



AJANKOHTAISTA YRITYSTEN JA YRITTÄJIEN VÄLITTÖMÄSSÄ VEROTUKSESSA

SUOMEN TILINTARKASTAJAT MARRASKUU 2021, PROF. JUHA LINDGREN



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Esityksen rakenne



- ▶ Verolainsäädäntöä koskevia muutoshankkeita
- ▶ Menetysten vähennyskelpoisuudesta elinkeinoverotuksessa
- ▶ Tutkimus- ja kehittämistoiminnan määräaikainen lisävähennys
- ▶ Toisin kuin tosiasiat osoittavat
- ▶ Ajankohtaista, välittömän verotuksen oikeuskäytäntöä





VEROLAINSÄÄDÄNTÖÄ KOSKEVIA MUUTOSHANKKEITA

SUOMEN TILINTARKASTAJAT 11/2021, PROF. JUHA LINDGREN



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Siirtohinnoittelusäännös VML 31 §



- ▶ Hallituksen esityksessä (HE 188/2021) todetaan, että
 - ▶ keskeisimmät muutosehdotukset koskevat verotusmenettelystä annetun lain siirtohinnoitteluoikaisusäännöstä, jossa säädettäisiin eräistä siirtohinnoitteluanalyysin elementeistä entistä tarkemmalla tasolla,
 - ▶ siirtohinnoitteluoikaisusäännökseen lisättäisiin maininta, jonka mukaan siirtohinnoittelua arvioidaan markkinaehtoperiaatteen asettamissa puitteissa,
 - ▶ liiketoimen markkinaehtoisuutta koskeva analyysi sisältäisi aina liiketoimen määrittämisen sen tosiasiallisen sisällön mukaisesti ja
 - ▶ poikkeuksellisissa olosuhteissa säännöksessä esitettyjen edellytysten täytyessä etuyhteysliiketoimi voitaisiin ehdotetun sääntelyn mukaan sivuuttaa ja tarvittaessa korvata toisella, markkinaehtoperiaatteen mukaisella liiketoimella
 - ▶ 2 ja 3 mom. sovelletaan 1.1.2022 tai sen jälkeen alkavan verovuoden verotuksessa



Siirtohinnoittelusäännös VML 31 §



- ▶ **Ehdotettu (HE 188/2021) VML 31.2 §:**
- ▶ Arvioitaessa 1 momentin sisältämän markkinaehtoperiaatteen mukaisesti sitä, onko etuyhteydessä olevien osapuolten välisessä liiketoimessa sovittu tai määrätty ehtoja riippumattomien osapuolten ehdoista poikkeavasti, tunnistetaan asiaankuuluvat kaupalliset tai rahoitukselliset suhteet ja näihin suhteisiin vaikuttavat taloudellisesti olennaiset erityispiirteet, joita ovat sopimusehdot, osapuolten toiminnot, varat ja riskit, siirretyn omaisuuden tai tarjotun palvelun ominaispiirteet, osapuolten ja markkinoiden taloudelliset olosuhteet sekä osapuolten liiketoimintastrategiat. Näiden seikkojen perusteella määritetään liiketoimi sen tosiasiallisen sisällön mukaisena.



Siirtohinnoittelusäännös VML 31 §



- ▶ **Ehdotettu (HE 188/2021) VML 31.3 §:**
- ▶ Jos poikkeuksellisissa olosuhteissa, 1 momenttia sovellettaessa, etuyhteydessä olevien osapuolten välinen, 2 momentin mukaisesti määritetty liiketoimi poikkeaa siitä, mitä taloudellisesti järkevästi toimivat, toisistaan riippumattomat osapuolet vastaavissa olosuhteissa sopisivat, se voidaan sivuuttaa ja tarvittaessa korvata toisella, markkinaehtoperiaatteen mukaisella liiketoimella. Sivuttamisen edellytyksenä on lisäksi, ettei määritetylle liiketoimelle, joka oltaisiin sivuuttamassa, voida vahvistaa markkinaehtoperiaatteen mukaista hintaa, kun otetaan huomioon kunkin osapuolen näkökulma ja realistiset vaihtoehdot päätöksentekohetkellä. Korvaava liiketoimi määritetään 2 momentin mukaisesti ja sen on oltava mahdollisimman samankaltainen sivuutettavan liiketoimen kanssa.



Korkovähennysrajoitus EVL 18 a ja b §



- ▶ HE-luonnoksessa (HE ei ole vielä 2.11. annettu) esitetään muutettavaksi:
 - ▶ EVL 18 a ja 18 b §:n korkovähennysrajoitussäännöksiä koskien tasevertailuun perustuvaa poikkeusta ja infrastruktuurihankkeita koskevaa poikkeusta.
 - ▶ Tasevertailuun perustuvan poikkeuksen soveltamisedellytyksiä ehdotetaan tiukennettavaksi siten, että poikkeuksen hyödyntämistä rajoitettaisiin tilanteessa, jossa merkittävän osuuden omistava taho on rahoittanut konsernia. Tasevertailun perusteena olevaa konsernitasetta oikaistaisiin siten, että osuudenomistajalta olevaa velkaa pidettäisiin tasevertailua tehtäessä omana pääomana. Merkittävänä omistusosuutena pidettäisiin kymmentä prosenttia.
 - ▶ Lakiin ehdotetaan lisättäväksi myös vaatimus siitä, että tasevertailun perusteena olevien verovelvollisen tilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen tulisi olla tilintarkastettuja.
 - ▶ Lisäksi ehdotetaan säännöksiä koskien tulolähdejaon poistamisen johdosta käyttämättä jääneitä muun toiminnan tulolähteen vähentämättä jääneitä nettokorkomenoja.



Kotitalousvähennykseen ehdotettavat määräaikaiset muutokset



- ▶ Öljylämmityksestä luopuminen
 - ▶ Enimmäismäärää korotettaisiin 2 250 eurosta 3 500 euroon.
 - ▶ Vähennettävää prosenttiosuutta kustannuksista korotettaisiin työkorvausten osalta 40 prosentista 60 prosenttiin ja palkkojen osalta 15 prosentista 30 prosenttiin.
 - ▶ Muutos olisi voimassa vuosina 2022-2027.
- ▶ Kotitalousvähennyksen korotus koskien kotitalous-, hoiva- ja hoitotyötä
 - ▶ Korotus olisi ehdoiltaan edellä esitettyä öljylämmityksestä luopumista vastaava.
 - ▶ Muutos olisi voimassa vuosina 2022 ja 2023.
- ▶ Muiden vähennykseen oikeuttavien töiden osalta vähennys säilyy ennallaan.



Muita esitettyjä ja esillä olleita muutoksia



- ▶ Hybridijärjestelyjen verotuksen muuttaminen (HE 204/2021)
- ▶ Taloudellista työnantajaa koskevat säännökset (HE:n antaminen voi siirtyä v. 2022)
- ▶ Tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennystä käsitellään erikseen
- ▶ Ansio ja pääomatuloverotuksen muutokset (HE 142/2021)
- ▶ OECD:n kansainvälisen verotuksen uudistamishanke
 - ▶ Pilari I, Verotusoikeuden uudelleen allokointi (verotusvallan jakaminen uusin perustein)
 - ▶ Pilari II, yritysverotuksen globaali minimiverotaso
 - ▶ Vahva tuki OECD:n ja G20 piirissä, eteneminen vuosien 2022-2023 aikana?
- ▶ EU: Komission tiedonanto 5/2021: useita direktiiviehdotuksia ja muutoksia



MENETYSTEN JA ERÄIDEN MENOJEN VÄHENTÄMISESTÄ ELINKEINOVEROTUKSESSA

SUOMEN TILINTARKASTAJAT MARRASKUU 2021, PROF. JUHA LINDGREN



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Vähennyskelpoisuuden pääsääntö



▶ EVL 17 §:n 2 kohta

- ▶ Edellä 7 §:ssä tarkoitettuja vähennyskelpoisia menetyksiä ovat tämän momentin 2 ja 3 kohdan osalta 16 §:ssä säädetyin poikkeuksin muun ohessa:
 - ▶ 1) *rahoitusomaisuuteen kohdistuvasta kavalluksesta, varkaudesta tai muusta rikoksesta...*
 - ▶ 2) myyntisaamisten arvonalenemiset, muun rahoitusomaisuuden lopullisiksi todetut arvonalenemiset sekä muuhun omaisuuteen kuuluvien saamisten lopullisiksi todetut arvonalenemiset; [15.3.2019/308](#)
 - ▶ 3) *vakuutus- ja eläkelaitosten vakuutusmaksusaamisista...*

Vähennyskelpoisuuden poikkeussääntö



▶ EVL 16 §:n 7 kohta

- ▶ Tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneita menoja eivät ole:
- ▶ 7) edellä 6 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetun yhteisön sellaiselta osakeyhtiöltä, josta verovelvollinen tai 6 b §:n 7 momentissa tarkoitetut konserniyhtiöt omistavat yksin tai yhdessä vähintään kymmenen prosenttia osakepääomasta, olevien muiden saamisten kuin myyntisaamisten menetykset ja arvonalenemiset, tällaiselle yhtiölle annettu konsernituki sekä muut vastaavat osakeyhtiön taloudellisen aseman parantamiseksi ilman vastasuoritusta suoritettut menot; [\(22.12.2005/1134\)](#); (ks. myös EVL 16 § 10 k.)



Myyntisaamisten luonne



▶ KHO 2016:50

- ▶ Kun saatavia ei tytäryhtiön tappiollisuuden vuoksi pystytty perimään, kyse oli myyntituottojen korjauseristä. Yhtiö oli käsitellyt saamisia kirjanpidossaan koko ajan myyntisaamisina.
- ▶ Tytäryhtiölle oli annettu yhtiön yleisistä maksuehdoista poiketen enemmän maksuaikaa kuin ulkopuolisille tahoille, jotta se voisi suoriutua velvoitteistaan.

▶ KHO 2018:77

- ▶ A Oy ja tytäryhtiö olivat vuonna 2011 sopineet, että osa myyntisaamisista muutetaan pääomalainaksi, ja kirjanpidossa tämä erä oli käsitelty pääomalainana.
- ▶ Tytäryhtiö oli asetettu konkurssiin vuonna 2013.
- ▶ KHO katsoi, että pääomalainasaatavaksi muunnettu saatava oli menettänyt luonteensa elinkeinoverolain 16 §:n 7 kohdassa tarkoitettuna myyntisaamisena.



Menetysten erityiskysymyksiä



▶ Aiemmin tuloutetun erän oikaiseminen

- ▶ Edellä ratkaisussa KHO 2018:77 myyntisaamisen muuttaminen pääomalainaksi johti siihen, että aiemmin tuloksi luetun erän menettäminen ei ollut vähennyskelpoinen.
- ▶ Oikeuskäytännössä (KHO 2013:26) ei ole hyväksytty aiemmin tuloksi luettua korkoa koskevaa menetystä täysimääräisesti vähennyskelpoiseksi.

▶ KHO 2013:26 (äänestys 4-1)

- ▶ ”EVL 16 §:n 7 kohdan säännöstä oli tulkittava siten, että vieraan pääoman ehtoisen rahoituksen vähennyskelvottomuus koskee sellaisia saamisia, joissa saaminen on syntynyt yhtiöiden ollessa mainitussa lainkohdassa tarkoitettussa omistussuhteessa. ...
- ▶ Laina- ja korkosaamiset eivät olleet myöskään mainitussa lainkohdassa tarkoitettuja myyntisaamisia.”



Menetysten erityiskysymyksiä



▶ **Management fee –laskutus ja siihen perustuvien saamisten menetykset**

- ▶ Asiasta ei ole julkaistua KHO:n ratkaisua.
- ▶ Sekaannusta on saattanut aiheuttaa verovelvolliselle myönteinen ennakkoratkaisu KVL 2006/50, jonka KHO kumosi ja poisti ratkaisullaan KHO 9.5.2007 T 1240.
- ▶ Julkaisemattomassa ratkaisussaan KHO 2011 T 3963 hallintopalveluista kertyneitä saamisia pidettiin myyntisaamisina. Ratkaisun perusteluissa oli esillä myös veloitusten markkinaehtoisuus, mikä kytkee kysymyksen siirtohinnoittelun problematiikkaan.

▶ **KVL 2016/61**

- ▶ Keskusverolautakunta katsoi, että kyseisissä olosuhteissa hakijalla oli oikeus vähentää tavaramyynnistä ja hallintopalveluveloituksista muodostuneiden myyntisaamisten arvonalennus verotuksessaan EVL 17 §:n 2 kohdan mukaisesti.



KHO 2020:70 (1/2)



- ▶ C Ky oli omistanut 96,3 prosenttia B Oyj:n osakekannasta, ja B Oyj oli omistanut A Oy:n osakekannan kokonaan. A Oy oli antanut lainaa emoyhtiölleen B Oyj:lle konsernin toiminnan jatkamisen turvaamiseksi. Kun B Oyj oli myynyt A Oy:n koko osakekannan, A Oy oli antanut saamisen B Oyj:ltä anteeksi. A Oy oli ilmoittanut lainasaamisen menetyksen elinkeinotoiminnan tulolähteensä vähennyskelpoiseksi menetykseksi.

KHO 2020:70 (2/2)



- ▶ Korkein hallinto-oikeus katsoi, että C Ky:llä oli osakeomistuksensa perusteella osakeyhtiölain 8 luvun 12 §:ssä tarkoitettua määräysvaltaa vastaava määräysvalta B Oyj:ssä ja A Oy:ssä. C Ky:tä oli siten pidettävä elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 16 §:n 7 kohdassa tarkoitettulla tavalla B Oyj:n ja A Oy:n konserniyhtiönä. A Oy ei saanut vähentää B Oyj:ltä olleen saamisensa menetystä verotuksessaan. Verovuosi 2013.
- ▶ Laki elinkeinotulon verottamisesta 6 § 1 momentti 1 kohta, 6 b § 7 momentti ja 16 § 7 kohta



Menetysten erityiskysymyksiä



▶ Lain sanamuoto ≠ lainsäätäjän tarkoitus?

- ▶ Lainsäätäjän tarkoituksena (HE 92/2004) oli estää käyttöomaisuusosakkeiden hankintamenon vähennyskelvottomuutta koskevan säännöksen kiertäminen.
- ▶ Siihen viittasi myös korkein hallinto-oikeus ratkaisunsa KHO 2013:26 perusteluissa.
- ▶ Anderssonin mukaan (2004) HE:n lause osoitti uuden säännöksen tarkoituksen eikä mitään viittausta säännöksen laajempaan tarkoitukseen ollut, joten sellaista ei säännökselle voitu antaa.

▶ KHO 2020:70

- ▶ KHO:n mukaan ”vaikka sanottu lainkohta (*EVL 16 §:n 7 k.*) kytkeytyy käyttöomaisuusosakkeiden luovutusten verovapauteen, ei sen soveltamisalaa ole säännöksen sanamuodon mukaan kuitenkaan rajattu pelkästään sellaisiin yhtiöihin, jotka voivat luovuttaa osakkeita verovapaasti”. (ratkaisu on lain sanamuodon mukainen; vahvasti velvoittava oikeuslähde)



Tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennys verovuosina 2021-~~2025~~?



- ▶ Nykyisin ei verokannustinta, v. 2013-2014 lisävähennys yhteisöjen palkkamenoista.
- ▶ Tavoite
 - ▶ nostaa tutkimus- ja kehittämistoiminnan osuus bkt:sta 4 prosenttiin vuoteen 2030 mennessä.
- ▶ Lisävähennyksen voi tehdä elinkeinotoiminnan ja maatalouden verotuksessa.
- ▶ Meno, jonka laissa tarkoitettu tutkimusorganisaatio on laskuttanut alihankintalaskulla.
- ▶ Tutkimusorganisaation määritelmä perustuu osittain EU:n yleisen ryhmäpoikkeusasetuksen tutkimus- ja tiedonlevittämisorganisaation määritelmään.
- ▶ Tutkimus- ja kehittämistoiminnan määritelmä perustuu SEUT 107 ja 108 artikloihin.
- ▶ Sen piiriin luetaan ETA-alueella toimivat määritelmän mukaiset yhteisöt.
- ▶ L 1078/2020, HE 196/2020 ja Verohallinnon ohje VH/20003/00.01.00/2020



Tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennys verovuosina 2021-2025?



- ▶ → Verovelvollisen tulee lähtökohtaisesti kyetä tunnistamaan lisävähennyksen saadaksesen toimintaa ja organisaatiota koskevat kielletyn valtiotuen kriteerit?
- ▶ Lisävähennyksen minimimäärä 5 000 € ja maksimimäärä 500 000 € vuodessa
 - ▶ Lisävähennyksen määrä on 50 prosenttia hyväksyttävistä alihankintalaskujen eristä.
 - ▶ → Yhteisöverovelvollisen saama etu on siten 10 prosenttia menojen määrästä (50 x 20 %).
- ▶ Tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennys on uuden tyyppinen verotuki.
 - ▶ Sitä koskevia vaatimuksia, luku- ja euromääriä sekä tulkintaa koskevan seurannan perusteella tulisi arvioida sen toimivuutta sekä tavoitteiden ja verotukivaikutusten toteutumista.
- ▶ TKI-työryhmä 18.6.-31.12.2021
- ▶ ”TKI-vähennys on verokannustimena tehokas väline.” Ministeri Saarikko 1.11.21.

Tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennys verovuosina 2022-2027



- ▶ Budjettiriihi (Valtioneuvoston tiedote 512/2021, 9.9.2021):
 - ▶ ”Hallitus tukee tutkimus- ja kehittämistoimintaa verotuksessa tehtävällä 150 prosentin lisävähennyksellä vuosina 2022–2027. Lisävähennyksen voi tehdä sellaisista tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoista, jotka perustuvat yrityksen ja tutkimusorganisaation tutkimus- ja kehittämistoiminnan yhteistyöhön.”
- ▶ Lisävähennyksen minimimäärä 5 000 € ja maksimimäärä 500 000 € vuodessa
 - ▶ Lisävähennyksen määräksi 150 prosenttia hyväksyttävistä alihankintalaskujen eristä.
 - ▶ → Yhteisöverovelvollisen saama etu on siten 30 prosenttia menojen määrästä (150 x 20 %).
- ▶ Tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiopanostukset
 - ▶ Vihreä siirtymä ja digitalisaatio merkittävinä poliittisina tavoitteina
 - ▶ Yritykset ja verotuki; yritysten ja julkisen talouden osuudet tavoitteiden toteutumisessa





TOISIN KUIN TOSIASIAT OSOITTAVAT

SUOMEN TILINTARKASTAJAT 11/2021, PROF. JUHA LINDGREN



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Verotus, sitä koskeva muutoksenhaku ja totuusvelvollisuus



- ▶ Kysymys koskee totuuden vastaisia väitteitä, joita voidaan esittää verotuksen eri vaiheissa.
- ▶ Mikäli **ennakkoratkaisu- tai poikkeuslupahakemusasiassa** on esitetty virheellisiä tosiasiatietoja, ennakkoratkaisu ei lähtökohtaisesti sido ja tappiot voidaan lainvoimaisesta poikkeuslupapäätöksestä huolimatta jättää vähentämättä.
- ▶ **Verotuksen toimittamista varten** verovelvollisen tulee täyttää verotusmenettelylaissa (VML) säädetty ilmoitusvelvollisuutensa, minkä jälkeen asian selvittämisvelvollisuus jakautuu VML 26.4 §:n mukaisesti, jolloin veroviranomaisen ja verovelvollisen tulee osallistua mahdollisuuksiensa mukaan asian selvittämiseen.



