Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto

TÄYDENNYS LAUSUNTOON HE 139/2016 MAKSUPERUSTEINEN ARVONLISÄVEROTUS

Täydennämme 27.9.2016 antamaamme lausuntoa siltä osin, kun kyse on kirjanpitolain 1.1.2016 voimaan tulleen muutoksen merkityksestä AVL 137 pykälän 1 momentin ja 143 pykälän 1 momentin soveltamisessa tällä hetkellä.

Kirjanpitovelvollisuus

Kirjanpitovelvollisuudesta säädetään kirjanpitolain 1 luvun 1 ja 1 a pykälissä. Kirjanpitovelvollisuuden lakitekninen esittämistapa muutettiin kirjanpitolain muutoksella (L 1620/2015), joka tuli voimaan 1.1.2016. Aiemmin kirjanpitovelvollisuudesta säädettiin vain 1 luvun 1 pykälässä. Nyt 1 luvun 1 pykälässä säädetään oikeushenkilön kirjanpitovelvollisuudesta ja 1 luvun 1a pykälään otettiin säännökset luonnollisen henkilön kirjanpitovelvollisuudesta.

Muutoksella, ja siis uudella ryhmittelyllä, haluttiin selkiyttää säännöstöä kirjanpitovelvollisuudesta. Lain 1 luvun 1 a pykälään siirrettiin samalla aiemmin lain 7 luvussa sijainneet säännökset ammatinharjoittajan kirjanpidosta. Kumotussa seitsemännessä luvusta säädettiin mm. yhdenkertaisen kirjanpidon sallittavuudesta.

Kirjanpitolain muutoksella liikkeen- ja ammatinharjoittajan kirjanpito- ja tilinpäätössääntely yhtenäistettiin. Samalla tehtiin terminologinen muutos eli liikkeen- ja ammatinharjoittajalla tarkoitetaan nyt luonnollisia henkilöitä, jotka harjoittavat liike- ja ammattitoimintaa – pois lukien maatalouden ja kalastuksen harjoittajat.

Kyse on siis yhdestä käsitteestä ja yrittäjäryhmästä. Yhtenäistäminen tarkoittaa mm. sitä, että kun aiemmin vain ammatinharjoittajat olivat oikeutettuja yhdenkertaiseen kirjanpitoon, niin nyt se sallitaan myös liikkeenharjoittajille kirjanpitolain 1 luvun 1 a pykälän asettamiin rajoihin saakka. Toinen asia on se, kumpaa menetelmistä – yhdenkertainen vai kahdenkertainen kirjapito – liikkeen- ja ammatinharjoittajan on järkevä käyttää. Muiden kuin liikkeen- ja ammatinharjoittajien on pidettävä kahdenkertaista kirjanpitoa.

Maksuperusteinen tilinpäätös

Kirjanpitolain 1 luvun 1 a pykälän 3 momentin mukaan mikrokokoluokan toimintaa harjoittava liikkeen- ja ammatinharjoittaja on vapautettu tilinpäätöksen laatimiselta. Säännöksessä on viittaus 1 luvun 4 b pykälän mukaisiin rajoihin (tase 35 000 euroa, liikevaihto 700 000 euroa ja 10 hlöä palveluksessa), joista yksi saa ylittyä päättyneellä ja sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella tätä vapautta ajatellen.

Mikäli tilinpäätösvelvollisuuden rajat ylittyvät tai liikkeen- ja ammatinharjoittaja laatii tilinpäätöksen vapaaehtoisesti, se on laadittava aina suoriteperustetta käyttäen.

Maksuperusteinen tilinpäätös sallitaan ainoastaan mikrokokoluokan yhdistykselle ja säätiölle, jos se ei ole emoyrityksenä konsernissa, jonka on laadittava konsernitilinpäätös (KPL 3:4 § 2 mom.). Muiden on noudatettava suoriteperustetta ja laadittava tilinpäätös sen mukaisesti.

Arvonlisäverolain 137 ja 143 pykälät

Arvonlisäverolain 137 pykälän 1 momentin mukaan verovelvollinen voi kohdentaa myyntien veron tilikausien aikana ja niiden yli maksuperustetta noudattaen, mikäli:

- siihen ei sovelleta kirjanpitolakia tai jolla
- on kirjanpitolain mukaan oikeus laatia maksuperusteinen tilinpäätös

Vastaava säännös vähennysten osalta on AVL 143 pykälän 1 momentissa.

