

KLT-valmennus Yritysverotus

Mira Merikanto

1 Järjestömme noudattaa kilpailulakia



Kilpailulaki kieltää sellaiset sopimukset, päätökset sekä yhdenmukaistetut menettelytavat, joiden tarkoituksena on merkittävästi estää, rajoittaa tai vääristää kilpailua tai joista seuraa, että kilpailu merkittävästi estyy, rajoittuu tai vääristyy.

Mikäli keskustelu liittyy kiellettyyn teemaan, kaikkien osallistujien tehtävä on lopettaa keskustelu. Emme keskustelee seuraavista teemoista, jotka sisältävät jäsenen luottamuksellista tietoa:

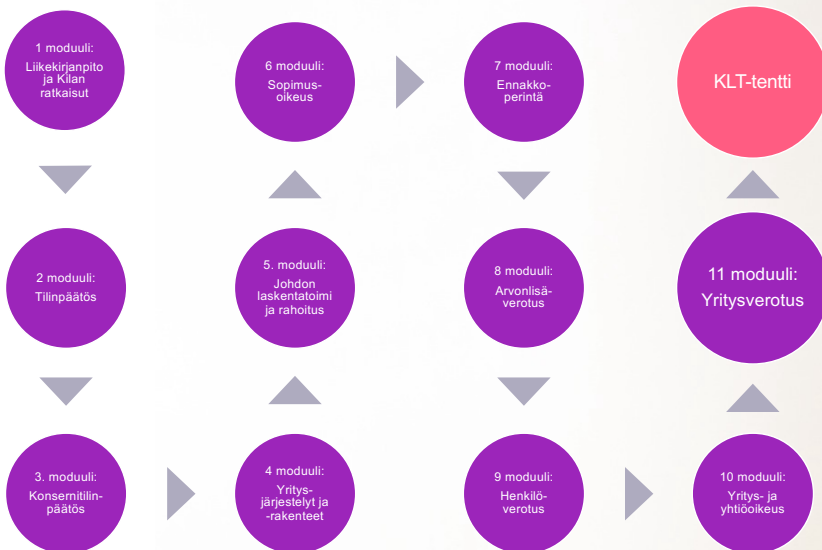
- Yksityiskohtaiset sopimusehdot
- Toimittajat, asiakkaat
- Tarjoukset
- Tuotantomäärät
- Laajentumissuunnitelmat, jotka eivät vielä julkisia
- Muut tulevaisuudensuunnitelmat (esim. T&K-panostukset, tuotantoseisokit)

- Alan yleinen hintataso ja siihen vaikuttaminen
- Hinnoittelukäytännöt ja –mekanismit
- Osto- ja myyntihinnat
- Markkinaosuudet
- Kustannukset
- Kannattavuus
- Yhteiset boikotit

Yritysverotus

Mira Merikanto

2



3 Kurssin sisältö



Tenttilukemistona:

- **Yritysverotus I-II**
Tikka – Nykänen – Juusela – Viitala
Alma Talent Päivityvät hakuteokset
Digiteos

27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

4 Tavoitteita



1) Elinkeinoveron perusteet

- Oppia elinkeinotoiminnan tunnusmerkistö
- Tunnistaa missä kohdin kirjanpito ja verotus eroavat toisistaan
- Ymmärtää tarve tarkkaan seurantaan kirjanpidon ja verotuksen eroavaisuuksissa, jotta vähennyksiä ei mahdollisesti jää käyttämättä

2) Eri omaisuuslajit

- Oppia eri omaisuuslajit ja niiden eroavaisuudet
- Tunnistaa, että kirjanpito ja verotus eivät näissä kulje käsi kädessä
- Ymmärtää tulkinnallisuus eri omaisuuslajien välillä ja tulkinnan vaikutus verotukseen

3) Konserniverotus

- Oppia konserniverotukseen liittyvää käsitteistöä
- Tunnistaa konserniavustuksen käyttötilanteita
- Ymmärtää siirtohinnoitteluun liittyviä riskejä ja kompleksisuutta



