22.11.2021

Valtiovarainvaliokunnan verojaosto

Asia: HE 211/2021 vp.

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 18 a ja 18 b §:n muuttamisesta

Suomen veroasiantuntijat ry, ”SVA”, toteaa kunnioittavasti lausuntonaan asiasta seuraavaa keskittyen tasevertailua koskevaan vaatimukseen tilintarkastuksesta ja vahvistamisesta. Aiemmin 20.10.2021 VM:lle antamassaan lausunnossa[1] SVA on esittänyt, ettei tilintarkastusvaatimus olisi tarpeen ja seuraavassa esitettävä liittyy siihen, ettei tästä vaatimuksesta luovuttaisi.

Mitä tarkoitetaan tasevertailua koskevalla tilintarkastuksella ja vahvistamisella?

Hallituksen esityksen mukaan EVL 18 b pykälän 1 momentin 4 kohtaan ehdotetaan lisättäväksi vaatimus siitä, että tasevertailun perusteena olevan vahvistetun tilinpäätöksen ja vahvistetun konsernitilinpäätöksen tulisi olla myös tilintarkastettuja. Tämä vaatimus koskisi niitä tilinpäätöksiä ja konsernitilinpäätöksiä, jotka otetaan tasevertailun perustaksi. Voimassa olevan lain mukaan tasevertailun lähtökohtana ovat vahvistetut taseet. Tilintarkastusta koskevan vaatimuksen myötä tasevertailun perustaksi otettavien taseiden tulisi olla tilintarkastettuja ja vahvistettuja. Korkeimman hallinto-oikeuden antaman ratkaisun KHO:2021:124 mukaisesti tasevertailun perusteeksi otettavalla konsernitaseella tarkoitetaan konsernitilinpäätökseen sisältyvää konsernitasetta. Momentin 4 kohtaan tehtävän lisäyksen jälkeen tasevertailun perustaksi otettavan konsernitilinpäätökseen sisältyvän konsernitaseen tulisi olla myös tilintarkastettu:

> 4) jos verovelvollinen esittää 5 momentissa tarkoitetulla tavalla selvityksen siitä, että verovelvollisen oman pääoman suhde *tilintarkastetun* ja vahvistetun tilinpäätöksen mukaiseen taseen loppusummaan on korkeampi tai yhtä suuri kuin *tilintarkastetun* ja vahvistetun konsernitaseen vastaava suhdeluku verovuoden lopussa

Sitä, mitä säännökseen lisättävällä tilintarkastuksella tarkoitetaan, ei määritellä hallituksen esityksessä. Hallituksen esityksen mukaan tilintarkastusvaatimus koskisi kuitenkin esimerkiksi myös niitä konserneja ja yhtiöitä, joille tilintarkastus ei ole ollut joko pakollista sen vuoksi, että niiden koko ei ylitä tilintarkastuslaissa säädettyjä pakollisen tilintarkastuksen raja-arvoja, tai jotka muutoin eivät ole olleet tilintarkastuksen piirissä.

Hallituksen esityksen perusteella epäselväksi siis jää, mitä tarkoitetaan

[1] Liitteenä.

tilintarkastamisella. Esimerkiksi Suomen Tilintarkastajat ry totesi valtiovarainministeriölle HE-luonnoksesta 20.10.2021 antamassaan lausunnossa, että lain sanamuoto jättää epäselväksi, miten säännös suhteutuu yhtiön virallisen tilinpäätöksen lakisääteiseen tilintarkastukseen.