Kirjanpitovelvollisuus kirjanpitolain mukaan on kattavaa. Oikeushenkilöt ovat kirjanpitovelvollisia jo yhteisömuodon vuoksi ja luonnolliset henkilöt harjoittamastaan liike- ja ammattitoiminnasta. Ymmärtääksemme AVL:ssa tarkoitettu kirjanpitolain soveltaminen viittaa kirjanpitovelvollisuuteen itseensä – ei siihen, millä tavalla - ja mahdollisesti vaihtoehtoisella tavalla - kirjanpitoa pidetään (esim. yhdenkertainen kirjanpito versus kahdenkertainen tai maksuperusteinen versus suoriteperusteinen kirjanpito ja tilinpäätös)

Kirjanpitolaki sallii nykymuodossaan maksuperusteisen tilinpäätöksen mikrokokoluokan yhdistyksille ja säätiöille edellä yllä kerrotulla edellytyksellä. Muut kirjanpitovelvolliset laativat suoriteperusteisen tilinpäätöksen. Mikäli mikrokokoluokan toimintaa harjoittava liikkeen- ja ammatinharjoittaja laatii tilinpäätöksen vapaaehtoisesti, myös hän laatii tilinpäätöksen suoriteperustetta noudattaen.

Arvonlisäverolain 137 pykälän 1 momentti ja 143 pykälän 1 momentti sallii maksuperusteen nykysäännöin selkeästi vain mikrokokoluokan yhdistyksille ja säätiöille. Tulkinnallisempi on se, sallivatko nämä säännökset maksuperusteen noudattamisen liikkeen- ja ammatinharjoittajille, jotka eivät ole velvollisia laatimaan ja jotka eivät myöskään aio laatia tilinpäätöstä. Yksi ratkaisuvaihtoehto on, että kun maksuperuste on sallittu niille, jotka voivat laatia maksuperusteisen tilinpäätöksen, niin sitä suuremmalla syyllä maksuperuste pitäisi sallia niille liikkeen- ja ammatinharjoittajille, joiden ei tarvitse laatia tilinpäätöstä lainkaan.

Mikäli tuo mainittu tulkinta on mahdollinen ja oikea, niin mikrokokoluokan liikkeen- ja ammatinharjoittajat voisivat noudattaa maksuperustetta arvonlisäverotuksessaan jo nykysäännöin ja näin myös 1.1.2016 alkaneelta tilikaudelta. Käytännössä tämä tarkoittaisi, että maksuperustetta voisi noudattaa esim. liikkeen- ja ammatinharjoittaja, jonka liikevaihto ylittää 700 000 euroa, mutta jolla tase ja henkilöstömäärä alittavat tilinpäätösvelvollisuuden raja-arvot päättyvältä ja tätä edeltävältä tilikaudelta.

SUOMEN TALOUSHALLINTOLIITTO RY

Markku Ojala
Johtava asiantuntija

Taloushallintoliitto (TAL) on taloushallinnon ulkoistus- ja asiantuntijapalveluja tarjoavien auktorisoitujen, alan osaavimpien tilitoimistojen valtakunnallinen liitto. Liittoon kuuluvilla jäsenillä on lähes 130 000 asiakasta pk-yrityksistä listayhtiöihin. Liiton jäsenet tarjoavat kirjanpidon, verotuksen, palkkahallinnon, talouden ja laskennan, rahoituksen ja yrityskauppakonsultoinnin, talousjohtamisen, talouden koulutuksen sekä tietotekniikan palveluja erityisesti pk-yrityksille.

*****

Aiempi 27.9.2016 antamamme lausunto

LAUSUNTO HE 139/2016 MAKSUPERUSTEINEN ARVONLISÄVEROTUS

Kiitämme mahdollisuudesta antaa lausuntomme otsikkoasiassa. Toivomme, että eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaosto yhtyy jäljempänä tarkemmin kerrottuihin ja perusteltuihin näkemyksiimme.

1. Yleisiä kommentteja lakiehdotuksesta

Maksuperusteinen arvonlisäverotuksen salliminen lakiesityksen tarkoittamalla tavalla on kannatettava ehdotus. Se antaa mahdollisuuden arvonlisäveron maksuperusteiseen kohdentamiseen muillekin kuin käteiskauppaa harjoittaville yrityksille.

Käytännössä muutos tarkoittaa, että tavaroiden tai palveluiden myynnissä laskutusta käyttävä yritys voi kohdentaa myyntien ja ostojen verot suorite- ja laskuperusteen lisäksi valinnaisesti myös maksuperusteella. Kun yritys käyttää laskutusta ja myynti- ja ostoreskontria, niin taloushallinnon järjestelmiin pitää tehdä jonkin verran muutoksia, jotta laskuperusteen käytöstä voidaan siirtyä veron kohdentamiseen maksun perusteella. Tästä syntyy omat haasteensa, jotta maksuperusteen käyttöön voidaan siirtyä.