Ennakkoratkaisu ja poikkeuslupa

- ▶ **KHO 2016:173** (*perintö- ja lahjaverotusta koskeva ennakkoratkaisuasia*)
 - ▶ ”Ennakkoratkaisun antaminen perustuu niihin tosiseikkoihin, jotka verovelvollinen on hakemuksensa tueksi esittänyt, eikä seikkojen oikeellisuutta ole lähtökohtaisesti tarpeen selvittää. Mikäli myöhemmin osoittautuu, että hakemuksessa ilmoitetut tosiseikat eivät vastaa todella toteutuneita seikkoja, tämä voi johtaa ennakkoratkaisun sitomattomuuteen...”
- ▶ **KHO 1998:20** (*tappioiden vähentämistä koskeva poikkeuslupa-asia*)
 - ▶ ”Hakemuksen mukaan yhtiön toimialana oli varastokalusteiden ja muiden metallialan tuotteiden valmistus ja myynti, ja toiminta tuli jatkumaan osana kansainvälistä monialakonsernia (...) Yhtiön toiminta oli kuitenkin (...) tuotannollisen toiminnan siirryttyä samaan konserniin kuuluvalla toiselle yhtiölle muuttunut yhtiön omistaman kiinteistön vuokraukseksi (...) voitiin lainvoimaisen poikkeuslupapäätöksen estämättä jättää tappioita vähentämättä.”

Verotus, sitä koskeva muutoksenhaku ja totuusvelvollisuus



- ▶ Verovelvollinen voi hakea muutosta verotukseensa, jolloin hänen tulee lähtökohtaisesti esittää vaatimustensa perusteena olevat tosiseikat.
- ▶ Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännössä on ollut ratkaistavana tilanteita, joissa vaatimusten perusteena on ollut tosiasioita vastaamattomia väitteitä.
- ▶ Ratkaisuissa on siten yhtäältä tuomittu verovelvollinen korvaamaan Veronsaajien oikeudenvallvontayksikön (Vova) oikeudenkäyntikuluja ja toisaalta päädytty Vovan vaatimuksesta ylimääräiseen muutoksenhakuun perustuen purkamaan lainvoimaiset päätökset.



Totuusvelvollisuus vero-oikeudessa



- ▶ Verotusmenettelyä tai hallintomenettelyä koskevassa lainsäädännössä ei ole säännöksiä velvollisuudesta pysyä totuudessa verotuksessa
- ▶ Hallintoprosessilakia (HOL) koskeneen esityksen (HE 29/2019) mukaan
 - ▶ *”Asianosaisella on velvollisuus pysyä totuudessa siten, ettei se, mitä hän esittää niistä tosiseikoista, joihin hänen vaatimuksensa perustuu, anna kokonaisuutena arvioiden olennaisesti virheellistä tai puutteellista kuvaa asiasta.”*
- ▶ HOL 37 §:n mukaan asianosaisen ja päätöksen tehneen viranomaisen on esitettävä selvitystä vaatimustensa perusteluista totuudenmukaisesti.
- ▶ Erityistä korvausvelvollisuutta koskevan HOL 96 §:n (ks. myös HLL 74 §) mukaan
 - ▶ oikeudenkäynnin osapuoli voidaan velvoittaa korvaamaan toiselle osapuolelle oikeudenkäynnin pitkittämisestä (ml. perusteettomaksi tietämänsä väitteiden esittäminen) aiheutuneet kulut



KHO 2017:134 (1/3)



- ▶ A oli verotuksen oikaisulautakunnassa ja edelleen hallinto-oikeudessa vaatinut, että hänen Asunto Oy B:n yhden huoneiston hallintaan oikeuttavien osakkeiden luovutuksesta saamansa voitto poistetaan hänen veronalaisista tuloistaan, koska kyse on ollut oman asunnon luovutusvoitosta. Se, että asunnossa oli asunut vuokralaisia samaan aikaan kuin A oli kertonut asuneensa siellä, oli käynyt ilmi vasta, kun Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö oli hankkinut asian hallinto-oikeuskäsittelyä varten lisäselvitystä muun ohella tilitiedusteluja tekemällä. Oikeudenvilvontayksikkö oli hallinto-oikeudelle suullisen käsittelyn jälkeen toimittamassaan loppulausunnossa vaatinut, että A oli velvoitettava korvaamaan oikeudenvilvontayksikölle hallinto-oikeusvaiheessa aiheutuneet ylimääräiset oikeudenkäyntikulut.



KHO 2017:134 (2/3)



- ▶ Hallinto-oikeus oli hylännyt A:n valituksen ja Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön vaatimuksen. Asiassa saadun selvityksen perusteella hallinto-oikeus oli johtopäätöksensä todennut, ettei ollut uskottavaa, että A olisi tosiasiallisesti asunut kyseisessä asunnossa ainakaan samanaikaisesti siellä asuneiden vuokralaisten kanssa.
- ▶ Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö vaati korkeimmassa hallinto-oikeudessa A:n velvoittamista korvaamaan sille hallinto-oikeusvaiheessa aiheutuneet ylimääräiset oikeudenkäyntikulut.



KHO 2017:134 (3/3)



- ▶ Korkein hallinto-oikeus katsoi päätöksestään tarkemmin ilmenevin perustein, että kysymys ei ollut vain siitä, että A olisi hallinto-oikeudelle osoittamassaan valituksessa jättänyt kertomatta itselleen epäedullisia seikkoja. Sen sijaan hän oli pyrkinyt tietoisesti luomaan olennaisesti väärän kuvan niistä seikoista, joilla hänen oli täytynyt ymmärtää olevan merkitystä arvioitaessa hänen asumistaan ja sen yhtäjaksoisuutta. Hänen oli siten katsottava esittäneen ilmeisen perusteettoman vaatimuksen niin, että hänet voitiin velvoittaa korvaamaan Veronsaajien oikeudenvallvontayksikön oikeudenkäyntikuluja.
- ▶ Hallintolainkäyttölaki 74 § 3 momentti
- ▶ Laki verotusmenettelystä 26 § 4 momentti



KHO 2021:63 (1/3)



- ▶ Verohallinto oli hyväksynyt A:n luovutustappion hyväksymistä verovuodelta 2013 koskevan 23.4.2015 päivätyn oikaisuvaatimuksen. A oli siinä esittänyt luovuttaneensa B Oyj:n osakkeet vakuutusyhtiölle säästöhenkivakuutuksen vakuutusmaksuna ja vakuutusyhtiön ilmoittaneen hänelle, että vakuutushakemus oli hyväksytty. Hallinto-oikeus oli hyväksynyt Veronsaajien oikeudenvallontayksikön luovutustappion määrää koskevan valituksen sen toissijaisen vaatimuksen osalta, minkä seurauksena Verohallinto oli oikaissut A:n verotusta.



KHO 2021:63 (2/3)



- ▶ Verohallinnon vuosina 2018–2019 toimittamassa verotarkastuksessa oli virka-apupyynnön vastauksena saatujen tietojen perusteella ilmennyt, ettei vakuutusyhtiö ollut hyväksynyt A:n vakuutushakemusta. Vakuutus ei siten ollut tullut voimaan, mistä vakuutusyhtiö oli ilmoittanut A:lle 14.2.2014 päivätyllä kirjeellä.
- ▶ Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö haki korkeimmassa hallinto-oikeudessa edellä mainittujen päätösten purkamista ja luovutustappion lisäämistä A:n verotettavaan tuloon. Korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei luovutustappion syntymiseen johtavaa luovutusta ollut tapahtunut.



KHO 2021:63 (3/3)



- ▶ A:n oikaisuvaatimuksessaan antamat tiedot huomioon ottaen Verohallinnolla ei ole ollut asiaa käsitellessään syytä ryhtyä selvittämään, oliko oikaisuvaatimuksessa annettu oikeita tietoja vakuutuksen voimaantulosta. A:n oli katsottava tietoisesti antaneen virheellistä tietoa oikaisuvaatimuksellaan ja saavuttaneen menettelyllään taloudellisen edun, jota voitiin pitää määrältään merkittävänä. Tähän nähden ja kun lisäksi otettiin huomioon asian yleisempi merkitys verojärjestelmän uskottavuuden ja verovelvollisten yhdenmukaisen kohtelun kannalta, purkuhakemus hyväksyttiin ja päätökset purettiin.
- ▶ TVL 50 § 1 momentti sekä VML 26 § 4–6 momentti
- ▶ Hallintolainkäyttölaki (586/1996) 63 § 1 momentti 2 ja 3 kohta ja 2 momentti



Muutoksenhakuoikeus



- ▶ Muutoksenhakuoikeus on keskeinen oikeusturvan tae verotuksessa eikä se saa vaarantua tai sisältää riskejä vilpittömässä mielessä toimivalle verovelvolliselle!
- ▶ Vero-oikeuden piirissä on kuitenkin viime vuosina ryhdytty tarkastelemaan useita aiheita oikeuden väärinkäytön ja väärinkäytön kiellon näkökulmasta.
- ▶ Tässä esitettyyn liittyen lienee perusteltua kysyä:
 - ▶ Miten tulisi suhtautua ja määritellä muutoksenhakuoikeuden väärinkäyttö verotuksessa?
 - ▶ Milloin väärinkäytöksi katsottujen toimien ja niiden kriteerien tulisi katsoa täyttyvän?
 - ▶ Mikä olisi oikea ja oikeanmääräinen tapa puuttua asiaan?
 - ▶ Onko ratkaisussa KHO 2017:134 esitetty sanktio riittävä (667 euron oikeudenkäyntikulut)?
- ▶ Samalla tulee tiedostaa sanktioiden taso ja niihin liittyvä menettely muutoin!





VIIMEAIKAISTA OIKEUSKÄYTÄNTÖÄ

SUOMEN TILINTARKASTAJAT MARRASKUU 2021, PROF. JUHA LINDGREN



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Ajankohtaista oikeuskäytäntöä erityisesti yrittäjän ja yrityksen näkökulmasta



- ▶ Henkilöverotus
- ▶ Perintö- ja lahjaverotus
- ▶ Yritysverotus
- ▶ Verotusmenettely ja muutoksenhaku

KHO 2020:145 (1/3)



- ▶ Asiassa oli korkeimmassa hallinto-oikeudessa ratkaistavana, oliko kauppakirjaan perustuvaa osakkeiden omistusoikeuden siirtämistä pidettävä sellaisena luovutuksena, johon sovellettiin luovutustappiota koskevia säännöksiä, vaikka kauppakirjassa osakkeiden kauppahinnaksi oli sovittu nolla euroa.
- ▶ Korkein hallinto-oikeus totesi, että tuloverolaissa ei ole tarkempaa määritelmää sille, mitä lain 45 §:n 1 momentissa, 46 §:n 1 momentissa ja 50 §:n 1 momentissa tarkoitetaan luovutuksella. Kyseisissä säännöksissä ei ole nimenomaisesti säädetty, että niissä tarkoitetuissa omaisuuden luovutustilanteissa luovutuksensaajan tulisi suorittaa luovuttajalle jokin vastike. Mainittujen säännösten sanamuoto ei siten sinällään sulkenut pois sitä tulkintavaihtoehtoa, että luovutustappion voitaisiin katsoa syntyneen myös vastikkeettomasta luovutuksesta.



KHO 2020:145 (2/3)



- ▶ Asiaa arvioitaessa oli kuitenkin otettava huomioon, että tuloverolaissa luovutustappiota koskevat säännökset ovat osa luovutusvoittoja koskevaa sääntelyä. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että luovutusvoiton ja -tappion välisen yhteyden takia asian arvioinnissa oli otettava huomioon näiden säännösten kokonaisuus. Luovutusvoittoverotus liittyi luonteensa vuoksi vain luovutuksiin, joissa omaisuutta luovuttavalle verovelvolliselle maksettiin tai suoritettiin jokin vastike. Vastikkeella tuli olla taloudellista arvoa. Osakkeiden omistusoikeuden siirtoon liittyvän asiakirjan otsikoinnilla kauppakirjaksi ei ollut asiassa merkitystä, kun todellista vastiketta osakkeista ei ollut suoritettu.



KHO 2020:145 (3/3)



- ▶ Kun otettiin huomioon luovutusvoittoverotuksen kohdistuminen luonteensa vuoksi vastikkeellisiin luovutuksiin, tuloverolain erityissäännös alihintaisten luovutusten osalta laskettavasta hankintamenosta ja sen vaikutuksesta vastikkeettoman osuuden luovutusvoittoverotukseen, luovutusvoittoja ja -tappioita koskevien säännösten johdonmukainen soveltaminen sekä luovutus-sanan vastikkeelliseen luovutukseen liittyvä tausta tuloverotuksessa, tuloverolain 50 §:n 1 momentin tarkoittamaa luovutustappiota katsottiin syntyvän vain vastikkeellisista luovutuksista. Koska A:lle ei ollut maksettu osakkeiden omistuksen siirrosta lainkaan vastiketta, hänelle ei ollut kertynyt tuloverotuksessa huomioon otettavaa luovutustappiota. Verovuosi 2016.
Äänestys 3-2.
- ▶ TVL 45 § 1 momentti, 46 § 1 momentti, 47 § 5 momentti ja 50 § 1 momentti



KHO 2021:25 (1/2)



- ▶ X oli merkinnyt työnantajakonserninsa emoyhtiön, Norjassa julkisesti noteeratun A ASA:n osakkeita menettelyssä, jossa A ASA:n pörssistä hankkimia omia osakkeita oli tarjottu konsernin kaikkien työntekijöiden merkittäviksi alennettuun hintaan. Norjan yhtiöoikeudellisen sääntelyn mukaisesti toteutettu menettely rinnastui osakeyhtiölain 9 luvussa tarkoitettuun osakeantiin.
- ▶ Korkein hallinto-oikeus katsoi, että tuloverolain 66 §:n 1 momentissa tarkoitettua työsuhteeseen perustuvaa oikeutta merkitä yhteisön osakkeita tuli tulkita yhdenmukaisesti osakeyhtiölain 9 luvun 1 §:ssä tarkoitettun osakeannin käsitteen kanssa.



KHO 2021:25 (2/2)



- ▶ Tuloverolain 66 §:n 1 momenttia tuli siten uusien osakkeiden merkinnän lisäksi soveltaa myös yhtiön hallussa olevien omien osakkeiden merkintään. Asiassa ei ollut merkitystä sillä, miten omat osakkeet olivat tulleet konsernin emoyhtiön haltuun. X:n saama etu oli siten tuloverolain 66 §:n 1 momentin nojalla veronalaista vain siltä osin kuin A ASA:n osakkeen hinnasta saatu alennus oli enemmän kuin 10 prosenttia osakkeen käyvästä hinnasta.
- ▶ Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu verovuodelle 2019
- ▶ Tuloverolaki 66 § 1 momentti
- ▶ Osakeyhtiölaki 9 luku 1 §



KHO 2020:120



- ▶ A:n työnantaja B Oy oli vuonna 2010 ottanut toimihenkilölleen ryhmäeläkevakuutuksen, johon A oli liitetty. B Oy oli vuosina 2010 ja 2011 maksanut vakuutusyhtiölle A:n osalta ryhmäeläkevakuutuksen vakuutusmaksuja 195 960 euroa kumpanakin vuonna. B Oy:ssä toimitetun verotarkastuksen perusteella vakuutusta oli pidetty A:n osalta työnantajan maksamana vapaaehtoisena yksilöllisenä eläkevakuutuksena ja vakuutusmaksujen määrät oli verovapaan osuuden 8 500 euron ylittäviltä osin lainvoimaisesti luettu A:n verovuosien 2010 ja 2011 ansiotuloihin. Kun vakuutusyhtiö vuosina 2018 ja 2019 maksoi A:lle ryhmäeläkevakuutuksen perusteella eläkettä, A:n ei katsottu saavan uutta veronalaista tuloa siltä osin kuin hänelle maksettava määrä oli jo otettu huomioon hänen veronalaisena tulonaan. Ennakkoratkaisu verovuosille 2018–2019. TVL 29.1 § - ks. myös KHO 2018:37



KHO 2020:155 (1/4)



- ▶ A Oy vastasi yhtiön palvelukseen tilapäisesti tulevien A-konsernin ulkomaalaisten työntekijöiden oleskelulupahakemuksiin liittyvistä kustannuksista sekä tarjosi Suomeen asettumiseen liittyvän palvelupaketin, niin sanotun Relocation-paketin, joka sisälsi muun ohella avustamista oman asunnon hankinnassa ja viranomaisrekisteröinneissä.
- ▶ Asiassa oli ratkaistavana, muodostavatko A Oy:n sen työntekijän puolesta kantamat työntekijän oleskelulupahakemukseen liittyvät kustannukset ja Relocation-paketin palveluiden kustannukset sellaista työntekijän ansiotuloa, josta yhtiö on velvollinen toimittamaan ennakonpidätyksen.



KHO 2020:155 (2/4)



- ▶ Korkein hallinto-oikeus totesi, että Suomessa tapahtuvaan työskentelyyn oikeuttavan oleskeluluvan hakeminen edellyttää työnantajan myötävaikutusta ja että työnantajan velvollisuus on varmistua vaadittavan oleskeluluvan olemassaolosta. Työntekijän oleskeluluvan hakemiseen liittyy siten myös työnantajaa velvoittavaa lainsäädäntöä. Kun lisäksi otettiin huomioon ulkomaalaislain 70 §:n säännös työntekijän oleskelulupajärjestelmän tarkoituksesta, korkein hallinto-oikeus katsoi työnantajan kantamien oleskeluluvan hakemiseen liittyvien kustannusten olevan luonteeltaan työnantajalle kuuluvia, vaikka kustannus kohdistuukin osittain myös työntekijän henkilökohtaisen lakisääteisen velvollisuuden täyttämiseen.



KHO 2020:155 (3/4)



- ▶ Kyseessä olevat työntekijän oleskeluluvat eivät antaneet yleistä työskentelyoikeutta Suomessa, vaan ne oli rajoitettu vain työskentelyyn A Oy:n palveluksessa. Määräaikaisella työsopimuksella työskentelevälle palkansaajalle hankittavaan työntekijän oleskelulupaan liittyvän ulkopuoliselle palveluntarjoajalle maksettavan palkkion tai korvauksen työntekijälle ei katsottu olevan sellaista työntekijän veronalaista ansiotuloa, josta yhtiö olisi velvollinen toimittamaan ennakonpidätyksen.



KHO 2020:155 (4/4)



- ▶ Työntekijöille tarjotun Relocation-paketin palveluiden ei katsottu luonteeltaan rinnastuvan tuloverolain 69 b §:ssä tarkoitettua työntekijän koulutukseen, joka tapahtuu työnantajan tai samaan konserniin kuuluvan työnantajan intressissä. Kustannusten katsottiin olevan työntekijöiden elantomenoja, joista A Oy:n oli toimitettava ennakonpidätys.
- ▶ Verohallinnon antama ennakkoratkaisu, joka on ollut voimassa vuoden 2018 loppuun saakka.
- ▶ EPL 9.1 § ja 13.1 § sekä TVL 29.1 §, 61 § 2 momentti ja 69 b § 1 momentti
- ▶ Ulkomaalaislaki 54 § 1 momentti, 70 §, 74 § 1 momentti, 78 § 1 momentti ja 86 a § 1 momentti



KHO 2021:75 (1/2)



- ▶ A suunnitteli vertaisvuokraavansa yhdessä puolisonsa kanssa omistamansa asunnon loma-aikanaan kerran enintään kahdeksi viikoksi ennen kuin puoliset olivat omistusaikanaan käyttäneet asuntoa kahden vuoden ajan vakituisena asuntonaan.
- ▶ Korkein hallinto-oikeus katsoi, että kun verovelvollinen vuokraamalla luovutti asuntonaan käyttämänsä huoneiston hallinnan, hän ryhtyi käyttämään huoneistoa tulonhankkimistoiminnassaan. Asuntoa ei tänä aikana käytetty tuloverolain 48 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla verovelvollisen vakituisena asuntona, joten säännöksessä tarkoitettu kahden vuoden yhtäjaksoinen asumisaika katkesi.



