien erikoisvaatimusten mukaan. (Näsi 1990, 121–122.) Kirjanpitolaki perustui omaisuusperusteiseen tilinpäätökseen, eikä tuloslaskelmalle annettu minkäänlaista esittämismuotoa. Ainoa vaatimus oli, että kirjanpidon perusteella oli laadittava liikkeen tulosta osoittava voitto- ja tappiotase, josta yrityksen tuottaman tuloksen tuli selvitä. (Sorsa 1998, 33.) Lakia kritisoitiin muun muassa siihen sisältyvän hankintahintaperiaatteen vuoksi. Hankintahintaan perustuvan lainsäädännön ei katsottu sopivan 1920-luvun inflaatioympäristöön. (Kettunen 1993, 595.)

Uusi tulo- ja omaisuusverolaki säädettiin 1943. Ensisijainen tuloslaskentateoria lain taustalla oli taseyhtälöteoria. Niinpä esimerkiksi poistoilla nähtiin olevan ennen kaikkea omaisuuden arvovähennystä osoittava funktio. Laki käyttikin poistoista nimitystä arvovähennykset. Käynnissä olevasta keskustelusta huolimatta tulo- ja omaisuusverolaki ei vielä säätämisvaiheessaan sisältänyt suoranaista kannanottoa poistojen kirjanpitosidonnaisuuteen. (Puranen 1999, 145–146.)

Näsin (1990, 146) mukaan on todennäköistä, että inflaatio ja ankaraksi koettu tuloverotus siirsivät yrittäjien ajatukset kohti kirjanpidon tuloksenlaskentatehtävää omaisuudenlaskentatehtävän sijaan. Toisaalta valtion sodanjälkeinen tiukka talous pakotti kiristämään verovalvontaa, sillä kaikkien tulojen oli tultava verottajan tietoon. Yritysten osalta tätä tarkoitusta palveli parhaiten kirjanpidon ottaminen verotuksen pohjaksi. Tämä johti siihen, että vuoden 1945 kirjanpitolaista tuli huomattavasti tiukempi ja yksityiskohtaisempi kuin edeltäjästään. Uudistuksen takana oli siis erityisesti julkinen etu. Kettusen (1993, 596) mukaan tavoitteena oli myös parempi yritysten välinen vertailtavuus.

Vuonna 1945 säädetty, 1947 voimaan tullut kirjanpitolaki oli siis edeltäjänsä huomattavasti perusteellisempi. Siinäkin tukeuduttiin taseyhtälöteoriaan, mutta lakiin sisällytettiin myös tuloslaskelmavaatimus. Lain perusteluissa mainittiin muun muassa, että talouselämän voimakas kehittyminen asetti kirjanpidolle entistä suurempia ja yksityiskohtaisempia vaatimuksia. Kir-

kirjanpidon tärkeimmäksi tehtäväksi mainittiin ohjeistus omaisuuden arvostamisesta, josta kirjanpidollinen vuositulos ratkaisevasti riippui. Johtoajatukseksi oli ”kauppiaallinen varovaisuus”, jonka mukaan omaisuutta ei saanut arvostaa liian korkeisiin hintoihin. Toteutumattomia voittoja ei saanut sisällyttää tulokseen, mutta odotettavissa olevat tappiot oli huomioitava. (Sorsa 1998, 34.) Kettusen (1993, 596–597) mukaan muutos vuoden 1925 kirjanpidolaista vuoden 1945 lakiin oli suorastaan dramaattinen, ja tilinpäätöksen tehtävistä tuloksenlaskenta-tehtävä alettiin nähdä yhä tärkeämpänä.

2.2 Martti Saarion meno–tulo-teoria

Vuoden 1945 kirjanpidolaki oli voimassa lähes kolmekymmentä vuotta. Lain säätämisen aikoihin ilmestyi professori Martti Saarion väitöskirja *Realisointiperiaate ja käyttöomaisuuden poistot tuloslaskennassa*, jossa hän esitteli uudenlaisen dynaamisen tuloksenlaskentateorian, meno–tulo-teorian. Seuraavalla vuosikymmenellä hän kehitti teoriaansa edelleen.

Teoksessaan Kirjanpidon meno–tulo-teoria Saario (1968, 5–6) toteaa, että ennen hänen teoriaansa kirjanpidon opiskelu Suomessa tapahtui ”pitkää ja sokkeloista kiertotietä kulkien, jota kirjanpidon opetuksessa ja opiskelussa on poikkeuksetta käytetty”. Tällä hän viittasi taseyhtälöteoriaan, jota käytettiin kirjanpitoajattelun pohjana ennen meno–tulo-teoriaan siirtymistä. Saarion mielestä taseyhtälöteoria oli alun perinkin ollut enemmän matemaattis-muodollinen kuin realistinen, mutta hänen mukaansa se oli tekniikan ja organisaatioiden kehityksen myötä joutunut yhä suurempaan ristiriitaan tosiasioiden kanssa. Kirjansa esipuheessa Saario (1968, 10) toivoi, että taseyhtälöteorian ”sammakkoperspektiivin” sijasta meno–tulo-teoria auttaisi lukijaansa näkemään kirjanpidon ”lintuperspektiivistä”.

Taseyhtälöteorian mukaisessa kirjanpidossa pääpaino on yrityksen varallisuusarvon selvittämisessä ja esittämisessä, kun taas dynaamisessa tuloslaskentateoriassa, johon Saarion meno–tulo-teoriakin kuuluu, painopiste on tuloksen laskemisessa. Taseyhtälöteorian keskeisin käsitepari on siis varat ja velat, kun meno–tulo-teoriassa keskeisiä ovat tuotot ja kulut. (Puranen 1999, 4, 16.)

Saarion teorian mukaan yritys on omistajansa ansaintaväline. Teorian tarkoitus on määrittää se summa, joka yrityksestä voidaan jakaa ulos voittoina. (Kettunen 1993, 597.) Toisin kuin

taseyhtälöteoriassa, meno–tulo-teorian taustalla on ajatus siitä, että tulos määräytyy tulojen ja menojen erotuksena. Teorian mukaan menot ovat tuotannontekijöiden hankkimisesta syntyneitä uhrauksia, jotka on tehty, jotta saataisiin niitä vastaavaa tuloa. Menoa vastaa siis odotettavissa oleva tulo, ja näiden erotus on voittoa tai tappiota. Jotta meno–tulo-teorian mukainen tulos olisi selvitettävissä, tulee menojen ja tulojen kohdistua toisiinsa. Tästä periaatteesta käytetään kirjanpito-teoriassa nimitystä ”meno tulon kohdalle”. Se ilmentää meno–tulo-teorian mukaista suoriteperustetta. (Puranen 1999, 12–13.)

Meno–tulo-teorian mukaan ainoa oikea tulos on yrityksen totaalikauden tulos (Heikkonen & Leppiniemi 1979, 25). Tämä tulos jaotellaan tilikausille erilaisten periaatteiden mukaisesti. Teorian kantavana ideana on, että tilinpäätöksessä tilikauden tulot jaetaan kahteen osaan, voittoon ja tilikaudelle kuuluviin kuluihin. (Pihlanto 2003, 9.) Jaksotettuja tuloja ja menoja kutsutaan meno–tulo-teoriassa tuotoiksi ja kuluiksi, jotka ovat siis tilikaudelle ”paloiteltuja” tuloja ja menoja. Ne menot, joita ei voida jaksottaa tilikauden kuluksi, aktivoidaan taseeseen. (Puranen 1999, 13–15.) Aktiiva taseessa edellyttää kuitenkin aina meno–tulo-teorian mukaista tulonodotusta (Heikkonen & Leppiniemi 1979, 32).

Näsin (1990, 88) mukaan Saarion ansiota oli, paitsi kirjanpidon ja tuloslaskentaperiaatteiden selkeyttäminen meno–tulo-teorian kautta, myös laajemmin yrityksen tulos-, rahoitus- ja verotusnäkökohtien yhdistäminen uudeksi laskentatoimen ajatusmaailmaksi.

2.3 Kansainvälistyminen kirjanpidon ja verotuksen suhteen kannalta

Kaikkialla maailmassa verotus pohjautuu yleensä tavalla tai toisella kirjanpitovelvollisen kirjanpitoon. Eri maissa veronsaajat käyttävät kuitenkin tilinpäätöksestä saatavia tietoja vaihtelevasti. (Helenius 1985, 6.) Suomessa tilinpäätökset on hyvin pitkälti laadittu veronäkökohtia silmällä pitäen, minkä on sanottu vääristävän tilinpäätösinformaatiota. Kansainvälisen toiminnan myötä on tilinpäätöksen tuottamaa tietoa tarjottava muuallekin kuin kotimaahan. Tällöin erilaiset tilinpäätösperiaatteet saattavat antaa informaation käyttäjälle harhaanjohtavan kuvan yrityksen kannattavuudesta ja taloudellisesta tilanteesta.

Eri maissa on omat traditionsa tilinpäätöskäytännölle. Vaikka niistä löytyy yhteisiäkin elementtejä, poikkeavat ne kuitenkin toisistaan siinä määrin, ettei tilinpäätösinformaatio yleensä

ole vertailukelpoista eri maiden välillä. Pääomien liikkuminen yli rajojen synnyttää tarpeen tilinpäätöskäytäntöjen yhtenäistämiseen, koska sijoittajat vaativat samoihin periaatteisiin pohjautuvaa informaatiota päätöstensä tueksi. (Räty & Virkkunen 2002, 19.)

Jotta erimaalaisten yritysten tilinpäätökset tulisivat keskenään vertailukelpoisemmiksi, otetaan Euroopan unionin jäsenmaissa vuoden 2005 alusta käyttöön yhteiset IAS-tilinpäätösstandardit (International Accounting Standards). Siten suomalaisetkin pörssissä noteeratut yhtiöt alkavat laatia konsernitilinpäätöksensä näiden kansainvälisten periaatteiden pohjalta. Suomalaisesta tilinpäätöskäytännöstä siirrytään siis kansainväliseen käytäntöön.

IAS-normien käyttöönotto tuo monia muutoksia suomalaiseen laskenta-ajatteluun. IAS esimerkiksi pitää lähtökohtanaan sijoittajan näkökulmaa, kun taas Suomessa on perinteisesti korostettu velkojien suojaa. Meno–tulo-teoriaan perustuvassa suomalaisessa ajattelussa on pidetty tuloslaskelmaa tasetta tärkeämpänä, kun taas IAS korostaa taseen merkitystä. Lisäksi IAS on suomalaista kirjanpitolainsäädäntöä yksityiskohtaisempi ja sisältää vain vähän valinnaisuuksia. (Räty & Virkkunen 2002, 26.)

IAS-standardien käyttöön siirtyvät yritykset eivät siis enää laadi tilinpäätöksiään kansallisen kirjanpitolainsäädäntömme pohjalta, joka on pitkälti yhteneväinen verolainsäädäntömme kanssa. Tämän vuoksi myös verotuksen ja kirjanpidon suhde tulee muuttumaan. Suomi ei voi vaikuttaa IAS-standardien sisältöön, joten mikäli kiinteä yhteys halutaan säilyttää, joudutaan verolainsäädäntöä radikaalisti muuttamaan. IAS-standardien lähtökohtana ei kuitenkaan ole tuloksen laskeminen, joka taas verotuksessa on keskeistä. Tämän vuoksi luultavampi vaihtoehto on se, että elinkeinoverolainsäädäntöön tehdään vain välttämättömät muutokset ja kirjanpito ja verotus eriytetään.

Engblomin (1999, 26) mukaan verotuksen ja kirjanpidon suhteen on yleisesti havaittu olevan läheisesti sidoksissa rahoitusmarkkinoiden kehittyneisyyteen. Maissa, joissa yritysrahoitus on toteutettu lähes yksinomaan pankkisektorin kautta, on verotuksen kirjanpitosidonnaisuus kiinteä. Osakemarkkinoiltaan kehittyneet maat ovat usein eriyttäneet verotusta kirjanpidosta. Tähän käytäntöön ollaan siis Suomessakin menossa.

Meno–tulo-teoria saa siis pakon edessä väistyä. Se ei kuitenkaan tarkoita sitä, ettei teoria olisi edelleen erinomainen tapa päästä sisään kirjanpidon ajatusmaailmaan. Pihlanto (2003, 14)

esittääkin, että kirjanpidon opettaminen kannattaisi edelleen aloittaa meno–tulo-teoriaan tutustumisella. Ajatustavan omaksumisen jälkeen olisi sitten helpompi ryhtyä opettelemaan IAS-standardien mukaisia poikkeuksia.

Tässä tutkielmassa palataan nyt menneeseen. Ensin tutustutaan ajanjaksoon, jolloin meno–tulo-teorian mukainen ajattelutapa vakiintui. Seuraavaksi luodaan katse aikaan, jolloin teoria otettiin mukaan lainsäädäntöön, ja bpuksi kansainvälistyminen sulkee ympyrän ja johdattaa lukijan nykyaikaan.

3 MENO–TULO-TEORIA VAKIINTUU – 1951–1968

3.1 Taloudellisen kasvun vuodet

Suomen taloushistoriassa 1950-luku voidaan nähdä nopean rakennemuutoksen, tuotannon rationalisoinnin ja taloudellisen kasvun alkuna. Sodan aiheuttamat taloudelliset rasitukset olivat väistymässä jälleenrakentamisen, teollistumisen ja teknologisen kehityksen tieltä. Tuotantoprosessien ja organisaatioiden monipuolistuminen sekä muuttuneet markkinaolosuhteet vaativat yrityksiltä uudenlaista osaamista. (Näsi 1990, 79.) Aikakausi voidaan nähdä myös uudenlaisen kirjanpito- ja tuloslaskenta-ajattelun alkuna.

Vuoden 1945 kirjanpitolain uudistuksen eräänä tarkoituksena oli ollut kirjanpitojen saattaminen sellaisiksi, että niiden käsittely tulisi myös verotuksessa oikeudenmukaisemmaksi ja joustavammaksi (Vauhkonen 1954, 15). Vuoden 1968 loppuun saakka yrityksen verotuksellinen voitto määräytyi yleisen tulo- ja omaisuusverolain mukaan. Ikkalan (1965, 210) mielestä tulo- ja omaisuusverolain käyttämä terminologia ei ollut selkeä. Kun liiketaloustieteessä esimerkiksi käytettiin sanapareja meno–tulo ja kulu–tuotto, käytti verolaki sanaa kustannus tarkoittamaan molempia. Ikkalan mukaan tämä oli omiaan aiheuttamaan ongelmia lain tulkinnalle. Ikkalan kannanotto osoittaa, että meno–tulo-teorian ajatukset oli jo hyvin pitkälti omaksuttu käytännössä, ja odoteltiin vain, milloin myös lainsäädäntö saatettaisiin ajan tasalle.

Vielä 1950-luvulla valtionverotus ja kunnallisverotus toimitettiin erillään toisistaan, ja verovelvollisen oli toimitettava veroasiakirjat molemmille tahoille erikseen. Erotukseksi valtion tulo- ja omaisuusverotuksesta käytettiin kunnan toimittamasta verotuksesta nimitystä taksoitus. Erillismenettely oli hankala, sillä kunnallistaksoituksen säännökset olivat varsin epämääräiset ja poikkesivat TOL:n säännöksistä. Esimerkiksi poistoista todettiin vain, että verotettavasta tulosta saatiin vähentää ”kohtuulliset arvovähennykset”. (Puranen 1999, 151.) Lienee selvää, että tämä on ollut omiaan aiheuttamaan tulkintaerimielisyyksiä. 1950-luvun alusta lähtien olikin valtion veropoliittisista pyrkimyksistä tärkein valtion ja kunnan verotuksen saattaminen saman verolautakunnan toimitettavaksi yhden veroilmoituksen nojalla (Lappi 1953, 13). Yhteismenettely toteutui vuoden 1960 alusta (Puranen 1999, 151).

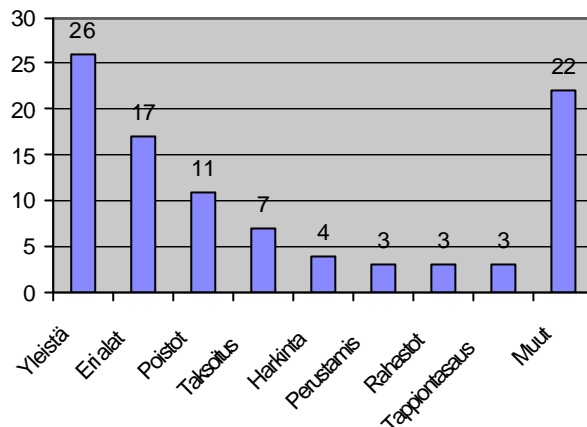
1950-luvun korkea verokanta johti yleiseen veromoraalin höltymiseen. Pyrkimys lainvastaiseen verotuksen kiertämiseen ei ollut lainkaan harvinaista. Liian raskaan verotuksen välttämistä ei yleinen mielipide ainakaan jyrkästi tuominnut. Liikkeenharjoittajilla oli tosin joitain laillisiakin keinoja vaikuttaa verotuksensa alentamiseen. Tärkein näistä oli tavaravaraston aliarvostuksen vapaus, jonka kirjanpitolaki oli omaksunut ja verolaki lähes poikkeuksetta hyväksynyt. Lisäämällä tavaravarastoaan ja arvostamalla sen alle hankintahinnan liikkeenharjoittaja saattoi siis siirtää osan tuloistaan verotettaviksi myöhemmin, kun tavaravarasto jälleen pienenisi tai sen aliarvostuksesta luovuttaisiin. Keinon käyttäminen edellytti kuitenkin mahdollisuutta jatkuvaan varastojen lisäämiseen, jollaista liikkeenharjoittajalla tuskin oli muulloin kuin inflaation jatkuessa. (Lappi 1953, 13–14.)

Tutkielman ensimmäinen ajanjakso on luontevaa rajata päättymään vuoteen 1968, sillä tuon ajankohdan jälkeen yritysverotuksen luonne muuttui uuden elinkeinoverolain ja sen omaksunnan uuden tuloslaskentateorian myötä. Lisäksi lakiuudistusten jälkeen myös kirjoitusten teemat keskittyivät käsittelemään uuden lainsäädännön mukanaan tuomia ongelmia.

3.2 Yritysverotuksen teemat vuosina 1951–1968

Vuosina 1951–1968 Verotus-lehdessä julkaistiin kaikkiaan 486 artikkelia, joista 96 eli noin viidennes käsitteli yritysverotusta. Tutkielman aineistoon kuuluvia artikkeleita on tästä 15 kpl. Kuviosta 3 selviää, millaisia aiheita näinä vuosina käsiteltiin. Ajanjaksolle tyypillinen yritysverotusta koskeva artikkeli käsitteli yritysverotusta yleiseltä kannalta tarttumatta mihinkään erityisongelmaan. Tällaisia kirjoituksia julkaistiin kaikkiaan 26 kpl. Yleistä oli myös keskittyä jonkin tietyn erityisalan, esimerkiksi metalliteollisuuden tai rakennusalan, verotuksen ominaispiirteisiin: näitä artikkeleita oli 17 kpl. Muista aiheista yleisimmät olivat poistot (11), kunnallistaksoituksen aiheuttamat ongelmat (7) sekä harkinta-, arvio- ja jälkiverotus tai veronkierto (4). Lisäksi käsiteltiin perustamis- ja järjestelykustannuksia (3), investointi- ja kehittämisrahastoja (3) sekä tappiontasausta (3). Edellä mainittuihin ryhmiin kuulumattomia artikkeleita oli 22, joten aiheiden kirjo oli laaja.

KUVIO 3 Yritysverotusta käsittelevien artikkeleiden jakautuminen aiheittain vuosina 1951–1968



Kaikissa edellä mainituissa aiheissa ei kuitenkaan käsitelty kirjanpidon ja verotuksen suhdetta. Vuosien 1951–1968 aineistosta nousi kirjanpidon ja verotuksen suhteeseen liittyen esiin kolme teemaa, jotka tulivat kyseisenä ajanjaksona useimmin esiin. Nämä teemat – poistot, tappiontasaus ja verotuksen oikeellisuus – käydään läpi seuraavissa alaluvuissa.

3.2.1 Poistot

3.2.1.1 Arvonvähennyksistä kuluiksi

Tulo- ja omaisuusverolain voimassaolon loppuvuosina poistojen merkitys verotettavan tulon määrittämisessä alettiin nähdä hankintamenon jaksotuskysymyksenä. Aikaisemminhan poistot oli taselähtöisen ajattelun mukaisesti nähty nimenomaan omaisuuden arvonnähtävyyksensä, ei niinkään menon jaksotuksena. (Puranen 1999, 155.) Tätä ajattelua ilmensi mm. professori Saarion kannanotto verotuksessa hylättyjen poistojen palauttamisesta kirjanpitoon:

”[...] olisikin selvyuden aikaansaamiseksi ja aiheettomien epäluulojen välttämiseksi parasta korjata kirjanpito yhtäpitäväksi verotuksen kanssa siten, että verotuksessa hylätyt poistot peruutetaan kirjanpidossa palauttamalla ne varoihin ja hyvittäen jotakin oman pääoman tiliä (esim. voittovarailiä). Tällaista menettelyä ei voitane pitää kirjanpitolain vastaisena, sillä tarkoitettavathan kirjanpitolain säännökset aivan ensisijaisesti tuloslaskentaa – johon po. menettely ei vaikuta – ja vasta toissijaisesti omaisuuslaskentaa.” (Liikelaskentaopin professori Martti Saario 1954.)

On huomionarvoista, että Saario perusteli mielipiteensä todeten kirjanpitolain olevan ensisijaisesti tuloslaskentaa, jppa niin, että omaisuuslaskennan periaatteet saivat väistyä. Vaikka vuoden 1945 kirjanpitolakiin oli sisällytetty tuloslaskelmavaatimus ja lisätty useita yksityis-

kohtaisia tuloksenlaskentaan liittyviä säännöksiä, niin lain pohjalla oli edelleen staattinen taseyhtälöteoria (ks. esim. Sorsa 1998, 34 ja Kettunen 1993, 597). Saarion oman meno-tulo-teorian periaatteet oli kuitenkin jo niin yleisesti tunnustettu, että yleinen mielipide lienee hyväksynyt Saarion käsityksen.

Saarion kanssa samoilla linjoilla oli tilintarkastaja Forsström, vaikka hän seuraavassa lausunnossaan viittaakin yleiseen kirjanpitokäytäntöön eikä suoranaisesti lainsäädäntöön:

”Nykyajan kirjanpitäjä kallistuu enemmän n.s. dynaamiselle ajatustavalle kuin staattiselle. Kirjanpidon päätehtävä on nykyään aikaansaada niin oikea tulostase kuin mahdollista, eikä omaisuustaseeseen kiinnitetä niin paljon huomiota. Tällöin keskustelu poistoista etupäässä koskee käyttöomaisuuden arvovähennystä kustannuksena ja kuluna eikä keinoa millä määritellään jällelläolevan eli käytetyn omaisuusesineen arvoa tilinpäätöshetkellä.” (KHT-tilintarkastaja Börje Forsström 1955.)

Kirjanpitoajattelu oli siis saanut uuden muodon. Koska tuloksen laskemista korostava ajattelu sopi myös verottajan tarpeisiin, niin luonnollisena jatkona tälle ajattelun muutokselle toimi verotuksen ja kirjanpidon periaatteiden yhdistäminen. Tämä tapahtui vuonna 1953, jolloin poistojen tekeminen verotuksessa kytkettiin kirjanpitoratkaisuihin.

3.2.1.2 Verotuspoistojen sitominen kirjanpidon poistoihin

Poistot, tai tulo- ja omaisuusverolain terminologian mukaan arvovähennykset, määritettiin verotuksessa etukäteen laadittavan suunnitelman mukaan. Oikeuskäytännössä katsottiin, että laissa tarkoitettiin sidottua arvovähennysjärjestelmää, jten oikeutta vähennysten siirtämiseen toiselle verovuodelle ei yleensä ollut. Verolaki sisälsi siis poistopakon, senkin uhalla, että tekemättä jättäminen yleensä johti siihen, ettei hankintamenoa saatu kokonaisuudessaan vähennettyä kertyvästä tulosta. Toisaalta katsottiin, että arvovähennys oli verotuksessa vähennyskelpoinen, vaikkei sitä ollut tehty kirjanpidossa. Tämä herätti kuitenkin kritiikkiä, koska oli mahdollista, että verovelvollinen saattoi päästä poistamaan omaisuudesta enemmän kuin sen hankintameno. (Puranen 1999, 145–147.)

Tulo- ja omaisuusveroasetusta muutettiin vuonna 1953 poistojen kirjanpitosidonnaisuutta korostavaan suuntaan. Uudessa asetuksessa säädettiin, että ”sen, joka yleisen lain mukaan on kirjanpitovelvollinen, älköön sallittako verotuksessa tehdä suurempaa arvovähennystä kuin hän on kirjanpidossaan tehnyt”. Tämä oli ensimmäinen kerta, kun verolaissa viitattiin kirjan-

pitoon näin suoranaisesti. Muutoksen tärkeimpänä tavoitteena oli estää poistojen tekeminen yli hankinta-arvon. Uudistus jäi kuitenkin puolitiehen, sillä avoimeksi jäi se, pitikö arvonvähennykset tehdä verotuksessa ja kirjanpidossa samana vuonna, vai riittikö, että ne oli tehty kirjanpidossa jo aikaisemmin. Tilannetta täsmennettiin vuonna 1954 tarkistamalla asetuksen sanamuotoa. Uudistuksen jälkeen säännöksen loppu kuului: ”...suurempaa arvonvähennystä kuin hän verovuotena tai aikaisemmin on kirjanpidossaan tehnyt”. (Puranen 1999, 148–149.)