Ahtaimmillaan voitaneen ajatella, että tilintarkastus tarkoittaa vain virallisen tilinpäätöksen lakisääteistä tilintarkastusta, vaikka puhekielessä tilintarkastuksella voidaan tarkoittaa muutakin tilintarkastajan tekemää tarkastusta. Epäselvää lisäksi on, mitä kaikkea ylipäänsä voidaan "virallisesti" tilintarkastaa, jos käsite tilintarkastus ymmärretään ahtaasti. Esimerkiksi aikanaan oli käsitys, ettei välitilinpäätöstä ylipäänsä voi tilintarkastaa ja että sen osalta tilintarkastaja voi suorittaa vain ns. yleisluontoisen tarkastuksen. **Jos konsernitilinpäätös tai oikaistu konsernitilinpäätös tehdään vain vertailua varten, tulisi olla riittävää, että tilintarkastaja tarkastaa, että ne on laadittu samalla tavoin ja samalla tarkkuudella kuin lakisääteiset tilinpäätökset (ks. jäljempänä) ja tätä voitaisiin pitää säännöksen tarkoittamana "tilintarkastuksena".**

Täysin selvää ei kuitenkaan myöskään ole, mitä laissa jo aiemmin olevalla käsitteellä "vahvistaminen" milloinkin tarkoitetaan. Valiokunnan mietinnössä VaVM 21/2018 vp -HE 150/2018 vp on tasevertailuun liittyen todettu seuraavaa (korostukset tässä):

> "Koska valiokunta on puoltanut edellä tasevapautusta, **vertailun täytyy olla mahdollinen myös käytännössä**. Säännöstä tulisi täydentää sen vuoksi niin, että vertailu voidaan tehdä myös toisinpäin. Verovelvollinen voisi siis esittää oman taseensa sellaisena kuin se olisi ollut, jos se olisi laadittu käyttäen samaa säännöstöä kuin konsernitase.
> …
> Valtiovarainministeriö on korostanut puolestaan sitä, että vertailun lähtökohtana ovat yhtiöiden vahvistetut taseet. Niiden pohjalta vertailtava tase tulee laatia niin kuin se olisi virallisesti vahvistettava tase. Tämä vastaa direktiivin 4 artiklan 5 kohdan a) ii sanontaa "...sellaisena kuin se olisi ollut, jos se olisi laadittu käyttäen samaa menetelmää..."
>
> Valiokunta yhtyy ministeriön näkemykseen ja toteaa, että vahvistettu tase tulee esittää edellä kuvatuin tavoin kokonaan uudelleen laadittuna. Selvyyden vuoksi säännöksen sanamuotoa tulisi tarkentaa siten, että se vastaa täsmällisemmin tätä ajatusta. **Lisäksi, vaikka säännös <u>ei edellytä, että jokin taho vahvistaisi uudelleen laaditun taseen</u>, verovelvollinen voi aina antaa siitä <u>oman vakuutuksensa</u>. Oikeellisuuden tarkastaminen jää viime kädessä verotarkastuksen tehtäväksi."**

Hallituksen esityksestä HE 211/2021 ei ilmene, että edellä esitettyä olisi tarkoitus nyt muuttaa. Tämä olisi aiheellista valiokunnan mietinnössä todeta.

Jos siis verovelvollinen laatisi tasevertailua varten oikaistun taseen tai konsernitaseen, tai laatisi konsernitaseen vertailua varten vapaaehtoisesti (vaikka siihen ei olisi lakisääteistä velvollisuutta[2]), riittävää olisi, että verovelvollinen vakuuttaa niiden olevan laadittuja samalla tavoin ja samalla tarkkuudella kuin lakisääteiset tilinpäätökset. VaVM 21/2018 mukaisesti vahvistamisella siis

[2] Oikeuskäytännön perusteella selvää toki on, että konsernitilinpäätöksen laatijan tulisi olla taho, jolla on kirjanpitosäännösten mukainen ylin määräysvalta.

tarkoitettaisiin sitä, että esimerkiksi yhtiön hallitus antaa edellä mainitun vakuutuksen asiasta ja näin hyväksyy vertailua varten tehdyn tilinpäätöksen tai konsernitilinpäätöksen.

SUOMEN VEROASIANTUNTIJAT RY

Ossi Haapaniemi
hallituksen jäsen