KHO 2021:75 (2/2)



- ▶ Asiaa ei ollut arvioitava toisin pelkästään vuokrauksen lyhyen keston perusteella. Näin ollen asunnon hallintaan oikeuttavien osakkeiden osuuden myynnistä muodostuva luovutusvoitto ei ollut tuloverolain 48 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaisesti verovapaata tuloa eikä luovutustappio tuloverolain 50 §:n 2 momentin nojalla vähennyskelvoton, jos verovelvollinen vertaisvuokrasi kyseisen asunnon ennen kuin asuntoon muutosta oli kulunut kaksi vuotta.
- ▶ Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu verovuodelle 2021
- ▶ Äänestys 4-1
- ▶ Tuloverolaki 48 § 1 momentti 1 kohta ja 50 § 2 momentti



KHO 2021:18 (1/2)



- ▶ A oli saanut X ry:ltä stipendin ulkomailta suoritettavaa Suomessa ylioppilastutkintoon rinnastettavaa kansainvälistä tutkintoa varten. Stipendinä saaduilla varoilla oli maksettu ulkomaisen koulun lukukausimaksu, joka kattoi opiskelun, asumisen ja ruokailukuluja. Koska sanotut kulut olivat A:n elantomenoja eivätkä tulonhankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneita menoja, stipendi oli A:n veronalaista tuloa siltä osin, kuin sen määrä ylitti valtion taiteilija-apurahan määrän.



KHO 2021:18 (2/2)



- ▶ A oli Verohallinnon noudattaman käytännön osalta esittänyt selvitystä, jonka mukaan eräiden muiden verovelvollisten verotuksissa X ry:ltä stipendeinä saaduilla varoilla katetut vastaavat lukukausimaksut sekä asumis- ja ruokailukulut oli hyväksytty verotuksessa vähennyskelpoisiksi menoiksi. Koska esillä olevien kulujen elantomenolunnetta ja A:lle myönnetyn stipendin osittaista veronalaisuutta ei ollut katsottava tulkinnanvaraiseksi tai epäselväksi, A:lle ei myönnetty verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n 2 momentissa tarkoitettua luottamuksensuojaa. Verovuosi 2016.
- ▶ TVL 29.1 §, 31.4 §, 82 § 1 momentti 1 kohta ja 2 momentti (1535/1992)
- ▶ Laki verotusmenettelystä 26 § 2 momentti (477/1998)



KHO 2020:126 (1/2)



- ▶ A:n isä oli lahjoittanut omistamiaan B Oy:n osakkeita A:lle täysin omistusoikeuksin sen jälkeen, kun osingonjaosta oli päätetty B Oy:n varsinaisessa yhtiökokouksessa, mutta ennen kuin osinko oli erääntynyt maksettavaksi. Osinkoja maksettaessa A oli merkitty lahjoitettujen osakkeiden omistajaksi B Oy:n osakeluetteloon.

KHO 2020:126 (2/2)



- ▶ Korkein hallinto-oikeus katsoi, että osingot eivät olleet A:n isän nostettavissa tai vallinnassa eikä hänelle ollut muodostunut niihin sellaista osakkeista erillistä saamisoikeutta, että osinkoa olisi pidettävä hänen tulonaan osingonjakopäätöksen perusteella. Näin ollen, ja kun A:n isä ei ollut pidättänyt lahjoitettuihin osakkeisiin osinko- tai muutakaan oikeutta, lahjoituksen jälkeen osakkeille maksettu osinko oli A:n tuloa. Verovuosi 2011.
- ▶ Äänestys 4-1
- ▶ Tuloverolaki 29 § 1 momentti, 32 § ja 110 § 1 momentti
- ▶ Osakeyhtiölaki 3 luku 2 § 1 momentti (624/2006)



KHO 2021:92 (1/2)



- ▶ Äiti lahjoitti huhtikuussa 2019 lapsilleen samalla luovutuksella kaikki yksin omistamansa X Oy:n osakkeet. Lahjoitukseen sovellettiin perintö- ja lahjaverolain 55 §:n mukaista sukupolvenvaihdoshuojennusta koskevaa säännöstä ja 56 §:n mukaista maksuhuojennussäännöstä.
- ▶ X Oy oli myynyt 70 prosenttia omistamistaan Z Oy:n osakkeista ulkopuoliselle ostajalle X Oy:n viimeisimmän tilikauden päättymisen jälkeen mutta ennen lahjoituksen toteuttamista. Myytyjen osakkeiden tasearvo vuoden 2018 tilinpäätöksessä oli noin 300 000 euroa ja vertailuarvo noin 10 miljoonaa euroa. Osakkeiden myyntihinta oli noin 31 miljoonaa euroa.



KHO 2021:92 (2/2)



- ▶ X Oy:n yritysvarallisuuden muutosta edellisen vuoden päättymisen ja lahjoituksen välillä oli pidettävä olennaisena. Verohallinto oli siten voinut antamassaan ennakkoratkaisussa poiketa varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain 5 §:n mukaisten perusteiden nojalla määritetystä X Oy:n vuoden 2018 tilinpäätökseen perustuvasta vertailuarvosta siten, että nettovarallisuudesta oli poistettu myytyjen Z Oy:n osakkeiden vertailuarvo ja nettovarallisuuteen oli lisätty käypään arvoon arvostettu Z Oy:n osakkeiden kauppahinta.
- ▶ Äänestys 4–1.
- ▶ PerVL 1.1 §, 9.1 §, 20.1 §, 21 §, 55 § 1 ja 2 momentti
- ▶ Laki varojen arvostamisesta verotuksessa 5 § 1 ja 2 momentti



KHO 2021:120 (1/2)



- ▶ A oli saanut yhdysvaltaiselta perinnönjättäjältä testamentin nojalla pörssiosakkeita. Osakkeista ei ollut Yhdysvaltojen lainsäädännön mukaan maksettava sinne perintöveroa eikä A ollut antanut Yhdysvaltoihin perintöveroilmoitusta. Perintöveroa ei ollut maksettava myöskään Suomeen Suomen Tasavallan ja Amerikan Yhdysvaltain välillä jäämistön ja perinnön kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi tehdyn sopimuksen vuoksi. A oli antanut saannostaan Verohallinnolle veroilmoituksen, jossa hän oli ilmoittanut testamentilla saamiensa osakkeiden arvoksi 683 827,21 euroa. Verohallinto oli vahvistanut A:n testamentilla saamien osakkeiden käyväksi arvoksi nolla euroa päätöksen perustelujen mukaan sen vuoksi, että osakkeista ei ollut maksettava Suomeen perintöveroa. A:n tarkoituksena oli luovuttaa testamentilla saamansa osakkeet.



KHO 2021:120 (2/2)



- ▶ Korkein hallinto-oikeus katsoi, että A:n myydessä mainitut osakkeet luovutusvoiton verotuksessa osakkeiden tuloverolain 47 §:n 1 momentissa tarkoitettuna hankintamenona voitiin pitää niiden saantohetken todellista käypää arvoa siitä huolimatta, että saannosta ei ollut maksettava perintöveroa Suomeen. Keskusverolautakunnan päätös, jonka mukaan osakkeiden hankintamenona voitiin vähentää tuloverolain 46 §:n 1 momentissa tarkoitettu hankintameno-olettama, kumottiin. Ennakkoratkaisu verovuosille 2020–2021.
- ▶ TVL 45.1 §, 46.1 § ja 47.1 § sekä PerVL 4.1 § 1 kohta, 9.1 § ja 26 § 1 ja 2 momentti
- ▶ Sopimus Suomen Tasavallan ja Amerikan Yhdysvaltain välillä jäämistön ja perinnön kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi ja veron kiertämisen estämiseksi IV artikla 2 kohta b alakohta
- ▶ Ks. KHO 18.3.2003 t. 575 ja KHO 28.10.2005 t. 2765. Vrt. KHO 2000:59



KHO 2021:150 (1/2)



- ▶ Osa A Oyj:n osakkeenomistajista ei ollut siirtänyt osakkeitaan arvo-osuusjärjestelmään, minkä vuoksi A Oyj ei ollut voinut maksaa heille vuosina 2010–2014 pidettyjen yhtiökokouksien päätösten mukaisia osinkoja ja pääomanpalautuksia. Sanotut osinkona ja pääomanpalautuksena maksettavat erät olivat jääneet yhtiön velaksi, jotka olivat sittemmin vanhentuneet. A Oyj oli kirjannut vanhentuneiden velkojen määrät suoraan omaan pääomaansa.
- ▶ A Oyj:lle vanhentumisten vuoksi palautuvia varoja ei ollut pidettävä osingonjakoja ja pääomanpalautuksia koskevinä oikaisuerinä eikä osakkeenomistajien yhtiöön tekeminä pääomasijoituksina.



KHO 2021:150 (2/2)



- ▶ Koska osingonmaksuvelan vanhentuessa osinkoa jakaneelle yhtiölle palautuvia varoja taikka pääomanpalautusvelan vanhentumisen johdosta yhtiölle palautuvia varoja ei ollut säädetty laissa muutoinkaan erikseen verovapaaksi, yhtiölle palautuneissa maksuerissä oli kysymys sellaisista yhtiön saamista rahanarvoisista eduista, jotka olivat elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 4 §:n 1 momentin nojalla yhtiön veronalaista tuloa. Yhtiö vaatimus sanottujen erien poistamisesta sen verotettavista tuloista hylättiin. Verovuodet 2013–2017.
- ▶ Laki elinkeinotulon verottamisesta 4 § 1 momentti
- ▶ Ks. myös KHO 1.9.1999 taltionumero 2219



KHO 2021:135 (1/2)



- ▶ Pääomasijoitustoimintaa harjoittava C Oy oli B Oy:n osakkeiden hankintaa varten perustanut D Oy:n ja tämän täysin omistaman A Oyj:n, jonka omistukseen B Oy:n osakkeet tulivat. Asiassa oli kysymys siitä, oliko osakkeista saatava luovutushinta A Oyj:n veronalaista tuloa, jos A Oyj myi B Oy:n osakkeet.
- ▶ Korkein hallinto-oikeus viittasi aiempaan oikeuskäytäntöönsä, jonka mukaan pääomasijoittajan sijoituskohteen hankintaa varten perustaman yhtiön katsottiin olevan pääomansijoittaja. Nyt kysymyksessä olevassa tapauksessa mainitussa korkeimman hallinto-oikeuden aikaisemmassa päätöksessä esillä olleen yksiportaisen hankintarakenteen sijasta kysymyksessä oli kaksiportainen hankintarakenne.



KHO 2021:135 (2/2)



- ▶ Kun otettiin huomioon A Oyj:n asema C Oy:n harjoittaman pääomasijoitustoiminnan kokonaisuudessa sekä se, että käyttöomaisuusosakkeiden luovutusten verovapaussäännöksen tarkoituksena ei ole vapauttaa verosta pääomasijoitustoimialan yritystoiminnan tuloa, A Oyj:n oli katsottava harjoittavan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettua pääomasijoitustoimintaa. Tässä arvioinnissa ei merkitystä ollut sillä, että osa B Oy:n johtohenkilöistä oli siirretty A Oyj:n palvelukseen, minkä johdosta A Oyj oli veloittanut johtamiseen liittyvistä palveluista B Oy:tä. Täten A Oyj:n B Oy:n osakkeiden myynnistä saamat tulot olivat A Oyj:n veronalaista elinkeinotuloa.
- ▶ EVL 6 § 1 momentti 1 kohta - ks. myös KHO 2010:12



KHO 2021:93 (1/2)



- ▶ A Oy oli hankkinut B Oy:n koko osakekannan vuonna 2011. Sekä A Oy että B Oy olivat harjoittaneet operatiivista liiketoimintaa. B Oy järjesti A Oy:lle suunnatun osakeannin, joka liittyi A Oy:n erään liiketoimintakokonaisuuden luovutukseen. A Oy luovutti 1.6.2015 sanotun liiketoimintakokonaisuutensa B Oy:lle ja sai vastikkeena B Oy:n liikkeeseen laskemia uusia osakkeita. Liiketoimintakokonaisuuden luovutukseen sovellettiin elinkeinotulon verottamisesta annetun lain liiketoimintasiirtoa koskevaa 52 d §:ää. A Oy luovutti 1.10.2015 B Oy:n koko osakekannan konsernin ulkopuoliselle yhtiölle.



KHO 2021:93 (2/2)



- ▶ Asiassa oli ratkaistavana, oliko A Oy omistanut osakemerkinnän perusteella 1.6.2015 saamansa ja kaupalla 1.10.2015 luovuttamansa B Oy:n osakkeet elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6 b §:n 2 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla yhtäjaksoisesti vähintään vuoden ajan. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että A Oy oli omistanut nämä osakkeet sanotussa lainkohdassa tarkoitetulla tavalla, koska yhtiö oli 1.6.2015 toteutetussa liiketoimintakokonaisuuden luovutuksessa merkinnyt uusia osakkeita aiemman omistusosuutensa mukaisessa suhteessa. Näin ollen A Oy:n B Oy:n osakkeista saama luovutushinta oli kokonaisuudessaan verovapaata tuloa. Verovuosi 2015.
- ▶ EVL 6 b § 2 momentti 1 kohta - ks. KHO 1971 II 541



KHO 2020:152 (1/2)



- ▶ A Oy oli ostanut B Oy:n osakekannan. Yrityskauppaan liittyen A Oy oli ottanut ”Warranty & Indemnity” -vakuutuksen, joka koski B Oy:n osakkeiden myyjien vakuutuksia ja erityisiä vastuita. Jos vakuutuspalvelun kohteena olevat myyjän vakuutukset eivät pitäisi paikkaansa, käsillä olisi myyjän sopimusrikkomus, jonka nojalla ostaja oli oikeutettu hinnanalennukseen. Tällöin A Oy voisi vakuutus sopimuksen ehtojen mukaisesti kääntyä vakuutusyhtiön puoleen saadakseen vakuutus sopimuksen mukaisen vakuutus korvauksen sen sijaan, että A Oy:n tulisi kääntyä myyjän puoleen ja vaatia myyjältä kauppahinnan alentamista.



KHO 2020:152 (2/2)



- ▶ Asiassa oli ratkaistavana, oliko A Oy:llä oikeus verotuksessaan vähentää suorittamansa vakuutusmaksu vuosikuluna. Warranty & Indemnity -vakuutuksen perusteella maksettavan vakuutusmaksun katsottiin liittyvän sillä tavoin läheisesti osakkeiden hankintaan, että se tuli lukea verotuksessa osakkeiden hankintamenoon. Vakuutusmaksun suorittamisesta aiheutunut meno ei näin ollen ollut A Oy:n verotuksessa vähennyskelpoinen vuosikulu.
- ▶ Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu verovuosille 2019 ja 2020.
- ▶ Laki elinkeinotulon verottamisesta 7 §, 14 § 1 momentti (1077/2008), 14 § 1 momentti ja 22 §



KHO 2021:105 (1/2)



- ▶ F Oy:n tilikausi oli kalenterivuoden mukainen. F Oy:lle oli verovuodelta 2018 toimitetussa verotuksessa vahvistettu tappiota elinkeinotoiminnan tulolähteestä. F Oy:n osakkaina olivat tappiollisen verovuoden 2018 alusta lukien olleet A-konserniin kuuluvat B Ltd ja G S.a.r.l.
- ▶ C Oy:n koko osakekanta oli maaliskuussa 2018 ostettu F Oy:n välilliseen omistukseen. C Oy:n kaikki osakkeet oli tarkoitus siirtää B Ltd:n ja G S.a.r.l:n välittömään omistukseen, minkä jälkeen F Oy:n oli tarkoitus sulautua C Oy:öön elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 a §:n mukaisella sulautumisella.



KHO 2021:105 (2/2)



- ▶ Asiassa oli ratkaistava, täyttyvätkö TVL 123.2 §:ssa tappion sulautumisessa siirtymiselle asetetut edellytykset, vaikka B Ltd ja G S.a.r.l. olivat saaneet C Oy:n osakekannan välilliseen omistukseensa vasta maaliskuussa 2018 eli F Oy:n tappiollisen verovuoden aikana. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että TVL 123.2 §:ssa vastaanottavan yhteisön osakkaalla tarkoitetaan sellaista osakasta, joka on hankkinut vastaanottavan yhteisön osakkeen tai osakkeita ennen sulautuvan yhteisön tappiollisen verovuoden alkua. F Oy:lle vahvistettu tappio ei siten siirtynyt sulautumisessa vähennettäväksi C Oy:lle kertyvistä tuloista. Asiassa ei annettu merkitystä yritysjärjestelydirektiivin tavoitteille, sulautumisen liiketaloudellisille syille eikä sille seikalle, että B Ltd ja G S.a.r.l. olivat tappiollisen verovuoden aikana saaneet välilliseen omistukseensa koko C Oy:n osakekannan.
- ▶ Tuloverolaki 123 § 2 momentti



KHO 2021:65 (1/3)



- ▶ Rakennusliiketoimintaa harjoittavan konsernin emoyhtiö A Oy omisti B Oy:n koko osakekannan. B Oy:n tarkoituksena oli toteuttaa osakeanti, jossa A Oy merkitsisi kaikki osakkeet ja jossa A Oy luovuttaisi apporttiomaisuutena omistamansa, vaihto-omaisuuteen luettujen kuuden asunto-osakeyhtiön osakekannat. Järjestelyssä ei käytettäisi rahavastiketta. Luovutusten jälkeen asunto-osakeyhtiöiden osakkeet olisivat B Oy:n vaihto-omaisuutta. B Oy toimisi sanottujen asunto-osakeyhtiöiden perustajaurakoitsijana eli luovuttaisi rakennusurakat asunto-osakeyhtiöille ja myisi asunto-osakeyhtiöiden osakkeet edelleen.



KHO 2021:65 (2/3)



- ▶ Järjestelyn liiketaloudelliseksi syyksi oli esitetty muun ohella A Oy:n toiminnan selkeyttäminen ja vakauttaminen suuntaamalla perustajaurakointia erityisesti tytäryhtiöiden alaisuuteen sekä B Oy:n aluillaan olevan perustajaurakointitoiminnan kannalta välttämättömien RS-referenssien hankkiminen. A Oy:n omistamien asunto-osakeyhtiöiden osakkeiden käypä arvo osakeluovutusten hetkellä ja siten niiden hankintameno B Oy:n verotuksessa oli olennaisesti suurempi kuin niiden hankintameno A Oy:n verotuksessa.
- ▶ Korkein hallinto-oikeus katsoi osakeluovutusten olevan vain välivaihe järjestelyssä, jonka lopullisena todellisena tarkoituksena oli vaihto-omaisuuteen luettavien asunto-osakeyhtiöiden osakkeiden myyminen ja niiden hankintamenojen kasvattamisen muodossa kertyvän lopullisen veroedun kerryttäminen.