Sidonnaisuuden luominen verotuksen ja kirjanpidon välille tarkoitti myös sitä, että verotuksen mukaisten poistojen merkitys kirjanpidossa korostui. Tulo- ja omaisuusverolain mukainen poistomenetelmä oli aluksi tasapoistot, kunnes vuonna 1956 irtaimen käyttöomaisuuden osalta siirryttiin maksimissaan 30 %:n degressiivisiin menojäännöspoistoihin. Koska kirjanpidon poistot muodostivat katon verotuksessa tehtäville poistoille, tulo- ja omaisuusverolain mukaisten enimmäispoistoprosenttien käyttö myös kirjanpidossa alkoi yleistyä. (Puranen 1999, 150.) Tällaista verotuksen vaikutusta kirjanpitoon ei Forsström pitänyt toivottavana:

”Voidaan siis sanoa, että tulo- ja omaisuusveroasetukseen sisällytetyistä poistoprosenttien mukaisesta ryhmittelystä on tullut kirjanpitoasetuksen tarkoittama poistotaulukko. Tämä on kyllä valitettavaa, sillä tälläkin alueella olisi syytä antaa kehityksen kulkea vaapaammin omia teitään.” (KHT-tilintarkastaja Börje Forsström 1955.)

Ennen asetuksen muutosta oli hyväksytty varsinkin suurten liikelaitosten käyttämä tapa tehdä verotuksessa palautettujen arvonvähennysten osalta poistot kirjanpidon ulkopuolella, siis suoraan veroilmoituksessa veronalaisen tulon vähennyksenä ilman, että tämä tuli millään tavalla näkyviin kirjanpidossa. (Suurla 1954, 71.) Muutoksen myötä siis vaadittiin, että verotuksessa hyväksymättä jätetyt poistot kirjattiin suoraan kirjanpitoon.

Vaikka sekä kunnallisverotus että valtionverotus toimitettiin kirjanpidon pohjalta, näiden eri veronsaajien säännöksissä käytettiin erilaisia poistoprosentteja. Sidonnaisuusmääräyksestä huolimatta kirjanpidossa ei siis voitu täysin mukautua verotuspoistoihin, sillä ainakin toisesta verotuksesta jouduttiin poikkeamaan. Näin puhui asiasta elinkeinoelämän edustajana Oittinen:

”[...] aiheutuu yrityksille suurta harmia ja lisätyötä, kun kirjanpitoa ei poistoihin nähden saada yhdenmukaiseksi verotuksessa hyväksytyjen poistojen kanssa, vaan se tulee poikkeamaan toisesta taikka toisesta verotuksesta.” (Suomen Teollisuusliiton apulaismojohtaja, lakitieteen lisensiaatti O. Oittinen 1952.)

Oittinen oli siis myös sitä mieltä, että poistojen yhdenmukaisuus kirjanpidossa ja verotuksessa oli hyvä ja kannatettava asia, koska muutoin yrityksille aiheutuisi ylimääräistä työtä.

3.2.1.3 Poistonkorotusasetus

1950-luvulle oli tunnusomaista voimakas inflaatio. Elinkeinoelämän edustajat alkoivat korottaa ääntään ja vaatia mahdolliseksi poistojen tekemistä jälleenhankintahinnasta alkuperäisten hankintahintojen sijaan. Verotus-lehdessä teollisuuden äänitorvena toimi apulaisjohtaja Oittinen:

”[...] siihen nykyistä poistojärjestelmäämme rasittavaan pahaan epäkohtaan, että poistot suuresta inflaatiosta huolimatta on edelleen tehtävä alkuperäisten hankintahintojen pohjalla, minkä menettelytavan seurauksena teollisuus on joutunut huomattavassa määrässä maksamaan veroa n.s. fiktiivisestä elikkä kuvitellusta voitosta.” (Suomen Teollisuusliiton apulaisjohtaja, lakitieteen lisensiaatti O. Oittinen 1952.)

Teollisuus siis perusteli kantaansa sillä, että verotettavat voitot eivät inflaation vuoksi olleet todellisia voittoja, ja että yrittäjät näin ollen joutuivat maksamaan perusteetonta veroa. Syksyllä 1952 tehtiinkin eduskunnassa lakialoite, joka sisälsi muun muassa ehdotuksen siitä, että poistot olisi voitava tehdä käyttöomaisuuden hankintamenoa suuremmista määristä. Verotarkastaja Saarela suhtautui ehdotukseen varsin kriittisesti:

”Lakialoite ei sisällä mainintaakaan siitä, miten aloitteentekijät ajattelevat mahdolliseksi käytännössä määrätä poistojen laskemisperusteena käytettävän korotetun arvon, jotta poistot täyttäisivät tarkoituksensa. Jo tähän mennessä verotus on käynyt teknillisesti hyvin vaikeaksi ja suuritöiseksi.” (Verotarkastaja Risto Saarela 1953.)

Saarelan kanta perustui siis ennen kaikkea verottajalle aiheutuvan työn lisääntymiselle ja monimutkaistumiselle. Hän oli myös varsin epäileväinen sen suhteen, oliko lisäpoistoille ylipäättään oikeutusta. Mielipide sisälsi suoran viittauksen edellä esitettyyn Oittisen kannanottoon:

”Myöskään ei olisi tässä yhteydessä unohdettava sitä seikkaa, etteivät puheenaolevat käyttöomaisuuden omistajat, siis liikkeenharjoittajat, ole läheskään aina joutuneet ensinkään kärsimään tässä tarkoitettua inflaatiomenetystä. Eihän ole harvinaista, että teollisuuden harjoittaja on ennen inflaatiota hankkinut käyttöomaisuutensa pääosin velkاپääomin. [...] Haluaisinkin sanoa, ettei nykyisen arvonvähennysjärjestelmän vallitessa veroteta tämän vuoksi mistään fiktiivestä eli kuvitellusta tulosta, vaikkakin näin usein väitetään.” (Verotarkastaja Risto Saarela 1953.)

Elinkeinoelämän kanta voitti kiistan ja poistonkorotusasetus säädettiin syksyllä 1953. Muutoksella siis hyväksyttiin se yrittäjien kauan toivoma periaate, että käyttöomaisuuden arvonvähennykset olisi saatava tehdä jälleenhankinta-arvon perusteella. Omaisuuden arvon korottaminen kirjanpidossa ei ollut korotetun poiston edellytyksenä. Korotettu arvo laskettiin hankintamenon perusteella erikseen vahvistettavien indeksien avulla. (Palomäki 1953, 3.)

Poistonkorotusasetus kuitenkin kumottiin epäonnistuneena jo vuoden kuluttua sen säätämistä. Kumoamista edelsi kiivas keskustelu eri foorumeissa siitä, oliko asetus lainvastainen. Muun muassa varatuomari Kullervo Lappi esitti pitkän ja seikkaperäisen selvityksen siitä, minkä vuoksi poistonkorotusasetus oli katsottava kokonaisuudessaan lainvastaiseksi. Hän muun muassa pyrki osoittamaan, ettei tulo- ja omaisuusverolain termin hankinta-arvo voitu missään tapauksessa käsittää tarkoittavan jälleenhankinta-arvoa. Lisäksi hän kritisoi asetuksen monimutkaisuutta:

”PkA:n tapainen järjestelmä edellyttää kirjanpidon suunnittelussa asiantuntemusta, jota tavalliselta liikkeenharjoittajalta kohtuudella tuskin voidaan vaatia, ja sen hoitamisessa rasittavaa ja aikaavievää huolellisuutta, koska muussa tapauksessa helposti joudutaan veroilmoituksen tekemisessä tai verotuksen toimittamisessa sellaisiin sekavuuksiin ja vaikeuksiin, joiden selvittämiseen uhrattava aika ja työmäärä ei ole oikeassa suhteessa järjestelmän tuomaan hyötyyn. [...] tuntuisi siltä, ettei PkA:ta vastaavan lain säätämistä voitaisi pitää erikoisemmin suositeltavana ratkaisuna tämän päämäärän saavuttamiseksi. Pikemminkin olisi ehkä sittenkin syytä poistojärjestelmän kehittämiseen nykyistä vapaampaan suuntaan [...]” (Varatuomari Kullervo Lappi 1955.)

3.2.2 Tappiontasaus

Tulo- ja omaisuusverolain aikana verovuoden loukkaamattomuus oli niin tärkeä periaate, ettei yrityksillä ollut mahdollisuutta vähentää voitoistaan aikaisempien vuosien tappioita. Tappion vähentämisen problematiikka kytkeytyi kiinteästi poistoihin, sillä tästä seurasi, että tappiollisina vuosina poistot pyrittiin jättämään verotuksessa tekemättä. Jos verovuoden tulos oli joka tapauksessa tappiollinen, niin poistot olisivat ”menneet hukkaan”. Kysymys tappiovuosina tekemättä jätettyjen poistojen käyttämisestä myöhemmin nouseekin vuosien 1951–1968 kirjoittelussa usein esiin.

Ruotsin säädettyä eräitä tappiontasaukseen liittyviä lainmuutoksia vuonna 1960 totesi Andersson (1963, 142), että Suomi oli jäänyt Espanjan ja Portugalin ohella Länsi-Euroopan ai-

noaksi maaksi, jolla ei ollut mitään säännöksiä avoimesta tappiontasauksesta, eikä Espanjan ja Portugalin verotaakkaa voinut verrata Suomeen. Seuraavissa lausunnoissaan Andersson viittaa muun muassa Saarion meno–tulo-teoriaan:

”Tämä verovuoden loukkaamattomuuden ilmaus merkitsee olennaista eroa suhteessa liiketaloustieteelliseen katsantokantaan, jonka mukaan todellista voittoa ei voi syntyä, ennenkuin aikaisemmat tappiot on peitetty, ja jolle totaalitulo on ensiarvoisen tärkeä käsite.” (Lakitieteen lisensiaatti Edward Andersson 1961.)

”[...] laki olisi mielestäni säädettävä sellaiseksi, että verovelvolliset mahdollisimman vähäisessä määrin joutuisivat lisäverorasituksen alaisiksi tappiovuosiensa johdosta.” (Finanssioikeuden dosentti Edward Andersson 1963.)

Andersson vetosi tulo- ja omaisuusveroasetukseen, jonka mukaan verotuksessa ei saa tehdä suurempia poistoja kuin on verovuonna tai aikaisemmin tehty kirjanpidossa. Jos siis verovelvollinen tekisi säännöllisesti samansuuruiset poistot sekä kirjanpidossa että verotuksessa, mutta jättäisi jonain vuonna kirjanpidollisen poiston tekemättä, hänellä ei olisi edes oikeutta tuolloin tehdä poistoa verotuksessa. Tällöin ei voisi olla oikein, että poistomahdollisuus olisi kuitenkin verotuksessa menetetty:

”Se seikka, että arvovähennys on tehty kirjanpidossa, ei kuitenkaan vielä sellaisenaan merkitse sitä, että sen on katsottava tulleen verotuksessaakin tehdyksi. [...] Yleensä verotuksessa on pidettävä huolta siitä, että verovelvollisen tekemät vähennykset eivät ole liian suuria. [...] Mikä on nyt syynä siihen, että tässä tapauksessa verottajan asenne on päinvastainen, että hän siis katsoo, että mahdollisimman suuri arvovähennys on tullut tappiovuonna menetetyksi?” (Finanssioikeuden dosentti Edward Andersson 1963.)

3.2.3 Verotuksen oikeellisuus

1950-luvun kirjoituksissa korostuu myös verotuksen oikeellisuuteen pyrkiminen. Varsinaista sidonnaisuutta kirjanpidon ja verotuksen välillä ei ennen vuotta 1953 vielä ollut, mutta jo tuolloin verolaissa veloitettiin liittämään tuloilmoitukseen oikeaksi todistetut jäljennökset tulo- ja omaisuustaseista. Verovelvollisen asema oli usein hankala, sillä esimerkiksi valtion- ja kunnallisverotuksen käyttämät erilaiset periaatteet tuottivat veronmaksajille ongelmia. Kunnallisverotuksessa yrityksen antamat tiedot katsottiin usein puutteellisiksi, minkä vuoksi harvintaverotukseen päätyminen oli melko yleistä. Ongelma tiedostettiin sekä veronmaksaja- että veronsaajapuolella. Näin totesi asiasta reviisori Suosalmi vuonna 1951:

”Taksoitusta toimitettaessa ei useinkaan kiinnitetä riittävää huomiota oikean taksoitusperusteen määrittelemiseen. Verovelvollisen, joka ei voi olla tietenkään lähemmin selvillä taksoituksessa noudatettavista säännöksistä ja menettelytavoista, on tietenkin sitäkin vaikeampaa päästä selville taksoituksessa noudatetusta menettelystä. Tästä kaikesta on seurauksena väärinkäsityksiä ja valituksia, jotka voivat aiheuttaa vahinkoa yhtä hyvin kunnalle kuin verovelvollisellekin. Tästä syystä onkin syytä kehittää taksoitusmenettelyä täsmällisemmäksi ja ottaa kysymys eri puolilta selvitettäväksi.” (Helsingin kaupungin verovalmisteluviraston reviisori Varma Suosalmi 1951.)

Veronsaajan, tässä tapauksessa kunnan, edustajana Suosalmi oli siis huomannut puutteet taksoituksen toimittamisessa ja myönsi, että tilanteessa oli korjaamisen varaa. Moitteita eivät kuitenkaan jääneet verovelvolliseltaan. Sekä Suosalmi että verojohtaja Westin peräänkuuluttivat myös yritysten vastuuta:

”Ainoa keino oikeudenmukaisen ja asiallisen harkinnan suorittamiselle on kuitenkin entistä suurempi yhteistyö taksoitusviranomaisten ja verovelvollisten kesken, entistä täydellisempien tietojen saaminen verovelvollisen toiminnan laadusta sekä välttämättömien tilastollisten tietojen kerääminen yhtähyvin taksoituslautakuntien kuin verovelvollistenkin taholta.” (Helsingin kaupungin verovalmisteluviraston reviisori Varma Suosalmi 1951.)

”Ja tähän [harkintataksoituksen vaikeuteen] ovat hyvin usein verovelvolliset itse syyt. Sillä harvoin annetaan liiketoiminnasta riittävän tarkkoja tietoja.” (Helsingin verovalmisteluviraston johtaja Runar Westin 1951.)

Harkintataksoituksen päätyminen johtui siis ilmeisen usein siitä, ettei verottaja tuntenut tarpeeksi hyvin liiketoiminnan luonnetta. Näin arveli myös apulaisjohtaja Oittinen edustaen asiassa veronmaksajien näkökulmaa:

”[...] luulen, että moni harkintaverotustapaus pohjautuu siihen, että yrityksen erikoisluonne ja olosuhteet eivät ole olleet riittävästi taksoitusviranomaisten tiedossa.” (Suomen Teollisuusliiton apulaisjohtaja, lakitieteen lisensiaatti O. Oittinen 1952.)

On helppo ymmärtää, ettei kunnallistaksoituksessa ollut riittäviä resursseja oma-aloitteisesti tutustua perin pohjin jokaiseen verotettavaan yritykseen, sillä taksoituksen toimitti jokainen kunta erikseen. Valtionverotuksessa asia oli hieman toisin, sillä resursseja saatettiin keskittää ja erityyppisten yritysten ominaispiirteet olivat paremmin tiedossa.

Puutteet verovelvollisten saamassa informaatiossa olivat siis yleisesti tunnustettuja. Tähän epäkohtaan vastasi osaltaan myös Verotus-lehden perustaminen, jonka päämääränä oli nimenomaan verotuskäytäntöjen tunnetuksi tekeminen. Kaikki arvio- tai harkintaverotustapaukset eivät kuitenkaan johtuneet tietämättömyydestä tai osaamattomuudesta. Osa saattoi

johtua suoranaisestä verovelvollisen välinpitämättömyydestä, kuten voidaan havaita seuraavasta varatuomari Lapin toteamuksesta:

”Käytännössä on todettu, että liikkeenharjoittajat jatkuvasti tekevät veroilmoituksensa siinä laajuudessa puutteellisina, ettei kymmenettäkään osaa jätetyistä veroilmoituksista voida pitää aivan täydellisinä, ja näin siitä huolimatta, että C₁- ja C₂-lomakkeissa on annettu yksityiskohtaiset ohjeet siitä, mitä selvityksiä veroilmoitukseen on merkittävä tai siihen liitettävä.” (Varatuomari Kullervo Lappi 1953.)

Koska korkean verokannan aikana myös suoranaiset veronkierto yritykset tulivat tavallisiksi, Lappi puolusti verottajan oikeutta varmistaa veroilmoituksen tiedot oikeiksi:

”Siitä, että veromoraali näin on olennaisesti alentunut ja lainvastaiset verotuksen välttämis- tai lieventämisyrietykset sen johdosta ovat tulleet verraten tavallisiksi ilmiöiksi, johtuu, ettei verolautakunta verotusta toimittaessaan voi muodollisesti täydellisen ja luotettavalta vaikuttavan veroilmoituksenkaan osalta lähteä siitä, että ilmoitettu tulo todella on oikea.” (Varatuomari Kullervo Lappi 1953.)

Verolautakunnan tutkinnan tuloksesta jäi siis riippumaan, hyväksyttiinkö annettu veroilmoitus verotuksen pohjaksi vai ei. Verovelvolliselle annettiin kuitenkin aina tilaisuus toimittaa puuttuvat selvitykset välttyäkseen harkintaverotukselta. Näitä tiedusteluja jouduttiin kuitenkin usein tekemään useita perättäisiä, sillä saadut vastauksetkin olivat usein puutteellisia.

Vaikka verotusta ei vielä ollut sidottu kirjanpitoon, niin seuraavasta Suosalmen kommentista selviää, että kirjanpitolain noudattamista pidettiin silti ehdottomana edellytyksenä tuloilmoituksen hyväksymiselle:

”Kirjanpito velvollisen tulo-ilmoitus on vain sanottujen tilinotteiden [tulostaseen ja omaisuustaseen] avulla näytettävissä oikeaksi. [...] Taksoituslautakunnan on todettava, että annetuista tilinotteista ilman muuta käy selville, että ne perustuvat kirjanpitolain säännöksen mukaisesti laadittuun kirjanpitoon.” (Helsingin kaupungin verovalmisteluviraston reviisori Varma Suosalmi 1951.)

Suosalmen kirjoituksesta ilmenee myös veronmaksajien oikeusturvan tärkeys:

”[Verovelvollisten] vaatimuksena esitetään, että mikäli tulo-ilmoituksesta, varsinkin, jos kysymyksessä on kirjanpidon avulla vahvistetut tiedot, on poikettu, on myös esitettävä ne syyt, joiden perusteella ilmoitusta ei ole katsottu luotettavaksi. Tähän vaatimukseen on aihetta varsinkin, jos kysymyksessä on valitus.” (Helsingin kaupungin verovalmisteluviraston reviisori Varma Suosalmi 1951.)

Veroilmoituksen muodollinen virheellisyys samoin kuin sen puutteellisuuskin oli riittävä peruste arvioverotukselle, koska virheellisen veroilmoituksen tekijä tuskin oli voinut pitää täydellistä kirjanpitoaakaan:

”[...] on ilmeistä, että liikkeenharjoittajat yhä suuressa määrin jättävät kirjanpitonsa hoitamatta tai hoitavat sitä huolimattomuudesta tai tietämättömyydestä johtuen virheellisesti, puutteellisesti tai sekavasti [...]. [...] siitä, ettei liikkeenharjoittaja huolimattomuutensa tai ymmärtämättömyytensä takia ole pystynyt laatimaan täydellistä veroilmoitusta, on johdonmukaisesti pääteltävä, ettei hän myöskään ole pystynyt pitämään kirjanpitoaan siten, että siihen sisältyisivät kaikki tilitapahtumat.” (Varatuomari Kullervo Lappi 1953.)

Lapin kannanotosta käy siis selkeästi ilmi, ettei puutteellinen veroilmoitus sinänsä antanut aihetta arvioverotukseen, vaan arvion toimittamiseen johti puutteellisen veroilmoituksen takana ilmeisesti oleva puutteellinen kirjanpito.

3.3 Kirjanpidon ja verotuksen suhde vuosina 1951–1968

Aikakauden kirjoittelulle on tyypillistä, että kirjanpidon ja verotuksen yhteyteen viitataan usein, mutta tätä ei kovinkaan usein perustella tai kyseenalaisteta. Asia siis otetaan itsestäänselvyytenä. Näin esimerkiksi Reinilä ja Andersson:

”Verotus ja kirjanpito kulkevat kuitenkin käsikädessä ja se tapa, jolla tilitapahtumat on merkitty kirjanpitoon, [...] vaikuttaa verotukseen vielä vuosien, jopa vuosikymmenien päästä. (Verotarkastaja Pentti Reinilä 1951.)

”Mitään aihetta ei tunnu tappiontasauksen säätämisen yhteydessä olevan yleisesti vähentää olemassaolevia vero-oikeudellisia mahdollisuuksia peiteltyyn tappiontasaukseen, koska tämä taas merkitsisi verotuksellisen tulo-laskennan ja kirjanpidollisen tulo-laskennan välisten erojen suurenemista.” (Lakitieteen lisensiaatti Edward Andersson 1961.)

”Verotuksessa ei voida vaatia että arvovähennykset tehdään nopeammin kuin mitä kirjanpitolaki vaatii, ei ainakaan jos tahdotaan ylläpitää jonkinlainen yhteys kirjanpidon ja verotuksen välillä.” (Finanssioikeuden dosentti Edward Andersson 1963.)

Kirjanpidon ja verotuksen läheisen yhteyden puolustajia oli sekä veronmaksajien että verottajan keskuudessa. Yleisimpänä perusteena esitettiin menettelyn yksinkertaisuus ja tarpeettoman lisäyön välttäminen sekä oikeudenmukaisuus:

”Elinkeinonharjoittajain ja kirjanpitäjien on syytä jo kirjanpitoaan suunnitellessa ja ’tilikarttaa’ laatiessa kiinnittää vakavaa huomiota liiketaloudellisten lisäksi myös verotuksellisiin näkökohtiin. Mikäli jälkimmäiset on jo tilitapahtumia kirjattaessa pidetty mielessä, varmasti säästytään monelta vaivalta veroilmoitusta tehtäessä, muista vakavammista haitoista puhumattakaan.” (Hovioikeudenauskultantti Antti Riikonen 1968.)

”[...] katsoisin, että kirjanpidon olisi mukauduttava verotukseen niissä tapauksissa, joissa muuten jatkuva jälkiverotuksen aihe säilyisi, tai joissa on olemassa vaara, että jokin vähennysoikeus jää käyttämättä.” (Verotarkastaja Pentti Reinilä 1951.)

Verotarkastaja Reinilä siis korosti veronmaksajan oikeusturvaa, mutta piti verotussäännösten noudattamista ensisijaisena kirjanpitolakiin nähden. Toisella linjalla oli Oittinen:

”Eräs sellainen kohta, jossa verotus ja kirjanpito yrityksille hankaluutta tuottaen ovat pyrkineet kulkemaan omia teitään, on kysymys n.s. siirtyvien vuosilomapalkkojen käsittelystä. [...] Yleisten kirjanpitoperiaatteiden mukaan on kukin tulo- ja kuluerä pyrittävä kirjanpidossa huomioimaan sen vuoden kohdalla, johon se kuuluu tai johon se kohdistuu [...]. [...] Kun johtavana periaatteena [...] on, että verotus toimitetaan kirjanpidon perusteella, ellei laissa nimenomaan ole toisin säädetty, olisi toivottavaa, että veroviranomaiset noudattaisivat tätä periaatetta myös vuosilomakorvausten käsitteilyyn nähden.” (Suomen Teollisuusliiton apulaisjohtaja, lakitieteen lisensiaatti O. Oittinen 1952.)

Löytyi kuitenkin myös niitä, jotka eivät perustelleet kantaansa käytännöllisyysnäkökohdilla. Akateemisen maailman edustajille tyypillisesti professori Ikkala korosti laskelmien luotettavuutta ja oikeellisuutta, ja piti kirjanpitolainsäädäntöä kahdesta lainsäädännöstä oikeampana:

”[...] on vaikea ymmärtää, miksi samat ilmiöt nähdään erilaisina ja miksi niistä annetaan toisistaan poikkeavat kuvat liiketaloudessa ja verotuksessa. Kummassakin pitäisi perusnäkemys olla sama, sen nimittäin, joka antaa ilmiöistä todellisuutta parhaiten vastaavan kuvan. Jos näkemykset toisella alalla selkeytyvät, on toisenkin alan syytä seurata perässä. [...] Vaatimus, että tuloverolainsäädäntöämme olisi lähettävä kehittämään liiketaloudessa esitettyjen realististen näkemysten viitoittamia linjoja seuraten tuntuu sen vuoksi aiheelliselta.” (Finanssioikeuden professori Olli Ikkala 1965.)