27.6.2024 ©Taloushallinto liitto



Elinkeinoveron perusteet

27.6.2024 ©Taloushallinto

6 Milloin sovelletaan EVL:ää



- Kun toimintaa harjoitetaan elinkeinotoimintana
 - Liike- ja ammattitoimintaa
- Tulonsaajan oikeudellisella muodolla ei ole merkitystä
 - Muut tulolähteet ovat:
 - Maatalous -> MVL
 - Muu toiminta -> TVL
- Yhteisöjen verotus on vuodesta 2020 lähtien ollut täysin EVL alla
 - Pl. jos yhteisö harjoittaa maataloutta
 - Ei enää jakoa EVL/TVL
 - "Tilalle" tullut muun omaisuuden omaisuuslaji, johon kuuluu muu kuin elinkeinotoiminnaksi katsottavan toiminnan varallisuus
 - Yhteisöjä ovat mm. osakeyhtiö ja osuuskunta
 - Jos kiinteistöä käytetään yksinomaan tai pääasiallisesti elinkeinotoimintaa, se kuuluu EVL piiriin (KHO 2014/579)
 - Verotuksellisesti ay ja ky ovat yhtymiä, eivät yhteisöjä

27.6.2024 ©Taloushallinto

7 Elinkeinotoiminta (liike- ja ammattitoiminta)



27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

8 Haastavia EVL-ajanvetoja



- Arvopapereiden omistamiseen ja hallintaan keskittyneet yhtiöt (ns. holdingyhtiöt)
 - Osa menee EVL alle, osa ei
 - Osakeyhtiöt verotetaan aina EVL mukaan, mutta sama problematiikka tulee esiin muun omaisuuden omaisuuslajissa
 - Tyypillisesti EVL alle luetuissa holdingyhtiöissä on kuuluttu elinkeinotoimintaa harjoittavaan konserniin
- Yleishyödylliset yhteisöt (tyypillisesti yhdistys tai säätiö)
 - EVL alle menee se toiminta, jonka osalta elinkeinotoiminnan tunnusmerkistö täyttyy
 - Aiemmin lueteltujen lisäksi mm:
 - Markkinaehtoisuus
 - Palkattu henkilökunta
 - Toiminnan kohdistuminen
 - laajaan henkilöpiiriin (jäsenistön ulkopuolelle)
 - tavanomaisiin kauppavaroihin / suoritteisiin
 - Verohallinnon ohje: Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille
- Yksityishenkilön harjoittama niin laaja toiminta, että se menee EVL alle
 - Esim. laajamittainen arvopaperikauppa

27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

9 Tulolähdesiirrot EVL 51 a §



- Tulolähdesiirto = omaisuuden siirto tulolähteestä toiseen
 - Esim. tmi ja ay/ky, joilla verotuksessa pääasiallisesti kaksi tulolähdettä (EVL ja TVL, myös MVL mahdollinen)
- Siirtoarvo pois EVL:stä määräytyy omistuksen mukaan
 - Rahoitus- ja vaihto-omaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi katsotaan alkuperäinen hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta
 - Markkinahinnan alenema realisoituu tappioksi, arvonnousu ei realisoidu
 - Käyttöomaisuuden ja muun omaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi katsotaan hankintamenon verotuksessa poistamatta oleva osa
 - Markkinahinnan alenema tai arvonnousu eivät realisoidu
- Siirtoarvo EVL:ään määräytyy omistuksen mukaan
 - Lähtökohtaisesti hankintamenoiksi katsotaan hankintamenon verotuksessa poistamatta oleva osa tai sitä korkeampi toisessa tulolähteessä veronalaiseksi luovutushinnaksi luettava määrä
 - Verovelvollisen omistamastaan metsästä elinkeinotoimintaansa siirtämän puutavaran hankintamenoiksi katsotaan käypä arvo
 - Metsän hankintamenoiksi katsotaan metsän hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta.

27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

10 Tulolähdesiirrot EVL 51 a §, esimerkki



Kommandiittiyhtiö A:n käyttöomaisuuteen on kirjattu tuotantotoiminnan käytössä ollut varastohalli 45.000 eurolla. Hallin poistamaton hankintameno on nyt 10.000 euroa.

Halli on käynyt tarpeettomaksi uuden tuotantolinjan valmistuttua ja sitä on yritetty myydä muille yrittäjille 30.000 eurolla. Varastohalli annetaan kuitenkin aluksi vuokralle toimintaansa aloittelevalle autokorjaamolle.

Hallin luovutushinta eli tulolähteiden välinen siirtohintana on 10.000 euroa. Ky jatkaa poistojen tekemistä tästä samasta arvosta henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluvassa vuokraustoiminnassa.

Esimerkki nro 2 Verohallinnon ohjeesta:

Tulolähdesiirrot, yksityiskäyttöön otot ja yksityissijoitukset luonnollisten henkilöiden ja henkilöyhtiöiden verotuksessa

27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

11 **Ennakkotehtävä: kirjanpidon ja verotuksen erot**

Mieti miltä osin verotettava tulo ja tilinpäätöksen osoittama voitto eroavat toisistaan. Mitä kaikkia asiaan vaikuttavia eriä keksit? Mistä lakipykälisiä erot johtuvat? Yritä miettiä vähintään kymmenen eroavaisuutta.