KHO 2021:65 (3/3)



- ▶ Järjestelyssä katsottiin syntyvän konkreettinen ja verojärjestelmälle vieras veroetu. Kun sanottua veroetua punnittiin suhteessa järjestelylle esitettyihin liiketaloudellisiin perusteisiin, katsottiin olevan ilmeistä, että järjestelyn yksinomaisena tai yhtenä pääasiallisista tarkoituksista oli veron kiertäminen tai veron välttäminen. Tämän vuoksi asunto-osakeyhtiöiden osakekantojen luovutuksiin ei voitu soveltaa elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 f §:ää. Ennakkoratkaisu verovuodelle 2019.
- ▶ Laki elinkeinotulon verottamisesta 52 h §
- ▶ Ks. ja vrt. KHO 2017:78



KHO 2021:88 (1/3)



- ▶ Verohallinto oli suorittanut verotarkastuksen A:n elinkeinotoimintaan ja oikaissut A:n verotusta verotarkastuskertomukseen perustuen. Oikaisupäätösten perustelujen mukaan A:n henkilökohtaiselle pankkitilille maksettuja elinkeinotoimintaan liittyviä suorituksia ei ollut kirjattu toiminimen kirjanpitoon. Asiassa sadun selvityksen mukaan mainittu verotarkastushavainto oli perustunut ainoastaan henkilökohtaisen pankkitilin tilitietojen tutkimiseen.
- ▶ Pelkästään se seikka, että A oli vienyt osan myyntituloista käteisvientinä henkilökohtaiselle tililleen ei vielä osoittanut, ettei mainittuja myyntejä olisi kirjattu kirjanpitoon tai ilmoitettu veroilmoituksella elinkeinotoiminnan tuottoina.



KHO 2021:88 (2/3)



- ▶ Verotarkastuksessa ei ollut verrattu toiminimen käytössä olleelle tilille tulleita suorituksia kirjanpidon tai veroilmoitusten mukaisiin myynteihin, mikä ilmeni verotarkastuskertomuksen lisäksi myös verotarkastajan poliisikuulustelussa todistajana antamasta lausunnosta. Verotarkastuksessa oli jäänyt havaitsematta, että toiminimen käytössä olleelle tilille kirjatut suoritukset alittivat selvästi yhtiön kirjanpitoon kirjatun ja veroilmoituksilla ilmoitetun myynnin määrän.



KHO 2021:88 (3/3)



- ▶ Verotarkastuksen perusteella ei siten ollut voitu päätellä, että annetut veroilmoitukset olisivat olleet sillä tavoin virheellisiä tai puutteellisia, ettei niitä olisi voitu oikaistunakaan panna verotuksen perusteeksi. Verotarkastuksen perusteella toimitetut verotuksen oikaisut olivat siten perusteettomia.
- ▶ Hallinto-oikeuden päätös ja verotuksen oikaisupäätökset kumottiin. Verohallinto velvoitettiin korvaamaan A:n oikeudenkäyntikulut.
- ▶ Laki verotusmenettelystä 27 § 1 momentti ja 56 § 1 momentti (520/2010)



KHO 2021:61 (1/3)



- ▶ Veronsaajien oikeudenvaltvontayksikkö oli valituksellaan hakenut muutosta Verohallinnon A Oy:lle antamaan ennakkoratkaisuun. Hallinto-oikeus oli valituksenalaisella päätöksellään 28.2.2020 hyväksynyt Veronsaajien oikeudenvaltvontayksikön valituksen. Hallinto-oikeuden päätös oli samana päivänä annettu tiedoksi tavallisena tiedoksiantona A Oy:n Veronsaajien oikeudenvaltvontayksikön valitukseen antamassaan vastineessa 10.7.2019 prosessiosoitteeksi ilmoittamaan asiamiehen osoitteeseen.



KHO 2021:61 (2/3)



- ▶ A Oy esitti korkeimmalle hallinto-oikeudelle 8.10.2020 toimittamassaan valituslupahakemuksessa ja valituksessa, että sen asiamiehen työnantajan toimisto oli muuttanut uuteen osoitteeseen 1.2.2020 ja että asiamies ei ollut saanut asiamiehen vanhaan osoitteeseen lähetettyä kirjettä vaan päätös oli saatu tiedoksi vasta 11.9.2020, kun asiamies oli sitä erikseen hallinto-oikeudelta pyytänyt.
- ▶ Korkein hallinto-oikeus katsoi, että hallinto-oikeus oli voinut antaa päätöksensä tiedoksi oikeudenkäynnistä hallintoasioissa annetun lain 90 §:n 1 momentin mukaisesti tavallisena tiedoksiantona.



KHO 2021:61 (3/3)



- ▶ Pelkkä A Oy:n ilmoitus siitä, ettei se ollut lainkaan saanut päätöstä, ei ollut riittävä näyttö tiedoksisääntöjen tapahtumisesta myöhemmin kuin seitsemäntenä päivänä mainitun päätöksen lähettämisestä. Siten A Oy:n oli katsottava saaneen päätöksen tiedoksi 6.3.2020. Koska A Oy:n korkeimmalle hallinto-oikeudelle 8.10.2020 toimittama valituslupahakemus ja valitus oli toimitettu myöhässä, asia oli jätettävä tutkimatta.
- ▶ Laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa 81 § 2 momentti 5 kohta, 90 § 1 ja 2 momentti, 93 § 1 momentti ja 126 § 3 momentti





Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

KIITOS MIELENKIINNOSTA! KYSYMYKSIÄ, KESKUSTELUA?

JUHA.LINDGREN@UNIVAASA.FI



K3 / Tilintarkastajan laatukoulutus

Kirjanpidon ja verotuksen väliset erot

Sakke Vehkakoski
Veroasiantuntija

Aiheet

- 1 Kirjanpitosidonnaisuudesta
- 2 Poistot, poistoero ja arvonalentumiset
- 3 Realisoitumattomat arvomuutokset
- 4 Pakolliset varaukset ja verotusperusteiset varaukset
- 5 Svop-rahastosijoitus ja svop-rahaston jakaminen
- 6 Konsernien voitonsiirto ja tuloksen tasaus: konserniavustus, osinko ja ennakko-osinkojärjestelmä

Kirjanpitosidonnaisuudesta

- ”Kirjanpitolaki (KPL) ja elinkeinotulon verottamisesta annettu laki (EVL) sisältävät molemmat rakenteeltaan täydellisen tuloslaskentanormiston
- Yrityksen kirjanpidollinen tulos ja sen verotettava tulo määrätään siten sovellettavia normeja silmällä pitäen toisiinsa nähden itsenäisellä tavalla
- Näiden kahden eri tuloslaskentanormiston asiallinen yhdenmukaisuus on kuitenkin suuri”

Kari S. Tikka: ”Vuositulos ja verotettava tulo”, 1975.

Säätelyperusta

- Suomessa ei ole yritysverotuksessa yleissäännöstä verotuksen kirjanpitosidonnaisuudesta
 - EVL:ssä on kuitenkin useita viittauksia KPL:ään
- Valtaosa verotuksen ja kirjanpidon kirjauksista on yhtenäisiä
 - säännökset johtavat samaan lopputulokseen
- Kirjanpitosidonnaisuus on siten vahva
 - kirjanpito toimii myös verovelvollisen tekemän oikeustoimen todisteena
- Kirjauksissa on kuitenkin myös eroja
 - jaksotussäännöksissä
 - laajuuskysymyksissä
 - arvostamiskysymyksissä
- Osa kirjanpidon ja verotuksen periaatteista ristiriidassa
 - KPL: varovaisuuden periaate
 - IFRS: laaja käyvän arvon periaate
 - OYL: yhdenvertaisuusperiaate ja velkojiensuoja
 - Verotus: fiskaalinen intressi ja realisointiperiaate

Sidonnaisuudet

- 1) Kirjanpidon ratkaisu otetaan sellaisenaan verotuksen perusteeksi**
 - Kaupankäyntitarkoituksessa pidettyjen rahoitusvälineiden realisoitumattomat arvomuutokset (EVL 5 § ja 8 §)
 - Kiinteiden menojen aktivointi hankintamenoon (EVL 14.1 §)
 - Osatuloutusmenettely (EVL 19.2 §)
- 2) Verotuksessa edullisen ratkaisun hyväksymisen edellytyksenä on se, että kirjanpidossa on menetelty vastaavalla tavalla**
 - Keskeisin säännös EVL 54 §
- 3) Kirjanpito voi myös kytkeytyä verotukseen**
 - Verotusperusteiset suunnitelman ylittävät poistot (KPL 5:12 §)
 - Verotusperusteiset varaukset (KPL 5:15 §)
 - Konserniavustus (KonsAvl 5 §)

Ei kirjanpitosidonnaisuutta

1) Ei kirjanpitosidonnaisuutta

- Toimintamuodon muutokset (TVL 24 §)
- Yritysjärjestelyt (EVL 52-52 g §)
- Apporttisijoitukset
- In natura varojenjakko
- Ylipäättään kirjaukset, joista ei nimenomaista säännöstä?

2) Kirjanpidollista käsittelyä ei hyväksytä verotuksessa

- Maa-alueen tai osakkeen realisoitumattomat arvonalennukset (KPL 5:13 § ja EVL 42 §)
- Pakolliset varaukset (KPL 5:14 § ja EVL 22 §)
- KPL uudistus 1.1.2016

3) Verotuksessa toisin säännökseen perustuen

- Verovapaat tulot
- Vähennyskelvottomat menot

Jaksottaminen

EVL 54.1 §

Verovelvollisella on oikeus:

- jakaa saamansa tuloerä usealle verovuodelle
- sekä vähentää **vaihto**- ja sijoitusomaisuuden hankintameno
- ja **varaukset** kuluina vain,
- mikäli vastaavat kirjaukset on tehty kirjanpidossa

EVL 54.2 §

- **poistoina** sekä 25 ja 26 §:ssä tarkoitettuina kuluina verovelvollinen ei saa vähentää suurempaa määrää kuin mitä hän on verovuonna ja aikaisemmin kirjanpidossaan vähentänyt

➤ **EVL 54 § ei ole yleinen kirjanpitosidonnaisuussäännös!**

KPL:n muutospaineet

- KPL:n ja EVL:n taustalla vahva yhteinen teoreettinen lähtökohta (meno–tulo-teoria)
- Kansainvälisten tilinpäätösperiaatteiden merkitys ja vaikutus on kuitenkin vahvistunut kirjanpito- ja tilinpäätöskäytännöissä
 - meno–tulo-teorian merkitys yhdistävänä tekijänä selkeästi vähentynyt (esim. Kila 1767/2005)
 - kv. tilinpäätösperiaatteissa käypä arvo johtava periaate
- Tämä kehitys korostaa sitä, että kirjanpito- ja verolainsäädäntöjen tuloslaskentanormistot ovat tosiasiallisestikin itsenäisiä
 - kirjanpidossa tehdyt ratkaisut eivät sellaisenaan ohjaa verotuksessa tehtäviä ratkaisuja

Kirjanpitolain muutos 1.1.2016

- Taustalla Euroopan parlamentin ja neuvoston tilinpäätösdirektiivi (2013/34/EU)
- Kirjanpitolakiin lisättiin säännökset:
 - pääomalainan merkitsemisestä taseeseen
 - rahoitusvälineiden tilinpäätöskäsittelystä
 - sijoituskiinteistöjen tilinpäätöskäsittelystä sekä
 - rahoitusleasingsopimusten tilinpäätöskäsittelystä
- Verolainsäädäntöä **ei muutettu** tässä yhteydessä
- Teoreettinen eriytyminen syventyi uudistuksen myötä?
 - säännökset johtavat erilaiseen lopputulokseen

Verolaskenta ja verolaskelma

- Tarkoituksena selvittää tilinpäätökselle kirjattavan verokulun määrä
 - tunnistetaan kirjanpidon ja verotuksen erot
 - ks. myös KPL 2:6 § -> kirjausketju veroilmoitukselle
- Verolaskennalla myös muita tehtäviä
 - tunnistetaan tulkinnalliset erät mahdollisimman varhain
 - seurataan ennakoverojen lopullisen verokulun suhdetta
 - hyvin laadittu verolaskelma tukee myös veroilmoituksen antamista -> pienentää veronkorotuksen aiheuttavan virheen mahdollisuutta
- Verolaskelma laaditaan yleisesti kirjanpidon tuloksesta liikkeelle lähtien
 - veroilmoituksella siirrytty itsenäiseen esittämistapaan, eli erät ilmoitetaan liikevaihdosta alkaen

Lisätään verolaskelmalla

$\frac{1}{2}$ edustuskuluista

Sakot ja muut rangaistusluonteiset maksut

Tulovero, veronkorotukset ja viivästysseuraamukset

Lahjuksat ja lahjuksen luonteiset edut

Verovapaan tulon hankkimisesta johtuneet menot

Käyttöomaisuusosakkeiden myyntitappiot (EVL 6 b §)

Konsernituki ja konsernin sisäisten lainasaamisten alaskirjaukset (EVL 16 § 7 k)

Realisoitumattomat arvonalennukset

Fuusiotappio

Peitellyn osingon jakamisesta johtuneet menot

Tietyt liittymismaksut (EVL 16 § 3 kohta)

Korkokulujen vähennyskelpoisuutta rajoitettu (EVL 18 a §)

Pakolliset varaukset

Hyllypoiston lisäys

Vähennetään verolaskelmalla

Verovapaat osingot (EVL 6a §)

Käyttöomaisuusosakkeiden verovapaat luovutusvoitot (EVL 6b §)

Fuusiovoitto

Pakollisten varausten vähennys

Hyllypoiston käyttäminen

Veronpalautuskorko yms.

Realisoituneet arvonalennukset, jotka kirjanpidossa kuluna jo aiemmin

Koulutusvähennys (EVL 56 §)

Poistot, poistoero ja arvonalentumiset



Jaksottaminen / poistot

EVL 54.2 §

- poistoina sekä 25 ja 26 §:ssä tarkoitettuina kuluina verovelvollinen ei saa vähentää suurempaa määrää kuin mitä hän on verovuonna ja aikaisemmin kirjanpidossaan vähentänyt

KPL 5:5 §

- sellaisen aineelliseen omaisuuteen kuuluvan hyödykkeen, jonka arvioidaan tuottavan tuloa useana tilikautena,
- hankintameno poistetaan merkitsemällä se suunnitelman mukaan kuluksi kullekin tilikaudelle hyödykkeen vaikutusaikana (poisto)

Poistot verotuksessa

- Verotuksessa poistosuunnitelmaa ei vaadita
 - EVL 3 luvussa on määritelty verovuoden poiston maksimäärät
 - tasapoistot kuitenkin eräänlainen sitova poistosuunnitelma
- EVL 54.2 §:n vaatimus täytetään käytännössä:
 - kirjanpidon poistosuunnitelma laaditaan vastaamaan verotuksen enimmäispoistoja (mikro- ja pienyritykset, KILA 1999/2020)
 - kirjataan suunnitelman ylittäviä poistoja, eli poistoeroa
 - Sumupoisto + poistoero = kokonaispoisto = EVL-poisto
 - Tilikauden kokonaispoisto saa olla sumupoistoa pienempi, mutta negatiivista poistoeroa ei saa esittää (Kila 1318/2005)
- Verotuksessa ei ole myöskään pakko tehdä yhtä suurta poistoa kuin kirjanpidossa
 - ”hyllypoistot” (esimerkiksi tappiollinen toiminta)

Korotetut poistot 2020-2023 (1572/2019)

Kila 1999/2020

- Edellyttää hyödykekohtaista käsittelyä, mikäli poistosuunnitelma perustuu verohuojennuslakiin
 - myyntihinnalla tulee tällöin vähentää ko. hyödykkeen hankintamenoa
 - myös verotuksessa poikkeuksellisesti suora tuloutus (verohallinnon ohje VH/1962/00.01.00/2021)
- Liitetiedot (PMA 3:1.1 ja 3:1.2 §)
 - lautakunta katsoo ilmaisun ”verotuksen enimmäispoistot” viittaavan tavanomaisiin, toistaiseksi voimassaoleviin säännöksiin, joten määräaikaisen verohuojennuslain mukaiset nopeutetut poistot eivät kuulu ”verotuksen enimmäispoistoihin”
 - tämän vuoksi lautakunta katsoo hyvän kirjanpitotavan mukaiseksi, että verohuojennuslain mukaisten poistojen käyttämisestä suunnitelmapoistoina ilmoitetaan tilinpäätöksessä = valinnainen menetelmä

Poistojen kirjanpitosidonnaisuudesta

KHO 2015:43

- Osuuskunta oli luovuttanut liiketoimintansa tytäryhtiölleen A Oy:lle
- Liiketoiminnan luovutus oli A Oy:n kirjanpidossa käsitelty siten, että tase-erät oli siirretty siirtohetken kirjanpitoarvoista, eikä A Oy:n kirjanpitoon muodostunut liikearvoa
- Verohallinnon osuuskunnalle antaman ennakkoratkaisun mukaan luovutukseen ei sovellettu EVL 52 d §:n liiketoimintasiirtoa koskevia säännöksiä
- Siirto oli katsottu veronalaiseksi apporttiluovutukseksi, jonka yhteydessä oli syntynyt liikearvoa

Poistojen kirjanpitosidonnaisuudesta

KHO 2015:43

- A Oy:llä katsottiin olevan, EVL 54 §:n 2 momentin säännöksen sanamuodon estämättä, oikeus vähentää liikearvo vuotuisina poistoina
- KHO:n päätöksen mukaan EVL 54 §:n 2 momentti on menon jaksottamiseen liittyvä säännös, joka ei voi sellaisenaan sivuuttaa pääsääntöä, eli sitä, että elinkeinotulon verotuksessa vähennyskelpoisia ovat tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot (EVL 7 §)
- Toisin sanoen EVL 54.2 §:n ei voida katsoa estävän sellaisen menon vähentämistä, joka elinkeinoverolain yleisten säännösten perusteella on verotuksessa vähennyskelpoinen
- Kirjanpitosidonnaisuutta ei siten voida päätöksen perusteella vaatia sellaisen poiston osalta, jota on mahdotonta tehdä kirjanpidossa kirjanpidollisen hankintamenon puuttuessa

Esimerkki: arvonalennus

- Yhtiön omistaman rakennuksen käyvän arvon katsotaan alentuneen pysyvästi
 - Rakennuksessa tulisi toteuttaa laaja peruskorjaus
 - Yhtiön johto toteaa korjauksen tulevan liian kalliiksi ollakseen kannattava investointi
 - Rakennusta päätetään hyödyntää vielä muutaman vuoden ajan yhtiön tuotantotilana, jonka jälkeen toiminta lopetetaan ja rakennus pyritään myymään
- Kirjanpidossa rakennuksesta kirjataan KPL 5:13 §:n mukainen arvonalennus:
 - ”Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämän tulon arvioidaan olevan pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi”
- Arvonalennuksen kirjaamisen jälkeen rakennuksesta kirjataan suunnitelmapoistot alentuneen arvon perusteella laskettuna

Esimerkki: lisäpoisto verotuksessa

- Kuluvan käyttöomaisuuden arvosta voidaan tehdä lisäpoisto
 - esimerkiksi rakennuksen arvosta (EVL 40 §)
- Verovelvollisen on osoitettava, että kuluvan käyttöomaisuuden käypä arvo on verovuoden päättyessä omaisuuden arvonalentumisen, vahingoittumisen tai muun syyn vuoksi sen poistamatonta hankintamenon osaa pienempi
- Tällöin saadaan hankintamenosta tehdä sellainen lisäpoisto, joka alentaa poistamattoman hankintamenon osan **käyvän arvon suuruiseksi**
 - Käypä arvo = romutusarvo
 - Romutusarvo jää poistamatta kun sovelletaan EVL 40 §:ää

Esimerkki: lisäpoisto verotuksessa

- Käytännössä vaadittu näyttöä siitä, että:
 - 1) jälleenmyyntiarvo että
 - 2) käyttöarvo on alentunut samanaikaisesti
 - esimerkiksi välittäjän arvio jälleenmyyntiarvon alentumisesta ja samaan aikaan vuokrausaste laskenut (alentunut käyttöarvo)
 - Arvonalennuspoistoa ei ole aina hyväksytty, mikäli kiinteistö jää esimerkiksi yhtiön pysyvään omaan käyttöön (KHO 1993 T 5483)
- Kuinka tulee toimia poistojen kanssa, mikäli verotuksessa ei hyväksytä vastaavaa arvonalennusvähennystä kuin kirjanpidossa?
- Tilintarkastajan hyvä varmistaa miten arvonalennus käsitelty verolaskelmalla
 - Mikäli vähennyskelpoisena, onko perusteita?