Myös Lehtola kuului niihin, jotka olivat huolissaan kirjanpidon antaman kuvan vääristymisestä:

”Verottajan antamat määräykset saavat tai jopa pakottavatkin yrittäjän muutamaaan kirjanpitosuhteeseen sellaiseksi, ettei kirjanpidon teoria enää tunne suoritettuja ratkaisuja omakseen. Onko tähän mentävä ja jos, niin miksi?” (Kauppatieteen maisteri Seppo Lehtola 1959.)

Suurlan kanta puolestaan oli, ettei koko kiistelylle ollut lainkaan aihetta:

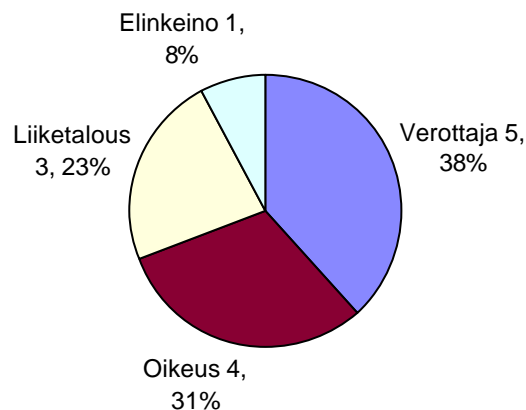
”Kysymyksessä ei ole mikään varsinainen lainkonkurrensi, sillä oikeussäännöksehän normeeraavat aivan eri oikeusaloja ja palvelevat eri tarkoituksia, kirjanpitolaki liike-elämän tarkoituseriä ja verolait julkisen vallan fiskaalisia tarpeita.” (Ylitarkastaja, lakitieteen lisensiaatti Pertti Suurla 1955.)

Koska Suurla teki selvän eron lakien tarkoituserien välille, hänen kannanottonsa lienee tulkittavissa niin, että hän ei kannattanut lainsäädäntöjen voimakasta yhteensitomista.

3.4 1951–1968 – kokoavia päätelmiä

Tänä ajanjaksona keskusteltiin varsin monenlaisista aiheista yritysverotuksen saralla. Eniten mielipiteitä kirvoittivat poistot, tappiontasaus ja verotuksen oikeellisuus. Lisäksi verotuksen ja kirjanpidon suhteesta käytiin vilkasta keskustelua yleisellä tasolla. Mukana mielipiteenvaihdossa oli eri alojen edustajia. Tutkielman ensimmäisen ajanjakson aineistossa on mukana 15 artikkelia 13 eri kirjoittajalta. Kahden artikkelin kirjoittajia olivat finanssioikeuden dosentti Edward Andersson sekä varatuomari Kullervo Lappi. Kuviosta 4 selviää kirjoittajien jakautuminen heidän edustamiensa tahojen mukaan. Kirjoittajista viisi eli Reinilä, Saarela, Suosalmi, Suurla ja Westin edustavat verottajan näkemystä. Oikeustieteen edustajia on neljä: Andersson, Ikkala, Lappi ja Riikonen, joista kaksi ensin mainittua edustavat akateemista ajattelua. Liiketaloudellista näkökulmaa tuo keskusteluun kolme kirjoittajaa eli Forsström, Lehtola ja Saario, joista Saario yliopistomaailman edustajana. Ainoa elinkeinoelämän edustaja aineistossa on Oittinen.

KUVIO 4 Kirjoittajien edustamat tahot kirjanpidon ja verotuksen suhdetta koskevissa Verotus-lehden artikkeleissa vuosina 1951–1968



Kirjoittajien tämänkaltainen lokeroiminen saattaa olla ongelmallista, koska monella heistä voi olla kytköksiä useampaankin edellä mainittuun alueeseen. Varsinkaan aineiston ollessa näin vähäinen ei ole syytä tehdä liian pitkälle meneviä johtopäätöksiä. Jako on tässä tehty artikkeleiden yhteydessä annettujen tietojen perusteella ja ensisijaisena perusteena on käytetty kirjoittajan senhetkistä virkaa tai muuta työpaikkaa. Erityistä huomiota aineistossa herättää elinkeinoelämän edustajien vähäisyys. Vain yksi kirjoittaja otti elinkeinoelämän nimissä kantaa kirjanpidon ja verotuksen suhteeseen. Sen sijaan vastapuolen eli verottajan näkemystä edustaa viisinkertainen määrä kirjoittajia. Voi olla, ettei elinkeinoelämä ollut vielä löytänyt Verotuslehden tarjoamaa foorumia, tai sitten heillä ei vain ollut aiheesta enempää sanottavaa. Tutkielman seuraavissa luvuissa nähdään, onko tilanne myöhemmin muuttunut.

Olen eritellyt kirjoittajien mielipiteistä kolme eri komponenttia taulukkoon 1: suhtautuminen kirjanpidon ja verotuksen yhtenäisyyteen, kirjanpidon tai verotuksen ensisijaisena pitäminen sekä näiden mielipiteiden perustelut. Kaikkien kannanotoista ei käy selville vastausta kaikkiin kohtiin – nämä kohdat olen jättänyt tyhjiksi. Joissain tapauksissa tulkinta on täytynyt tehdä ”rivien välistä” sekä myös tässä tutkielmassa lainattujen tekstinkohtien ulkopuolisesta artikkelin osasta. Kaikki esittämäni tulkinnat ovat omiani, eivätkä ne välttämättä ole yksiselitteisiä tai tyhjentäviä.

TAULUKKO 1 Vuosien 1951–1968 kirjoittajien mielipiteet kirjanpidon ja verotuksen yhtenäisyydestä ja ensisijaisuudesta perusteluineen

		Yhtenäisyys	Ensisijaisuus	Perustelu
Verottaja	<i>Reinilä</i>	kyllä	verotus	selvyys, veronmaksajan oikeusturva
	<i>Saarela</i>	kyllä		verottajan lisätyön välttäminen
	<i>Suosalmi</i>		kirjanpito	luotettavuus
	<i>Suurla</i>	ei		eri tarkoitukset
	<i>Westin</i>	ei ota kantaa		
Oikeus	<i>Andersson</i>	kyllä	kirjanpito	kirjanpito oikeampi
	<i>Ikkala</i>	kyllä	kirjanpito	kirjanpito oikeampi
	<i>Lappi</i>	kyllä		selvyys, molempien lisätyön välttäminen
	<i>Riikonen</i>	kyllä	verotus	verovelvollisen lisätyön välttäminen
Liiketalous	<i>Forsström</i>	ei	kirjanpito	verotus vääristää kirjanpitoa
	<i>Lehtola</i>	ei	kirjanpito	verotus vääristää kirjanpitoa
	<i>Saario</i>	kyllä		selvyys
Elinkeino	<i>Oittinen</i>	kyllä	kirjanpito	lisätyön välttäminen

Taulukosta käy ilmi mielipiteiden ja perusteluiden monenkirjaisuus. Selvästi suurin osa piti kirjanpitoa verotukseen nähden ensisijaisena. Tätä mieltä eivät olleet vain liiketaloustieteen ja yritysmaailman edustajat, vaan myös osa verottajan ja oikeustieteen edustajista. Ne, jotka pitivät verotusta tärkeämpänä, kannattivat myös kirjanpidon ja verotuksen yhtenäisyyttä ja perustelivat kantansa verovelvollisen edulla. Suurin osa niistä, jotka pitivät kirjanpitoa ensisijaisena, perusteli mielipiteensä sillä, että kirjanpidon laskelmat olivat oikeampia ja luotettavampia. Kirjoittajista suurin osa kannatti verotuksen ja kirjanpidon yhteneväisyyttä: tätä mieltä olivat muun muassa kaikki oikeustieteen edustajat. Ne, jotka eivät kannattaneet sitä, kertoivat perusteluksi joko sen, että verotus vaikuttaa vääristävästi kirjanpitoon tai että kirjanpidolla ja verotuksella on erilaiset tarkoitusperät.

Ensimmäisellä ajanjaksolla korostuu siis kirjanpidon ja verotuksen yhtenäisyyden laaja hyväksyntä, mutta toisaalta kirjanpidon ensisijaisena pitäminen. Seuraavassa luvussa siirrymme uuteen aikaan uusien lakien säätämisen jälkeen ja katsomme, ovatko lainmuutokset muuttaneet mielipiteitä.

4 KANNUSTAVAMPAAN VEROTUKSEEN – 1969–1989

4.1 Uusi lainsäädäntö

Vuosien 1920, 1924 ja 1943 tulo- ja omaisuusverolait olivat koskeneet valtion tuloverotusta ja varallisuusverotusta. Ne olivat sisältäneet myös elinkeinoverotusta, maatilatalouden verotusta ja verotusmenettelyä koskevat säännökset. Vuoden 1968 lakiuudistuksessa elinkeinoverotusta koskevat säännökset kuitenkin päätettiin erottaa omaksi laikseen. (Arvela 1989, 35.)

Vaikka meno–tulo-teoriaa oli käytännössä sovellettu jo pitkään, virallisen hyväksynnän se sai vasta, kun laki elinkeinotulon verottamisesta (EVL) säädettiin. Laki astui voimaan 1.1.1969. Voidaan sanoa, että koko elinkeinoverolaki perustui Saarion näkemyksiin. Vaikka jo tulo- ja omaisuusverolaeissa oli otettu huomioon eräitä yritystoiminnan erityispiirteitä, oli erillinen elinkeinoverolaki kuitenkin tarpeen liiketoimintaan liittyvien erityistekijöiden vuoksi. (Puranen 1999, 1–2.)

1960-luvulla Suomi oli alkanut nopeasti muuttua maatalousvaltaisesta yhteiskunnasta teollistuneeksi yhteiskunnaksi. Maan hallitus tuki voimakkaasti tätä kehitystä ja halusi kannustaa kansalaisia perustamaan uusia yrityksiä. (Kettunen 1993, 597.) Elinkeinoverolaki olikin tarkoitettu taloudellisen kasvun aikana tulosta näyttävien yritysten tuloverolaksi (Voipio 1979, 52). Lain perusteluissa mainitaan työllisyys- ja kasvupoliittisiksi tavoitteiksi mahdollisimman oikeudenmukainen tulonjako, joka lain säätämisvaiheessa on nähty yritysverotusnormiston keskeiseksi periaatteeksi. (Puranen 1999, 1–2.) Kettusen (1993, 597) mukaan hallitus ei tukenutkaan meno–tulo-teoriaa sen teoreettisen ylivertaisuuden vuoksi, vaan syynä oli se, että teoriaan pohjautuvan lain kautta oli mahdollista myöntää kasvuyrityksille verohelpotuksia.

Elinkeinoverolain säätämisen yhteydessä säädettiin myös erillinen laki tappiontasauksesta, mikä kuvastaa sitä, että meno–tulo-teorian korostama yritystoiminnan totaalituloksen tärkeys otettiin uudessa lainsäädännössä huomioon. Voipion (1979, 116) mukaan kysymys käyttöomaisuuden hankintamenon jaksottamisesta verotuksessa ja sen sidonnaisuudesta kirjanpitoon oli ratkaistu jo tulo- ja omaisuusverolain aikana, joten elinkeinoverolain säätämisen yhteydessä tätä asiaa ei tarvinnut enää pohtia.

Purasen (1999, 171) mukaan on huomionarvoista, että meno–tulo-teoria omaksuttiin kirjanpitolakiin vasta puoli vuosikymmentä myöhemmin kuin elinkeinoverolainsäädäntöön. Pirinen (1996, 25) toteaa, että suurin syy tähän oli se, että samaan aikaan Pohjoismaiden kirjanpitolainsäädäntöjä oltiin yhtenäistämässä mahdollisia pohjoismaisia yhteismarkkinoita ajatellen. Saarion teorian ottaminen kirjanpitolain pohjaksi olisi etäännyttänyt Suomea yhteispohjoismaisesta käytännöstä. Meno–tulo-teorian kannattajat kuitenkin voittivat kädenväännön ja vuonna 1973 teorian keskeiset periaatteet kirjattiin myös kirjanpitolakiin. Heikkosen ja Leppiniemen (1979, 27) mukaan uuden kirjanpitolain päätarkoitus oli tuloksen laskeminen, ja staatinen taseyhtälöteoria sai siis väistyä.

Uutta kirjanpitolakia valmistellut komitea piti lähtökohtanaan, että uuden lain oli perustuttava johonkin teoriaan, sillä muutoin olisi mahdotonta varmistua normiston johdonmukaisuudesta. Keskeisinä aineksina pidettiin suoriteperustetta sekä meno tulon kohdalle -periaatetta. Näin ollen teoriaksi valittiin Saarion meno–tulo-teoria. Laissa sallittiin kirjata kuluksi puolet vaihto-omaisuuden hankintamenosta. Säännös oli johdettu elinkeinoverolaista, jotta vältettäisiin ristiriita lainsäädäntöjen kesken. (Sorsa 1998, 35.) Meno–tulo-teoriaa ei siis kirjattu elinkeinoverolakiin eikä kirjanpitolakiin sellaisenaan, vaan eräitä tuloksentasauskeinoja, kuten juuri varaston aliarvostusmahdollisuus ja varausten kirjausmahdollisuus, jätettiin lakeihin (Lukka, Majala, Paasio & Pihlanto 1984, 23).

Järvisen (1974, 218) mukaan eduskunnan lakivaliokunta huomautti kirjanpitolain valmistelun yhteydessä mietinnössään, että kirjanpitolainsäädäntö on verolainsäädäntöön nähden ensisijainen ja että mikäli näiden välillä on eroja, on harkittava verolainsäädännön muuttamista. Järvinen tosin huomauttaa, ettei lausumaa tule tulkita siten, että verolainsäädäntö joutuisi käytännön verotuksessa väistymään kirjanpitolain tieltä. Hänen mukaansa kannanotto kuitenkin heijastaa kirjanpitolain periaatteiden käyttökelpoisuutta verotussovellutuksissa.

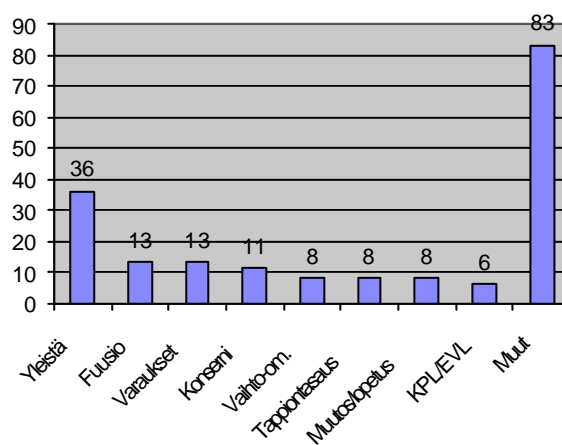
Kirjanpitolain uudistamiskomitean perusteluissa mainittiin, että vuoden 1945 kirjanpitolaki koettiin vanhanaikaiseksi, koska talouselämä oli muuttunut ja monimuotoistunut. Tasekaavaakaan ei noudattanut kansainvälistä mallia. Vanhan lain mukaiset tiedot katsottiin riittämättömäksi pohjaksi eri sidosryhmien päätöksille, ja myös elinkeinoverolain voimaantulo antoi aiheutta uuden lain säätämiseksi. (Pirinen 1996, 25.) Lisäksi laskentakäytäntö oli jo selvästi irtaantunut vuoden 1945 kirjanpitolain meno–tulo-teorian suuntaan (Voipio 1979, 109).

Uusien lakien säätäminen innosti asiantuntijat monenlaisiin kannanottoihin, kommentteihin ja tulkintoihin Verotus-lehden artikkeleissa. Tutkielmassa tehty ajanjakson rajausta 1980-luvun loppuun perustuu tuolloin uudenlaisten teemojen, kuten kansainvälistymisen, tihenevään esiintymiseen keskustelunaiheissa. Lehden yleisimmät kirjanpidon ja yritysverotuksen suhdetta koskevat aiheet vuosina 1969–1989 olivat vaihto-omaisuuden hankintameno, varaukset sekä fuusiotulokseen liittyvät ongelmat, joita käsitellään seuraavissa alaluvuissa.

4.2 Yritysverotuksen teemat vuosina 1969–1989

Vuosien 1969–1989 kuluessa Verotus-lehti julkaisi 693 artikkelia. Näistä 186 eli hieman yli neljäsosa käsitteli yritysverotusta, ja aineistoon valittuja artikkeleita on näistä 21 kpl. Kuviossa 5 selviää, millaiset aiheet hallitsivat näiden vuosien yritysverokeskustelua. Vuosien 1951–1968 tapaan myös tällä ajanjaksolla tyypillinen yritysverotusta koskeva artikkeli käsitteli yritysverotusta yleisellä tasolla: tällaisia kirjoituksia julkaistiin 36 kappaletta. Seuraavaksi eniten julkaistiin fuusioon ja varauksiin liittyviä kirjoituksia, joita molempia oli 13. Konserniin liittyviä asioita tarkasteltiin 11 artikkelissa. Muita yleisiä aiheita olivat vaihto-omaisuus (8), tappiontasaus (8) sekä yritysmuodon muutos tai yrityksen lopettaminen tai konkurssi (8). Lisäksi kuuden artikkelin pääaihe oli uuden elinkeinoverolain ja kirjanpitolain välisten yhteneväisyyksien ja eroavaisuuksien tarkastelu. Edellä mainittuihin ryhmiin kuulumattomia artikkeleita oli peräti 83, joten pulaa aiheista ei kirjoittajilla ole ollut.

KUVIO 5 Yritysverotusta käsittelevien artikkeleiden jakautuminen aiheittain vuosina 1969–1989



Vuosina 1951–1968 kirjanpidon ja verotuksen suhteeseen liittyvistä kirjoituksista nousi erityisesti esiin kolme teemaa. Seuraavissa alaluvuissa käydään läpi nämä teemat – vaihto-omaisuus, varaukset ja fuusio.

4.2.1 Vaihto-omaisuus

4.2.1.1 Vaihto-omaisuuden aliarvostus

Varaston aliarvostusmahdollisuus oli merkittävin elinkeinoverolain alun perin suoma tuloksentasauskeino. Aliarvostuksella tarkoitettiin vaihto-omaisuuden hankintamenon vähentämistä ennen sitä verovuotta, jonka aikana omaisuus oli luovutettu tai menetetty. Aliarvostusmahdollisuus oli jopa 50 %, eikä sen ehtona aluksi ollut vastaava kirjaus kirjanpidossa. Tämä veroluotto oli monille yrityksille hyvin merkittävä. (Andersson & Ikkala 2001, 316.)

Vaikka aliarvostuskirjauksen tekeminen verotuksessa ei alkujaan nimenomaisesti ollut sidonnainen kirjanpitoon, aineiston artikkeleissa kannatettiin kirjauksen tekemistä myös kirjanpidossa. Perusteluina mainittiin hyvä kirjanpitolapa sekä menettelyn selkeys niin verotuksen toimittajalle kuin verovelvollisellekin:

”EVL:n 28 §:n mukainen [varaston] aliarvostusvähennys ei ole nimenomaisin säännöksiin sidottu kirjanpitoon, mutta yleisesti on todettu hyvän kirjanpitotavan sitä vaativan ja että jollei kirjanpitoa mukauteta siihen, miten kuluksi lukeminen halutaan verotuksessa suorittaa, verovelvollinen joutuu aikaa myöten hyvin suurten, ellei peräti ylivoimaisten vaikeuksien eteen.” (Hallitusneuvos Erkki Nuorvala, Verohallitus ja ylitarkastaja Aaro Rajamäki, Verohallitus 1969.)

”Jos jaksottamisessa sovelletaan kirjanpidossa ja verotuksessa erilaisia periaatteita, on sekaannusten vaara kuitenkin niin ilmeinen, että EVL:n mukaisesta jaksottamisesta poikkeaminen on suositeltavaa ainoastaan erityisten syiden vaatiessa.” (Vt. hallitusneuvos Pekka Honkanen, Verohallitus 1969.)

”Lienee pidettävä hyvän kirjanpitotavan mukaisena sitä, että vaihto-omaisuuden hankintamenon jaksottaminen tapahtuu kirjanpidossakin EVL:n säännösten mukaisesti, jolloin kirjanpito voisi tältäkin osin olla sellaisenaan verotuksen perustana. Muunlainen menettely aiheuttaisi varmaan hankaluuksia eikä suinkaan yksinomaan verotusviranomaisille vaan myös ja ehkä ennen kaikkea verovelvolliselle itselleen.” (Ekonomi Pentti Reinilä, Verohallitus 1969.)

Mielenkiintoista Reinilän lausunnossa on se, että hän tekee eräänlaisen kehäpäätelmän. Hän ehdottaa, että jaksottaminen voitaisiin toteuttaa kirjanpidossakin EVL:n säädösten mukaisesti, jotta kirjanpito voisi toimia verotuksen perustana. Tällöinhän kuitenkin verotus toimisi kirjanpidon perustana eikä päinvastoin.

Lakia muutettiin vuonna 1976 siten, että vaihto-omaisuuden hankintameno saatiin vähentää verotuksessa vain, mikäli vastaava kirjaus oli tehty kirjanpidossa. Tarkoituksena oli saattaa nimenomaan ennenaikainen kulukirjaus eli aliarvostus kirjanpitosidonnaiseksi. Ennen lainmuutosta oli syntynyt yleinen tulkintatapa, jonka mukaan jonkin toimenpiteen verotukselliselle hyväksymiselle on asian kirjanpidollinen käsittely välttämätöntä vain silloin, kun tämä voitiin suoraan johtaa verolain säännöksistä. Muutoksen jälkeen EVL 54§:ää alettiin pitää pikemminkin verotuksen kirjanpitosidonnaisuutta koskevana yleissäännöksenä, josta poikkeamiseen täytyi olla erityisiä perusteita. (Penttilä 1984, 45.)

Saarisen mielestä uudistetun lain sanamuoto oli kuitenkin liian väljä tai jopa huolimaton. Muutoksen jälkeen elinkeinoverolain 54§:ssä todettiin yleisesti, että vaihto-omaisuuden hankintameno voidaan vähentää vain, jos vastaava kirjaus on tehty kirjanpidossa, vaikka Saarisen mielestä tarkoituksena lienee ollut säätää tilinpäätöshetken eli verovelvollisella verovuoden lopussa olevan vaihto-omaisuuden hankintamenon vähennyskelpoisuudesta. Asiasta hän lausuu seuraavaa:

”Nykyisessä tilanteessa lakia sananmukaisesti seuraten, voisi syntyä kohtuuttomia tilanteita. Jos esim. havaitaan, että jonkin vaihto-omaisuushyödykkeen osalta on sekä meno että tulo kirjaamatta, tulo verotetaan kokonaisuudessaan, koska se ei ole kirjanpitosidonnainen (verotuksessa), ja vastaavaa menoa ei voitaisi ottaa huomioon, koska sitä ei ole kirjattu kirjanpitoon. Oikein tietenkin olisi verottaa vain erotus, mikäli sellaista on syntynyt.” (Toimistopäällikkö, ekonomi Juhani Saarinen, Turun lääninverovirasto 1984.)

Saarinen myös vertaili kirjanpito- ja elinkeinoverolakien suhtautumista vaihto-omaisuuden aktivointiin:

”EVL ei [...] oikeastaan sisällä suoranaisia säännöksiä [...] vaihto-omaisuuden hankintamenon aktivoinnista tilinpäätöksessä. Aktivointi seuraa teoriassa ikäänkuin luonnostaan, kun *ensin* on EVL:n mukaan määritelty, mikä osa hankintamenosta on verovuoden kuluu. Kirjanpitolaissa sen sijaan säädetään selvemmin menojen jakautuminen kuluihin ja aktiivoihin.” (Toimistopäällikkö, ekonomi Juhani Saarinen, Turun lääninverovirasto 1984.)

4.2.1.2 Vaihto-omaisuuden hankintameno n käsite

Voipion (1979, 109–110) mielestä vaihto-omaisuuden hankintameno n määrittäminen oli yksi elinkeinoverolain epäonnistuneimpia kohtia. Hänen mukaansa kysymyksessä oli esimerkkitapaus tilanteesta, jossa oli pyritty selkeyttämään aiemmin epäselvää tilannetta – ja epäonnistuttu. Voipio arvelee erääksi syyksi sen, että uuden kirjanpitolain innoittamana EVL:n valmistelussa tavoiteltiin hyvin tarkkaa ja täsmällistä kohdistamisratkaisua suunniteltaessa vaihto-omaisuuden hankintameno n määritelmää, mikä jäi kuitenkin puolittiehen.

Alkuperäisen EVL:n mukaan vaihto-omaisuuden hankintameno na pidettiin hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta johtuneiden välittömien meno n määrää. Määritelmän vuoksi osa tuotteiden valmistuksesta johtuneista muuttuvista menoista jäi hankintameno n käsitteen ulkopuolelle. Vuoden 1973 kirjanpitolain sa käytettiin kuitenkin termiä muuttuvat meno t. Lakien käyttämät erilaiset määritelmät aiheuttivat ongelmia lain tulkinnalle:

”Kirjanpidon ja verotuksen keskinäisissä suhteissa muodostavat hankaluuksia ne tapaukset, joissa KiPL:n ja EVL:n keskeiset käsitteet eroavat toisistaan. [...] Tällainen tilanne ei näin keskeisten säännösten kohdalla voi käytännössä jatkuu. [...] Hankintameno n määritelmä sinänsä on sellainen, jonka pitäisi määräytyä yleisinformaatiota sisältävänä kirjanpitolakiin ja se olisi sieltä otettava samanlaisena verolain käsitteistöön.” (Hallintoneuvos Lassi Kilpi, Korkein hallinto-oikeus 1974.)