12

Laita tallenne
pauselle ja tee
tehtävä.

Tehtävän vastaus
näytetään
seuraavaksi.

14 **Kirjanpidon ja verotuksen erot, esimerkkejä**

Verovapaat
erät

Vähennyskelvottomat
erät

Hyllypoistot

Arvonkorotukset ja
arvonalennukset
pl. kohdistuessaan vaihto-
omaisuuteen

Peitellyksi osingoksi
tai työpanososingoksi
katsotut erät

IFRS-johdannaiset
esim. KPL 5:2a§ ja 5b§

15 Kirjanpidon ja verotuksen erot, esimerkkejä



Saamisten
alaskirjaus ennen
lopullista menetystä
pl. myyntisaamiset EVL 17 §

Tytäryhtiösaamisen
menetys
pl. myyntisaamiset EVL 16 §

Maksuperusteiseen
tilinpäätökseen
oikeutetut
joilla myös elinkeinotoimintaa

Verotuksen
lisävähennykset
esim. T&K,
koulutusvähennys (poistumassa)

Pakolliset varaukset
pl. takuuvaraus EVL 47 §,
hinnanlaskuvaraus EVL 49 §

MVL maksu-
perusteisuus
Koskee vain maataloutta
harjoittavia osakeyhtiöitä

27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

16 KPL 2:6 § Kirjausketju



Kirjanpito on järjestettävä niin, että liiketapahtumien, tositteiden ja kirjausten yhteys mahdollisten osakirjanpitojen kautta pääkirjanpitoon ja siitä tilinpäätökseen on vaikeuksitta todettavissa kumpaankin suuntaan.

Sama koskee kirjanpidosta viranomaiselle verotusta tai muuta tarkoitusta varten määräajoin tehtävää ilmoitusta.



27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

17 Tulon veronalaisuus, esimerkkejä



VERONALAISIA

- Rahana tai rahanarvoisena etuutena saadut, realisoituneet tulot
 - Suoritteiden ja liikeomaisuuden luovutuksesta saadut vastikkeet
 - Liikeomaisuuden vuokraus
 - Aineettomien oikeuksien luovutus
- Valmistusasteen mukainen tuloutus
 - osatuloutus, KPL 5:4 §
- Vakuutuskorvaukset ja avustukset
- Oy:n saamat osinkotulot silloin, kun jakajana on noteerattu yhtiö ja saajayhtiö ei ole noteerattu
 - Jos saajayhtiö omistaa noteeratusta yhtiöstä yli 10 %, osinko on verovapaa
- Ay/ky:itä osakeyhtiölle kohdistuva osuus tuloksesta

VEROVAPAITA

- Pääomasijoitukset
 - Esim. Saatu osakepääoma tai svop-sijoitus ei ole veronalainen tulo yritykselle
- Realisoitumaton arvonnousu
 - Esim. KPL 5:17 § mukainen arvonnousu ei mene verolle, vaikka tasearvo kasvaa
- Tiettyjen käyttöomaisuusosakkeiden luovutus
 - Kriteeristö tiukka, omistuksen tulee palvella elinkeinotoimintaa
- Maksukyvyttömyyden takia anteeksisaatu velka (akordi)
- Oy:n kotimaiselta listaamattomalta yhtiöltä saatu osinko
- Ay/ky:itä saadut voitto-osuudet

27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

18 KHO 2024:42



C ja D olivat omistaneet arkkitehtipalveluja tarjonneen B Oy:n koko osakekannan. He olivat lisäksi omistaneet vuonna 2014 perustetun A Oy:n osakekannan. A Oy oli hankkinut vuonna 2014 B Oy:n koko osakekannan osakevaihdoilla. A Oy oli harjoittanut arvopaperikauppaa, ja lisäksi yhtiö oli tarjonnut B Oy:lle toimitusjohtajan palveluja sekä talous- ja palkkahallinnon palveluja. A Oy:llä oli talous- ja palkkahallinnon palveluiden tuottamista varten kaksi yhtiön osakaskuntaan kuulumatonta työntekijää. Vuosina 2017–2021 A Oy:n vuotuisten liikevaihtojen pääosa eli 74,4–86,2 prosenttia oli kertynyt muista tuotoista kuin palveluveloituksista B Oy:ltä. Lisäksi A Oy:n taseen 30.6.2021 mukaiset varat sisälsivät merkittävän määrän vaihto-omaisuutta ja erilaisia saamisia.