Realisoitumattomat arvonneuotokset



Realisointiperiaate ja suoriteperuste

- EVL:n mukaan tulo on suoritteesta saatu vastike
 - tulo syntyy, kun sitä vastaavan suoritteen luovutus on tapahtunut
 - lähtökohtaisesti vain reaalisia tuloja verotetaan (maksukykyisyysperiaate)
 - ks. kuitenkin EVL 5 §:ssä luetellut poikkeukset, esim. kaupankäyntitarkoituksessa pidetyt rahoitusvälineet
 - EVL:n perusrakenteesta ilmenee, että myös menolla tarkoitetaan *reaalisia* menoja
 - EVL 8 §:n esimerkkiluettelo on alun perin kattanut vain sellaisia menoja, jotka on suoritettu tai tullaan suorittamaan rahana tai rahanarvoisena etuutena
 - ks. kuitenkin esim. kaupankäyntitarkoituksessa pidetyt rahoitusvälineet
- Vertaa kirjanpitolain suoriteperuste

Sijoituskiinteistöt

KPL 5:2 b §

- kirjanpitovelvollinen saa merkitä sijoituskiinteistönsä käypään arvoon
- tällaisessa merkitsemisessä ja esittämisessä tilinpäätöksessä noudatetaan IAS-asetuksella hyväksytyjä tilinpäätösstandardeja sekä 2 a §:n 2 ja 3 momentin säännöksiä käyvän arvon rahastosta
- käytännössä kirjanpitovelvollinen voi esittää tilikauden tuloslaskelmalla realisoitumattomia arvonmuutoksia, mutta voitonjakokelpoisiin varoihin arvonmuutoksia ei voida kirjata

Sijoituskiinteistöt verotuksessa

KVL 2017:29

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

Sijoituskiinteistöt verotuksessa

KVL 2017:29

- Kun otettiin huomioon EVL 54 §:n 2 momentin sanamuoto
- sekä se, että ennakkoratkaisua oli haettu ainoastaan tilanteeseen, jossa hakijan tuloslaskelmaan ei merkitä poistoja tai poistoa vastaavaa muuta kulukirjausta,
- keskusverolautakunta katsoi, että hakemuksessa kuvatuissa olosuhteissa hakija ei voinut vähentää verotuksessa omistamistaan rakennuksista sekä rakennusten koneista ja laitteista EVL 30 ja 34 §:ien mukaisia poistoja
- Tuloslaskelmalle kirjattavaa laskennallista veroa ei voitu pitää EVL 54 §:n 2 momentissa edellytettynä poistona
- Kysymys:
 - voidaanko ongelma väistää kirjaamalla tuloslaskelmalle pelkästään poistoeroa (hyvä kirjanpito tapa)?
 - vai estääkö KPL 5:2 b §:n valinta poistojen kirjaamisen ylipäättään?

Vertaa KHO 2015:43

KVL 2017:29

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

Arvonlennukset

- EVL 17 § 2 kohdan mukaan vähennyskelpoisia ovat myyntisaamisten arvonalenemiset sekä muun rahoitusomaisuuden lopullisiksi todetut arvonalenemiset
 - myyntisaamisten arvonalennus kirjattavissa samoilla edelytyksillä kuin kirjanpidossa (luottotappio)
 - lainasaamisten ja muiden saamisten osalta verotuskäytäntö on ollut tiukahko, vaikka tarvetta erityisen tiukalle tulkinnalle ei ole
 - Aiheettomaksi myöhemmin todettu arvonalennus palautetaan tuloon
- EVL 16 § 7 kohdan mukaan vähennyskelvottomia ovat:
 - edellä 6 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetun yhteisön
 - sellaiselta osakeyhtiöltä, josta verovelvollinen tai 6 b §:n 7 momentissa tarkoitetut konserniyhtiöt omistavat yksin tai yhdessä vähintään kymmenen prosenttia osakepääomasta
 - olevien muiden saamisten kuin myyntisaamisten menetykset ja arvonalenemiset, tällaiselle yhtiölle annettu konsernituki sekä muut vastaavat osakeyhtiön taloudellisen aseman parantamiseksi ilman vastasuoritusta suoritetut menot

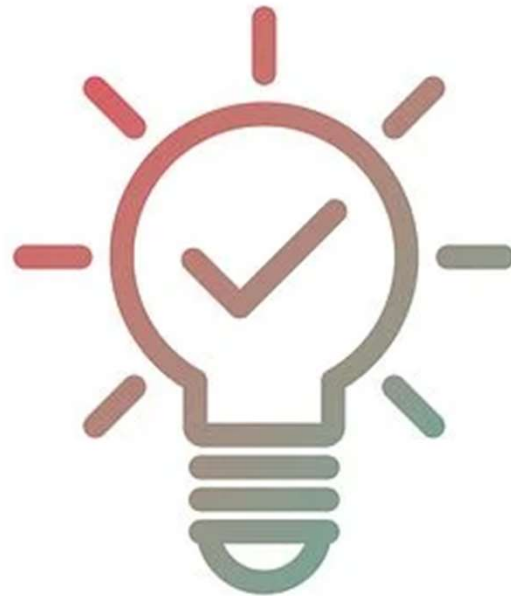
Arvonalennukset konsernissa: EVL 16 § 7 kohdan tulkinta

- Vastikkeeton avustus vai myynnin oikaisuerä?
 - Konserniyhtiön tappion peittämiseksi suoritettu avustus vähennyskelvotonta (KHO 1970 II 539)
 - Ulkomaiselle tytäryhtiölle hyvityslaskun muodossa annettu alennus vähennyskelpoinen kulu, ei katsottu pääomasijoitukseksi (KHO 1985 II 531)
 - Myöskään hinnoitteluvirheen korjaaminen ei ole konsernitukea
 - Management fee-laskutuksen alaskirjaukset vähennyskelpoisia (KVL 2016/61)
 - Pitkäaikaistenkin myyntisaamisten alaskirjaukset vähennyskelpoisia (KHO 2016:50)
 - konserniverokeskuksen käsityksen mukaan erät olivat muuttuneet lainasaamisiksi, mutta KHO ei yhtynyt näkemykseen
 - vaikka saamisille oli annettu yleisistä maksuehdoista poiketen enemmän maksuaikaa, kyse oli kuitenkin varsinaisessa suoritetuotannossa syntyneistä saatavista, joiden määrä oli tullut kirjata aikanaan myös tuloksi
 - saatavia oli lisäksi käsitelty kirjanpidossa koko ajan myyntisaamisina
 - alaskirjauksessa oli kyse myyntituottojen korjauserästä (EVL 7 § ja 17 §:n 2 kohta)

Arvonlennukset / osakkeet

- Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämän tulon arvioidaan olevan pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi (KPL 5:13 §)
- Verotuksessa osakkeiden arvonalennukset eri tavalla:
 - käyttöomaisuusosakkeista arvonalennuspoisto ei ole mahdollinen (EVL 42 §)
 - verovapaiden käyttöomaisuusosakkeiden lopullinenkin luovutustappio vähennyskelvoton (EVL 6 b §)
 - muun rahoitusomaisuuden lopulliseksi todetut arvonalentumiset vähennyskelpoisia (EVL 17.2 §)
 - muuhun omaisuuteen kuuluvan osakkeen luovutuksesta aiheutunut tappio vähennyskelpoinen rajoitetusti = muun omaisuuden luovutusvoitoista verovuonna ja viitenä seuraavana verovuonna (EVL 8 a §)
- Vaihto-omaisuuden arvonalennus kirjanpidossa ja verotuksessa epäkuranttiusvähennyksenä samalla tavalla (KLP 5:6.1 §, EVL 28 § ja EVL 54.1 §)
- Osakkeista kirjanpidossa kirjatun arvonalennuspoiston tai myyntitappion verokäsittely huomioitava aina erikseen!

Pakolliset ja verotusperusteiset varaukset



Pakollinen varaus KPL 5:14 §

- Tuloslaskelmassa on vähennettävä velvoitteista vastaisuudessa aiheutuvat menot ja menetykset, jos:
 - 1) ne kohdistuvat päättyneeseen tai aikaisempaan tilikauteen;
 - 2) niiden toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä;
 - 3) niitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen; sekä
 - 4) ne perustuvat lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen sivullista kohtaan
- Jos menon tai menetyksen täsmällinen määrä ja toteutumisajankohta tiedetään, merkitään se taseessa luonteensa mukaiseen vieraan pääoman erään tai siirtovelkoihin
- Muussa tapauksessa se merkitään **pakolliseksi varaukseksi**
- Vastakirjaus tuloslaskelmalle kuluksi
- **Tilinpäätösdirektiivi:**
 - varauksen on vastattava parasta arviota todennäköisistä kuluista tai, jos on kyse velasta, määrää joka tarvitaan velan suorittamiseen. Varauksia ei saa käyttää omaisuuserien arvon oikaisemiseen

Pakollinen varaus verotuksessa

- EVL 22 §:n pääsäännön mukaan meno on sen verovuoden kulu, jonka aikana sen suorittamisvelvollisuus on syntynyt
 - Pakolliset varaukset eivät siten ole vähennyskelpoisia verotuksessa
 - Vähennyskelpoisia vasta menon realisoituessa (ks. Esim. KHO 2008 T 3442; KHO 1991 B 506 ja KVL 1971/45)
- Vähennyskelvottomuus ei ole symmetriassa EVL 54 §:n kanssa
 - Asiaan on kiinnitetty huomiota lainvalmistelun yhteydessä ”tällainen menettely johtaa yrityksen oman pääoman perusteettomaan pientymiseen. Tällöin on vaarana, että yritykset karttavat pakollisten varausten kirjaamista.” VaVM 76/1992

Valiokunta edellyttää, että hallitus selvittää pikaisesti ja antaa eduskunnalle esityksen, jossa pakolliset varaukset säädetään verotuksessa vähennyskelpoiksi.



Pakollisen varauksen ongelmallisuus

Esimerkki:

- Osakeyhtiön tilikaudelle siirtynyt oma pääoma on +10.000 euroa
- Tilikauden tulos ennen veroja on 100.000 euroa
- Tilinpäätökseen kirjataan kuitenkin pakollinen varaus -100.000 euroa KPL:n pakottavien säännösten perusteella
- Verotuksessa pakollinen varaus ei kuitenkaan ole vähennyskelpoinen, joten yhtiölle muodostuu verotuksessa 100.000 euron verotettava tulos ja verokulua tulee kirjata tämän perusteella tuloslaskelmalle -20.000 euroa
- Yhtiön oma pääoma muodostuisi negatiiviseksi kirjanpidossa
- Saadaanko kirjata laskennallinen verosaaminen varovaisuuden periaatetta noudattaen (KPL 5:18 §)?
- Miten tilintarkastajan tulee arvioida asiaa?

Verotusperusteiset varaukset KPL 5:15 §

- Tilinpäätöksessä saadaan tehdä investointi-, toiminta- tai muu sellainen verotusperusteinen varaus KPL 5:15 §
 - Kirjanpidossa saadaan muodostaa varaus, mikäli varauksella on verotukseen perustuva syy
 - ”Selvyyden vuoksi sanamuotoa on täydennetty rajauksella, josta ilmenee, että pykälän tarkoittaman varauksen tekeminen edellyttää sen perustumista verotukseen” HE 89/2015, s. 96
- Aiemmin kirjanpidossa nimellä vapaaehtoinen varaus
 - Esim. yhdistykset käyttivät usein vapaaehtoisia varauksia tuloksenjärjestelyeränä
 - Kuitenkin jo Kilan lausunnossa 2001/1659 todettu, että kirjaamiseen oltava verotusperusteinen syy

Verotusperusteiset varaukset

- Verovelvollisella on oikeus vähentää varaukset kuluina vain, mikäli vastaavat kirjaukset on tehty kirjanpidossa (EVL 54.1 §)
 - KPL 5:15 §:n säännös suorassa kytköksessä
- Tilinpäätösdirektiivi:
 - Varausten on oltava sellaisia luonteeltaan selvästi määriteltyjä velkoja varten, jotka ovat tilinpäätöspäivänä joko todennäköisiä tai varmoja mutta joiden määrä ja syntymisen ajankohta on epävarma
 - Jäsenvaltiot voivat myös sallia varaukset sellaisia luonteeltaan selvästi määriteltyjä kuluja varten, jotka ovat tilinpäätöspäivänä joko todennäköisiä tai varmoja mutta joiden määrä ja syntymisen ajankohta on epävarma

Verotusperusteiset varaukset

- Verotuksessa vähennyskelpoisten varausten lista suppea
 - Jälleenhankintavarauus EVL 43 §
 - Talletuspankkien ja luottolaitosten luottotappiovaraus EVL 46 §
 - Toimintavarauus EVL 46 a §
 - Takuuajan varauus EVL 47 §
 - Vakuutuslaitosten lakisääteiset siirrot korvaus- ja vakuutusmaksuvastuuseen EVL 48 §
 - Eläkevakuutuslaitosten eläkevaraukset EVL 48 a §
 - Vaihto-omaisuuden hinnanlaskuvarauus EVL 49 §
- Ovatko luonteeltaan selvästi määriteltyjä kuluja varten?

EVL 54 §:n soveltaminen

- Vuosilomapalkat ja lomarahat olivat vähennyskelpoisia verotuksessa, vaikka niitä ei oltu kirjattu kirjanpidossa (1983 II 530)
 - Ks. kuitenkin KHO 1988 T 2892: yhtiömiesten palkkoja oli kirjattu palkkavaraukseksi, mutta niitä ei oltu nostettu pariin vuoteen. Varaus voitiin jälkiverottaa
- Takuuvaraus voitiin hyväksyä verotuksessa, kun johtui erehdyksestä ettei vastaavaa kirjausta ollut tehty kirjanpidossa (KHO 1984 II 533)
- Voidaanko kirjanpitoon kirjaamaton kulu vähentää kuitenkin verotuksessa, mikäli tilinpäätöksessä havaitaan epäolennainen jaksotusvirhe tilintarkastuksen yhteydessä eikä tilinpäätöstä korjata?

Svop-rahasto



Svop-rahasto

- Osakeyhtiölaissa on vuodesta 2006 alkaen ollut säännökset sijoitetun vapaan oman pääoman rahastosta (OYL 8:2 §)
 - Svop-rahastoon voidaan muun muassa merkitä pääomasijoituksia, siirtää voittovaroja tai merkitä varoja yritysjärjestelyjen yhteydessä
 - Rahaston varoja voidaan jakaa noudattaen samoja menettelysäännöksiä kuin osinkoa jaettaessa (OYL 13 luku)
- Yleensä osakeyhtiölain säännösten perusteella määräytyy myös kirjanpitoon kirjattavan oman pääoman määrä
 - Esim. perustamissopimus toimii osakepääoman ja svop-rahaston kirjaamisen todentavana tositteena
 - Ks. esim. KILA 2001/1644: apporti merkitään kirjanpidossa taseeseen osakeyhtiön perustamisasiakirjassa määrättyyn arvoon

Svop-rahasto

- Verolainsäädäntöön svop-rahastoa koskevat säännökset lisättiin 1.1.2014 voimaan tulleilla lainmuutoksilla
 - 1) säännösten mukaan varojenjako yhtiön vapaan oman pääoman rahastosta käsitellään verotuksessa pääsääntöisesti osinkona (TVL 33 a § 3 mom. TVL 33 b § 6 mom. Ja EVL 6 a § 8 mom.)
 - 2) varojenjako voidaan kuitenkin käsitellä säännöksissä erikseen määriteltyjen edellytysten täytyessä luovutuksena, mikäli varojenjakaaja ei ole julkisesti noteerattu yhtiö (TVL 45 a § ja EVL 6 c §)
- Varojenjaon käsitteleminen luovutuksena edellyttää verovelvollisen antamaa luotettavaa selvitystä siitä, että
 - a) varoja jaetaan muusta kuin julkisesti noteeratusta yhtiöstä;
 - b) jaettavat varat ovat peräisin pääomansijoituksesta;
 - c) pääomansijoitus palautetaan pääomansijoituksen tehneelle henkilölle;
 - d) pääomansijoituksen tekemisestä on varoja jaettaessa kulunut enintään kymmenen vuotta

Svop-rahasto

Riskit

- Palautus verotetaan osinkona, esimerkiksi:
 - 10 vuoden aikaraja ylittyy
 - Sijoituksen tekemisestä ei pystytä esittämään luotettavaa selvitystä
- Luovutusvoiton laskentaan liittyvät riskit
 - Verotetaan sinänsä luovutuksena, mutta palautus aiheuttaa veronalaisen luovutusvoiton

Suunnittelumahdollisuudet

- Pääomasijoituksen muoto:
 - svop, osakepääoma, pääomalaina?
- Palautukseen liittyvät suunnittelumahdollisuudet
 - osinko vai luovutus?