Kuten Kilpi totesi, aiheuttivat käsitteiden erot hankaluuksia sekä kirjanpito- että verotuskäytännössä. Tässä tilanteessa verolain määritelmä taipui, ja käytännössä verotuksessa päätettiin yleensä siihen, että välittömien meno n lisäksi hankintameno on luettiin yleiskustannusten muuttuva osa. Tulkinnan takana lienee se, että elinkeinoverolain säätäjän katsottiin todellisuudessa tarkoittaneen muuttuvia menoja. Tähän asiointilaan ainakin Järvinen oli tyytyväinen:

”Ei ole KL:n vuoksi mitään syytä tarkistuksiin EVL:n tulkinnoissa muodostuneissa hankintameno a koskeissa käsityksissä. Tavallaan olisikin liian mairittelevaa, jos nyt yhtäkkiä KL [...] vaikuttaisi verotuskäytäntöön, kun muuten on pyritty pikemminkin siihen, ettei tällaista vaikutusta vain pääsisi syntymään.” (Kauppatieteiden lisensiaatti, KHT-tilintarkastaja Risto Järvinen 1974.)

Järvisen lausunnosta on tulkittavissa, että hän vastusti verotuksen kirjanpitoon vaikuttavaa luonnetta. Vaihto-omaisuuden hankintameno n määrittäminen oli yksi niistä harvoista seikois-

ta, joissa elinkeinoverolaki taipui kirjanpitolaille. Kaikkonen oli molemmissa asioissa Järvisen linjoilla:

”[...] verotuksessa on yleisesti tulkittu EVL:n välittömien menojen (EVL 14 §, 1 mom) tarkoittavan samaa kuin kirjanpitolain muuttuvien menojen (KirjanpitoL 13 §). Tämä on erinomaisen hyvä asia, mutta vain, jos verotuksen tulkinnat eivät liian voimakkaasti pääse vaikuttamaan feed-back-tietona kirjanpidon menettelytapoihin.” (Taloustieteen lissensiaatti Viljo Kaikkonen, Tampereen yliopisto 1986.)

4.2.2 Varaukset

Varaukset olivat yksi niistä meno–tulo-teorian vastaisista seikoista, jotka kirjattiin elinkeinoverolakiin. Keskustelua herätti ennen kaikkea niiden luonne. Osa katsoi, että varausten ensisijainen tehtävä oli toimia tuloksentasauskeinoina ja verohelpotuksina. Toisten mielestä varauksilla oli todellinen liiketaloudellinen peruste. Saarinen kritisoi varausten käsittelemistä kertaluonteisina verohelpotuksina ja kiinnitti huomiota myös niiden tulouttamiseen:

”Verotuksessa varausten tekemisessä on erikoista ja merkillepantavaa se, että tuon tulevan, johon varaudutaan, ei tarvitse kaikissa tapauksissa toteutua edes todennäköisesti. [...] Tuntuu toisaalta siltä, että varausten tekemisestä on verotuksessa muodostunut pelkästään eräänlainen kertahuojennus eli ei muisteta sitä, että varaus pitää myös tulouttaa. [...] Varausten tulouttamisen säätämisessä ei mielestäni ainakaan kaikin paikoin ole onnistuttu. Tämä on paradoksaalista sikäli, ettei tuloutuksesta olisi periaatteessa tarvinnut säätää mitään, sillä tuloutus olisi järjestynyt tasejatkuvuuden ja kirjanpidon periaatteiden mukaan automaattisesti. [...] Todettakoon, ettei kirjanpitolaissakaan ole katsottu tarpeelliseksi säätää varausten tulouttamisesta.” (Ekonomi Juhani Saarinen, Turun lääninverovirasto 1983.)

Saarisen mielestä siis varausten tulouttamisesta säätäminen elinkeinoverolaissa kieli siitä, että kirjanpidon periaatteita ei pidetty verotuksen kannalta kyllin luotettavina. Saarisen mukaan varaukset myös ymmärrettiin liiaksi pelkiksi tuloksenjärjestelykeinoiksi. Hän muistutti, että jo kirjanpidon periaatteiden mukaan varausten tekeminen saattaa olla välttämätöntä verotuksesta riippumatta:

”Olisi tunnustettava se, että varauksilla on jokin muukin liiketaloudellinen peruste kuin verotus ts., etteivät ne ole pelkkiä ’veronhuojennuksia’, vaan että ne ovat myös suorite-tuotannon kannalta mielekkäitä ja aiheellisia, ja että niiden käsittely tilinpäätöksessä on siis myös sen mukaista.” (Ekonomi Juhani Saarinen, Turun lääninverovirasto 1983.)

Leppiniemi oli Saarisen kanssa samoilla linjoilla. Hän kritisoi mm. luottotappiokirjausten erilaisia perusteita kirjanpidossa ja verotuksessa ja totesi, että verotuskäytäntöön nojaaminen väärästi tilinpäätöksiä:

”Koska verotuksessa (EVL 17 §) hyväksytään vähennettäväksi vain lopullisiksi todetut luottotappiot, kirjanpitoratkaisuissakin vältetään pelkkään KPL 15 §:n mukaiseen todennäköisyyteen perustuvaa kulukirjausta. Käytäntö ei ole tyydyttävä, koska se vääristää tuloslaskelmassa esitettäviä katteita ja välituloksia ja ymmärretäänpä varausten lisäys yritysten arvostelussa varsin yleisesti voiton veroiseksi eräksi.” (Kauppatieteiden tohtori Jarmo Leppiniemi, Helsingin kauppakorkeakoulu 1989.)

Leppiniemen mielipiteestä käy myös ilmi se, ettei hän ollut tyytyväinen varausten ymmärtämiseen ensisijaisesti verohelpotuksina, vaan hän samoin kuin Saarinen näki tärkeämpänä niiden liiketaloudellisen luonteen.

4.2.3 Fuusio

Elinkeinoverolain säätämisen jälkeen fuusiotuloksen laskemisesta ja fuusion käsittelystä verotuksessa tuli ongelmallinen kysymys. Laissa ei varsinaisesti säädelty fuusiovoiton tai -tappion verotuskohtelusta, mutta käytännössä alettiin soveltaa näkemystä, jonka mukaan fuusiotappiot olivat vuosikuluna vähennyskelpoisia. Fuusiotulos laskettiin verotuksessa pääsääntöisesti kirjanpitoarvoja käyttäen. Tämä johti kuitenkin muun muassa siihen, että menoja, jotka muuten olisivat olleet vähennyskelvottomia, saatiin fuusiotappioon sisältyvinä vähennettyä verotuksessa. (Koskelainen 1981, 110.) Tytäryhtiöfuusion erityiseksi ongelmakohdaksi koettiin se, että konserni saattoi itse omilla toimillaan vaikuttaa fuusiotappion määrään ja saada täten ylimääräistä verohyötyä (Rautajoki 1990, 244).

Fuusiotappion vähentämismahdollisuus osoittautuikin niin edulliseksi, että se sai aikaan todellisen fuusiomyllyn. Voipio (1979, 147–148) kritisoi, että varsinaiset fuusiotulosongelmat eivät näytä kirkastuneen lakiuudistustoimikunnalle koko sen työn aikana. Voipio väittää, ettei lainvalmistelussa selvästikään ollut ymmärretty tytäryhtiöfuusiossa syntyneen fuusiotuloksen problematiikkaa, mistä huolimatta lainvalmistelijoilla näyttää olleen selvä kanta siitä, miten fuusiotulos oli verotuksessa huomioitava.

Ensimmäisten joukossa fuusion problematiikkaa pui Mäki, jonka mielestä fuusiotuloksen laskeentaa ei voitu tehdä niin suoraviivaisesti kuin verotuskäytännössä oli alettu tottua. Hänen mielestään paras tapa välttää ongelmat olisi ollut jättää fuusiovoitto ja -tappio kokonaan huomiotta verotuksessa:

”Verotekniset näkökohdat ja valvontavaikeudet puoltavat yksinkertaista menettelyä, jonka on lisäksi oltava neutraalia. Tältä kannalta [...] olisikin tarkoituksenmukaista, että fuusiotilin tulos ei tytäryhtiöfuusiossakaan vaikuta vastaanottaneen yhtiön vuositulokseen. EVL:n 42 §:n 1 mom:n säännös turvaa toteutuneen tappion vähentämisen jo ennen fuusiota. Vain pitkällisin kohtuuttomasti aikaa kuluttavin tutkimuksin olisi kaikissa tapauksissa mahdollista todeta liiallisten ja ennakoitujen kulukirjausten, maa-alueiden ja arvopapereiden todellisen ja hankintamenon hinnanero ja niiden vaikutus fuusiotilin tulokseen. Jos niiden vaikutus käytännössä kyettäisiin luotettavasti ja tasapuolisesti eliminoidaan ja jäljelle vielä jäisi negatiivista fuusiotilin tulosta, sen jaksottaminen kuluksi esim. 10 % vuotuisin poistoin tuntuisi kyllä kohtuulliselta.” (Ekonomi Eino Mäki, Verohallitus 1971.)

Mäki näytti siis periaatteellisesti hyväksyvän fuusiotappion vähennyskelpoisuuden, mutta ei käytännössä kannattanut järjestelmää verottajalle aiheutuvan kohtuuttoman lisätyön vuoksi. Toista mieltä oli kuitenkin Andersson, joka ehdottomasti kannatti tappion vähennyskelpoisuutta normaalina kuluna:

”Omalta osaltani en voi olla katsomatta, että näissä [mm. Mäen] kirjoituksissa [...] on sivuutettu olennaisia seikkoja ja ettei täysin ole ymmärretty sitä ajattelua, johon käytännön soveltama kanta perustuu. [...] Kun osakkeiden hankintameno fuusiossa muuttuu sulautuneen yhtiön omaisuuden hankintamenoiksi ja näiden summa fuusiotappiotapauksissa on pienempi kuin osakkeiden hankintameno, erotus ei voi jäädä vähentämättömänä roikkumaan ilmasta. Se on saatava vähentää, koska on tapahtunut menonsiirto.” (Julkisoikeuden professori Edward Andersson 1972.)

Mäen näkemysten lisäksi Andersson kritisoi myös Martti Saarion Tilinpäätäjän päivillä esittämiä käsityksiä, joiden mukaan fuusiotappion tai -voiton käsittely verotuksessa johti kaksinkertaiseen verotukseen:

”Saario esittää, että fuusiotuloksen nykyinen verotuskäsittely johtaa menojen kahteen kertaan vähentämiseen tai tulojen kahdesti verottamiseen. [...] Nähdäkseni Saario on ajatellut asiaa kirjanpitokonventioiden eikä EVL:n säännösten (esim. 42,1 §) ja reaalisien argumenttien perusteella. Sen sijaan Saarion väitteessä on jonkin verran perää, jos ajatellaan asiaa jaksottamisen kannalta. [...] Ne, jotka puhuvat kaksinkertaisesta vähennyksestä, unohtavat, että kysymys on kahdesta eri vähennyksestä, toisaalta fuusiossa siirtyneen käyttö- (tai vaihto- tai sijoitusomaisuuden) hankintamenon ja toisaalta sulautuvan yhtiön osakekannan hankintamenon vähentämisestä. Nämä ovat kaksi eri asiaa.” (Julkisoikeuden professori Edward Andersson 1972.)

Andersson oli siis jyrkästi sillä kannalla, että vähennyksillä oli oikeutuksensa. Partanen taas oli sitä mieltä, että fuusiotuloksen laskutapa oli kyseenalainen, ja että fuusiotuloksessa oli kyse realisoitumattomasta voitosta tai tappiosta:

”Fuusiotulosta laskettaessa siirretään [...] sulautuvan yhtiön osakkeitten arvo alkuperäisessä hankintahinnassa fuusiotilille. Tämä hankintahinta ei suinkaan ole käypä arvo fuusiohetkellä [...]. Kun samalla EVL 52 §, ns. fuusiopykälä, pyrkii varmistamaan verotuksen jatkuvuuden niin, ettei totaalitulos fuusion yhteydessä muuttuisi ja säätää, että sulautuvan yhtiön omaisuuden hankintamenojäännökset siirretään vastaanottavan yhtiön kirjanpitoon verottajan hyväksymissä sulautuvan yhtiön kirjanpitoarvoissa, niin ei myöskään omaisuuden arvo fuusiotilille siirrettäessä vastaa käypää arvoa, vaan sulautuvan yhtiön menestyksestä riippuen ja lain sallimissa puitteissa hankintamenosta on saatettu tehdä huomattavia kulukirjauksia etukäteen. On selvä, että jos näin todellisuudesta poikkeavista kirjanpitoarvoista lasketaan fuusiotulos, ei sitä voi pitää realisoituneena, eikä edes oikeaan osuneena.” (Ekonomi Marjatta Partanen, Uudenmaan lääninverovirasto 1973.)

Partasen lisäksi realisointiperiaatteen tärkeyttä korosti myös Mäki:

”Kun fuusiotappion laskemisesta ei ole olemassa säännöksiä, se on laskettava todellisen määräisenä. Siihen on siis sovellettava yleisesti hyväksyttyä realisointiperiaatteen mukaista tuloslaskentaa antamatta veropoliittisten näkökohtien vaikuttaa asiaan.” (Ekonomi Eino Mäki, Verohallitus 1971.)

Partanen otti myöhemmin esille tulkinnan, jonka mukaan fuusiovoittoa tai -tappiota ei tulisi pitää ”oikeana” voittona tai tappiona, vaan fuusion aiheuttamana muutoksena vastaanottavan yhtiön pääomissa:

”Mistä johtuu, ettei fuusiovoittoa ole tytäryhtiöfuusiossa kuitenkaan tulkittu vastaanottavalle yhtiölle siirtyväksi sulautuvan yhtiön omien pääomien jäännökseksi? Ilmeisesti siitä, että fuusiotilin kirjauksia tarkasteltaessa on puhuttu vain varojen ja velkojen siirrosta, joten on kuviteltu, etteivät sulautuvan yhtiön omat pääomat lainkaan esiinny fuusiotilillä. Itse asiassa nekin ovat siellä, tosin piilevinä, sillä varojen ja velkojen erotus on juuri oma pääoma. [...] Fuusiovoitto ei olisi tällöin mitään voittoa vaan fuusion aiheuttama muutos vastaanottavan yhtiön pääomissa. Tällöin ei myöskään verotus tulisi kysymykseen [...]. [...] Näin ollen kaikki hankalat ja erittäin epätydyttävät fuusiotulos laskelmat verotusta varten jäisivät pois.” (Ekonomi Marjatta Partanen, Uudenmaan lääninverovirasto 1975.)

Keskustelu erilaisista tulkinnoista kävi siis vilkkaana. Voipiokin (1979, 153) toteaa, että lainsoveltajille oli selvinnyt lain voimaan tultua jo varhaisessa vaiheessa, että syntyneet fuusio-ongelmat olisi ratkaistava lainmuutoksin. Otti kuitenkin aikansa, ennen kuin pyörät todella pyörähtivät. Lopulta vuonna 1976 säädettiin, ettei fuusiovoitto ole veronalaista tuloa eikä fuusiotappio vähennyskelpoinen meno (Koskelainen 1981).

Voipion (1979, 160) mukaan myös lainmuutokseen jäi kuitenkin kohtuuttoman paljon ongelmia. Englundinkaan (1985, 113) mielestä lakimuutos ei poistanut fuusioista aiheutuvia vero-ongelmia; tulkintaongelmat vain muuttuivat toisenlaisiksi. Epäselväksi jäi nimittäin muun muassa se, millä tavalla tytäryhtiöfuusion fuusiotappion jaksotus käsiteltäisiin verotuksessa. Verotuskäytännössä näitä poistoja pidettiin vähennyskelvottomina. Englundin mukaan fuusiotappion jaksottamista oli kuitenkin pidettävä normaalina kirjanpidollisena aktivoimisena ja poistamisena vaikutusaikana ja siten hyvän kirjanpitotavan mukaisena:

”EVL:n eräänä pohjana ja perustana on ollut kirjanpidon meno–tulo-teoria, joka ohjaa yritysten kirjanpitoratkaisuja. Tämänkin samaan suuntaan vaikuttavan tekijän perusteella on päädyttävä siihen, että verotuksessa tulisi hyväksyä hyvän kirjanpitotavan mukainen, meno-tulon-kohdalle -periaatteeseen nojautuva fuusiotuloksen jaksottaminen.” (Kauppatieteiden maisteri, oikeustieteen kandidaatti, KHT-tilintarkastaja Tomi Englund 1985.)

Englund ei myöskään pitänyt suositeltavana nimitystä ”fuusiotappio”. Hän uskoi, että tappiota puhuminen saattoi harhauttaa vääränlaiseen jaksotukseen:

”Fuusiotuloksen nimeäminen voitoksi tai tappioksi on epätasällistä ja saattaa aiheuttaa virheellisiä mielleyhtymiä. Kysymyksessä ei ole minkäänlainen liiketoimen onnistuneisuuden arviointi. Kysymyksessä ei välttämättä ole ollut huono liiketoimi, vaikka verolaki kutsuukin fuusioerotusta tappioksi. [...] Kirjanpidon kannalta asiaa tarkasteltaessa ei aina voida edes katsoa syntyvän fuusiotappiota, jos fuusio toteutetaan kohta osakekaupan jälkeen. Lisäksi tappiosta puhuminen saattaa erehdyttää virheelliseen jaksottamisratkaisuun. Neutraaleinta olisi puhua esimerkiksi fuusioerotuksesta.” (Kauppatieteiden maisteri, oikeustieteen kandidaatti, KHT-tilintarkastaja Tomi Englund 1985.)

Vuonna 1980 korkein hallinto-oikeus antoi päätöksen, jonka mukaan fuusiovoitto tai -tappio olisi laskettava sen ajankohdan mukaan, jolloin oikeuden lupa sulautumiselle on saanut lainvoiman. Tapauksessa yritys oli vaatinut, että fuusiotulos laskettaisiin sulautuvan yhtiön viimeisen itsenäisen tilikauden tilinpäätöksen mukaan. Vaatimusta perusteltiin sillä, että sulautuvaa ja vastaanottavaa yhtiötä yleensä käsiteltiin yhtenä verovelvollisena sulautumishetken tilikauden alusta vastaanottavan yhtiön tilikauden päättymiseen saakka, ja että tällöin sulautuvan yhtiön sulautumisvuonna ennen sulautumista kirjatut tilitapahtumat olisi sisällytettävä yhdistetyn yhtiön tulokseen. Anderssonin mielestä KHO:n päätös oli epäjohdonmukainen, ja siitä aiheutui paljon epävarmuutta. Anderssonin mukaan fuusio myös näytti ylipäättään olevan erityisen vaikeasti käsiteltävä asia:

”Olen tietoinen siitä, että asian [fuusiotilikauden tuloksen laskennan] selittäminen siten että sekä vero- että kirjanpitoihmiset ymmärtävät, on vaikea tehtävä. [...] käytäntö on mennyt tai on menossa väärälle linjalle tai että annettu ennakkotieto ainakin jättää

luvattoman monta kysymystä avoimeksi. [...] fuusio näyttää olevan se säännöstö, jonka sääteleminen EVL:ssä tuottaa kaikkein eniten vaikeuksia [...].” (Julkisoikeuden professori Edward Andersson 1981.)

4.3 Kirjanpidon ja verotuksen suhde vuosina 1969–1989

Kirjanpidon ja verotuksen suhteesta yleisellä tasolla käytiin vilkasta keskustelua. Verohallituksen Nuorvala ja Rajamäki vetosivat mm. saksalaiseen tutkimukseen, jossa oli todettu verotuskäytäntöjen noudattamisen ensisijaisuus:

”Esim. Saksassa, jossa kaikkalainen tutkimus on sangen syvälleikäpää, on teoreettisesti tutkittu konfliktia kirjanpitolain ja verotussäännösten välillä, ja todettu verotussäännösten yleinen edellekäyvä merkitys. Meillä on kirjanpidon aina käytännössä katsottu voivan melkoisesti mukautua uudempaa verolainsäädäntöä vastaavaksi. Tällaisen mukautumisen on katsottava voivan tapahtua uuden elinkeinoverolainkin tultua voimaan. Tämä on erityisen perusteltua jo siitäkin syystä, että elinkeinoverolaki rakentuu jo yleisesti omaksutun kirjanpidollisen meno–tulo-teorian periaatteille.” (Hallitusneuvos Erkki Nuorvala, Verohallitus ja ylitarkastaja Aaro Rajamäki, Verohallitus 1969.)

Sanamuodolla ”melkoisesti mukautua” he myöntävät, että verotussäännöksillä on paljon vaikutusta kirjanpitokäytäntöön. Nuorvala ja Rajamäki eivät pidä tätä pahana, vaan puolustavat käytäntöä. He eivät kuitenkaan erityisemmin perustele käsitystään, vaan tyytyvät toteamaan, että mukautuminen on käytännössä helppo toteuttaa, koska molempien käytäntöjen pohjalla on sama kirjanpidollinen teoria. On huomattava, että kirjoituksen aikaan uusi kirjanpitolaki ei vielä ollut voimassa, ja siksi he eivät voikaan puhua lainsäädäntöjen vaan käytäntöjen ykseydestä. Mielenkiintoisen kommentin asiasta esitti hallitusneuvos Honkanen:

”Voidaan perustellusti väittää, että ennen nyt toteutettua liikeverotuksen uudistamista verotusnäkökohdilla oli liian korostettu merkitys yritysten tilinpäätösten laadinnassa. Tuloverolainsäädäntömme ahtaasta normistosta johtui, ettei tilinpäätöstä voitu laatia puhtaasti liikeloudellisten näkemysten pohjalta. Erityisesti ns. verovuoden loukkamattomuuden periaate johti varsinkin liikeverotuksessa usein kohtuuttomuuksiin. [...] On selvää, ettei tällaisista ainesosista kootulle tilinpäätökselle yrityksen ulkopuolella voida antaa täyttä arvoa. [...] tuloksentasauskeinot olivat lisäksi omiaan kasvattamaan yleistä epäluuloa taseiden informaatioarvoa kohtaan.” (Vt. hallitusneuvos Pekka Honkanen, Verohallitus 1969.)

Honkanen siis painotti tilinpäätösinformaation oikeellisuutta verotusnäkökohtien sijaan. Honkasen kirjoitus on laadittu juuri elinkeinoverolain voimaantulon jälkeen, joten käytännön kokemusta uuden lain toimivuudesta ei vielä ollut. Toiveikkaasti hän silti uskoi, että ajanjakso,

jolloin verotus vaikutti vääristävästi tilinpäätöksen laadintaan, oli ohi. Kuitenkin hän samassa kirjoituksessa esitti myös seuraavan kommentin:

”EVL:n joustavat jaksottamissäännökset antavat yritykselle runsaasti mahdollisuuksia tuloksentasaukseen.” (Vt. hallitusneuvos Pekka Honkanen, Verohallitus 1969.)

Tässä kannanotossaan Honkanen siis kuitenkin oli yrittäjän omaan harkintaan pohjautuvien jaksotusten kannalla. Hän siis luultavasti uskoi, että kirjanpidossa tultaisiin esittämään erilaiset jaksotukset kuin verotuksessa. Voipio oli kuitenkin toista mieltä:

”Ajatus, että jaksotusnormien tulkinnassa ja soveltamisessa voidaan sallia monenlaisia ratkaisuja, perustuu väittämään, että jaksotusvirhe vaikuttaa vain verovuoteen, että se toisin sanoen vain lykkää verotusta. Viimeksi mainittu toteamus ei kuitenkaan ole käytännössä kestävä. Yritysten viimeiset verot, siis ne joihin lykättyjen verojen pitäisi sisältyä, jäävät usein saamatta.” (Oikeustieteen professori Jaakko Voipio 1973.)

Voipio oli siis huolissaan siitä, että verottajalta jäi usein paljon saatavia konkurssipesiin, ja että tällöin todellisuudessa oli kyse suoranaista verohelpotuksista, ei vain verojen siirtämisestä eteenpäin.

Myös tähän aikakauteen, kuten 1950- ja 1960-lukuihin, kuului verotuksen ja kirjanpidon sidonnaisuuden puolustaminen helpoudella ja yksinkertaisuudella. Jotkut perustelivat mielihoidettua verovelvollisen, toiset verottajan kannalta:

”Käytännössä tilinpäätöksiä laadittaessa noudatetaan kuitenkin ensi sijassa verolainsäädäntöä. Muussa tapauksessa kirjanpitovelvollinen joutuisi laatimaan erilliset verotustaset ja viralliset tilinpäätöstaset. Tämä lisäisi ja vaikeuttaisi vain tarpeettomasti kirjanpitovelvollisen työtä.” (Kauppatieteiden maisteri, KHT-tilintarkastaja Jaakko Heikonen 1971.)

”Monestakin syystä on epäasianmukaista, että saman kysymyksen kirjanpidollinen ja verotuksellinen käsittely poikkeavat toisistaan. [...] Jos jaksotus kirjanpidossa ja verotuksessa eroaa, saattaa olla vaikeaa valvoa kaikkien tulojen verotetuksi tulemista ja kaksinkertaisten vähennysten esiintymistä.” (Hallintoneuvos Lassi Kilpi, Korkein hallinto-oikeus 1974.)