Jokaisen yrityksen on ratkaistava, onko maksuperusteen käyttö sille taloudellisesti edullista. Maksuperusteen käyttö ei ole yksiselitteisesti edullisin malli vaan asia on ratkaistava tapauskohtaisesti. Mallissa ostojen verotkin kohdennetaan maksuperusteella, joten esim. osamaksukauppatilanteissa ostojen verojen vähentäminen siirtyy maksuerien mukaan tehtäväksi. On myös toimialoja, joilla on käytössä ns. käännetty verovelvollisuus, mikä rajaa maksuperusteisen arvonlisäveron käyttöä.

2. Maksuperusteinen tilinpäätös – asiavirhe hallituksen esityksen perusteluissa

Lakiesityksen yleisperusteluissa kerrotaan (s. 6), että vuoden 2016 alusta voimaantullut kirjanpitolain muutos mahdollistaisi maksuperusteisen tilinpäätöksen laatimisen aiempaa laajemmin - ammatinharjoittajien lisäksi myös yksityisten liikkeenharjoittajien kirjanpidossa. Lakiesitykseen sisältyy tältä osin asiavirhe. Hallituksen yleisperustelut ovat kirjoitettu seuraavasti:

”Kirjanpitolakia (1336/1997) on muutettu vuoden 2016 alusta voimaan tulleella lailla. Kirjanpitolaissa säilyy pääsääntönä vaatimus tilinpäätöksen laatimisesta suoriteperusteisesti muun muassa osakeyhtiöiden, henkilöyhtiöiden ja osuuskuntien osalta. Tilinpäätöksen laatimista ei vaadita kirjanpitolaissa mikroyrityksiksi katsottavilta luonnollisilta hen-

kilöiltä, jotka toimivat ammatin- tai liikkeenharjoittajina. Mikroyrityksen kriteerinä on muun ohessa enintään 700 000 euron liikevaihto. Maksuperusteinen tilinpäätöksen laatimismahdollisuus ulotettiin ammatinharjoittajien lisäksi myös liikkeenharjoittajiin. Maksuperusteinen tilinpäätös tuli mahdolliseksi vaihtoehdoksi myös mikroluokkaan kuuluville säätiöille ja yhdistyksille. Lisäksi lainmuutoksella suljettiin kirjanpitovelvollisuuden ulkopuolelle yksityiset kalatalouden harjoittajat samaan tapaan kuin yksityiset maatalouden harjoittajat ovat jo aiemmin olleet."

Kirjanpitolain muutoksella (L 1620/2015) mikroyritysluokkaan kuuluvat liikkeen- ja ammatinharjoittajat vapautettiin tilinpäätöksen laatimisesta. Mikäli liikkeen- ja ammatinharjoittaja laatii tilinpäätöksen, se on laadittava suoriteperusteisesti ja esitettävä pien- ja mikroyritysasetuksessa (A 1753/2015 – myöhemmin PMA) säädetyllä tavalla.

Kirjanpitolain valmistelun yhteydessä ja eduskunnan talousvaliokunnassa Taloushallintoliitto esitti, että laissa tai tilinpäätöksen esittämisestä annettavassa asetuksessa ilmaistaisiin selkeästi, mitä tilinpäätössääntöjä liikkeen- ja ammatinharjoittaja noudattaa, jos hän laatii tilinpäätöksen vapaaehtoisesti. Sääntelyä ei nähty tarpeelliseksi vaan asiassa pidettiin selvänä niin, että mikäli liikkeen- ja ammatinharjoittaja laatii tilinpäätöksen vapaaehtoisesti, hän laatii sen suoriteperusteisesti kirjanpitolain ja PMA:n säännösten mukaan. Hallituksen esityksen 139/2016 yleisperusteluissa on näin asiavirhe, kun siinä esitetään kirjanpitolain muutoksen sallivan liikkeen- ja ammatinharjoittajille maksuperusteisen tilinpäätöksen laatimisen aiempaa laajemmin. Uudistunut kirjanpitolaki ei salli maksuperusteista tilinpäätöstä liikkeen- ja ammatinharjoittajalle lainkaan.

***TAL-kanta**:*

Hallituksen esityksen perusteluissa on asiavirhe. Liikkeen- ja ammatinharjoittajalle ei sallita maksuperusteista tilinpäätöstä. Yrittäjä on vapautettu tilinpäätöksen laatimisesta, mutta jos hän laatii tilinpäätöksen, sen pitää olla suoriteperusteinen kirjanpitolain ja PMA:n säännösten mukaisesti.