Svop vs. osakepääoma

- Yhtiön perustamisen tai osakeannin yhteydessä osakkeiden merkintähinnat voidaan merkitä joko osakepääomaan tai svop-rahastoon
 - Vaikutus yhtiön nettovarallisuuteen on sama
 - Positiivinen vaikutus osakkaan osinkoverotuksessa osakkeiden matemaattisen arvon kasvaessa
 - Vaikutus yhtiön omavaraisuuteen on sama
 - Esimerkiksi pankkien tilinpäätösanalyseissa sama positiivinen vaikutus
 - Osakkeiden myöhemmän myynnin yhteydessä vaikutus sama
 - Sijoitus lisätään osakkeiden hankintamenoon ja on vähennettävissä myöhemmän myynnin yhteydessä sijoituksen muodosta riippumatta
- Erot liittyvät sijoituksen palauttamiseen

Svop vs. osakepääoma

Osakepääoman palauttaminen

- Osakepääoman alentaminen vaatii ns. velkojiensuojamenettelyn (OYL 14 luku)
 - Rekisteri-ilmoitus ja kuulutuksen hakeminen
- Palautukseen ei kuitenkaan liity mitään aikarajoja ja lainsäädännössä ei ole asetettu mitään erityisiä ehtoja tai selvitysvelvollisuuksia luovutuksena verottamiseksi
- Verotuskäytännössä käsitelty luovutuksena (KHO 2001:28 ja KHO 2005:24) ja vain poikkeuksellisesti voitu verottaa peiteltyinä osinkona

Svop-sijoituksen palauttaminen

- Svop-rahasto voidaan jakaa jakokelpoisten varojen puitteissa joustavammin (OYL 13 luku)
 - Päätös yhtiökokouksessa, ei vaadi velkojiensuojamenettelyä
- Luovutuksena verottamisen edellytyksenä tiukka aikaraja 10 vuotta ja toisaalta selvittämisvelvollisuudet muutoinkin huomioitava
- Ks. Pohjois-Suomen Hao 21.10.2020 20/0594/2 ja 20/0593/2
 - Ei veronkiertämistä, kun osakkaalle palautettiin svop-sijoitus juuri ennen 10 vuoden aikarajan täyttymistä ja suunnitelmissa oli sijoittaa varoja myöhemmin takaisin yhtiöön
 - Viitteitä siitä, että seuraavaksi riitautetaan se, voidaan yhtiöön takaisin sijoitettuja varoja enää palauttaa osakkaalle vai soveltuuko tällöin veronkiertosäännös

Pohdittavaa

Esimerkki: sijoituksen tekemisen hetkellä tiedetään, että sijoitus on aiottu pitkäaikaiseksi tai on epävarmaa tullaanko sijoitusta palauttamaan 10 vuoden kuluessa sijoituksen tekemisestä

- Jos sijoituksen tekee yksityishenkilö, hyvä pohtia vaihtoehtona sijoituksen kirjaamista osakepääomaan svop-rahaston sijaan
- Voidaan myös pohtia voidaanko myöhemmin tehdä rahastokorotus (OYL 11 luku) svop-rahastosta osakepääomaan, mikäli aikaraja uhkaa ylittyä (10 vuoden aikaraja lähestyy, mutta yhtiöllä ei esimerkiksi ole jakokelpoisia varoja tai maksukykyisyys ei salli varojenjakoja)
 - Verotuskäytännössä vaadittu 10 vuoden kulumisen katkaisemiseksi varojen tosiasiallista siirtämistä osakkaan tilille rahana, eli verottaja vaatinut todisteeksi tilisiirtolomakkeen -> velkakirjausta ei ole hyväksytty
 - Ks. kuitenkin KVL 2020:42, jossa velkakirjaus hyväksyttiin (valitettu, ei lainvoimainen)
 - Voidaanko kuitenkin kirjata osakepääomaan vai aiheuttaako tämäkin ongelman?

Svop vs. pääomalaina

Pääomalaina

- Sijoitus voidaan tehdä ensin pääomanlainana (OYL 12 luvun mukainen velkakirja)
 - Ei riskiä luovutusvoittoverotuksesta, vaikka palautus tapahtuisi vasta yli 10 vuoden kuluttua
 - Pääomalainalle voidaan kerryttää laskennallista korkoa, vaikka sitä ei voitaisi maksaa esimerkiksi toiminnan tappioiden takia
 - Konkurssissa pääomalaina lisättiin osakkeiden hankintamenuon = luonnolliselle henkilölle vähennyskelpoinen luovutustappio (KHO 2016:49). Käsittely sama kuin pääomasijoituksella
- Myöhemmin sijoitus voidaan muuttaa svop-rahastosijoitukseksi
 - Konvertoinnin myötä kasvattaa nettovarallisuutta
 - Konvertoinnilla muodostettu svop-rahasto on pääomasijoitus yhtiöön, eli myöhempi palautus voidaan verottaa luovutuksena muiden edellytysten täytyessä
 - 10 vuoden aikaraja alkaa juosta konvertoinnin yhteydessä?
 - Ks. Kuitenkin VH:n ohje: ”Vapaan oman pääoman rahastoon on voitu siirtää rahastosierrolla varoja, jotka ovat peräisin yhtiöön tehdystä pääomansijoituksesta. Tällaisessa tilanteessa pääomansijoituksen tekemisajankohtana pidetään alkuperäisen pääomansijoituksen tekemistä yhtiöön. Jos varoja on siirretty esimerkiksi ylikurssirahastosta, on sijoituksen tekoajankohta se ajankohta, jolloin pääomansijoitus tehtiin ylikurssirahastoon” -> eri asia kuin pääomalaina?

Luovutusvoiton laskentaan liittyvät riskit

- Silloin kun svop-palautus verotetaan luovutuksena saadaan veronalaisesta luovutushinnasta (=svop-palautus) vähentää osakkeiden poistamatonta hankintamenoa
 - Eri aikaan ja eri hinnasta merkityt osakkeet voivat aiheuttaa ongelmia svop-sijoituksen palauttamisen yhteydessä
- Esimerkki:
 - yksityishenkilö A perustaa osakeyhtiön ja merkitsee 1.000 kappaletta yhtiön osakkeita 2.500 eurolla (2,5 euroa / osake)
 - Yhtiö tarvitsee myöhemmin lisää varoja toimintaansa varten ja osakas merkitsee 1.000 kappaletta lisää yhtiön osakkeita osakeannissa hintaan 100.000 euroa (100 euroa / osake)
 - Osakkeita on annin jälkeen yhteensä 2.000 kappaletta, mutta yksittäisen osakkeen hankintameno ei ole samanarvoinen -> osakkeet 1-1000 on hankittu arvolla 2,5 euroa / osake ja osakkeet 1001-2000 on hankittu arvolla 100 euroa / osake
 - Miten luovutusvoitto lasketaan, mikäli yhtiöstä tehdään osakkaalle 100.000 euroa svop-rahastopalautus?

Luovutusvoiton laskentaan liittyvät riskit

Vaihtoehto 1:

- Luovutushinnasta 100.000 euroa saadaan vähentää osakkeiden 1-1000 hankintameno 2.500 euroa ja sen jälkeen loput 97.500 euroa osakkeiden 1001-2000 hankintamenosta
 - ei luovutusvoittoa

Vaihtoehto 2:

- Osakkeisiin 1-1000 katsotaan kohdistuvan luovutushintaa yhteensä 50.000 euroa. Hankintamenoa tähän osaan kohdistuen voidaan vähentää 2.500 euroa
 - luovutusvoitto 47.500 euroa
- Osakkeisiin 1001-2000 katsotaan kohdistuvan loput luovutushinnasta, eli samoin yhteensä 50.000 euroa. Hankintamenoa tähän osaan kohdistuen voidaan vähentää 50.000 euroa
 - ei luovutusvoittoa
 - osakkeiden hankintamenoon jää 50.000 euroa svop-sijoituksena maksettua suoritusta
- Verotuskäytäntöön saattaa liittyä epävarmuutta tällä hetkellä
 - Olisi turvallisempaa, että svop-sijoitus olisi tehty osakevastikkeettomasti
 - Ei uusia osakkeita, svop-sijoitus olisi lisännyt aiempien osakkeiden hankintamenoa
- Ks. kuitenkin KHO 2020:43: peitellyn osingon määrän laskenta
 - Suoritus jää tulon käsitteen ulkopuolelle siltä osin, kun verovelvolliselle ei kertynyt uutta tuloa, vaan palautui se rahamäärä, jonka oli itse aiemmin osakkeista maksanut

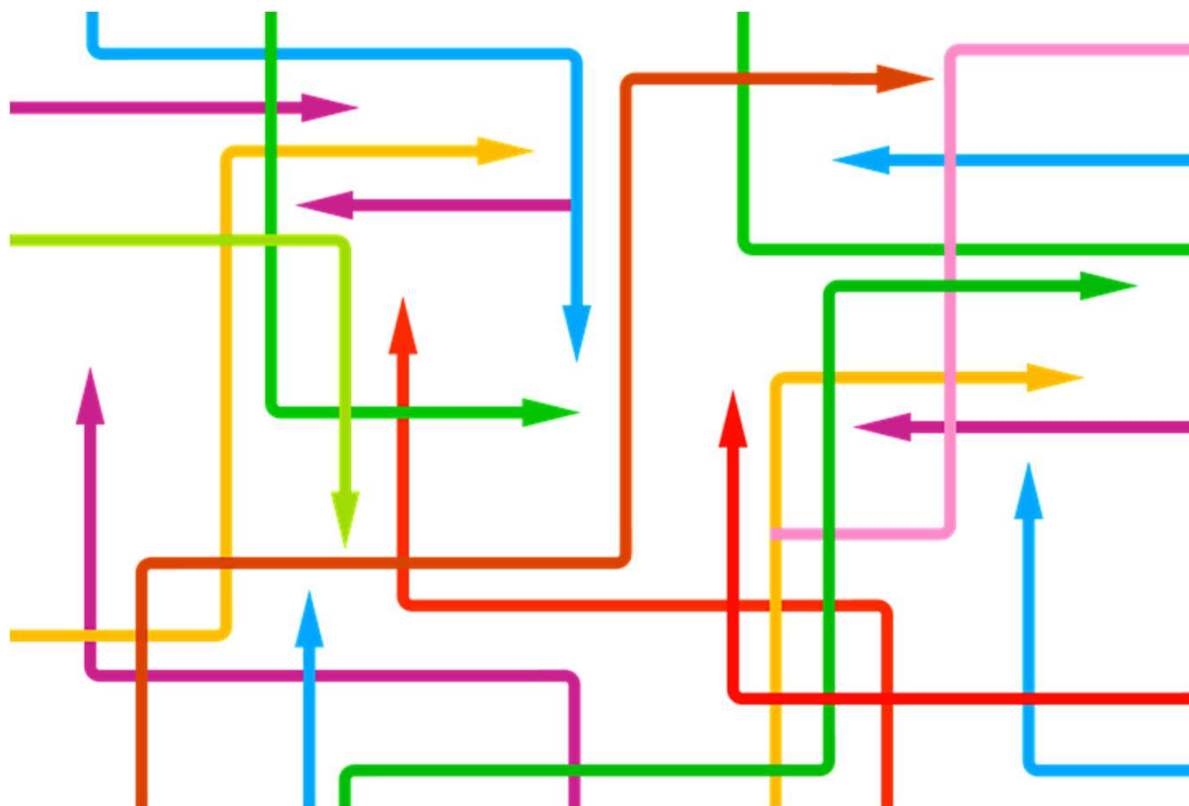
Svop-sijoitus konsernissa

- Esimerkiksi tytäryhtiöön tehty svop-sijoitus kasvattaa emoyhtiöllä osakkeiden hankintamenoa
- Mikäli svop-sijoitus palautetaan myöhemmin emoyhtiölle voidaan palautus verottaa luovutuksena yhtiön vaatimuksesta
 - Vaatimusta ei kuitenkaan lähtökohtaisesti kannata tehdä, koska myös osinko on emoyhtiölle verovapaata EVL 6 a §:n nojalla
 - Osinkona verotettava svop-jako ei vähennä emoyhtiöllä osakkeiden hankintamenoa, eli myöhemmin tytäryhtiön osakkeiden myynnin yhteydessä saadaan luovutusvoittoa laskettaessa vähentää myös tehdyn ja osinkona palautetun svop-sijoituksen määrä
 - Asialla merkitystä, mikäli osakkeita ei voida myydä verovapaasti EVL 6 b §:n perusteella

Esimerkki

- 1) Emoyhtiö on merkinnyt tytäryhtiön osakkeet 2.500 eurolla tytäryhtiön perustamisen yhteydessä
 - Osakkeiden hankintameno on 2.500 euroa
 - 2) Emoyhtiö tekee 1 Meuron svop-sijoituksen yhtiöön
 - Osakkeiden hankintamenoon lisätään 1 Meur, eli se on 1.002.500 euroa svop-sijoituksen jälkeen
 - 3) Tytäryhtiön toiminta on kannattavaa ja muutaman vuoden kuluttua svop-sijoitus voidaan palauttaa emolle
 - Emoyhtiö ei vaadi palautusta verotettavaksi luovutuksena, eli se saa verotuksessa 1 Meuron verovapaan osingon tytäryhtiöltä
 - Osakkeiden hankintameno säilyy 1.002.500 eurossa
 - 4) Emoyhtiö myy muutaman vuoden kuluttua tytäryhtiön osakkeet 1.002.500 eurolla
 - Osakkeiden hankintamenoa saadaan vähentää saman verran, joten myynnistä ei aiheudu veroseuraamuksia?
- Miten suhtaudutaan, mikäli emoyhtiö nostaa svop-sijoitusta varten pankkilainan, käyttää varat tytäryhtiöllä svop-sijoituksena ja palauttaa svop-sijoituksen sen jälkeen itselleen ja maksaa pankkilainan pois?
 - Miten osinkona verotettava svop-palautus tulee käsitellä kirjanpidossa?

Konsernien voitonsiirto



Tuloksen tasaus ja voitonsiirto konsernissa

- Konsernimuodossa toimiminen voi johtaa ankarampaan verotukseen kuin yhtenä yhtiönä toimittaessa
 - Esim. tilanteet, joissa jokin konserniyhtiöistä on tappiollinen
 - Suomessa tämä verotuksellinen epäkohta on poistettu konserniavustuslain säännöksin
- Toimintamuoto voi asettaa haasteita myös emoyhtiön voitonjaolle erityisesti moniportaisessa konsernissa
 - Voittovarojen siirtämistä voidaan pyrkiä nopeuttamaan konserniavustuksilla, välisingolla tai esimerkiksi ennakko-osinkoja hyödyntämällä
- Soveltuvin voitonsiirtokeino arvioitava tapauskohtaisesti

Osinko

- Verovapaata ei-julkisten yhtiöiden välillä (EVL 6a §)
- Konsernissa jaettu osinko kasvattaa emon nettovarallisuutta
 - Myös silloin, kun osinko jaetaan velaksi, voiko sisältyä veroriskiä?
- Osingon jakaminen muussa muodossa kuin rahana?
 - Lähtökohtaisesti jaon katsotaan tapahtuvan verotuksessa jaetun omaisuuden käyvästä arvosta (KVL 1997/72)
 - Osinko saajalleen verovapaata, eli veron maksamisen kannalta asialla ei saajan kannalta merkitystä
 - Jakavalle yhtiölle voi kuitenkin aiheutua verotettava ”luovutusvoitto” tai ”tappio” (vrt. realisoitumattomat arvonalennukset verotuksessa)
 - Tällöin myös saajayhtiölle omaisuuden hankintamenoksi tulee verotuksessa sen käypä arvo jaon hetkellä
 - Miten jako tulee käsitellä kirjanpidossa?
 - Oikeuskirjallisuudessa kantana aiemmin omaisuuden kirjanpitoarvo
 - IAS 17: lähtökohtana käypä arvo
 - Käypä arvo myös KPL:n mukaisen kirjanpidon lähtökohdaksi?

Osingonjakopäätöksen peruuttaminen

- Verohallinnon ohje VH/8449/00.01/2020
 - Osingonjakopäätöksen peruuttaminen voidaan yleensä hyväksyä verotuksessa ainoastaan silloin, kun päätös peruuttamisesta tehdään, ennen kuin osinko on nostettavissa
 - Jos osinko on ollut nostettavissa ennen osingonjaon peruuttamista, verotetaan osingonjakopäätöksessä alun perin jaettavaksi päätetty osinko siihen oikeutetun tulona, vaikka osingonjakopäätös myöhemmin peruttaisiin
 - Tämä perustuu siihen, että osingonjakopäätöksen mukainen osinko on ollut siihen oikeutetun vallinnassa siitä hetkestä alkaen, jolloin osinko on ollut hänen nostettavissaan (?)
 - Jotta peruuttaminen myöhemmin hyväksyttäisiin myös verotuksessa, sille on oltava selvä oikeudellinen peruste kuten osakeyhtiölain vastaisuus
 - Oikeuskäytännön (KHO 1995-B-510 ja 1995-B-511) perusteella esimerkiksi yhtiön tuloksen ja maksuvalmiuden heikkeneminen osingonjakopäätöksen jälkeen ei ole verotuksessa riittävä peruste osingon peruuttamiselle (?)
 - **Ks. myös KHO 2021:150: arvo-osuustililtä yhtiölle (Oyj) palautuvat osingot olivat yhtiölle veronalaista tuloa, kyse ei pääomasijoituksesta**

Konserniavustus

- Laki konserniavustuksesta verotuksessa (825/1986)
- Vuoden 2020 tulolähdejaon muutoksella vaikutuksia myös konserniavustuksen soveltamisalaan:
 - Edellytyksenä, että antajaan ja saajaan sovelletaan EVL:n säännöksiä
 - Vuoden 2019 loppuun saakka sovellettiin vain elinkeinotoimintaa harjoittavien konserniyhtiöiden välillä
- Sekä saajan että antajan oltava osakeyhtiö tai osuuskunta tai *vastaava ulkomainen yleisesti verovelvollinen yhteisö (vuodesta 2021 alkaen)*
 - Ulkomaisen yhteisön oltava Suomessa yleisesti verovelvollinen tosiasiallisen johtopaikan perusteella (KonsAvl 2.2 §)
 - Ns. Syrjäntäkieltojen ja lopullisten tappioiden ongelmat paikattu 2021 alkaen sovellettavalla konsernivähennyksellä (laki Euroopan talousalueella sijaitsevan tytäryhtiön lopullisen tappion konsernivähennyksestä)

Konserniavustus

- Omistusosuuden oltava vähintään 90 %
- Konsernisuhteen tulee kestää koko verovuoden
 - Jos omistusosuus kasvaa kesken verovuoden yli 90 % ei kyseisenä vuotena vielä voida antaa konserniavustusta
 - Uuden yhtiön perustamisen yhteydessä voidaan antaa heti ensimmäisenä vuotena, konsernisuhde kestänyt koko verovuoden, koska uuden yhtiön verovuosi alkaa kaupparekisterimerkinnästä
- Tilikausien tulee päättyä samanaikaisesti
 - Ellei Kila ole antanut poikkeuslupaa
- Konserniavustus luetaan antajansa kuluksi ja saajansa tuloksi sinä verovuonna jona se on annettu
 - Edellytetään sitovia päätöksiä ennen verovuoden päättymistä
- Konserniavustus ei saa ylittää elinkeinotoiminnan tulosta ennen konserniavustuksen vähentämistä

Konserniavustus

- Kirjanpitosidonnainen KonsAvl 5 §
 - Konserniavustus saadaan vähentää vain, mikäli vastaavat meno- ja tulokirjaukset on tehty antajan ja saajan kirjanpidossa
 - Satunnaisista eristä luovuttu, tilinpäätössiirtojen ryhmään
 - Antajan tai saajan IFRS-erillistilinpäätös estää käyttämisen
- Miksi annettu avustus kirjataan tulosvaikutteisesti?
 - Ei ole luonnollinen vähennys, ei vähennyskelpoinen EVL:n perusteella
 - Ei ole pääomasijoitus, erotettavissa kirjanpidollisen käsittelyn perusteella
 - Vrt. vastikkeeton lahjoitus; kirjataan tuloksi saajalle (Kila 1607/2000), mutta lahjan antajalla käsittely voi vaihdella (OYL 13:8 §)?
- Konserniavustuksen yhtiöoikeudellinen luonne
 - Jossain tilanteissa rinnastuu pääomasijoitukseen (emolta tyttarelle)
 - Tulkittu joskus myös lahjaksi -> vastikkeeton (esim. KKO 2014:115)
 - Jos lahja ei täytä OYL 13:8 §:n edellytyksiä, kyse voi olla laittomasta varojenjaosta
 - Jossain tilanteissa rinnastuu voitonjakoon (tyttareltä emolle)
 - Vähemmistöosakkaat ja liiketaloudellinen peruste, osinko ensisijainen varojenjaon muoto, konserniavustus hyväksyttävä vain verotuksellisista syistä?