”[...] mikäli verovelvolliset laativat tilinpäätöksensä EVL:n säännösten perusteella niiltäkin osin, joilta eroavuuksia on, niin silloin vältetään ainakin erimielisyyksistä veronsaajan kanssa. Toisaalta on tietysti varottava tekemästä kirjanpitolain 38 §:n 2 momentissa tarkoitettua kirjanpitorikosta.” (Verohallituksen ylitarkastaja, ekonomi Eero Stenman 1974.)

Asian lainsäädännöllistä puolta pohtivat professori Voipio ja hallintoneuvos Kilpi. Voipio katsoi, että elinkeinoverolaki oli kirjanpitolaista riippumaton, koska laissa ei lainkaan viitattu kirjanpitolakiin tai -käytäntöihin. Kilpi puolestaan piti kirjanpitoa suorastaan osana veroilmoitusta:

”EVL ei sisällä yleistä viittausta kirjanpidon periaatteisiin, ja käsitykseni mukaan sellainen on tietoisesti jätetty antamatta. Viittaus olisikin ollut ongelmallinen senkin vuoksi, että meno–tulo-teoriaa seuraavat kirjanpidon tapanormit ovat nykyään usein kirjanpitolain kanssa ristiriidassa. [...] Kirjanpitoperiaatteet eivät siis enää ole liikeverotuksessa edes toissijaisen normin asemassa.” (Oikeustieteen professori Jaakko Voipio 1973.)

”Lain säännökset ja veroilmoituksen käytännöllinen sisältö johtavat siihen, että kirjanpidosta muodostuu tosiasiasa osa veroilmoituksesta. Näin ollen kirjanpidossa olevat virheet ovat virheitä veroilmoituksessa, mikäli ne kohdistuvat verotuksen kannalta merkityksellisiin seikkoihin. Tästä seuraa että ne aiheuttavat samoja oikeusseuraamuksia kuin varsinaiset veroilmoituksessa olevat virheet [...]” (Hallintoneuvos Lassi Kilpi, Korkein hallinto-oikeus 1974.)

”[...] herää kysymys siitä, onko kirjanpitolakia pidettävä jonkinlaisena verolain osana [...]. [...] EVL on vanhempi ja KiPL uudempi laki. Jos KiPL olisi vanhempi, kuten oikeastaan eräänlaisena muodollisia seikkoja sääntelevänä lakina pitäisi olla, niin voitaisiin ajatella, että kun tässä verolain tietyissä säännöksissä joko suoranaisesti tai välillisesti viitattaisiin KiPL:n säännöksiin tai periaatteisiin, niin tämä riittäisi saattamaan KiPL:nkin tältä osin verolaiksi.” (Hallintoneuvos Lassi Kilpi, Korkein hallinto-oikeus 1974.)

Nuorvala, Rajamäki ja Englund olivat sillä kannalla, ettei verotuksen sidonnaisuutta kirjanpitoon aina voinut soveltaa vain verottajan eduksi, vaan myös asianmukaisten kirjanpitoratkaisujen tuli voida toimia verotuksen pohjana:

”Kun arvonalentumista on pidettävä lopulliseksi todettuna, jos huolellinen mies tunnettujen tosiasioiden ja tulevaisuuden näkymien perusteella katsoisi, ettei saamisen arvo tule enää nousemaan ja kun EVL:n 22 §:ssä säädetään, että menetys on sen verovuoden kulu, jona se todetaan, ei ristiriitaa kirjanpidon ja verotuksen välille tule tai tulisi synnyttää.” (Hallitusneuvos Erkki Nuorvala, Verohallitus ja ylitarkastaja Aaro Rajamäki, Verohallitus 1969.)

”Verotuksen ja kirjanpidon suhde on jatkuvasti tiivistynyt, josta on kenties ollut apua käytännön verotustyössä. EVL 54§ sitoo jo lähes kaikissa jaksotusratkaisuissa verotuksen ja kirjanpidon toisiinsa, joten sitä voitaneenkin miltei pitää kirjanpitosidonnaisuuden yleissäännöksenä. On kuitenkin syytä painottaa, että verotuksen ja kirjanpidon tiivis yhteys lienee tiivis myös sellaisissa jaksotuskysymyksissä, joihin ei saa vastausta suoraan verolaista, vaan ratkaisuja on pyrittävä johtamaan hyvän kirjanpitotavan perusteella.” (Kauppatieteiden maisteri, oikeustieteen kandidaatti, KHT-tilintarkastaja Tomi Englund 1985.)

Kilpi oli varovaisesti samalla kannalla, mutta pelkäsi, että näin saavutettavien veroetujen ta-voittelu saattaisi väljentää hyvän kirjanpitotavan käsitettä:

”[...] verottajan tulee riittävän aikaisessa vaiheessa puuttua ilmiöihin, joissa hyvä kirjanpitotapa alkaa luisua verotuksellisesti arveluttavaan suuntaan.” (Hallintoneuvos Lassi Kilpi, Korkein hallinto-oikeus 1974.)

Hyvän kirjanpitotavan käsitteen venymisen lisäksi Kilpi piti myös varovaisuuden periaatetta verotuksen kannalta ongelmallisena:

”Tämän [varovaisuuden] periaatteen noudattamisessa tosin kirjanpidolliset ja verotukselliset näkemykset saattavat joutua pahaan ristiriitaan keskenään, ainakin jos varovaisuuden periaate viedään kovin pitkälle.” (Hallintoneuvos Lassi Kilpi, Korkein hallinto-oikeus 1974.)

Ainoa, joka tänä ajanjaksona otti kantaa ”oikein” lasketun tilinpäätöksen puolesta, oli laskentatoimen professori Pertti Kettunen. Kannanottoa voidaan pitää tyypillisenä yliopistomaailman edustajan kommenttina (vrt. Ikkala edellä luvussa 3.3). Perusteluna Kettunen mainitsee muun muassa oikeudenmukaisuuden:

”Suomessa tuloslaskenta ja verotus on kytketty tiukasti yhteen, mikä teoreettisesti ajatellen on oikein. Verot maksetaan mahdollisimman oikein lasketun tuloksen perusteella. Se on oikeudenmukaista kaikille osapuolille. Tuloslaskenta tai tuloslaskennan käytäntöjen kehittäminen ei kuitenkaan ole yksin tai edes pääosin teoreettisesti oikean ratkaisun hakemista. Voimakkaiden taloudellisten intressien liittyminen asiaan niin verottajan, omistajien, rahoittajien ja yritysjohton puolelta sysää teorian syrjään. Niitä käytetään hyväksi, jos ne sattuvat tukemaan omia intressejä, muuten ne unohdetaan.” (Laskentatoimen professori Pertti Kettunen 1985.)

Kettunen siis tunnusti, että vaikka teoreettisesti oikean tuloksen laskeminen olisi ideaalinen tilanne, niin teoreettiset ajatukset eivät kovassa yritysmaailmassa päde. Hän kehottikin kaikkia osapuolia pohtimaan tilannetta:

”Näyttää kuitenkin siltä, että tärkeintä olisi juuri nyt pysähtyä hetkeksi miettimään. Suomalaisessa tuloslaskennan käytännössä ja verotuksen siihen kytkemisen tavassa on selvästi kehittämisen varaa. Sitä on myös taustalla olevassa Saarion teoriassa. Käytännön uudistusehdotusten ja pienten muutosten tekemisen asemesta olisi syytä palata keskusteluun taustoista ja perusteista, ajattelumalleista. Pelottavalta näyttää se mahdollisuus, että tuloslaskenta vielä nykyisestäänkin monimutkaistuisi erilaisten kirjanpidollisten ja verotuksellisten detaljisäännösten viidakoksi, jossa monen muun maan tapaan paksut detaljisäännöskokoelmat korvaisivat johdonmukaisen ajattelun tulosta laskettaessa.” (Laskentatoimen professori Pertti Kettunen 1985.)

Liiallisen omien etujen ajamisen lisäksi Kettunen pelkäsi siis sekä kirjanpito- että elinkeinoverolain liian yksityiskohtaisten pykäliden romuttavan kirjanpidon ajatusmaailman. Stenman puolestaan korosti kirjanpidollisten näkemysten edellekävvyä merkitystä suhteessa verotukseen, mikäli tällä olisi positiivinen vaikutus tilinpäätösinformaation luotettavuuteen:

”Viime aikoina on monessa yhteydessä esitetty, [...] että tilinpäätös tehdään EVL:n ehdoilla, vaikka se tulisi laatia kirjanpito- ym lakien ehdoilla niin, että se antaa oikean kuvan kirjanpitovelvollisen todellisesta vuosituloksesta ja taloudellisesta asemasta tilinpäätöshetkellä. Tämän vuoksi onkin [...] esitetty, että tuloverotuksen tiukkaa kirjanpitosidonnaisuutta tulisi lieventää. Tämä vaatimus tuntuu varsin oikeutetulta ja kohtuulliselta [...]. Kirjanpidon merkityksen korostaminen on positiivinen asia, koska sillä ilmeisesti on kirjanpitojen tasoa kohottava vaikutus.” (Verohallituksen ylitarkastaja, ekonomi Eero Stenman 1984.)

Myös Leppiniemi kritisoi verotuksen kirjanpitosidonnaisuuden vääristävää vaikutusta yritysten tuloksennäyttöhalukkuuteen:

”Käytännön jaksotuksessa tämä perusnäkemys [meno–tulo-teoria] on kuitenkin joutunut taka-alalle ja poistojen mitoituksen perustana ovat tuloksennäyttöpolitiikkaan liittyvät syyt. Erityisesti tämä johtuu tilinpäätöksen ja verotuksen poistojen välisestä sidonnaisuudesta.” (Kauppatieteiden tohtori Jarmo Leppiniemi, Helsingin kauppakorkeakoulu 1985.)

Leppiniemi viittasi lähinnä elinkeinoverolain maksimipoistoihin, jotka saattoivat johtaa siihen, että kirjanpidossakin päädyttiin aktivoimaan sellaisia menoja, joiden ei enää odotettu kerryttävän tuloa. Kettusen tapaan myös Kaikkonen kehotti kaikkia osapuolia pistämään jäitä hattuun. Hän totesi, että kaikkia osapuolia täysin tyydyttävää ratkaisua tuskin oli mahdollista saavuttaa:

”Varovaisuuden periaatteen ja meno tulon kohdalle -periaatteen välinen ristiriita vaatii toisaalta malttia toisaalta suurpiirteisyyttä niin verottajan kuin kirjanpitäjänkin puolelta. Täsmällisyyteen tuskin voidaan päästä.” (Taloustieteen lisensiaatti Viljo Kaikkonen, Tampereen yliopisto 1986.)

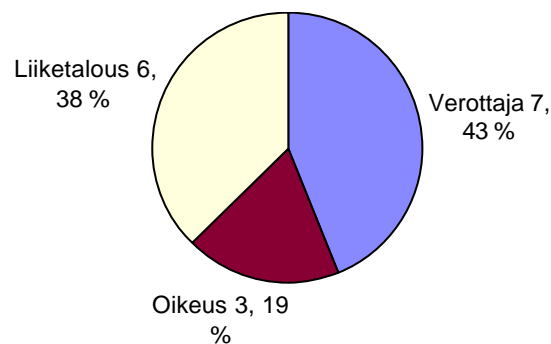
4.4 1969–1989 – kokoavia päätelmiä

Tänäkin ajanjaksona yritysverotus herätti vilkasta keskustelua. Tunnusomaista varsinkin jakson alulle oli uuden verolainsäädännön mukanaan tuomien muutosten ja ongelmien käsittely. Fuusio, varaukset ja vaihto-omaisuus olivat yleisimpiä kirjoitusten aiheita. Kirjanpidon ja verotuksen suhteesta yleisesti kirjoitettiin lisäksi erityisen paljon. Tutkielman toisen ajanjakson

aineistoon kuuluu 21 artikkelia 16 eri kirjoittajalta tai kirjoittajaparilta. Viidellä kirjoittajalla on siis aineistossa kaksi artikkelia. He ovat julkisoikeuden professori Andersson, kauppatieteiden tohtori Leppiniemi, ekonomi Partanen, ekonomi Saarinen ja ylitarkastaja Stenman.

Kuvio 6 osoittaa, miten kirjoittajien alat jakautuvat. Kirjoittajista tai kirjoittajapareista seitsemän eli Honkanen, Mäki, Nuorvala & Rajamäki, Partanen, Reinilä, Saarinen ja Stenman edustavat verottajaa. Liiketaloudellista näkemystä edustavat Englund, Heikkonen, Järvinen, Kaikkonen, Kettunen ja Leppiniemi eli kuusi kirjoittajaa. Heistä Kaikkonen ja Leppiniemi edustavat akateemista ajattelua. Oikeustiedettä edustaa kolme kirjoittajaa: Kilpi, Voipio ja Andersson, joista viimeksi mainitut yliopistomaailman edustajina. Elinkeinoelämän edustajia aineistossa ei ole lainkaan.

KUVIO 6 Kirjoittajien edustamat tahot kirjanpidon ja verotuksen suhdetta koskevissa Verotus-lehden artikkeleissa vuosina 1969–1989



Huomiota herättää jälleen yrityselämän edustajien puute. Toisaalta liiketalouden edustajien määrä ja osuus on kasvanut selkeästi edelliseen tarkastelujaksoon verrattuna, ja heidän joukossaan saattaa olla esimerkiksi tilintarkastusyrittäjiä. Tilintarkastajien esiinmarssi oli muutenkin merkittävä, sillä kaikista aineistoon kuuluvista liiketalouden ammattilaisista puolet oli juuri tilintarkastajia. Verottajat ovat kuitenkin aineistossa edelleen enemmistönä, mikä on toki ymmärrettävää, koska Verotus-lehden perustivat nimenomaan verotuksen ammattilaiset. Tasapainon nimissä onkin varsin ilahduttavaa, että myös liiketaloustieteilijät ovat löytäneet lehden tarjoaman foorumin ja saaneet äänensä näin suuressa määrin kuuluviin.

Edellisen pääluvun tapaan olen jälleen eritellyt kirjoittajien mielipiteitä taulukkoon 2: suhtautuminen kirjanpidon ja verotuksen yhtenäisyyteen, kirjanpidon tai verotuksen ensisijaisuus sekä perustelut mielipiteille. Osa kohdista on jälleen täytynyt jättää tyhjäksi.

TAULUKKO 2 Vuosien 1969–1989 kirjoittajien mielipiteet kirjanpidon ja verotuksen yhtenäisyydestä ja ensisijaisuudesta perusteluineen

		Yhtenäisyys	Ensisijaisuus	Perustelu
Verottaja	<i>Honkanen</i>	kyllä	kirjanpito	sekaannusten välttäminen
	<i>Mäki</i>	kyllä	kirjanpito	kirjanpito oikeampi
	<i>Nuorvala & Rajamäki</i>	kyllä	verotus/kirjanpito	riippuu asiasta, verovelvollisen lisätyön välttäminen
	<i>Partanen</i>		verotus	
	<i>Reinilä</i>	kyllä	verotus	selkeys, molempien lisätyön välttäminen
	<i>Saarinen</i>		kirjanpito	
	<i>Stenman</i>	kyllä	kirjanpito	selkeys, kirjanpito oikeampi
Liiketalous	<i>Englund</i>	kyllä	kirjanpito	kirjanpito oikeampi
	<i>Heikkonen</i>	kyllä		verovelvollisen lisätyön välttäminen
	<i>Järvinen</i>	ei	kirjanpito	kirjanpito oikeampi
	<i>Kaikkonen</i>	kyllä	kirjanpito	verotus vääristää kirjanpitoa
	<i>Kettunen</i>	kyllä	kirjanpito	kirjanpito oikeampi
	<i>Leppiniemi</i>	ei	kirjanpito	verotus vääristää kirjanpitoa
Oikeus	<i>Andersson</i>		kirjanpito	kirjanpito oikeampi
	<i>Kilpi</i>	kyllä	kirjanpito?	kirjanpito oikeampi
	<i>Voipio</i>	kyllä	verotus	

Taulukko on hieman yhtenäisempi kuin edellisen ajanjakson taulukko. Selvästi suurin osa piti edelleen kirjanpitoa verotukseen nähden ensisijaisena. Tätä mieltä olivat ennen kaikkea liiketaloustieteen edustajat, mutta myös suurin osa verottajan ja oikeustieteen edustajista. Yleisimmin tätä perusteltiin sillä, että kirjanpito antaa yrityksestä oikeamman ja luotettavamman kuvan. Kirjoittajista lähes kaikki kannattivat verotuksen ja kirjanpidon yhteneväisyyttä ainakin jossain määrin. Ainoat vastustajat olivat liiketaloustieteilijöitä, jotka perustelivat kantaansa sillä, että verotusperusteiden ei tulisi vaikuttaa kirjanpidossa tehtäviin ratkaisuihin.

Tämänkin ajanjakson kirjoituksissa korostuu siis kirjanpidon ja verotuksen yhtenäisyyden laaja hyväksyntä sekä kirjanpidon ensisijaisuus. Rintama on vieläkin yhtenäisempi kuin edellisellä jaksolla. Nyt siirrytään eteenpäin jälleen uuteen ajanjaksoon ja tarkastellaan, onko kansainvälistymisen aika muuttanut näitä mielipiteitä.

5 KANSAINVÄLISEEN KÄYTÄNTÖÖN – 1990–2003

5.1 Eurooppalaistuminen ja IAS-standardit

1980-luvun kuluessa alkoi suomalaisten yritysten nopea kansainvälistyminen, mikä asetti uusia haasteita suomalaiselle tilinpäätöskäytännölle. Suomalaisten yritysten suorat sijoitukset ulkomaille kasvoivat nopeasti. Yritykset hankkivat myös rahoitusta ulkomailta listautumalla ulkomaisiin pörssiin. Meno–tulo-teoriaan pohjautuvan kirjanpidon erot kansainväliseen käytäntöön tulivat konkreettisella tavalla näkyviin, sillä yritysten täytyi laatia ulkomaita varten erilliset tilinpäätösraportit. (Kettunen 1993, 600.)

Suomalaisen tilinpäätöskäytännön sanottiin vääristävän tilinpäätösinformaatiota. Se ei kertonut yrityksen todellista tulosta, eikä antanut oikeaa kuvaa yrityksen taloudellisesta tilanteesta. Väitettiin, että tämän riittämättömän informaation vuoksi suomalaisyritykset olivat aliarvoistettuja ja joutuivat sen takia maksamaan korkeampia korkoja. Yritysten ja sitä kautta myös koko kansantalouden sanottiin kärsivän tästä tilanteesta. Koska suomalaisten yritysten kansainvälistyminen oli kovassa vauhdissa, sanottiin, että Suomen kehittymätön tilinpäätöskäytäntö tulisi aiheuttamaan vielä lisää vahinkoa. Tämän väitettiin johtuvan nimenomaan kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuudesta sekä meno–tulo-teorian soveltamisesta lainsäädännössä. (Pirinen 1996, 28, Tuonoson 1984 mukaan.)

Meno–tulo-teoriaa sekä kirjanpidon ja verotuksen läheistä suhdetta kritisoivien joukossa oli etenkin tilintarkastajia ja suurten yritysten johtajia. Taatakseen kansainvälisen vertailukelpoisuuden suurimpien yritysten oli laadittava suomalaisen tilinpäätöksen lisäksi kansainvälisten IAS-standardien mukainen tilinpäätös. Tästä koitui tietenkin lisäkustannuksia, mikä oli omiaan nostamaan mielialoja suomalaisen kirjanpitokäytännön kansainvälistämisen puolesta. KHT-yhdistys ja Teollisuuden keskusliitto tekivätkin kauppa- ja teollisuusministeriölle aloitteita kirjanpitolainsäädännön kansainvälistämisen puolesta. (Pirinen 1996, 14–15.)

Lainmuutosprosessi lähti siis käyntiin. Kirjanpitolakikomitean työskentelyn edetessä todettiin, että Euroopan yhdentymiskehitys tulee joka tapauksessa vaatimaan Suomen normiston mukauttamista EU:n neljänteen ja seitsemänteen yhtiöoikeudelliseen direktiiviin (Räty 1993, 3).

Neljännän direktiivin tarkoituksena oli yhtenäistää tilinpäätöksen laadintaperiaatteita ja tilinpäätösinformaation muotoa EU:n jäsenvaltioissa toimivien yritysten vertailukelpoisuuden parantamiseksi. Seitsemäs direktiivi koskee konsernitalinpäätöksiä. (Räty & Virkkunen 2002, 28–29.) Direktiivien vaikutuksia uudessa lainsäädännössä kuvasti esimerkiksi liitetietojen aikaisempaa suurempi merkitys sekä suunnitelman mukaisten poistojen pakollisuus (Räty 1993, 3). Uusi kirjanpitolaki ja asetus vahvistettiin vuoden 1992 lopulla, ja laki astui voimaan vuonna 1993.

Kettusen (1993, 600) mukaan vuoden 1992 kirjanpitolakiuudistus oli selkeä käännekohta suomalaisen kirjanpidon historiassa. Uudistuksen tarkoituksena oli säilyttää meno–tuloteorian mukainen ajattelu lain taustalla, mutta myös ottaa mukaan EU-käytännön mukaisia normeja ja siten lisätä tilinpäätösten informatiivisuutta ja kansainvälistä vertailukelpoisuutta. Vuonna 1993 voimaan astuneeseen lakiin sisällytettiin hyvän kirjanpitolain rinnalle myös käsite oikeat ja riittävät tiedot (Engblom 1999, 7).

Samaan aikaan kirjanpitolainsäädännön uudistamisen kanssa ryhdyttiin uudistamaan myös verotusta. Lainsäädäntötyössä kirjanpidon ja verotuksen yhteensovittamista pohdittiin varsin paljon (Honkavaara 1993, 15). Vuoden 1993 elinkeinoverolain uudistuksessa korostettiin kirjanpito- ja verolainsäädännön yhteensopivuutta, ja verotettavan tulon laskenta alkoi noudattaa aiempaa enemmän kirjanpidollisen tuloslaskennan periaatteita (Engblom 1999, 36). Lainsäädännöt olivat yhteneväiset esimerkiksi kiinteiden menojen hankintamenojen lukemisen osalta. Hankintamenojen saatiin lukea siihen kohdistuva osa kiinteistä kustannuksista, mikäli ne olivat olennaisia. Elinkeinoverolain uudistuksen perusteluissa kuitenkin todettiin, että verotuksen täsmällisyys- ja oikeudenmukaisuusnäkökohdat eivät sallineet soveltaa kaikkia niitä laskentaperiaatteita, joita kirjanpitolainsäädännön uudistus noudatteli (Honkavaara 1993, 15–16).

Lakien säätämisen aikaan maamme koetellut talouslama oli syvimmillään eikä valtion rahanpussin nyöreistä voitu hellittää. Tämän vuoksi, vaikka yritysverouudistuksen lähtökohtana olikin laskea yhteisöjen tulo verokanta 25 prosenttiin, veropohjaa samalla laajennettiin mm. eräistä tuloksentasauskeinoista luopumalla. Tavoitteena oli myös selkeyttää verojärjestelmää muun muassa ulkomaisten yritysten mahdollisia investointeja silmällä pitäen. Elinkeinoverolain perusperiaatteisiin ei lainmuutoksessa kuitenkaan puututtu. (Andersson & Ikkala 2001, 2–3.)

Vuoden 1993 alussa siis sekä kirjanpito- että verotusnormisto olivat läpikäyneet melkoisen muodonmuutoksen. Kirjanpitolain uudistuksen tultua voimaan kuitenkin havaittiin pian, että monet EU-direktiivien pakottavat vaatimukset oli jätetty kirjaamatta lakiin. Puutteita oli mm. tuloslaskelma- ja tasekaavoissa sekä liitetietovaatimuksissa. Niinpä kauppa- ja teollisuusministeriö joutui jälleen asettamaan työryhmän, joka ryhtyi selvittämään kirjanpitosäännösten muutostarpeita. (Pirinen 1997, 85.) Pian Suomen liittyttyä Euroopan unioniin vuonna 1995 Euroopan komissio päätti, ettei se ryhdy kehittämään edelleen omia tilinpäätösdirektiivejään vaan tukee työtä IAS:n kehittämiseksi. Uuden lainsäädännön pohjaksi otettiin siis EU-direktiivit, mutta myös IAS-normiston mukaista ajattelua sisällytettiin lakiin. Kirjanpitolain valmistelussa mainitaankin useaan kertaan jonkin säännöksen vastaavan tiettyä IAS-suositusta. (Engblom 1999, 22–23.)

EU:n direktiivien rakenne erosi niin paljon kirjanpitolain rakenteesta, että pelkän uudistuksen asemesta päätettiin säätää kokonaan uusi kirjanpitolaki. Muuttunut rakenne onkin uuden kirjanpitolain näkyvin tunnusmerkki. Laissa noudatetaan yksityiskohtaisesti neljännen ja seitsemännen yhtiöoikeudellisen direktiivin normeja. (Järvinen, Prepula, Riistama & Tuokko 2000, 12–13.)