3. *Maksuperusteen käyttömahdollisuus tuloverotuksessa on edelleen ratkaisematta*

Yllä mainitun kirjanpitolain muutoksen valmistelun yhteydessä (L 1620/2015) totesimme eduskunnan talousvaliokunnalle, että kirjanpitolaissa liikkeen- ja ammatinharjoittajia tullaan lakimuutoksen jälkeen käsittelemään yhtenä yritysryhmänä, johon sovelletaan samoja yhtenäisiä sääntöjä. Kerroimme lisäksi, että yrityksen tuloverotuksessa liikkeen- ja ammatinharjoittajia käsitellään eri ryhminään, joista liikkeenharjoittajien pitää laatia suoriteperusteinen tuloveroilmoitus ja ammatinharjoittajille sallitaan elinkeinoverolain (L 360/1968) 27 a §:ssä säädetyin edellytyksin maksuperusteinen veroilmoittaminen.

Esitimme talousvaliokunnalle, että kirjanpitolain muutoksen vuoksi käynnistettäisiin lainsäädäntövalmistelu verolainsäädännön muutostarpeiden vuoksi. Näin ei tiettävästi ole tehty ja tilanne on käytännössä se, että liikkeen- ja ammatinharjoittaja voivat jättää laatimatta tilinpäätöksen, mutta tuloverotuksessa liikkeenharjoittajan tulee laatia suoriteperusteinen tuloveroilmoitus ja ammatinharjoittajalle sallitaan maksuperusteinen ilmoitus. Kirjanpitolain muutoksen yhteydessä sääntelytavoitteena oli liikkeen- ja ammatinharjoittajien kirjanpitosääntelyn keventäminen mahdollisimman kattavasti. TEM:n tavoite ei voi toteutua, mikäli liikkeenharjoittajilta edelleenkin edellytetään vuosittaista suoriteperusteista veroilmoitusta.

Mainitsimme talousvaliokunnalle antamassamme lausunnossa myös siitä, että elinkeinoverolain 27 a §:ssä viitataan edelleen vuonna 1997 kumotun kirjanpitolain säännöksiin ja että säännös olisi syytä tältä osin saattaa ajan tasalle.

***TAL-kanta**:*

Hallitus ehdottaa sallittavaksi maksuperusteisen arvonlisäveron kohdentamisen ilman, että verovelvollisen tulee tilikauden viimeisenä kuukautena siirtyä suoriteperusteeseen. Tuloverotuksessa liikkeenharjoittajan pitää kuitenkin antaa suoriteperusteinen veroilmoitus. Kirjanpito- ja verosääntely eivät ole yhteneväisiä, eikä sääntely toteuta niitä tavoitteita, joita TEM asetti kirjanpitolain uudistamiselle. Kirjanpitolaki vapauttaa liikkeenharjoittajan tilinpäätökseltä, arvonlisäverolaki tullee sallimaan maksuperusteen, mutta tuloverotuksessa liikkeenharjoittajan tulee laatia edelleen suoriteperusteinen veroilmoitus.

Taloushallintoliiton kanta kirjanpitolain muutoksen yhteydessä oli, että liikkeen- ja ammatinharjoittaja tarvitsevat tilinpäätöstietoja käytännössä useaan eri käyttötarkoitukseen ja että sille on tarvetta nyt ja tulevaisuudessa. Tämä pitää edelleen paikkansa. Kun yritykselle laaditaan tilinpäätös, se on laadittava suoriteperusteisesti. Maksuperusteinen arvonlisäverotus tilikausikatkoksen yhteydessäkin ja maksuperusteinen tuloverotus ovat mahdollisia, mutta asettavat omat haasteensa ja muutostarpeet taloushallinnon, kun tilinpäätös laaditaan suoriteperusteisesti.

SUOMEN TALOUSHALLINTOLIITTO RY

Markku Ojala
Johtava asiantuntija

Taloushallintoliitto (TAL) on taloushallinnon ulkoistus- ja asiantuntijapalveluja tarjoavien auktorisoitujen, alan osaavimpien tilitoimistojen valtakunnallinen liitto. Liittoon kuuluvilla jäsenillä on lähes 130 000 asiakasta pk-yrityksistä listayhtiöihin. Liiton jäsenet tarjoavat kirjanpidon, verotuksen, palkkahallinnon, talouden ja laskennan, rahoituksen ja yrityskauppakonsultoinnin, talousjohtamisen, talouden koulutuksen sekä tietotekniikan palveluja erityisesti pk-yrityksille.