Konserniavustus

- Entä jos annettu avustus ei täytä lain edellytyksiä?
 - Aiemman verotuskäytännön mukaan ei voitu perua jälkikäteen
 - Ks. Kuitenkin Itä-Suomen Hao 23.3.2015 T 15/0354/1
 - Peruminen oli mahdollista ennen verovuoden verotuksen päättymistä, kun konserniavustus oli peruttu korjatuilla tilinpäätöksillä ja korjatut tilinpäätökset oli vahvistettu ylimääräisessä yhtiökokouksessa
 - Lähtökohtaisesti vähennyskelpoisuuden edellytykset syytä varmistaa huolellisesti etukäteen
- Edellytykset täyttämätön avustus verotetaan luonteensa mukaisesti
 - Konsernitukea (EVL 16 § 7 k) vai pääomasijoitus?
- Hinnoittelun muodossa annettua tukea ei voida jälkikäteen selittää konserniavustukseksi
 - Kyse yleensä konsernituesta (EVL 16 § 7 k) tai VML 31 §:n alainen siirtohinnoittelukysymys

Ennako-osinkojärjestelmä

- Ennako-osingosta ei ole säännöksiä OYL:ssa
- Perustuu oikeuskäytäntöön: KHO 1999:6 sekä Kila 1998/1542 ja 1636/2000
- Ennako-osingon tarkoituksena on osinkotulon jaksottamisen aikaistaminen
 - mahdollistaa voitonsiirron emolle jo tilikauden aikana
 - normaalitilanteessa osingon verovuosi on saajayhtiöllä vuotta myöhemmin kuin jakavalla yhtiöllä (minkä vuoden voittoa jaetaan)
 - erityisen käyttökelpoinen, mikäli konserniavustusta ei voida antaa
- Jakava yhtiö kirjaa ennako-osingon omaa pääomaa vähentäen ja saaja osinkotuotoksi sekä osinkosaamiseksi
 - erilainen vaikutus yhtiöiden tilinpäätöksiin kuin konserniavustuksella!
- Kevyempi menettely kuin väliosinko
 - ei vaadi välitilinpäätöksen laatimista
 - muilta osin kuitenkin muotosidonnainen

Ennako-osinko kirjanpidossa ja verotuksessa

- Kila 1998/1542 kirjaamisen edellytyksistä:
 - 1) osingonsaajayhtiö on emoyhtiö tai sillä on osakassopimukseen perustuen taikka muuten määräysvalta osinkoa jakavassa yhtiössä
 - 2) osingonsaajayhtiö on ilmoittanut kirjallisesti osinkoa jakavalle yhtiölle, että se tulee varsinaisessa yhtiökokouksessa edellyttämään tietynsuuruista osinkoa
 - 3) osingonjakajan (ylimääräinen) yhtiökokous on tehnyt jo sillä tilikaudella, jolta osinkoa jaetaan, ennakoivan päätöksen 2 kohdan mukaisesta osingonjaosta, ja se on realistinen
 - 4) osingonjakajan yhtiökokous on päättänyt 3 kohdassa tarkoitetun tilikauden päättymisen jälkeen ennakoivaa päätöstä vastaavasta osingonjaosta vahvistetun tilinpäätöksen perusteella; sekä
 - 5) edellä 3 ja 4 kohdassa tarkoitetut yhtiökokouspäätökset on saatettu myös osingonsaajan tietoon riittävän ajoissa ennen tämän tilinpäätöksen allekirjoittamista
- KHO 1999:6: [ennakoivan osingonjakopäätöksen perusteella] osinkotuotoksi ja saamiseksi kirjattu osinko, jonka maksamisesta osingon jakava yhtiö on päättänyt hakemuksessa ilmoitetulla tavalla, katsotaan verotuksessa sen verovuoden tuloksi, jonka tulosta se hyvän kirjanpitotavan mukaan on parantanut

Yhteystiedot

Revisium Oy
Aleksanterinkatu 25
33100 Tampere
www.revisium.fi



Sakke Vehkakoski
Veroasiantuntija
Puh. 050 306 8088
sakke.vehkakoski@revisium.fi



ST-Akatemia Oy

K3 Tilintarkastajan laatukoulutus

Kirjanpidon ajankohtaiset
asiat

Jäsenkiertue 2021

Henry Kampman, KHT
Ville Valkonen, HT, JHT

Revisium Oy



Osion ohjelma

- Ajankohtaiset KILA:n yleisohjeet ja lausunnot
- Liikevaihdon tuloutuskysymykset
- Pitkän valmistusajan vaativat hankkeet
- Vaihto-omaisuuskysymykset
- Muut keskeiset kirjanpidon ja tilinpäätöksen asiat.

HT, JHT Ville Valkonen
Revisium Oy



Kilan lausunnot vuonna 2021

Avustusten myöntämiseen järjestöille liittyvistä kysymyksistä. 1.6.2021 Lausunnot ja poikkeusluvut	2021 / 2017
Lisenssitulojen jaksottamisesta ohjelmistoliiketoiminnassa. 20.4.2021 Lausunnot ja poikkeusluvut	2021 / 2016
Undantagstillstånd på eget initiativ om förlängning av tiden för att upprätta bokslut och verksamhetsberättelse för en enskild bokföringsskyldig. 23.3.2021 Lausunnot ja poikkeusluvut	2021 / 2015
Tilinpäätöksen hyväksymispäivämäärään ja allekirjoittamiseen liittyvistä kysymyksistä 9.3.2021 Lausunnot ja poikkeusluvut	2021 / 2014
Perustajaurakointiin liittyvän yhtiövelan käsittelystä 9.2.2021 Lausunnot ja poikkeusluvut	2021 / 2013
Tytäryrityksen tilinpäätöstietojen yhdistelemisestä konsernitilinpäätökseen 12.1.2021 Lausunnot ja poikkeusluvut	2021 / 2012
Rakennusliikkeen lisärakennushankkeen tulouttamisesta 12.1.2021 Lausunnot ja poikkeusluvut	2021 / 2011
Täydennetty omaehtoinen lausunto ravitsemisyriyten toimintarajoituksen hyvitystä koskevista liitetiedoista sekä pienyrityspoikkeuksesta 12.1.2021 Lausunnot ja poikkeusluvut	2021 / 2010

Lisenssitulojen jaksottamisesta ohjelmistoliiketoiminnassa

Hakija toimii IT-alalla ja myy sekä markkinoi konsernin kehittämiä ja ylläpitämiä ohjelmistoja. Hakijan myytäviä tuotteita ja palveluita ovat ohjelmistolisenssit, konsultointi, huolto- ja ylläpito sekä pilvipalvelut. Kaikki edellä mainitut tuotteet ja palvelut ovat myytävissä yhdessä sekä erikseen. Lisäksi lisenssejä myydään kolmansien osapuolten ns. partnereiden kautta. (FAS kirjanpito)

Kirjanpitolautakunta toteaa, että sillä ei ole huomauttamista hakijan kuvaamaan tulouttamismenettelyyn, ottaen huomioon, että

- hakija on täyttänyt lisenssiin liittyvän suoritevelvoitteensa lisenssin luovuttamisella, koska hakijalla **ei ole luovuttamaansa lisenssiin myöhempiä velvoitteita; siten lisenssi on suoritteena luovutettu ja siitä saatavat myyntitulot tulee tulouttaa;** ja

- lisenssin toimittamiseen liittyvät **muut palvelut, kuten huolto, ylläpito ja pilvipalvelut laskutetaan lisenssistä erillisinä suoritteina, ja niistä saatavat myyntituotot tuloutetaan ajan kulumisen perusteella; konsultointityöt tuloutetaan töiden etenemisen perusteella;** nämä menettelyt ovat hyvän kirjanpitotavan mukaisia.

Tilinpäätöksen hyväksymispäivämäärään ja allekirjoittamiseen liittyvistä kysymyksistä

Aina ei ole mahdollista järjestää kirjanpitovelvollisen toimielimen kokousta, jossa tilinpäätös hyväksytään ja samanaikaisesti allekirjoitetaan.

Toisaalta virtuaalisessa ympäristössä sähköisen allekirjoituksen yhteyteen tulee tietoteknisesti merkintä allekirjoituksen tekopäivästä. Tämän vuoksi saattaa toimielimeen kuuluvan henkilön allekirjoitus olla eriaikainen kuin tilinpäätöksen hyväksymispäivämäärä.

Lautakunta suosittaa, että **tilinpäätöksen hyväksymispäivämääräksi** merkitään:

- sama kuin **toimielimen kokouspöytäkirjan päiväys; tai**
- se päivä, jona **päätösvaltaisuuden tuottava määrä** toimielimen jäsenistä on sähköpostitse tai muutoin **todistettavasti ilmaissut hyväksyvänsä tilinpäätöksen**; tämän jälkeen tulevat allekirjoitusmerkinnät tehtäviksi joko fyysisesti tai sähköisesti.

Rakennusliikkeen lisärakennushankkeen tulouttamisesta (2011/2021)

1. Hakemus

Hakija (- - -) kysyy rakennusliikkeen lisärakennushankkeen tulouttamisesta.

Hakemusta on taustoitettu seuraavasti:

Rakennusliike on **ostanut** ulkopuoliselta **olemassa olevan asunto-osakeyhtiön osakkeita**, jotka oikeuttavat hallitsemaan tiettyä erillistä asunto-osakeyhtiön omistamaa rakennusta. Hankittujen osakkeiden määrä on kaikista osakkeista ja äänistä on noin **15 prosenttia**, eli rakennusliikkeelle ei muodostu kaupan jälkeen määräysvaltaa asunto-osakeyhtiössä.

Kaupan jälkeen rakennusliike on tehnyt asunto-osakeyhtiön kanssa **KVR-urakkasopimuksen**, jonka mukaisesti osakkeisiin kohdistuva **vanha erillISRakennus puretaan ja tilalle rakennetaan uudisrakennus lisärakennushankkeena**. Urakkasopimuksessa **rakennusurakalle on määritetty urakkahinta, jota asunto-osakeyhtiö ei kuitenkaan suorita rakennusliikkeelle, vaan sopimuksen perusteella rakennusliike saa tuoton osakkeiden edelleen myynnistä**. Rakennusliike on myynyt uudisrakennuksen hallintaan oikeuttavat osakkeet **ennen rakennustyön valmistumista**.

Rakennusliikkeen lisärakennushankkeen tulouttamisesta (2011/2021)

Taloudellisesta näkökulmasta **rakennusliikkeen tulot syntyvät osakkeiden myynnistä ulkopuolisille**. Rakennusliikkeen menot syntyvät osakkeiden ostosta ulkopuoliselta sekä rakentamismenoista. Osakkeiden hankintameno muodostaa noin 20 prosenttia kokonaismenoista ja rakentamismenot noin 80 prosenttia kokonaismenoista.

Tilikausi 20X0: Rakennusliike **ostaa asunto-osakeyhtiön osakkeet** ja aloittaa rakentamistyöt.

Tilikausi 20X1: Rakennusliike myy uudisrakennuksen hallintaan oikeuttavat osakkeet ulkopuolisille, eli **osakkeista tehdään sitovat luovutus sopimukset**.

Tilikausi 20X2: Rakennusurakka valmistuu ja **huoneistojen hallintaoikeus siirtyy ostajille**.

Rakennusliikkeen lisärakennushankkeen tulouttamisesta (2011/2021)

Hakija pyytää lausuntoa seuraavista seikoista:

1. Kirjataanko rakennusliikkeen **liikevaihdoksi** osakkeiden myyntitulo kokonaisuudessaan sinä vuonna, kun osakkeista tehdään **sitovat luovutus sopimukset**, eli tilikaudella 20X1?
2. Tuleeko rakennusliikkeen kirjata liikevaihdokseen asunto-osakeyhtiön kanssa tehdyn urakkasopimuksen mukainen **urakkahinta**, vaikka asunto-osakeyhtiö **ei suorita urakkahintaa rahana** rakennusliikkeelle? Mille tilikaudelle liikevaihto kirjataan?
3. Mikäli rakennusliike kirjaa liikevaihdokseen urakkahinnan, katsotaanko asunto-osakeyhtiölle luovutettu urakka asunto-osakeyhtiöön tehdyksi oman pääoman ehtoiseksi sijoitukseksi ja **osakkeiden hankintamenoksi**? Mille tilikaudelle osakkeiden hankintameno tässä tapauksessa kirjataan kuluksi?
4. Miten rakennusliike käsittelee **rakentamismenot** kirjanpidossaan, eli mille tilikaudelle rakentamismenot kirjataan kuluksi erityisesti huomioiden, että osakkeiden myynti ajoittuu rakennusurakan valmistumista edeltävälle tilikaudelle?

Rakennusliikkeen lisärakennushankkeen tulouttamisesta (2011/2021)

1. Kirjataanko rakennusliikkeen liikevaihdoksi osakkeiden myyntitulo kokonaisuudessaan sinä vuonna, kun osakkeista tehdään sitovat luovutussopimukset, eli tilikaudella 20X1?

*VASTAUS – Rakennusliike myy huoneisto-osakkeet ulkopuolisille ostajille. Myyntitulo rakennusliikkeen ulkopuolisille ostajille myymistä huoneisto-osakkeista **tuloutetaan niiden luovutuksen perusteella** eli vuonna 20X1; tämä vastaa yleisohjeen kohdassa 3.2.2 todettua. Vastaus kysymykseen on myönteinen.*

2. Tuleeko rakennusliikkeen kirjata liikevaihdokseen asunto-osakeyhtiön kanssa tehdyn urakkasopimuksen mukainen **urakkahinta**, vaikka asunto-osakeyhtiö **ei suorita urakkahintaa rahan** rakennusliikkeelle? Mille tilikaudelle liikevaihto kirjataan?

*VASTAUS – Rakennusliike luovuttaa urakan ostajalle – asunto-osakeyhtiölle. Rakennusliikkeen urakkamyynti asunto-osakeyhtiölle **kirjataan rakennusliikkeen liikevaihdoksi, kun urakka luovutetaan** asunto-osakeyhtiölle vuonna 20X2. Vastaus kysymykseen on myönteinen.*

Rakennusliikkeen lisärakennushankkeen tulouttamisesta (2011/2021)

3. Mikäli rakennusliike kirjaa liikevaihdokseen urakkahinnan, katsotaanko asunto-osakeyhtiölle luovutettu urakka asunto-osakeyhtiön tehdyksi oman pääoman ehtoiseksi sijoitukseksi ja osakkeiden hankintamenoksi? Mille tilikaudelle osakkeiden hankintameno tässä tapauksessa kirjataan kuluksi?

VASTAUS – Rakennusliikkeen ja asunto-osakeyhtiön väliset toimet. Kirjanpitolautakunta pitää lähtökohtana, että KVR-urakkasopimuksen yhteydessä on **sitovasti sovittu**, että rakennusliike tekee asunto-osakeyhtiön urakkasumman suuruisen oman pääoman ehtoisen sijoituksen esimerkiksi rakennusrahastoon. Siten rakennusliikkeen kirjanpidossa asunto-osakeyhtiön **osakkeiden hankintameno kasvaa** rakennusrahastosijoituksen määrällä. Rakennusliikkeelle syntyy tällöin **vastaavamääräinen velka** asunto-osakeyhtiölle. Rakennusliikkeen tilinpäätöksessä 20X0 näin hankitut osakkeet aktivoidaan vaihto-omaisuutena ja niiden yhteenlaskettu hankintameno on hakemuksessa tarkoitettulta ulkopuoliselta ostettujen osakkeiden kauppahinnan ja rakennusrahastosijoituksen summa. Kun rakennusliikkeen tilinpäätöksessä tuloutetaan asunto-osakeyhtiön osakkeiden myynti kohdassa 2.2.1 kuvatulla tavalla, merkitään kuluksi osakkeiden yhteenlaskettu hankintameno.

Koska rakennusliike on tehnyt rakennusrahastosijoituksensa velaksi, asunto-osakeyhtiöllä on saatava rakennusliikkeeltä, joka on rakennusrahastosijoituksen määräinen.

Rakennusliikkeen lisärakennushankkeen tulouttamisesta (2011/2021)

4. Miten rakennusliike käsittelee rakentamismenot kirjanpidossaan, eli mille tilikaudelle rakentamismenot kirjataan kuluksi erityisesti huomioiden, että osakkeiden myynti ajoittuu rakennusurakan valmistumista edeltävälle tilikaudelle?

VASTAUS – Rakentamisurakan menojen kulukirjaus. Koska rakennusliikkeelle aiheutuvat rakentamismenot liittyvät rakentamisurakkaan, ne aktivoidaan **keskeneräisen urakan hankintamenoina** tilinpäätöksissä 20X0 ja 20X1. Ne kirjataan kuluksi vuonna 20X2 samalla kun rakennusurakka tuloutetaan kohteen asunto-osakeyhtiölle luovuttamisen myötä. Rakennusliike merkitsee urakkamyynnin liikevaihtoon, vastatilinä myyntisaatava asunto-osakeyhtiöltä. Rakennusliikkeellä on tämän jälkeen

i) yhtäältä **saatava luovutetusta urakasta**; ja

ii) toisaalta **velka asunto-osakeyhtiölle** tekemästään rakennusrahastosijoituksesta.

Olettaen, että velka ja saatava ovat sopimukseen perustuen yhtä suuret, **rakennusliike voi täysimääräisesti kuitata ne keskenään kirjanpidossaan.**

Asunto-osakeyhtiölle aiheutuu uudisrakennuksen hankintamenon suuruinen ostovelka rakennusliikkeelle. Asunto-osakeyhtiössä tämä ostovelka voidaan kuitata rakennusyhtiöltä olevaa sen rakennusrahastosijoituksesta syntynyttä saatavaa vastaan.

Yleisohjeessa yksityiskohtaisesti käsitellyistä liitetiedoista ovat hakemusasiassa merkityksellisiä ainakin kuvaus noudatetusta tuloutusmenettelystä sekä laskelma jakokelpoisesta vapaasta omasta pääomasta, jonka yhteydessä on syytä mainita, että vapaa oma pääoma käsittää ennen rakentamisurakan luovuttamista myytyjen huoneisto-osakkeiden kauppahintojen ja niiden hankintamenojen erotuksen perusteella tuloutunutta katetta.

Liikevaihdon tuloutuskysymykset



Liikevaihto

- Käy läpi liikevaihdon kehittymistä tilikaudella edelliseen vuoteen verrattuna ja keskustele muutoksen syistä. Vertaa lukuja budjettiin mahdollisuuksien mukaan. Jos budjettia ei yrityksessä ole tehty, käy läpi olisiko budjetointi tarpeellista/realistista aloittaa yrityksen talousseurannan parantamisen näkökulmasta (huom ! hallituksen tarpeet ja vastuu yrityksen tulosseurannasta).
- Suositeltavaa taloushallinnolle: tulevaisuuden suuntautuvien laskelmien laatiminen. Tämä vaatii aikaa ja yhteistyötä toimivan johdon kanssa.
- Mikä on yrityksen tulouttamistapa; perustuuko tulouttaminen suoritteiden lopulliseen luovuttamiseen.

Esimerkkejä tuloutukseen liittyen

Esimerkki 1

- Kyseessä on sähköurakointia pääasiassa tuntitöinä harjoittava osakeyhtiö. Tehdyt työt laskutetaan pääasiassa kuukausisyklillä. Yrityksen taloushenkilö on todennut tämän lisäksi, että yksittäisiä merkittäviä pidempikestoisia projekteja laskutetaan kertalaskutuksena. Nämä kirjataan kirjanpitoon myynniksi laskun päivämäärän mukaan.
- Millaisia seikkoja tulisi huomioida tilinpäätöksen/kuukausittain jaksotetun kirjanpidon yhteydessä ?