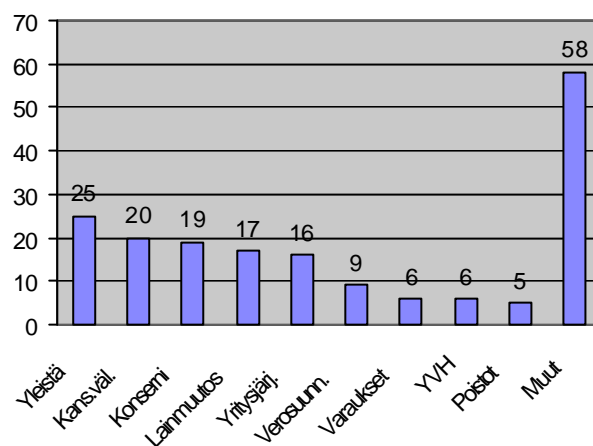
Vuonna 1997 voimaan tulleen ja edelleen voimassa olevan kirjanpitolain periaatteellisena lähtökohtana on edelleen meno–tulo-teoria, vaikka sitä ei lakitekstissä enää mainitakaan. Direktiivien pakottamana joistain teorian periaatteista jouduttiin poikkeamaan. Uudessa kirjanpito-laissa tilinpäätöksen päätarkoitus ja näkökulma muuttuivat. Nyt tilinpäätöksen tavoite ja samalla laatimisenäkökulma liittyvät informaation antamiseen, ei niinkään tiettyjä tarkoituksia palvelevien valmiiden laskelmien esittämiseen. Tämä muutos aiheutti sen, että eräs vuoden 1993 lakiuudistusten päätavoitteista, verotuksen mukauttaminen kirjanpidon periaatteisiin, sai jälleen väistyä. (Leppiniemi 2002, 12.)

5.2 Yritysverotuksen teemat vuosina 1990–2003

Tutkielman viimeisenä ajanjaksona Verotus-lehdessä julkaistiin 627 artikkelia. Kirjoituksista 181 eli reilusti yli neljännes käsitteli yritysverotusta, ja aineistoon näistä valikoitui 20 kpl. Kuvio 7 kertoo, mitkä yritysverotuksen aiheet näinä vuosina puhuttivat eniten. Edellisten aikakausien tapaan myös tällä ajanjaksolla tavallisin yritysverotusta koskeva artikkeli käsitteli

yrittäjäverotusta yleiseltä kannalta. Näitä kirjoituksia julkaistiin 25 kappaletta. Toiseksi yleisin aihe oli kansainvälinen verotus, esimerkiksi väliyritysohjainlainsäädäntö tai rajan ylittävät osingot. Kansainvälistä yrittäjäverotusta käsiteltiin 20 artikkelissa. Konserneista kirjoitettiin lähes yhtä usein, 19 kertaa. Yleinen aihe olivat myös toistuvat lainmuutokset vero- ja kirjanpitolainsäädännössä (17). Paljon puhuttivat myös erilaiset yrittäjäjärjestelyt (16). Lisäksi käsiteltiin muun muassa verosuunnittelua (9), erilaisia varauksia (6), yhtiöveron hyvitystä (6) sekä poistoja (5). Muita aiheita käsitteleviä kirjoituksia oli 58 kappaletta.

KUVIO 7 Yrittäjäverotusta käsittelevien artikkeleiden jakautuminen aiheittain vuosina 1990–2003



Kirjanpidon ja verotuksen suhdetta ja sidonnaisuutta käsiteltiin jälleen useassa artikkelissa. Näistä kirjoituksista ne, joissa käsiteltiin tiettyä yrittäjäverotuksen osa-aluetta, liittyivät useimmiten luottotappioihin, poistoihin ja pakollisiin varauksiin. Näistä aiheista esitettyjä mielipiteitä käsitellään seuraavassa.

5.2.1 Luottotappiot

Kitkaa kirjanpito- ja verotuskäytäntöjen erillisyydestä aiheutti luottotappioiden ja arvonalenemisten erilainen käsittely. Kirjanpitolain mukaan saamiset saadaan arvostaa enintään todennäköiseen arvoonsa, joten epävarmoista saatavista on ehtävä kirjanpidollinen poisto. Verotuksessa tehtäviltä muilta saamisilta kuin myyntisaamisilta edellytetään lopullisuutta. Yrityksillä oli tosin vuoden 1993 verouudistukseen asti mahdollisuus tehdä verotuksessa luottotappiovaraus. Professori Niskakangas ei kuitenkaan pitänyt luottotappiovarauksen tekemähdollisuutta riittävänä:

”Kirjanpitolain 15§:n mukaan saamiset ja muut rahoitusvarat tulee merkitä tilinpäätökseen enintään todennäköiseen arvoonsa. Monestakin syystä olisi hyvä, että verotuksessa ja kirjanpidossa voitaisiin noudattaa suurin piirtein yhteneviä sääntöjä. Yritysverotuksen systematiikan ja toiminnan kannalta joudutaan ongelmiin, jos yritykset joutuvat kirjanpidossaan poistamaan luottotappiota, jotka eivät verotuksessa ole vähennyskelpoisia. [...] rahoitusomaisuutena olevan lainan poistamisen edellytyksenä ei tulisi pitää totaalista varmuutta saatavan arvottomuudesta, vaan riittävää olisi arvottomuuden suuri todennäköisyys. [...] Jos nimittäin laina saadaan joskus takaisin, palautuu tehty poisto verotukseen. Kun siis kysymyksessä ei ole lopullinen verosta vapautuminen, ja kun jakotussäännösten ominaisuuksiin kuuluu enemmän joustoa kuin laajuussäännösten ominaisuuksiin, voidaan kohtuullista tulkintalinjaa tälläkin perusteella puoltaa.” (Yritysjuridikan professori Heikki Niskakangas 1991.)

Niskakangas halusi siis, että kirjanpidon periaatetta pitäisi voida sellaisenaan soveltaa verotuksessa. Hän puhuu yritysverotuksen systematiikan ongelmallisuudesta, mutta ei kerro, mitä hän tällä tarkkaan ottaen tarkoittaa. Perusteluina hän mainitsee myös sen, ettei kyseessä olisi lopullinen menetys veronsaajille, vaan mahdollinen virheellisesti tehty arvonalentuminen palautuisi verotettavaksi myöhemmin. Myös ylitarkastaja Stenman oli Niskakankaan kanssa samaa mieltä:

”[...] olisi kohtuullista, että arvonalentamisia koskevat periaatteet olisivat yhteneväisiä kirjanpidossa ja verotuksessa. Jos kirjanpidossa on oikeiden tietojen antamisen vuoksi täytynyt tehdä arvonalennus, jolla pienennetään osakkaille tapahtuvan osingonjaon perusteena olevaa tilikauden tulosta, niin olisi verovelvollisen kannalta tasapuolista, että veronsaajakin vastavuoroisesti hyväksyisi oman ”osinkonsa” perusteeksi tämän alennettun tuloksen [...]. (Verohallituksen ylitarkastaja, ekonomi Eero Stenman 1991.)

Stenman otti siis esille myös uuden perustelun, jossa hän vertasi veronsaajan asemaa osingonsaajaan. Tulkinta heijastaa meno–tulo-teorian mukaista ajattelua, jossa verot mielletään voittonjakaoksi, ei yrityksen menoksi. Myös Andersson oli Niskakankaan ja Stenmanin linjoilla:

”EVL 17§:ssa asetetaan edellytykseksi yksittäisen luottotappion kulukirjaukselle, että tappio on **lopullinen**. Sanan valinta ei ole paras mahdollinen, ja se onkin johtanut tiukoikiin tulkintoihin [...]. Tällainen kirjanpidon ja verotuksen kovin erilainen suhtautuminen, joka merkitsee sitä, että verotuksellinen tulos muodostuu todellista tulosta suuremmaksi, ei ole toivottava. [...] Ei ole hyvä, jos kirjanpidollisen ja verotuksellisen tuloksen välille syntyy vielä entistä suurempi kuilu; kaikkein vaarallisinta on, jos verotus kohdistuu todellista suurempaan tuloon. [...] Sellaiset tapaukset, joissa kirjanpitolaki **vaatii** kulukirjauksia, jottei näytettäisi todellista parempaa tulosta (siis aito varovaisuuden periaate), verolain tulisi **sallia** samat kulukirjaukset.” (Julkisoikeuden professori Edward Andersson 1992.)

Andersson siis piti yksiselitteisesti kirjanpidon näyttämää tulosta oikeana tuloksena, jota verotuksessakin pitäisi kohtuuden nimissä noudattaa, jottei verovelvollisille aiheutuisi perusteettomia menetyksiä.

Samalla kun vuoden 1993 verouudistuksessa poistettiin luottotappiovarauksen tekemahdollisuus muilta kuin rahoituslaitoksilta, lainsäädännössä tehtiin ero myyntisaamisten ja muun rahoitusomaisuuden välille. Myyntisaamisten arvonalenemiset saadaan aina vähentää verotuksessa, kun taas muun rahoitusomaisuuden arvonalenemiselta edellytetään lopullisuutta. Ero on perusteltu siitä syystä, että myyntisaamiset on jo kertaalleen tuloutettu: kyseessä on siis eräänlainen oikaisuerä. (Andersson & Ikkala 2001, 250–252.)

5.2.2 Pakolliset varaukset

Pakollisilla varauksilla tarkoitetaan kirjanpitolain mukaan vastaisia menoja, joiden suorittamiseen kirjanpitovelvollinen on sitoutunut ja joista ei todennäköisesti kerry niitä vastaavaa tuloa. Nimensä mukaan pakolliset varaukset on pakko kirjata kirjanpitoon. Verotuksessa niitä ei kuitenkaan hyväksytä vähennettäviksi ennen kuin ne ovat todella realisoituneet.

Pakollisten varausten käsite on sikäli ongelmallinen, että pakollisen varauksen ja esimerkiksi siirtovelan raja on häilyvä. Elinkeinoverolain mukaan meno on sen verovuoden kulu, jonka aikana sen suorittamisvelvollisuus on syntynyt. Esimerkiksi lomapalkkavelan tyyppiset siirtovelat ovat vähennyskelpoisia verotuksessa. (Leppiniemi 1995, 234–235.) Tämän vuoksi jotkut vaativat pakollisten varausten vähentämismahdollisuutta siirtovelkaan verrattavina erinä. Esimerkiksi professori Leppiniemi olisi sallinut pakollisten varausten vähentämisen. Hän vetosi mm. siihen, ettei niiden kirjaamisessa ole varsinaisesti kysymys varovaisuuden periaatteesta, jota elinkeinoverolaissa ei yleensä hyväksytä, vaan kirjanpitolain pakottavasta normista:

”Kirjanpidossa yleisperiaatteisiin kuuluva varovaisuuden periaate ei ole samalla tavalla verotusperiaate. Verolainsäädännön tarkoituksena on enemmän fisikaalisten tavoitteiden toteuttaminen. Toisaalta pakollisissa varauksissa on kysymys kirjanpidossa pakottavasta säännöksestä, jonka perusteella vähennetään tosiasiallisia tappioita. Tällaiset erät eivät edusta erityistä veronmaksukykyä, joten tällaisten erien verottaminenkaan ei liene itsestään selvyys. Varovaisperiaate on kirjanpidon yleisperiaate, jota sovelletaan kaikkien tulojen ja menojen arvostamisessa ja jaksottamisessa. Pakolliset varaukset taas ovat nimenomaisen säännöksen perusteella pakollisia kuluksi kirjattavia tosiasiallisia tappioita, eikä niiden tilinpäätökseen sisällyttäminen sinänsä seuraa varovaisuusperiaatteesta, vaan KPL 16 a §:n pakottavasta normista” (Laskentatoimen professori Jarmo Leppiniemi 1993.)

Leppiniemi ei suinkaan ollut ainoa pakollisten varausten verovähennyskelpoisuuden kannattaja. Huokaisten tämän kirjanpito- ja verotuskäytännön eroavaisuuden otti vastaan myös ylitarkastaja Stenman:

”Juuri kun varaukset poistettiin verotuksessa, mitkä olivat viimeisen kymmenen vuoden ajan yleisin valituksen aihe kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuuden osalta, niin säädettiin uusi aihe: pakolliset varaukset. Niiden osalta kirjanpitolaki on kehittyneempi kuin verolaki, joka ei niitä tunne.” (Verohallituksen ylitarkastaja, ekonomi Eero Stenman 1994.)

Stenman oli siis vankkumattomasti sillä kannalla, että kaikki mahdolliset eroavaisuudet verotuksen ja kirjanpidon välillä oli poistettava ja nimenomaan kirjanpitolain ehdoilla. Leppiniemi otti asiaan vielä uudelleen kantaa ja mainitsi, että vähennyskeltottomuus verotuksessa saattaa johtaa jopa lainvastaisuuksiin, koska se saa etenkin pienemmät kirjanpitovelvolliset jättämään pakolliset varaukset pois myös kirjanpidosta:

”Pakolliset varaukset ovat yleistyneet suurten yhtiöiden tilinpäätöksissä; sen sijaan pienten ja keskisuurten yritysten tilinpäätöksissä pakollisen varauksen muodostaminen on poikkeus. Ei kuitenkaan ole luultavaa, että varausperusteita ei olisi yhtäläillä pienissä ja keskisuurissa yrityksissä kuin suurissakin. Verotuksen vähennyskeltottomuus on vain ohjannut kirjanpitoikäntöä kyseenalaiseen ja joissakin tapauksissa KPL 16a §:n vastaiseen suuntaan. Tästä näkökulmasta varovaisuus-periaatteen merkittävä tulkintaero kirjanpidossa ja verotuksessa voi olla lain mukaisten menettelytapojen varmistamisen näkökulmasta vaarallinen.” (Laskentatoimen professori Jarmo Leppiniemi 1996.)

Saman näkökulman otti esille myös Laaksomaa. Hän muistutti, että kyseessä oli todellinen käytännön ongelma, joka kohtasi kirjanpitovelvollista veroilmoituksen täytön yhteydessä:

”Ongelmia ja lisätyötä syntyy esimerkiksi veroilmoitusta täytettäessä, kun ei tiedetä *pitäisikö ne* [vastaiset menot ja menetykset] *lisätä verotettavaan tuloon*, minkä vuoksi ei tiedetä *tulisiko ne ottaa huomioon verovelkaa ja verosaamista laskettaessa*. [...] Käytännössä edellä mainitut ja muut ongelmat ovat johtaneet siihen, että moni yritys jättää vastaiset menot ja menetykset kokonaan kirjaamatta. Kirjaamatta jättäminen johtaa siihen, ettei yrityksen tilinpäätös anna oikeata ja riittävää kuvaa yrityksen taloudellisesta asemasta. Tästä kärsivät muun muassa tavarantoimittajat, luotonantajat ja sijoittajat.” (Vero-oikeuden assistentti, kauppatieteiden maisteri Heli Laaksomaa 2003.)

Leppiniemen tapaan siis myös Laaksomaa piti tärkeänä sidosryhmien oikeutta luottaa tilinpäätösinformaation oikeellisuuteen. Andersson puolestaan ei ylipäättäen ymmärtänyt, miksi verotuksessa piti väkipakolla pitää yllä kirjanpitolain vastaista jaksotusperiaatetta. Paitsi pakollisiin varauksiin, Andersson viittaa myös muihin kirjanpidon ja verotuksen välille eroja aiheuttaviin jaksotustulkintoihin:

”[...] on tänä päivänä [...] aivan turhaa, että on enää tapauksia, joissa verolaki vaatii tai sen tulkitaan vaativan osittain ennenaikaista tuloutusta, joka on hyvän kirjanpidon periaatteiden ja kirjanpitolain vastainen. Ylipäänsä ei ole ainakaan enää mitään aihetta vaatia verotuksessa sellaista jaksotusta, jota kirjanpitolaki ei salli ja joka johtaa sellaisen tulon verottamiseen, joka ei ole aidosti vielä syntynyt.” (Julkisoikeuden emeritusprofessori Edward Andersson 2000.)

5.2.3 Poistot

Poistot ovat läpi vuosikymmenten olleet kenties eniten keskustelua herättävä aihe kirjanpidon ja verotuksen välisessä suhteessa. Tähän ikuisuuskysymykseen otti kantaa muun muassa hallintoneuvos Kilpi:

”[...] erityisesti poistojen kohdalla, jos nämä ovat verolain mukaan kirjanpidollisesti asianmukaista suurempia ja jos toisaalta verotuksessa poisto-oikeus sidotaan siihen, että sama tai suurempi poisto on tehty kirjanpidossa. Käytännössä tällainen tilanne syntyy erityisesti silloin, kun veronhuojennustarkoituksessa koko hankintamenon kertapoisto hyväksytään pitempikäyttöisen omaisuuden kohdalla. Tämä saattaa johtaa esimerkiksi liian pienen kirjanpidollisen tuloksen muodostumiseen ja sitä tietä osakkaan osinko-oikeuden loukkaamiseen [...]. Tällaista sidonnaisuutta kirjanpitolain ja verolain välille ei saisi syntyä. Jos näin on kuitenkin tapahtunut, niin silloin on olemassa kahden lain välinen ristiriita. Tällöin ilmeisesti verolain täytyy voittaa, koska se konkreettisesti johtaa varallisuusarvoiseen tulokseen, veron alentumiseen, kun kirjanpitolain säännösten vaikutus on välillisempi ja kaukaisempi.” (Hallintoneuvos, lakitieteen tohtori Lassi Kilpi 1990.)

Kilpi toi siis jälleen esiin kysymyksen siitä, miten verotuspoistoihin nojaaminen vääristää kirjanpidon poistojen esittämistä. Hän otti uudenlaisena perusteena esille osakkaan osinko-oikeuden vaarantumisen, kun verotuksessa pyritään tekemään mahdollisimman suuret poistot, jotka joudutaan samalla kirjaamaan myös kirjanpitoon pienentämään jakokelpoista voittoa. Samalla hän pohti verolain edelläkäyvää merkitystä suhteessa kirjanpitolakiin.

Suunnitelman mukaisten poistojen esittäminen kirjanpidossa tuli jälleen pakolliseksi vuoden 1993 alusta, mikä johtui suoraan EU-direktiiveistä (Puranen 1999, 158). Suunnitelman mukaiset poistot olivat sisältyneet vuoden 1945 kirjanpitolakiin, mutta vuoden 1973 kirjanpitolaisissa tai -asetuksessa niistä ei enää ollut säädöksiä. 1980-luvun alussa niiden käyttö suomalaisyrityksissä oli jälleen yleistynyt, ja 1985 niiden kirjaaminen oli tehty mahdolliseksi kirjanpitoasetuksen muutoksella. (Puranen 1999, 25.)

Suunnitelman mukaisiin poistoihin siirtymistä olivat vaatineet lähinnä suuryritykset, joilla oli tarve esittää tilinpäätöstietonsa myös ulkomaisille sijoittajille ja rahoittajille. Suunnitelman mukaiset poistot olivat laajalti käytössä ulkomailla ja ne vastasivat myös EU-direktiivejä. Kun verotuksessa ei kuitenkaan siirrytty tähän käytäntöön, merkitsi se erilaisten poistojen esittämistä kirjanpidossa ja verotuksessa. Tätä ei hyväksynyt Verotus-lehden päätoimittaja Stenman:

”[...] pahempi sotku aiheutettiin, kun kirjanpidossa siirryttiin suunnitelmanmukaisiin poistoihin, jota ajattelua verolaki ei tunne ja kuitenkin poistot on sidottu kirjanpidossa tehtyihin poistoihin EVL 54 §:n mukaisesti. Tämä sotku olisi mitä pikimmin selvitettävä niin kauan kuin se vielä on mahdollista muuttamalla verolaki kirjanpidon periaatteisiin. Mitä kauemmin tämä mukauttaminen viipyy, sitä syvemmälle asian osalta upotaan pohjattomaan suohon.” (Verohallituksen ylitarkastaja, ekonomi Eero Stenman 1994.)

Riistaman mielipide asiaan oli, että kaikkia on mahdoton miellyttää:

”Vuosikausia monet ovat meillä vaatineet, että verotussäännökset pitäisi erottaa kirjanpitosäännöksistä. Kun tämä nyt on tapahtunut suunnitelman mukaisten poistojen osalta, niin valituksen kohteeksi on tullut se, että kirjanpidon poistot eroavat verotuspoistoista.” (Kauppatieteiden tohtori, KHT-tilintarkastaja Veijo Riistama 1995.)

Tilanteen yksinkertaistamiseksi valtiovarainministeriö asetti vuonna 1995 työryhmän, joka selvitti muun muassa mahdollisuutta siirtyä suunnitelman mukaisiin poistoihin myös verotuksessa. Suurteollisuus, joka alun perin oli vaatinut tämän poistomallin sisällyttämistä kirjanpitolakiin, kuitenkin tyrmäsi ehdotuksen. Tapansa mukaan erityisen ärhäkästi näihin oman edun tavoittelua heijastaviin mielenmuutoksiin reagoi ylitarkastaja Stenman:

”On erittäin pieni korkeintaan noin yhden prosentin osuutta näistä verovelvollisista [yrityksistä] edustava ryhmä, joille ehdotetut muutokset [suunnitelman mukaisiin poistoihin siirtyminen verotuksessa] vaikuttavat verotusta kiristävästi. Tämä ryhmä muodostuu lähinnä suurteollisuudesta mm. metsäteollisuudesta, jolle tänä päivänä erään alan talousmiehen mukaan tulee rahaa sisään joka ovesta ja ikkunasta. Nämä verovelvolliset haluaisivat kyllä maksaa osinkoja muttei veroja. Samanaikaisesti niille kyllä kelpaa erilaiset yhteiskunnan maksamat tuet, jotka rahoitetaan verovaroin. Kuitenkin mm. suurteollisuus jo ennen EU:n vaikutuksia halusi siirtyä suunnitelman mukaisiin poistoihin, koska vain niitä käytettäessä voidaan näyttää kansainvälisesti ymmärrettävää ’oikeaa’ tulosta. Verotuksenkin perusteeksi pyritään ehdotuksen mukaan saamaan juuri tämä ’oikea’ tulos. Siihen se ei nyt kelpaakaan, koska se johtaisi nykyistä suurempaan veronmaksuun. Näin tarvehakuista on halu näyttää kirjanpidossa ’oikeaa’ tulosta.” (Verohallituksen ylitarkastaja, ekonomi Eero Stenman 1995a.)

Stenmanin mukaan kyse oli siis räikeästä oman edun ajamisesta tekosyiden avulla ja, mikä pahinta, muiden kustannuksella. Menojäännöspoistoista tasapoistoihin siirtyminen olisi Sten-

manin mukaan ollut edullista tai korkeintaan merkityksetöntä ainakin 99 prosentille kaikista yrityksistä. Stenman perusteli kantaansa muun muassa sillä, että samaan käytäntöön siirtyminen olisi tehnyt lopun hankalista poistoerolaskelmista ja lisäksi olisi päästy eroon menoajatteluun ajattelusta:

”Verotuksessa hyväksyttävät poistot pyrittiin mahdollisimman pitkälle yhdenmukaistamaan kirjanpidollisiin poistoihin. Vaatimus, jota verovelvollisten taholta on yli vuosikymmenen ajan jatkuvasti jankutettu. Nyt kun vaatimus pyrittiin vihdoinkin toteuttamaan, niin se ei enää millään kelpanutkaan. Sehän on ymmärrettävää, olisi yksi kestoalituskohde poistunut. [...] Työryhmän ehdotuksen mukaan tämä ero kirjanpidon ja verotuksen välillä olisi poistunut, kun verotuksessa olisi luovuttu massa-ajattelusta ja siirrytty yksilölliseen ajatteluun.” (Verohallituksen ylitarkastaja, ekonomi Eero Stenman 1995b.)

Poistoerolaskentaa piti hankalana myös Järvinen, jonka mielestä järjestelmä aiheutti turhia kustannuksia. Hänen mielestään hyvän kirjanpidotavan piti voida toimia verotuksenkin perustana:

”Toivottavaa olisi, että yritysverolainsäädäntöä uudistettaisiin siten, että myös verotuksessa luotettaisiin hyvän kirjanpidotavan mukaisesti tehtyyn tilinpäätökseen. Tällöin välttyttäisiin paljolta näpertelyltä, joka aiheuttaa vain tarpeetonta työtä ja kustannuksia. Vakavasti tulisi harkita, millä tavoin voitaisiin luopua nykyisestä poistoerolaskennasta. (Kauppatieteiden lisensiaatti, KHT-tilintarkastaja Risto Järvinen 2000.)

Stenmanin ja Järvisen kanssa samoilla linjoilla oli myös Tikka. Hän arveli, että aika on ajanut vanhan poistoajattelun ohi, ja että vuonna 2003 aika olisi kenties kypsä suunnitelman mukaisen poistojen käyttöönottoon verotuksessakin:

”Meno–tulo-teorian mukaan poistot ymmärrettiin itse asiassa tulon osiksi, kun tuloon kuului kaksi komponenttia: menot ja voitto. Tähän ajatteluun soveltuu se, että poistot nähtiin tuloksentasauskeinoiksi: hyvänä vuonna tehtiin ylipoistot ja huonona vuonna alipoistot. [...] Kirjanpidollinen sääntely on kulkenut tämän näkemysmaailman ohi, ja nyt on aika hakea verotuksen poistojärjestelmälle mallia kirjanpidon suunnasta.” (Finanssioikeuden professori Kari S. Tikka 2003.)

5.3 Kirjanpidon ja verotuksen suhde vuosina 1990–2003

Näinä vuosina korostuu ajattelu siitä, etteivät kirjanpidon ja verotuksen tuloslaskennat voi koskaan olla täysin yhteneviä, koska lainsäädännöllä on eri tarkoitukset. Kysymyksen ongelmallisuutta pohti muiden muassa Kilpi. Hän myönsi, että vaikka nämä järjestelmät eivät

koskaan voisi olla täysin identtisiä, niin jonkinlainen yhteys niiden välillä olisi käytännön syistä säilytettävä:

”[...] on selvää, että jo käytännöllisistä syistä nämä kaksi tulonlaskentajärjestelmää liittyvät toisiinsa. Asia ei kuitenkaan ole ongelmaton, koska nämä tulokäsitteet eivät ole ja tuskin voivat olla yhteneväisiä. Käytännössä on meillä ja muuallakin päädytty siihen, että verotuksellisen tulon laskennan pohjana on kirjanpidollinen tulos, johon tehdään verotuksen vaatimat korjaukset. Voidaan kuitenkin kysyä, eikö tämä sidonnaisuus ole aiheuttanut toisaalta kirjanpidollisen ja toisaalta verotuksellisen ajattelun vääristymiä ja näin on käsitykseni mukaan todella tapahtunut. Kysymys on sinänsä tavattoman haja.” (Hallintoneuvos, lakitieteen tohtori Lassi Kilpi 1990.)

Kilpi tosin myönsi, että pienempikin sidonnaisuus saattoi jo aiheuttaa vääristymiä niin kirjanpidolliseen kuin verotukselliseenkin tulokseen. Hänen tulkintansa näyttää siis olevan se, että kyseessä on ratkaisematon ristiriita, jossa tuskin voidaan päätyä kaikkia tyydyttävään lopputulokseen. Andersson yhtyi Kilven mielipiteeseen siitä, ettei ollut mahdollista noudattaa täsmälleen samaa kaavaa sekä kirjanpidossa että verotuksessa ja käytti tätä oletusta perusteena sille, että verotuksen tuli voida jaksotuskohdissa joustaa:

”On aivan selvästi syytä korostaa työryhmän periaatteellista linjaa, että mitä enemmän yhtiöverokanta saadaan alas, sitä ankarammin voidaan suhtautua eräisiin EVL:n jaksotussäännöksiin. Mutta ajatus, että olisi yksi objektiivisesti määritettävissä oleva yrityksen vuositulo, on joka tapauksessa epärealistinen. Sen vuoksi katson, että pientä pelivaraa aina täytyy olla yritystulon jaksotuksissa.” (Julkisoikeuden professori Edward Andersson 1992.)

Kirjoituksessaan Andersson viittasi vuoden 1993 yritysverouudistuksen yhteydessä tehtyyn yhteisöverokannan laskuun ja samalla toteutettuun veropohjan laajentamiseen. Samassa yhteydessä kirjanpidon ja verotuksen periaatteita oli lähennetty toisiinsa. Myöhemmin Andersson kommentoi uudistuneessa verolainsäädännössä otettua kantaa eräisiin jaksotuskysymyksiin:

”[...] uudistuksessa on useassa kohdin (esim. saamispoistot) viety verotus ja kirjanpito vielä entistä lähemmäksi toisiaan, ei kuitenkaan ole haluttu sallia verotuksessa eräitä sellaisia jaksotuskulukirjauksia, jotka kirjanpidossa ja joko jo ovat tai ainakin eduskunnassa käsiteltävän hallituksen esityksen mukaan tulevat pakollisiksi. Voidaan sanoa, että toteutettu EVL:n muutos käsittää sen, että verotuksen kirjanpitokytkennät tiukkenevat, kun se on fiskukselle edullista, mutta kytkentää ei uloteta niihin tapauksiin, joissa se olisi fiskaaliselta kannalta negatiivista. Tämä vaikuttaa jonkin verran yksipuoliselta, mutta kyllä sille löytyy eräänlainen selitys kirjanpidon ja verotuksen erilaisista tarkoituksiperistä.” (Julkisoikeuden professori Edward Andersson 1993.)

Vaikka Andersson kritisoi lain yksipuolista näkemystä verottajan hyväksi, hänkin kuitenkin myönsi, että laeilla on eri päämäärät eikä kysymys tämän vuoksi ollut yksiselitteinen. Tilintarkastaja Kukkonen oli myös sitä mieltä, ettei eri sidosryhmille tarkoitettua tietoa tullut puristaa samaan muottiin, koska informaation käyttäjän tuli osata muokata annetut tilinpäätös-tiedot haluamaansa muotoon:

”Vaikka nykyinen kirjanpidon ja verotuksen pakkoavioliitto on epäkohta, joka tulisi purkaa, ei se kuitenkaan ole talouselämämme ensisijaisia ongelmia. [...] Koskaan ei kuitenkaan kehitetä sellaista tilinpäätösmallia, joka täyttäisi yrityksen omat ja yhteiskunnan eri tahojen tietotarpeet lisäselvityksittä. Pääasia on, että kukin taho tietää, miltä pohjalta lähtee tilinpäätöstietoja haluamallaan tavalla edelleen muokkaamaan. On hyvin luonnollista, että tilinpäätöksen laatija on tähän asti alistunut verottajan tarpeisiin, koska tälle taholle ei ole ollut varteenotettavaa kilpailijaa. Tosin tästäkin tahosta luopuminen ei paljoa vaatisi. Asia on kuitenkin vielä toimeenpanematta ilmeisesti syystä, ettei ko. avioliiton purkua ole tähän mennessä katsottu tarpeeksi tärkeäksi.” (KHT-tilintarkastaja Pekka Kukkonen 1991.)

Kukkonen katsoi siis, että verottaja oli ainakin vielä vuonna 1991 tilinpäätösinformaation käyttäjistä tärkein ja sen vuoksi ensi sijalla tilinpäätöstä laadittaessa. Myöhemmin, kun kirjanpidon periaatteet olivat alkaneet muuttua sijoittajan näkökulmaa korostaviksi, olisi Kukkonen saattanut olla asiasta toista mieltä.

Sorsa ei pitänyt hyvänä sitä, että EU:n jäsenvaltiot saattoivat säädellä verotustaan itsenäisesti. Hänen mielestään tämä murensi yhteisten direktiivien merkitystä, sillä kirjanpidon periaatteet saattoivat joutua taipumaan verotuksellisten tavoitteiden tieltä:

”[...] kukin [EU:n] jäsenvaltio voi määritellä verotuksellisen tilinpäätöksensä suhteellisen itsenäisesti. Käytännössä tämä voi johtaa kahden tilinpäätöksen muodostumiseen, mikä ei voi olla hyväksi tilinpäätöskäytännön muodostumiselle eikä myöskään edistä hyvää kirjanpitolittoa.” (Kauppatieteiden maisteri, HTM-tilintarkastaja Eero Sorsa 1996.)

Riistaman tulkinta asiasta puolestaan heijasteli silloisen kirjanpitolain pohjana edelleen olleen meno–tulo-teorian periaatteita. Hän katsoi, että koska sekä verottaja että yrityksen omistajat olivat samoilla apajilla jakamassa yrityksen tuottamaa voittoa, ei näille osakkaille jaettavaan voittoon voitu soveltaa kovasti toisistaan eroavia tuloslaskentaperiaatteita:

”Kun kirjanpito hahmotetaan kirjanpitolakimme peruseriaatteiden mukaisesti rahaprosessin kuvaukseksi ja tilinpäätöksen päätehtävänä on jakokelpoisen voiton laskeminen, ei ole loogisesti mahdollista laskea monia jakokelpoisia voittoja. Jakokelpoista on voitto, joka voidaan maksaa (likvideinä varoina) yrityksestä ilman, että maksaminen huonontaa yrityksen kannattavuuden ja rahoituksen edellytyksiä. Tämä pätee yhtä hyvin

niin kirjanpidon kuin verotuksenkin tuloslaskentaan. Vain mahdolliset fiskaaliset tarpeet voivat luoda eroa kirjanpidon ja verotuksen tuloslaskennan välille.” (Kauppatieteiden tohtori, KHT-tilintarkastaja Veijo Riistama 1995.)

Viimeisessä lauseessa Riistamakin siis otti esille fiskaalisten periaatteiden tärkeyden verottajalle tulevaa voittoa laskettaessa. Hyvin pitkälti Riistaman linjoilla oli myös johtaja Kontkanen, joskin hänen perusteluissaan oli hieman käytännöllisempi näkökulma:

”Erillisten laskentajärjestelmien luominen ja ylläpitäminen verotusta varten voi aiheuttaa erityisesti lukuisia tapahtumia sisältävissä arvopaperitoiminnoissa kohtuuttomasti työtä ja johtaa jopa tilanteeseen, jossa kirjanpitosidonnaisuus syntyy käytännön verotusmenettelyn kautta. [...] Verotuksessa tulisi asettaa kirjanpidosta poikkeavia edellytyksiä vain siinä laajuudessa, kun se on verotuksen tavoitteiden kannalta kiistatta tarpeen. [...] Huonosti perusteltavissa olevat poikkeamat kirjanpidon mukaisesta menettelystä voivat johtaa perusteettomiin menetyksiin verovelvolliselle.” (Johtaja Erkki Kontkanen, Suomen Pankkiyhdistys 2003.)

Leppiniemi sitä vastoin painotti sitä, että kun eri tarkoitusta varten laskettavat tulokset eivät kuitenkaan voineet olla identtisiä, niin keinotekoisien yhteyden luominen näiden välille saattoi johtaa arvaamattomiin seurauksiin:

”Informaatiolähtöisen kirjanpitolainsäädännön ja tulosteoriaan nojautuvan elinkeinoverolain välillä vallitsee erilaisesta lähtökohdasta johtuen useita eroja. Erilaiset lähtökohdat ja peruseriaatteet saattavat johtaa siihen, etteivät kaikki erot ole ennalta arvioitavissa, vaan niitä syntyy kirjanpitokäytännön ja verotusta koskevan oikeuskäytännön myötä myös yllättäen.” (Laskentatoimen professori Jarmo Leppiniemi 1998.)

Myös Puranen katsoi, etteivät kirjanpito ja verotus voi noudattaa identtistä kaavaa, mutta hän toi ajatteluun uuden näkökulman, jonka mukaan kirjanpitosidonnaisuuden tarve oli tullut uudelleen harkittavaksi yhtiöveron hyvityksen käyttöönoton myötä. Näkökulma lähtee siitä ajatuksesta, että verotuksen kirjanpitosidonnaisuuden perimmäinen tarkoitus on estää yritystä jakamasta verottamatonta voittoa. Puranen muistutti, että osingonjakoon ja yhtiöveron hyvitykseen liittyvä tuloveron vähimmäismäärä esti jo tehokkaasti yhteisöjä vapautumasta jaettujen voittojen verollisuudesta:

”Kun yhtiöveron hyvitysjärjestelmä varmistaa osakeyhtiöiden voiton yhdenkertaisen verotuksen jaetun voiton osalta, herää kysymys, tarvitaanko yrityksen tuloverolaisissa, joka säätelee voiton muodostumista, erikseen säännöstä poistojen kirjanpitosidonnaisuudesta. [...] se varmistaa yhteisöjen yhdenkertaisen verotuksen siinä vaiheessa, kun yhteisö jakaa voittoa osakkaalleen. Järjestelmä ei siis välttämättä poista sellaista tilannetta, jossa voiton määrä olisi eri suuri kirjanpidossa ja verotuksessa. Toisaalta voidaan perustellusti kysyä, onko tällä seikalla sinänsä merkitystä tilanteessa, jossa kirjanpidollinen tulos ja verotuksellinen tulos eivät kuitenkaan koskaan täysin vastaa toisiaan.” (Oikeustieteiden lisensiaatti, kauppatieteiden maisteri, HTM-tilintarkastaja Pasi Puranen 2000.)

Järvinen oli sitä mieltä, että kirjanpito ja verotus oli jo kytketty niin tiiviisti yhteen, että verosuunnittelulle ei juuri jäänyt sijaa. Hän kiteytti ajatuksensa seuraavasti:

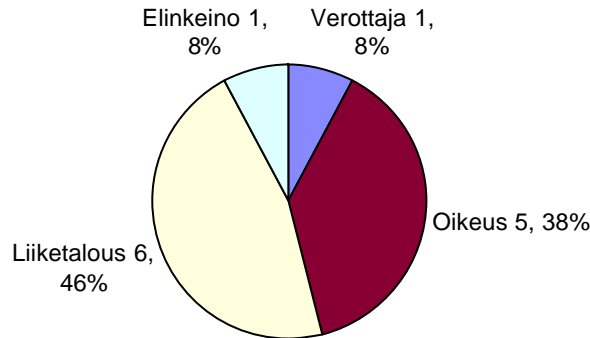
”Viime vuosina toteutetut verouudistukset ovat johtaneet siihen, että yritysten tilinpäätöksistä on tullut veroekonomisesti varsin yksinkertaisia. Ns. tuloslaskennan joustokoh-
tia on verotuksessa jäljellä hyvin niukasti, suurimpina käyttöomaisuuden poistot ja toi-
mintavaraus eräissä yritysmuodoissa. Tilinpäätöksen laatiminen ei enää ole sellaista ve-
roakrobatiaa kuin aikaisemmin. Tilinpäätös on hyvä tai huono siitä riippuen, onko liike-
toiminnassa onnistuttu hyvin vai huonosti.” (Kauppatieteiden lisensiaatti, KHT-tilin-
tarkastaja Risto Järvinen 2000.)

5.4 1990–2003 – kokoavia päätelmiä

Ominaista tälle jaksolle oli sen tunnustaminen, että kirjanpidon ja verotuksen näkökulmat ovat kerta kaikkiaan erilaiset, eikä niiden yhdistäminen käy ongelmitta. Monet artikkeleista keskittyivätkin käsittelemään nimenomaan tätä kysymystä. Paljon keskusteluttivat myös luot-
totappiot, pakolliset varaukset ja poistot. Tutkielman viimeisen ajanjakson aineistoon valitsin 20 artikkelia 13 eri kirjoittajalta. Ylitarkastaja, päätoimittaja Stenmanin artikkeleita on aineis-
tossa peräti neljä, professori Anderssonin kolme ja professori Leppiniemen samoin kolme. Aiheesta kirjoittaminen näytti siis keskittyvän melko voimakkaasti näiden kolmen vaikuttajan ympärille. Tasapainon kannalta on hyväksi, että he kaikki edustavat kuitenkin eri näkökulmia: Stenman verottajan, Andersson oikeustieteen ja Leppiniemi liiketaloustieteen.

Kuvio 8 osoittaa, minkä alojen edustajia kirjoittajat olivat. Verottajien lukumäärässä on tapah-
tunut dramaattinen pudotus, sillä heidän näkökulmaansa aineistossa edustaa ainoastaan Sten-
man, hän tosin sitäkin innokkaammin. Liiketaloustieteilijät – Järvinen, Kukkone n, Leppinie-
mi, Puranen, Riistama ja Sorsa – ovat kivunneet tilaston kärkeen. Heistä Leppiniemi edustaa
tiedemaailmaa. Oikeustieteilijöitä on mukana viisi: Andersson, Kilpi, Laaksomaa, Niskakan-
gas ja Tikka, joista vain Kilpi ei kirjoituksen ajankohtana ollut yliopiston palveluksessa. Elin-
keinoelämän edustajia aineistossa ei taaskaan ole liikaa, ainoastaan johtaja Kontkanen.

KUVIO 8 Kirjoittajien edustamat tahot kirjanpidon ja verotuksen suhdetta koskevissa Verotus-lehden artikkeleissa vuosina 1990–2003



On todellakin huomiota herättävää, että aineistossa on vain yksi verottajan edustaja, varsinkin kun kyseessä on verotusalan järjestöjen perustama ja julkaisema lehti. Toisaalta tätä saatetaan pitää myös eräänlaisena luottamuksen osoituksen lehdelle: foorumin ovat löytäneet ja sitä käyttävät muutkin kuin perustajat. Samalla voidaan myös torjua se väite, että lehden sisältö olisi liian yksipuolisesti verottajan näkökulmasta laadittu, sillä myös liiketalouden edustajat ovat olleet aktiivisesti mukana lehden alkupäivistä saakka. Kirjoittajien mielipiteitä olen jälleen koonnut ja eritellyt seuraavaan taulukkoon 3.

TAULUKKO 3 Vuosien 1990–2003 kirjoittajien mielipiteet kirjanpidon ja verotuksen yhtenäisyydestä ja ensisijaisuudesta perusteluineen

		Yhtenäisyys	Ensisijaisuus	Perustelu		
Liiketalous	<i>Järvinen</i>	kyllä	kirjanpito	lisätyön välttäminen		
	<i>Kukkonen</i>	ei	kirjanpito			
	<i>Leppiniemi</i>	kyllä	kirjanpito		verotus vääristää kirjanpitoa tarpeeton mm. yvh:n vuoksi	
	<i>Puranen</i>	ei	kirjanpito			
	<i>Riistama</i>	kyllä	kirjanpito			voitto on objektiivinen käsite
	<i>Sorsa</i>	kyllä	kirjanpito			verotus vääristää kirjanpitoa
Oikeus	<i>Andersson</i>	kyllä	kirjanpito	oikeusturva, kirjanpito oikeampi eri näkökulmia, mm. osingonsaajan turva		
	<i>Kilpi</i>	kyllä/ei	verotus/kirjanpito			
	<i>Laaksomaa</i>	kyllä	kirjanpito		sidosryhmien oikeus luottaa tietoon	
	<i>Niskakangas</i>	kyllä	kirjanpito		selkeys	
	<i>Tikka</i>	kyllä	kirjanpito			
Verottaja	<i>Stenman</i>	kyllä	kirjanpito	kirjanpito oikeampi		
Elinkeino	<i>Kontkanen</i>	kyllä	kirjanpito	selkeys, lisätyön välttäminen		

Taulukko on vieläkin yhtenäisempi kuin edellisen ajanjakson taulukko. Kaikki mielipiteensä ilmaisseet pitivät kirjanpitoa ensisijaisena. Puranen ei oikeastaan ilmaissut kantaansa, ja Kilpi pohti asiaa niin monelta kannalta, että päätyi siihen, että kaikki näkökulmat ovat oikeita ja pe-

rusteltuja. Perusteluissa korostuu aikaisempaa enemmän ”oikean” tuloksen puolustaminen. Kirjoittajista lähes kaikki kannattivat verotuksen ja kirjanpidon yhteneväisyyttä, tosin siis sillä edellytyksellä, että lähtökohtana olisi kirjanpidon osoittama oikea tulos. Vastustajat löytyvät jälleen kerran liiketalouden ammattilaisten joukosta.

Näiden kolmen ajanjakson ajattelussa on siis havaittavissa selkeä suunta. Yhä enemmän korostetaan kirjanpidon merkitystä verotuksen sijasta, ja yhä enemmän painotetaan oikean tuloksen tärkeyttä. Kirjanpidon ja verotuksen yhteyttä kannatetaan edelleen, mutta tietyin ehdoin. Samalla ollaan kuitenkin entistä valmiimpia tunnustamaan se, että lainsäädännöllä on erilainen tarkoitus eikä niitä näin ollen voi suoranaisesti asettaa rinnakkain kilpailemaan. Tutkielman kolme ajanjaksoa ja viisi vuosikymmentä on nyt käyty läpi. Seuraavassa luvussa koan yhteen keskeisiä tuloksia ja esitän niiden pohjalta kokoavia johtopäätöksiä.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA YHTEENVETO

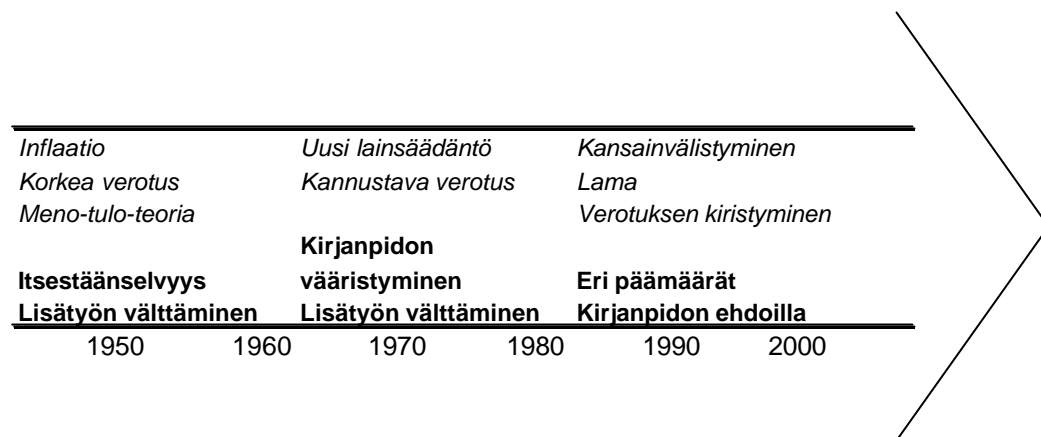
6.1 Kirjoittajien kannanotot ja perustelut

Edellä on käyty läpi asiantuntijoiden viimeisen viidenkymmenen vuoden aikana ilmaisemia mielipiteitä kirjanpidon ja verotuksen suhteesta. Mielipiteitä on esitetty toisaalta yleisellä tasolla ja toisaalta kullekin ajanjaksolle tyypillisten yritysverotuksen osa-alueiden kautta. Tarkastelujakson olen jakanut kolmeen lyhyempään jaksoon, joista kunkin jälkeen olen esittänyt lyhyen yhteenvedon ja tulkinnan näistä kannanotoista. Nyt on aika koota nämä tulokset yhteen.

Tutkielman päätavoitteena oli muodostaa kokonaiskuva siitä, minkälaista keskustelua kirjanpidon ja verotuksen yhteydestä on käyty. Taustalla oli siirtymä 1900-luvulla käytetystä taseyhtälöteoriasta 1950-luvulla omaksuttuun meno–tulo-teoriaan. Nimensä mukaisesti taseyhtälöteoria nojasi yhtälöön ”varat – velat = oma pääoma”, joka korosti yrityksen varallisuuslaskentaa. Meno–tulo-teorian lähtökohta oli toinen: sen tärkein tehtävä oli painottaa kirjanpidon tuloslaskentatehtävää.

Historialle on ominaista muutos ja niinpä historian tutkimuksessa tärkeä sija on muutoksen tutkimisella. Myös kirjanpidon ja verotuksen suhdetta koskevassa ajattelussa on nähtävissä muutos. Aineiston perusteella kävi ilmi, että kirjanpitoa on koko tarkasteluajanjakson ajan pidetty verotukseen nähden ensisijaisena. Verotuksen ensisijaisuutta puolustavien määrä oli vielä ensimmäisinä vuosina merkittävä, mutta heidän osuutensa on nykyaikaa kohti tultaessa kaiken aikaa pienentynyt. Näiden tuloksenlaskentajärjestelmien yhtenäisyyden perustelut ovat olleet moninaiset ja soraääniä on kuulunut jokaisella vuosikymmenellä, mutta kullakin ajanjaksolla on havaittavissa ominainen näkökulmansa. Kuvio 9 esittää tämän muutoksen kulun. Kuvio on aikajanan muodossa, ja siinä esitetään mielipiteiden lisäksi taustatietoja kunkin ajanjakson taloudellisista olosuhteista Suomessa.

KUVIO 9 Muutos kirjanpidon ja verotuksen suhteesta esitetyissä mielipiteissä 1950-luvulta 2000-luvulle



1950- ja 1960-luvuilla kirjanpidon ja verotuksen yhtenäisyyttä pidettiin itsestäänselvytenä, ja sitä puolustettiin sekä verottajalle että verovelvolliselle aiheutuvan lisätyön välttämällä. Kirjanpidon antamalla informaatiolla ei ehkä tuolloin nähty olevan muita tärkeitä käyttäjiä kuin verottaja. 1970- ja 1980-luvuilla käytettiin samaa perustelua, mutta yhä enemmän alettiin kiinnittää huomiota siihen, että verotussäännöksiin nojaaminen vääristää kirjanpidossa esitettäviä tietoja. 1990- ja 2000-luvuilla lainsäädäntöjen eri tarkoitukset alkoivat korostua. Vaikka yhtenäisyyttä edelleen puolustetaan, ehtona on kirjanpidon ensisijaisuus.

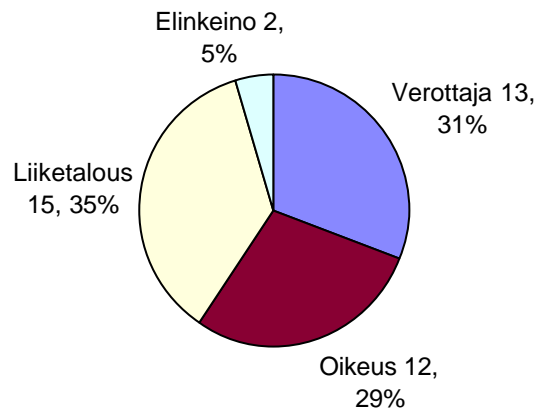
Alkuaikojen tärkeän perustelun, selkeyden ja lisätyön välttämisen, merkitys on siis vähentynyt. Eräänä syynä tähän on luultavasti tekniikan kehittyminen. Poistoerot ja muut kirjanpidon ja verotuksen väliset jaksotuserot ovat helpommin hallittavissa koneellisen kirjanpidon avulla.