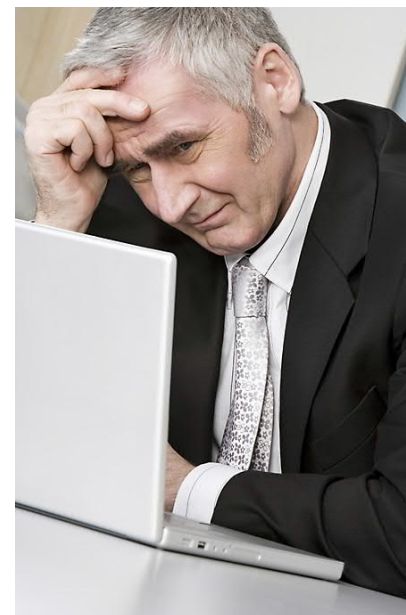
Esimerkki 1

- Yrittäjän kanssa tulisi käydä läpi minkälaisia projekteja heillä yleensä on meneillään.
- Jos tuloutus tapahtuu loppulaskutuksen perusteella, täytyy kuukausittain/tilinpäätöksen yhteydessä keskeneräiset työt aktivoida ja kirjata yrityksen vaihto-omaisuuteen. Myös osatuloutuksen käyttäminen tuloutuksessa on mahdollista.
- Edellä mainittuihin liittyy veroriskiä ja riskiä siitä, että tilinpäätös ei anna oikeaa ja riittävää kuvaa yhtiön tilikauden tuloksesta ja taloudellisesta asemasta



Esimerkki 2

- Yritys Oy myy metsäteollisuuden sahakoneita asiakkailleen. Yritys laskuttaa asiakkaitaan projektien valmistuttua ja kirjaa projektien kuluessa projektikohtaiset kustannukset asianmukaisesti keskeneräisiin tuotteisiin vaihto-omaisuuteen. Tilinpäätöksen yhteydessä 12/2021 yritys on laskuttanut ja tulouttanut liikevaihtoon merkittäviä asiakasprojekteja. Kirjanpitäjä tekee helmikuun 2022 kirjanpitoa ja toteaa, että tilinpäätöksessä laskutettuihin myynteihin liittyen on paljon erääntyneitä myyntisaamisia ja tämän lisäksi helmikuussa 2022 on tehty kaksi suurta hyvityslaskua asiakkaille.
- Mitä kirjanpitäjän tulisi huomioida ja keskustella niin asiakkaan kuin tilinpäätöstä laativan henkilön kanssa ellei hän itse ole laatimissaan tilinpäätöstä ?



Esimerkki 2

- Vastaus: Tilinpäätöshetkeen myyntisaamisiin voi sisältyä epäkuranttiusriskiä erääntyneiden myyntisaamisten osalta.
- Lisäksi ainakin kaksi merkittävää saamista on hyvitetty, joten näiden osalta hyvityksen osuus on vähennettävä tilikauden liikevaihdosta ja myyntisaamisista.
- Muiden myyntisaamisten osalta on arvioitava niiden kuranttius keskusteluilla omistajan kanssa ja tehtävä tarpeelliset alaskirjaukset.



Yhteenveto esimerkeistä

- Myynnin kirjaaminen vaatii asianmukaisia tositteita ja monesti keskustelua asiakkaan kanssa sekä ymmärrystä asiakkaan liiketoiminnan luonteesta => huolellinen dokumentointi on tärkeässä asemassa
- Tämä johtaa parempaan ja todelliseen tulos- ja taseinformaatioon sekä on hyvän asiakaspalvelun näkökulmasta merkittävässä asemassa
- Lisäksi se vähentää mahdollisten epäsuorien taloudellisten vahinkojen syntymisen niin asiakkaalle kuin mahdollisesti tilitoimistollekin



Yritys voi käyttää pitkäaikaisten projektien osalta myös osatuloutusmenettelyä ja tällöin tulee varmistaa:

- Onko hankekohtainen kustannuslaskenta riittävän tarkka (erilliskate)
- Ovatko kokonaistulot ja -menot mukaan lukien takuuajaiset menot luotettavalla tavalla arvioitavissa
- Onko hankkeen valmistusaste tilikauden päättymisajankohtana luotettavalla tavalla määritettävissä
- Projekti yleensä yli vuoden kestävä
- Ennen hankkeen aloittamispäivää syntyneitä esim. myynnin ja markkinoinnin menoja ei kohdisteta osatuloutettavalle hankkeelle
- Vaatii ammattitaitoista projekteista vastaavaa henkilöä, joka osaa luotettavasti arvioida projektin etenemistä alusta loppuun tuottoineen ja kuluineen.

Osatuloutus edellyttää laajoja liitetietoja !!

Kirjanpitolautakunnan yleisohje: **Tulon kirjaaminen tuotoksi valmistusasteen perusteella 30.9.2008**

Esimerkki 3

- Osatuloutettava rakennushanke ollut kirjanpidon tietojen perusteella 90 %:sti valmis tilinpäätöshetkellä 31.12.2021.
- Hanke päättyy 28.2.2022 mennessä, jolloin huomataan että hankkeelle on kertynyt budjetoimatonta laskutettavaa työtä 1-2/2022, mutta myös budjetoimattomia kuluja.
- Tilinpäätös allekirjoitetaan 31.3.2022.
- Miten tilinpäätöstä tulisi korjata?

12345 Talonrakennus					
Tilinpäätös 31.12.2021			Toteuma päätteessä hanke 2/2022		
		kate			
budjetoitu laskutus	2 400 000,00	16 %	toteutunut laskutus	2 550 000,00	
toteutuneet kulut	1 800 000,00		toteutuneet kulut	2 400 000,00	
budjetoidut kulut	2 010 000,00				
valmiusaste%	90 %				
osatuloutus	2 149 253,73				
tuloutunut kate	349 253,73	16 %		150 000,00	6 %

Esimerkki 3

Vastaus:

- Oikaistaan tuotto- ja kulubudjetit vastaamaan hankkeen lopullisia toteumia (tiedossa tilinpäätöstä laadittaessa).
- Korjataan VA-laskentaa per 31.12.2021 (valmiusaste 90%→75%)
- Oikaistaan tilikaudelle 2021 kohdistuvaa liikevaihtoa (→1.912.500) sekä osatuloutussaamista.

12345 Talonrakennus								
Tilinpäätös 31.12.2021			Toteuma päätettäessä hanketta 2/2022			Korjattu tilinpäätös 31.12.2021		
		kate						kate
budjetoitu laskutus	2 400 000,00	16 %	toteutunut laskutus	2 550 000,00		budjetoitu laskutus	2 550 000,00	6 %
toteutuneet kulut	1 800 000,00		toteutuneet kulut	2 400 000,00		toteutuneet kulut	1 800 000,00	
budjetoidut kulut	2 010 000,00					budjetoidut kulut	2 400 000,00	
valmiusaste%	90 %					valmiusaste%	75 %	
osatuloutus	2 149 253,73					osatuloutus	1 912 500,00	
tuloutunut kate	349 253,73	16 %		150 000,00	6 %	tuloutunut kate	112 500,00	6 %

Liikevaihto - tarkastettavia aiheita

- Onko jaksotukset tehty suoriteperusteisesti?
 - Onko tilikauden lopussa tapahtunut tuotteiden luovutus asiakkaalle asianmukaisesti kirjattu myynniksi
 - Tilikauden lopussa laskutetut, mutta ei toteutuneet/toimitetut myynnit (esim. vuokrat, ennakkolaskutus), on vähennetty tilikauden liikevaihdosta!
 - Pitäisikö yrityksellä olla tilinpäätöshetkellä vaihto-omaisuutta? (keskeneräiset työt ja projektit)
- Hyvityslaskujen käsittely
 - Seuraavan tilikauden alussa tehdyt hyvityslaskut, jotka kohdistuvat päättyneeseen tilikauteen → tulee vähentää päättyneen tilikauden liikevaihdosta
- Onko asiakkaille annettavat vuosialennukset ja komissiot jaksotettu tilinpäätökseen?

Liikevaihto - tarkastettavia aiheita osatuloutuksen osalta

- Urakkasopimusten tarkastus (huom. lisätyöt, kuuluuko hankkeelle vai ovatko muuta liikevaihtoa?)
- Toteutuneiden kustannusten tarkastus
- Liitetietojen läpikäynti
 - Onko pitkäaikaishankkeen valmistusasteen määrittämistapa esitetty asianmukaisesti?
 - Valmistusasteen mukaan tuotoksi kirjatun liikevaihdon osuus tilikauden koko liikevaihdosta
 - valmistusasteen mukaan tuloutettujen, mutta asiakkaille luovuttamatta olevien pitkäaikaishankkeiden osalta tuotoiksi
 - Tilikaudella ja aikaisempina tilikausina valmistusasteen mukaan tuotoksi kirjattu määrä
- Varmistu asiakkaalta saatavan valmistusasteraportin luotettavuudesta ja oikeellisuudesta tai tuloutuksen oikeellisuudesta!
- Dokumentoi ja varmista tilintarkastussuunnitelman riskimäärittely
 - osatuloutus monesti merkittävä väärinkäytösriski

Liikevaihto

- Kuten edellä mainituista asioista näkyy, liikevaihdon oikea kirjaaminen tilikaudella edellyttää monesti keskustelua johdon kanssa ja ymmärrystä yrityksen liiketoiminnan luonteesta.
- Olisi viisasta käydä läpi tuloutusperiaatteet niin taloudesta vastaavan kuin myös hallituksen sisällä.
- Yrityskaupoissa tuloutusperiaatteet käydään monesti läpi ja asianmukaiset tuloutusperiaatteet ovat tärkeässä asemassa yrityksen arvonnäärityksen näkökulmasta

Vaihto-omaisuuskysymykset



Vaihto-omaisuuden tarkastaminen

ISA 501:

- Jos vaihto-omaisuus on tilinpäätöksen kannalta olennainen, tilintarkastajan on hankittava ”tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä” vaihto-omaisuuden olemassaolosta ja tilasta (ISA 501.4). Epäolennaiseen vaihto-omaisuuteen ei ole välttämätöntä kohdistaa tarkastusta.
- Tilintarkastaja hankkii evidenssin vaihto-omaisuuden olemassaolosta olemalla läsnä fyysisesti inventoinnissa, jos se on käytännössä mahdollista (ISA 501.4a). Tämä voi tapahtua tilinpäätöspäivänä tai muuna ajankohtana. Jos inventointi tapahtuu muulloin kuin tilinpäätöspäivänä, tilintarkastajan on tehtävä toimenpiteitä kohdistuen inventointipäivän ja tilinpäätöspäivän väliseen aikaan (ISA 501.4).
- Jos tilintarkastaja ei pysty ennalta-arvaamattomien olosuhteiden vuoksi olemaan läsnä inventoinnissa, on hänen tehtävä fyysisiä laskentoja tai havainnoitava laskennan suorittamista jonain muuna ajankohtana. Lisäksi inventointipäivän ja tilinpäätöspäivän väliseen aikaan on kohdistettava tarkastustoimenpiteitä. (ISA 501.6)

Vaihto-omaisuuden tarkastuksissa huomioitavaa

- Osallistuminen fyysiseen inventointiin jos mahdollista (olemassaolo)
 - Listalta lattialla, lattialta listalle (täydellisyys)
 - Yksilöi tuotteet ja määrät jotka olet inventoinut
- Mikäli ei ole logistisesti/ajankäytöllisesti mahdollista, suoritetaan vaihtoehtoisia tarkastustoimenpiteitä (ISA 501.7):
 - Olennaisten nimikkeiden saapuminen ja lähteminen varastosta dokumentaation perusteella
- Epäkuranttiusvähennykset
 - Pilaantuvat, kuluvat tai ominaisuuksiltaan heikentyvät hyödykkeet
- Huom! Inventoitujen saldojen täsmäytys tilinpäätöserittelyyn
- Hinnoittelun tarkastaminen ostolaskulle tai hankintamenolaskelmalle (arvostus)

Vaihto-omaisuuden tarkastuksissa huomioitavaa

- Asiakasyrityksen liiketoiminnan ja vaihto-omaisuusprosessin tunteminen
 - Olennaisen virheellisyyden riskit
 - Vaihto-omaisuuden sisältö
 - Varaston kiertonopeus
 - Sisäisen valvonnan menettelyt
 - Fyysisen inventoinnin ajankohta
 - Minkälainen varastokirjanpitojärjestelmä vai onko järjestelmää ylipäätään?
- Riskien arviointi
 - Haastattelut ja analyttisyys
 - Väärinkäytösriskin arviointi

Yrityksen toiminnan jatkuvuus tilinpäätösperiaatteena



KPL 3 luku 3 §: Tilinpäätöstä laadittaessa ja tilinavausta tehtäessä noudatettaviin periaatteisiin kuuluvat:

- **Oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta;**
- Johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisesta tilikaudesta toiseen;
- Huomion kiinnittäminen liiketapahtumien tosiasialliseen sisältöön eikä yksinomaan niiden oikeudelliseen muotoon (asia ennen muotoa)
- Tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus;
- Tilinavauksen perustuminen edellisen tilikauden päättyneeseen taseeseen;
- Tilikaudelle kuuluvien tuottojen ja kulujen huomioon ottaminen riippumatta niihin perustuvien maksujen suorituspäivästä; sekä
- Kunkin hyödykkeen ja muun tase-eriin merkittävän erän erillisarvostus.
- Taseessa vastaaviin ja vastattaviin kuuluvat erät ja tuloslaskelmassa tuotot ja kulut esitetään täydestä määrästä niitä toisistaan vähentämättä, jollei yhdisteleminen ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi (netottamiskielto)
 - Tase-erittelyjen merkitys tilinpäätöksen oikeellisuuden varmistajana!

KPL 3 luvun 3 §: Tilinpäätöstä laadittaessa ja tilinavausta tehtäessä noudatettaviin periaatteisiin kuuluvat mm:

- Oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta

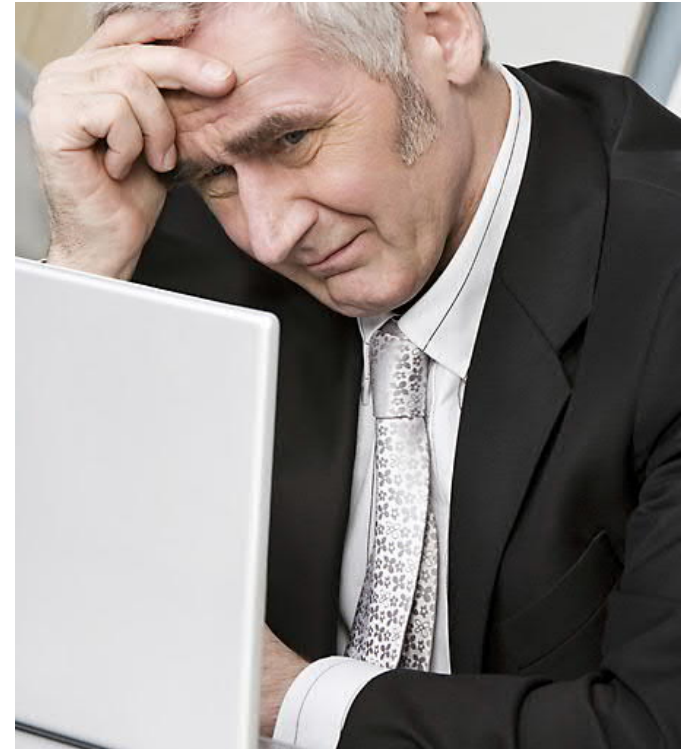
Samaisen pykälän 1 momentin 4 kohdassa tarkoitettu varovaisuus edellyttää erityisesti, että tilinpäätöksessä ja toimintakertomuksessa otetaan huomioon:

- 1) ainoastaan tilikaudella toteutuneet voitot; sekä
- 2) kaikki poistot ja arvonalennukset vastaavista sekä velkojen arvon lisäykset samoin kuin kaikki päättyneeseen tai aikaisempiin tiikausiin liittyvät, ennakoitavissa olevat vastuut ja mahdolliset menetykset, vaikka ne tulisivat tietoon vasta tilikauden päättymisen jälkeen.



Esimerkkejä yrityksen haasteellisesta taloustilanteesta, jolloin jatkuvuusperiaatteen pohtiminen on erityisen tärkeää

- Oma pääoma on negatiivinen tai lyhytaikaiset velat ylittävät lyhytaikaiset varat.
- Keskeisten taloudellisten tunnuslukujen heikkous.
- Aiemmat tilinpäätökset tai tulevaisuutta koskevat laskelmat osoittavat toiminnan negatiivista rahavirtaa.
- Erääntyvät velat, joiden lyhennysaikataulu on kiinteä eikä näköpiirissä ole realistisia mahdollisuuksia niiden uudistamiseen tai maksamiseen. Liiallinen luottamus siihen, että pitkävaikutteisten hyödykkeiden hankintaa rahoitetaan lyhytaikaisella velalla.
- Kyvyttömyys maksaa velkoja eräpäivinä.



Liitetieto esimerkkejä

Yrityksen tilinpäätös on laadittu jatkuvuusperiaatetta noudattaen ja yrityksen varallisuuserien tasearvostus perustuu siihen, että toimintaedellytykset säilyvät tulevaisuudessa.

Yhtiön kannattavuus, maksuvalmius ja vakavaraisuus on kuitenkin tilinpäätöshetkellä alhaisella tasolla.

Yhtiön toiminnan kannattavuuden parantamiseen on kiinnitetty tilikaudella erityistä huomiota.

Yrityksen liiketoimintaan ja toimenpiteiden onnistumiseen sisältyy tästäkin huolimatta epävarmuustekijöitä.



Pien- ja mikroyritys kokoluokan liitetiedot

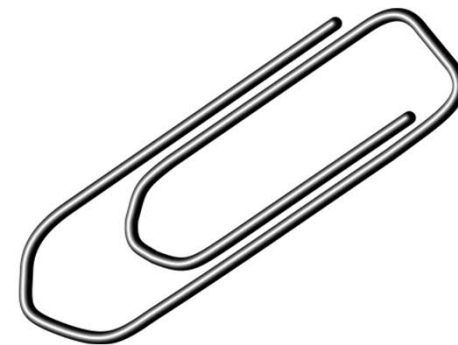
Liitetietona on esitettävä tiedot tilikauden päättymiseen jälkeisistä olennaisista tapahtumista, jotka eivät muuten ilmene tilinpäätöksestä.



Liitetiedot - esimerkkejä

Yhtiön toimintaedellytykset ovat päättyneet tilikauden jälkeen. Yrityksen tilinpäätös tilikaudelta 1.1.-31.12.2021 on tästä johtuen on laadittu realisointiperiaatetta noudattaen.

Yhtiön kaikki tase-erät on arvostettu tästä johtuen siihen johdon tekemään parhaaseen arvioon, mikä varallisuuseristä tullaan realisoinnin yhteydessä saamaan.



Yhteystiedot

Revisium Oy

Aleksanterinkatu 25
33100 Tampere

Torikatu 1
15110 Lahti

www.revisium.fi



Henry Kampman
Tilintarkastaja, KHT
Puh. 050 305 2267
henry.kampman@revisium.fi



Ville Valkonen
Tilintarkastaja, HT, JHT
Puh. 050 373 7660
ville.valkonen@revisium.fi