6.2 Vaikuttajat

Youngin (1994, 86) mukaan on tärkeää kiinnittää huomiota siihen, kenellä on sananvalta ja kuka pääsee näin vaikuttamaan asioihin. Tämä auttaa ymmärtämään asioiden kulkua esimerkiksi lainsäädäntöprosesseissa. Koska Verotus-lehteä pidetään laadukkaana foorumina ja kirjoittajina on parhaita asiantuntijoita, eivät siellä julkaistut mielipiteet ole merkityksettömiä. Tämän verotusjärjestöjen perustaman lehden sivuille kirjoittivat aluksi eniten verohallinnossa työskentelevät henkilöt. Oikeustieteilijöitä – esimerkiksi professoreita tai korkeimman hallinto-oikeuden edustajia – oli myös paljon. Myös liiketaloustieteilijät olivat alusta lähtien aktiivisesti mukana. Elinkeinoelämän edustajat ovat julkaisun koko historian aikana olleet jostain

syystä paitsiossa. Seuraavassa kuviossa 10 esitän yhteenvedon siitä, miten kirjanpidon ja verotuksen suhteesta kirjoittajien alat ovat lehden tähänastisen historian aikana jakautuneet.

KUVIO 10 Kirjanpidon ja verotuksen suhteesta kirjoittaneiden alat vuosina 1951–2003



Yllättäen liiketaloustieteilijät ovat aineistossa parhaiten edustettuina. Tämä ero tosin kuroutui umpeen vasta 1990- ja 2000-luvuilla, kun verottajien kirjoittamisinnostus romahti. Jakauma liiketalouden, verottajan ja oikeustieteen edustajien kesken on silti hyvin tasainen. Kuten edempänä tässä työssä on jo todettu, ei kirjoittajien lokerointi tiettyyn ryhmään ole yksiselitteistä. Tässä aineistossa yleistä on esimerkiksi se, että kirjoittajilla on ollut tutkinto sekä kauppätieteen että oikeustieteen alalta. Lisäksi monilla verotustyössä toimivilla on kauppätieteellinen tutkinto. Esimerkiksi tässä verottajien ryhmään luokiteltu Stenman on koulutukseltaan ekonomi ja hän on toiminut myös kirjanpitolautakunnassa. Tällä perusteella hänet voitaisiin luokitella myös liiketalouden edustajaksi. Ratkaisevana jakoperusteena onkin ollut se, missä työssä kirjoittaja on kirjoitushetkellä ollut. Tilasto antaa kuitenkin suuntaa kirjoittajien jakaumasta.

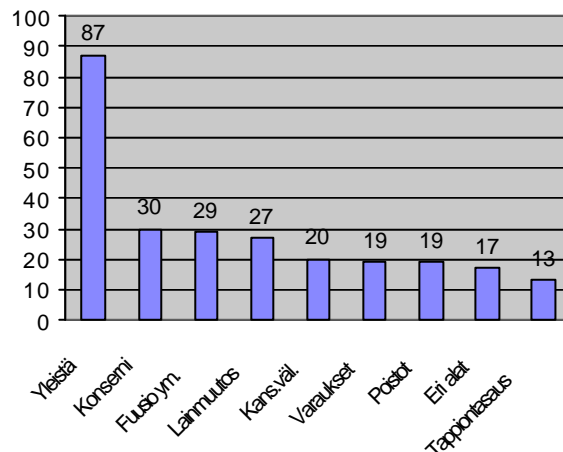
6.3 Yritysverotuksen aiheet

Eräs havainto Verotus-lehden sisällöstä on se, että yritysverotusta käsittelevien kirjoitusten osuus kaikista artikkeleista on jatkuvassa kasvussa. Ensimmäisen ajanjakson 20 prosentista on noustu viimeisen ajanjakson lähes 30 prosenttiin. Samalla lehden sisältö on monipuolistunut ja yhteen numeroon mahtuu yhä enemmän kirjoituksia. Yritysverotuksen aiheita on käsitelty lehden sivuilla varsin monipuolisesti. Jokaisella jaksolla nousi esille eräitä aiheita, joista kir-

joitettiin toistuvasti. Tällaisten suosikkiaiheiden taustalla olivat usein lainsäädännölliset tekijät. Kaikkein monipuolisimmin puhuttanut aihe oli fuusio. Lainsäädännöllisten epäselvyyksien puimisen lisäksi esitettiin filosofisia kysymyksiä ja pohdintoja siitä, mitä fuusiossa oikeastaan tapahtui. Tähän soppaan pistivät lusikkansa kaikki ajateltavissa olevat tahot ja samat henkilöt vieläpä useampaan kertaan.

Seuraava kuvio 11 tarjoaa yhteenvedon kaikista vuosien mittaan kirjoitetuista 463 yritysverotusta käsittelevästä artikkelista. Kuvioista on havainnollisuuden vuoksi jätetty pois otsikko Muut. Tähän ryhmään luokiteltuja artikkeleita oli 202 kappaletta eli lähes puolet kaikista kirjoituksista. Aiheiden kirjo on siis ollut lähes rajaton, mikä on yksinomaan hyvä asia. Kuvioista huomataan, että kirjoituksista 87 on käsitellyt yritysverotusta yleiseltä kannalta. Konserni (30), fuusio ja muut yritysjärjestelyt (29) sekä lainmuutokset (27) ovat olleet yleisimpien aiheiden joukossa. Paljon on käsitelty myös kansainvälistä yritysverotusta (20), erilaisia varauksia (19) ja poistoja (19). Eri alojen ominaispiirteisiin keskittyneitä kirjoituksia oli 17 ja tappiontausta koskevia artikkeleita 13. Kaikki muut aiheet sisältyvät otsikon Muut alle.

KUVIO 11 Yritysverotuksen aiheet vuosina 1951–2003



Artikkelien runsauden vuoksi en ole voinut syvällisesti tutustua kaikkiin kirjoituksiin, vaan jaottelu on useissa tapauksissa tehty vain pintapuolisen tutustumisen – joskus pelkän otsikon – perusteella. Sen vuoksi luvuissa saattaa olla joitakin virheitä. Lisäksi jaottelu oli hankalaa niissä tapauksissa, joissa kirjoitus käsittelee tasapuolisesti kahta tai useampaa aihetta. Näiden lukujen esittämisen tavoitteena on kuitenkin vain antaa lukijalle yleiskuva eniten puhuttaneista aiheista, mihin tarkoitukseen uskon tarkkuuden olevan riittävä.

6.4 Lopuksi

Suomessa on pitkään sovellettu meno–tulo-teorian mukaista tuloslaskelmalähtöistä ajattelua. IAS:n myötä ollaan jälleen siirtymässä kansainvälisen ajattelun mukaiseen taselähtöisyyteen. Kirjanpidon ja tilinpäätöksen päätehtävänä nähdään siis jälleen varallisuuden, ei tuloksen esittäminen. Vaikka IAS:iin siirtyminen on pakollista vain julkisesti noteerattujen yhtiöiden konsernitalinpäätöksissä, tämä kuitenkin aiheuttaa muutoksia myös konsernien erillistilinpäätöksiin, jotka toimivat verotuksen pohjana. Lisäksi suomalainen IAS-sääntelytyöryhmä ehdottaa ”ei estettä, ei pakkoa” -periaatetta, jonka mukaan myös muut yritykset saisivat halutessaan siirtyä IAS-normiston käyttöön. Muutos merkitsee kirjanpidon ja verotuksen suhteen asettumista uuteen valoon.

Tutkielman taustalla vaikuttanut keskeinen kysymys oli, vaikuttaako verotus kirjanpidon toteuttamiseen siten, että kirjanpidon tarkoitus vääristyy. Aineiston perusteella tätä pidetään todellisena ongelmana. Asetelma voidaan kuitenkin kääntää myös toisin päin. Voiko siis kirjanpito vaikuttaa verotukseen niin, että verotuksen tarkoitus vaarantuu? Tätä näkökulmaa ei aineistossa juuri tuotu esille. Tasapainoiltaessa näiden normistojen välillä tulee sekä kirjanpidolliset että verotukselliset säännökset ottaa huomioon tilinpäätöstä laadittaessa. Tällainen lopputulos saattaa johtaa sellaiseen kompromissiin, jossa kummankaan lainsäädännön tarkoitus ei toteudu.

Jos kirjanpito otettaisiin sellaisenaan verotuksen perustaksi, saatettaisiin kohdata uusia hankaluuksia. Purasen (1999, 31–32) mukaan kirjanpidossa keskeinen varovaisuuden periaate on verotuksessa erityisen ongelmallinen. Jos arvostusongelma hyväksyttäisiin verotuksessa kirjanpidon periaatteiden mukaan, tulisi hyvästä kirjanpitotavasta ja sitä myötä varovaisuuden periaatteesta verotuksen perusta. Hyvä kirjanpitotapa ei kuitenkaan ole yksiselitteinen käsite. On olemassa vaara, että hyvän kirjanpitotavan käsite venyisi veroetujen tavoittelun takia. Tämä onkin eräs syy sille, miksi verotuksessa ei sellaisenaan hyväksytä kirjanpidon periaatteita. Tällöin voi kuitenkin kysyä, onko kirjanpidon ja verotuksen välisellä kytköksellä ylipäättään mitään merkitystä, jos kirjanpidon ja verotuksen välille jää joka tapauksessa eroja.

Kenties painavin peruste yhtenäisyyden säilyttämisen puolesta on verotuksen toimittamiseen liittyvät syyt. Verotuslaskelmien oikeellisuuden takeeksi riittää se, että ne pohjautuvat tilin-

tarkastajan tarkastamaan kirjanpitoon. Jos verotus eriytettäisiin kirjanpidosta, tulisiko jatkossa määrätä tarkastaja hyväksymään myös verotuslaskelmien oikeellisuus? Tämä monimutkaistaisi menettelyä ja toisi lisäkustannuksia.

Tässä työssä on mielipiteiden lähteenä käytetty Verotus-lehteä. Kun aineistona käytetään vain yhden tahon julkaisemaa lehteä, on mahdollista, että aineiston näkökulma on painottunut tiettyyn suuntaan. Sama ongelma saattaisi tulla esiin käytettäessä vaikkapa yksinomaan tilintarkastusalan ammattilehtiä. Objektiivisin tieto löytyneekin useamman lähteen yhdistelmästä. Tutkimusta olisikin mahdollista laajentaa useampiin lähteisiin, jolloin mukaan tulisi myös aineiston keskinäinen vertaileva komponentti.

Muitakin jatkotutkimusmahdollisuuksia toki on. Eräs lähestymistapa olisi ottaa tutkimuksen pohjaksi jokin teoria, esimerkiksi sidosryhmäteoria tai oikeudenmukaisuusteoria. Tutkimuksen aikaväliä voisi myös pidentää tai lyhentää. Tämä vaikuttaisi myös tulosten tarkkuuteen, sillä lyhyemmän aikavälin tutkimuksessa on mahdollista tehdä tarkempia havaintoja. Yhtä hyvin aihetta voisi laajentaa käsittelemään koko yritysverotuksen kenttää tai jotain toista teemaa. Kuten tästäkin tutkielmasta kävi ilmi, keskustelunaiheita on lähes rajattomasti ja muuttuva lainsäädäntö tuo niitä vielä lisää.

LÄHTEET

- Alasuutari, Pertti 1993. Laadullinen tutkimus. Tampere: Vastapaino.
- Andersson, Edward 1963. Tappiovuosien arvonvähennykset erityisesti degressiivisen poistojärjestelmän mukaan. *Verotus* 4, 141–149.
- Andersson, Edward & Ikkala, Jarmo 2000. Elinkeinoverolainsäädännön kommentaari. 2. uud. painos. Helsinki: Lakimiesliiton kustannus.
- Arvela, Lasse 1989. Uusi tulo- ja varallisuusverolaki I. *Verotus* 1, 35–49.
- Carnegie, Garry D. & Napier, Christopher J. 1996. Critical and interpretive histories: insights into accounting's present and future through its past. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 3, 7–39.
- Elinkeinoverotus 2002. KPMG-sarja. Helsinki: Edita.
- Engblom, Ari 1999. Verotuksen kirjanpitosidonnaisuus: kirjanpito- ja yhtiöoikeudellinen ongelma. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Yksityisoikeuden julkaisusarja B 45. Turku: Turun yliopisto.
- Englund, Tomi 1985. Fuusiotappion jaksottaminen tytäryhtiöfuusiossa. *Verotus* 2, 113–120.
- Eskola, Jari & Suoranta, Juha 1998. Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Tampere: Vastapaino.
- Heikkinen, Antero 1980. Historian tutkimuksen päämäärät ja menetelmät. Tampere: Gaudeamus.
- Heikkonen, Jaakko & Leppiniemi, Jarmo 1979. Kirjanpito, tilinpäätös ja konsernitilinpäätös. Porvoo: WSOY.
- Heiskala, Risto 1990. Tulkinnan koeteltavuus ja aikakauslehtien analyysi. Teoksessa *Kvalitatiivisen aineiston analyysi ja tulkinta* (toim. Klaus Mäkelä). Helsinki: Gaudeamus, 242–263.
- Helenius, Antti 1985. Kirjanpidon ja verotuksen suhteesta informaation käyttäjän kannalta. *Tilintarkastus* 1, 3–4.
- Honkavaara, Tero 1993. Yritysverotuksen keskeiset muutokset ja uusien kirjanpito- ja verosäännösten yhteensovittaminen. Teoksessa *Kirjanpitolain ja yritysverotuksen uudistaminen vuonna 1993*. Helsinki: TKL-palvelu.
- Ikkala, Olli 1965. Liiketulon verotuksen perusterminologiasta. *Verotus* 5, 208–212.
- Järvinen, Risto 1974. Kirjanpito- ja verolainsäädännön vaatimusten yhteensovittamisesta. *Verotus* 5, 217–223.
- Järvinen, Risto; Prepula, Eero; Riistama, Veijo & Tuokko, Yrjö 2000. Kirjanpito ja tilinpäätös – uuden kirjanpitolain mukaan. Porvoo: WSOY.
- Kalela, Jorma 2000. Historiantutkimus ja historia. Helsinki: Gaudeamus.
- Kettunen, Pertti 1993. Financial Accounting and Reporting in Finland. *European Accounting Review* 3, 592–602.
- Koskelainen, Heikki 1981. Fuusiotuloksen laskemiseen liittyviä näkökohtia tytäryhtiöfuusiossa. *Verotus* 2, 110–115.
- Lappi, Kullervo 1953. Liikeverotuksen toimittamisesta. *Verotus* 1, 12–22.
- Leppiniemi, Jarmo 1995. Tuloslaskelmassa tai taseessa vai liitteenä. *Verotus* 3, 232–236.
- Leppiniemi, Jarmo 2002. Tilinpäätös- ja verosuunnittelu. Helsinki: WSOY.
- Lukka, Kari; Majala, Reino; Paasio, Antti & Pihlanto, Pekka 1984. Accounting research in Finland. In *European Contributions to Accounting Research: The Achievements of the Last Decade* (eds. Anthony G. Hopwood & Hein Schreuder). Amsterdam: Free University Press, 15–29.

- Majala, Reino 1994. Finland. In *Regulation of Financial Reporting in the Nordic Countries* (ed. John Flower). Stockholm: Fritzes, 65–105.
- Näsi, Salme 1990. Laskenta-ajattelun kehitys viime vuosisadan puolivälistä nykypäiviin. Suomenkieliseen laskentatoimen kirjallisuuteen perustuva historian tutkimus. *Acta Universitatis Tamperensis ser A vol 291*. Tampere: Tampereen yliopisto.
- Palomäki, Pauli 1953. Käyttöomaisuuden arvovähennyksistä 18/9 1953 annetun asetuksen mukaan. *Verotus* 4, 3–6.
- Parker, R.H. 1981. The study of accounting history. In *Essays in British accounting research* (eds. Michael Bromwich & Anthony Hopwood). London: Pitman, 279–293.
- Penttilä, Seppo 1984. Osakeyhtiön vapaan oman pääoman muodostuminen verotuksen näkökulmasta. *Verotus* 1, 45–57.
- Pihlanto, Pekka 2003. Meno–tulo-teoria IAS-maailman myllerryksessä – Onko Saarion teoriolla tulevaisuutta? *Tilintarkastus-Revision* 5, 9–14.
- Pirinen, Pekka 1996. The 1992 Reform of Finnish Accounting Legislation. *Jyväskylä Studies in Computer Science, Economics and Statistics* 34. Jyväskylä: Jyväskylän yliopisto.
- Pirinen, Pekka 1997. Laskentatoimen harmonisointi Suomessa ja kansainvälisen laskentatoimen tutkimushaasteet. Teoksessa Rauno Tamminen 50 vuotta: näkökulmia liiketaloustieteeseen. Jyväskylä: Jyväskylän yliopisto.
- Puranen, Pasi 1999. Tuloverotuksen kirjanpitosidonnaisuus. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. *Julkisoikeuden julkaisusarja A:34*. Turku: Turun yliopisto.
- Rasila, Viljo 1977. Tilastolliset menetelmät historian tutkimuksessa. Helsinki: Otava.
- Rautajoki, Pekka 1990. Fuusiovoitto ja -tappio verotuksen kohteena. *Verotus* 3, 243–250.
- Räty, Päivi 1993. Kirjanpitolakiuudistuksen lopullinen sisältö. Teoksessa *Kirjanpitolain ja yritysverotuksen uudistaminen vuonna 1993*. Helsinki: TKL-palvelu.
- Räty, Päivi & Virkkunen, Virpi 2002. *Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö – IAS-raportointi*. Helsinki: WSOY.
- Saario, Martti 1968. *Kirjanpidon meno–tulo-teoria*. Helsinki: Otava.
- Sorsa, Eero 1998. Kirjanpitolainsäädännön kehitys Suomessa. *Tilisanomat* 1, 32–37.
- Suurla, Pertti 1954. Hylättyjen poistojen kirjaaminen ja käyttöomaisuuden kertapoistojen hyväksyminen uusien poistomääräyksien valossa. *Verotus* 2, 71–75.
- Tuononen, A. 1984. Kansainvälisesti toimivan yrityksen tilinpäätöksen ongelmia. Suomalainen tilinpäätös kansainvälistyvässä yritystoiminnassa. *Seminaariesitelmä*, Helsinki 13.11.1984. TKL-palvelu Oy.
- Uusitalo, Hannu 1998. *Tiede, tutkimus ja tutkielma. Johdatus tutkielman maailmaan*. Helsinki: WSOY.
- Vauhkonen, Kauko 1954. Perustamis- ja järjestelykustannusten vähennyskelpoisuus tulo- ja omaisuusverotuksessa. *Verotus* 1, 15–18.
- Voipio, Jaakko 1979. Elinkeinoverolain tausta, synty ja kehittyminen. Lainvalmisteluinformaatio lainsäätäjän tukena ja sen merkitys syntyvän lain soveltamiskelpoisuuden kannalta. Suomen Lakimiesliiton kirjasarja, nro 58. Helsinki: Suomen Lakimiesliiton Kustannus.
- Young, Joni J. 1994. *Outlining Regulatory Space: Agenda Issues and the FASB*. *Accounting, Organizations and Society* 1, 83–109.

Tutkielman lähdeaineiston muodostaneet Verotus-lehden artikkelit

Vuodet 1951–1968 (15 artikkelia, 13 kirjoittajaa)

1951

Suosalmi, Varma: Taksoitusperusteista. 1/1951.

Westin, Runar: Vanhaa ja uutta harkintataksoituksen soveltamisvaikeuksista. 2/1951.

Reinilä, Pentti: Verotustoimenpiteiden aiheuttamista korjausvienneistä kirjanpidossa. 2/1951.

1952

Oittinen, O: Erinäisiä kunnallistaksoituksen teollisuudelle aiheuttamia hankauskohtia. 3/1952.

1953

Lappi, Kullervo: Liikeverotuksen toimittamisesta. 1/1953.

Saarela, Risto: Käyttöomaisuuden arvovähennyksistä tulo- ja omaisuusverotuksessa sekä hieman tehdyistä ehdotuksista arvovähennysjärjestelmäksi. 2/1953.

1954

Saario, Martti: Poistonkorotukset ja kirjanpito. 2/1954.

1955

Forsström, Börje: Poistot kirjanpidossa. 1/1955.

Lappi, Kullervo: Onko poistonkorotusasetus sittenkin lainvastainen. 1/1955.

Suurla, Pertti: Perustamis- ja järjestelykustannusten vähennysoikeudesta. 4/1955.

1959

Lehtola, Seppo: Myyntikö veron määräämisen perustaksi? 1/1959.

1961

Andersson, Edward: Tappion- ja tulontasauksesta. 1/1961.

1963

Andersson, Edward: Tappiovuosien arvovähennykset erityisesti degressiivisen poistojärjestelmän mukaan. 4/1963.

1965

Ikkala, Olli: Liiketulon verotuksen perusterminologiasta. 5/1965.

1968

Riikonen, Antti: ”Muut varsinaiset kulut” ja verotus. 5/1968.

Vuodet 1969–1989 (21 artikkelia, 16 kirjoittajaa tai kirjoittajaparia)

1969

Reinilä, Pentti: Vaihto- ja sijoitusomaisuuden hankintamenoa ja sen jaksottamista koskevat säännökset elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa. 2/1969.

Nuorvala, Erkki & Rajamäki, Aaro: Tilinpäätöstaseet ja inventaari vuodelta 1969 sekä ilmoittamisvelvollisuuden muutokset. 5/1969.

Honkanen, Pekka: Tappiontasaus ja tilinpäätös. 5/1969.

1971

Heikkonen, Jaakko: Tuloksen säätely tilinpäätöksessä ja verotuksessa. 1/1971.

Mäki, Eino: Fuusiotuloksen tarkastelua. 5/1971.

1972

Andersson, Edward: Fuusiotappion vähentämisestä. 2/1972.

1973

Voipio, Jaakko: Menon ja menetyksen jaksottamista koskevien EVL:n säännösten joustavuudesta ja jäykkydestä. 1/1973.

Partanen, Marjatta: Fuusiotuloksen tarkastelua verottajan kannalta. 2/1973.

1974

Stenman, Eero: Uuden kirjanpitolain ja EVL:n välisistä eroavuuksista. 1/1974.

Kilpi, Lassi: Kirjanpidon ja verotuksen oikeudellisista suhteista. 5/1974.

Järvinen, Risto: Kirjanpito- ja verolainsäädännön vaatimusten yhteensovittamisesta. 5/1974.

1975

Partanen, Marjatta: Kokonaisseuraanto fuusiossa kirjanpidon valossa. 3/1975.

1981

Andersson, Edward: Tytäryhtiöfuusion vaikutus verotukseen uuden oikeustapauksen valossa. 3/1981.

1983

Saarinen, Juhani: EVL:n varausten kirjanpidollisesta ja verotuksellisesta käsittelystä. 2/1983.

1984

Saarinen, Juhani: Vaihto-omaisuuden hankintamenon tilinpäätöskäsittelystä. 3/1984.

Stenman, Eero: Oikeusturvasta. 5/1984.

1985

Englund, Tomi: Fuusiotappion jaksottaminen tytäryhtiöfuusiossa. 2/1985.
Leppiniemi, Jarmo: Varaukset kirjanpidossa, tilinpäätöksessä ja verotuksessa. 4/1985.
Kettunen, Pertti: Poistot tuloslaskennassa. 5/1985.

1986

Kaikkonen, Viljo: Atk-ohjelmien hankintamenoista. 4/1986.

1989

Leppiniemi, Jarmo: Varaukset. 5/1989.

Vuodet 1990 – 2003 (20 artikkelia, 13 kirjoittajaa)**1990**

Kilpi, Lassi: Hajamietteitä tuloverotuksesta, kirjanpidosta ja tilintarkastuksesta. 3/1990.

1991

Niskakangas, Heikki: Kansainvälisen yrityksen tuloksenohjauksen uudet tuulet. 1/1991.
Kukkonen, Pekka: Mietteitä tuloverotuksesta, kirjanpidosta ja tilintarkastuksesta. 1/1991.
Stenman, Eero: Kirjanpitolainsäädännön uudistamiskomitean mietintö ja EVL. 4/1991.

1992

Andersson, Edward: Yritysverotuksen uudistaminen. 1/1992.

1993

Andersson, Edward: Veropohjan laajentaminen yritysverotuksessa. 1/1993.
Leppiniemi, Jarmo: Uusien kirjanpito- ja verosäännösten yhteensovittaminen. 2/1993.

1994

Stenman, Eero: Muutosten kevät. 2/1994.

1995

Riistama, Veijo: Vuoden 1994 tilinpäätöksen suunnittelu. 1/1995.
Stenman, Eero: Poistoista. 4/1995. (1995a)
Stenman, Eero: Varaus- ja poistojärjestelmän uudistamisesta. 5/1995. (1995b)

1996

Leppiniemi, Jarmo: Kirjanpitolainsäädännön uudistuksen vaikutus verolainsäädäntöön. 5/1996.

Sorsa, Eero: Kirjanpitolain mukaiset pakolliset varaukset ja niiden sidonnaisuus elinkeinotuloverolaissa. 5/1996.

1998

Leppiniemi, Jarmo: Kirjanpitolain ja EVL:n eroista. 5/1998.

2000

Puranen, Pasi: Pois poistojen kirjanpitosidonnaisuudesta? 2/2000.

Järvinen, Risto: Tilinpäätös ja verotus. 5/2000.

Andersson, Edward: Kertamaksullisten palvelusuoritteiden tuloutuksesta. 5/2000.

2003

Tikka, Kari S.: Yritysverotuksen uudistaminen: tuloverotuksen kehittämistyöryhmän ehdotukset. 1/2003.

Kontkanen, Erkki: Rahoitusinstrumenttien verotus muutospaineissa. 2/2003.

Laaksomaa, Heli: Vastaiset menot ja menetykset kirjanpidossa ja verotuksessa. 3/2003.