Asiassa oli arvioitava, olivatko B Oy:n osakkeet palvelleet käyttöarvollaan A Oy:n elinkeinotoimintaa siten, että osakkeet oli katsottava A Oy:n elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6 b ja 12 §:ssä tarkoitetuksi käyttöomaisuudeksi.

B Oy:n osakkeiden käyttöomaisuusluonnetta vastaan puhuvia seikkoja oli pidettävä merkitykseltään vahvempina kuin osakkeiden käyttöomaisuusluonnetta puoltavia seikkoja. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että B Oy:n osakkeet olivat A Oy:n elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 12 a §:ssä tarkoitettua muuta omaisuutta. A Oy:n B Oy:n osakkeista saama luovutushinta oli siten A Oy:n veronalaista tuloa.

27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

19 Menon vähennyskelpoisuus, esimerkkejä



VÄHENNYSKELPOISIA

- Omaan elinkeinotoimintaan suorasti tai epäsuorasti liittyvät menot
 - Kts. EVL 8 § listaus, ei tyhjentävä
- Annetut vuosi- ja paljousalennukset
- Vähennyskelpoisen kulun maksua koskevat viivästyskorot ja maksumuistutuskulut
- YLE-vero
- Vaihto-omaisuuteen kuuluvien arvopapereiden arvonlaskut
- Lahjoitukset osittain
 - TVL 57 § lahjoitusvähennys
 - Ns.suhdetoiminnan luonteiset lahjoitukset max. 850 € / lahjoituksensaaja / vuosi (pl. poliittiset tarkoitukset)
 - Kts. Verohallinnon yhtenäistämisohe

VÄHENNYSKELVOTTOMIA

- Omistajan yksityismenot
- Erät, joita voidaan pitää peiteltynä osingonjakona / yksityisottona / henkilöyhtiön voitonjakona
- Tmi:n puolison ja alle 14 v lapsen palkka
- Edustusmenoista puolet
- Rangaistusmaksut
 - Veron viivästyskorot tai veronkorotukset
 - Sakot
- Osakeyhtiön omista osakkeista maksama määrä
- Myytäessä verovapaan käyttöomaisuusosakkeen tappiot

27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

20 Rajanvetotilanteita matkojen vähennyskelpoisuuden osalta



- Kodin ja työpaikan väliset matkat eivät ole vähennyskelpoisia, edes yrittäjillä..
 - Kulujen vähennystä voi hakea omassa henk.koht.verotuksessa
- Opintomatkat vähennyskelpoisia silloin, kun matka on tarpeellinen työtehtävän hoidon kannalta
 - Pl. Tmi-yrittäjä, joka vähentää opintomatkan henk.koht.verotuksessaan
- Palkintomatkat työntekijöille ovat vähennyskelpoisia
- Jos työmatkaan yhdistyy vapaa-ajan matkustamista, vähennyskelpoisuus vain elinkeinotoimintaan kohdistuvasta osuudesta
 - Puolison matkakulut vähennyskelpoisia siltä osin, kun kohdistuvat elinkeinotoimintaan
- Asiakkaiden puolesta maksetuissa matkoissa huomioitava edustusmenojen mahdollisuus
- Matkakuluissa tärkeää dokumentointi
 - Missä käytiin, miksi mentiin, mitä tehtiin ja kenen kanssa
 - Ilman selvitystä ei voi kirjata kirjanpitoon

27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

21 Vapaaehtoiset, verotusperusteiset varaukset



Toimintavaraus EVL 46 a§

- tmi sekä sellainen ay/ky, joissa yhtiömiehenä ainoastaan luonnollisia henkilöitä tai kuolinpesiä
- max. 30 % yrityksen **maksamista** palkoista verovuoden päättymistä edeltäneeltä 12 kuukauden ajalta
- auttaa tasaamaan progressiivista ansiotuloverotusta

Takuuvaraus EVL 47 §

- rakennus-, laivanrakennus- ja metalliteollisuusliikkeille (huom! ei ammatinharjoittajille)
- lain listaus soveltuvista kohteista on tyhjentävä, mm. raennus, silta, laituri, tie, tietyn kokoinen vesialus
- tehdään arvionvaraisesti per hyödyke
- arviosta poikkeava määrä tuloutuu / on myöhemmin vähennyskelpoinen

Hinnanlaskuvaraus EVL 49 §

- vaihto-omaisuus, joka on tilattu sitovalla sopimuksella kiinteään hintaan, mutta jota ei ole tp-päivänä vielä vastaanotettu
- Jos tp-päivän markkinahinta on vähintään 10 % alhaisempi, kuin sopimushinta, voidaan tulevaan arvonlaskuun varautua hinnanlaskuvarauksella
- auttaa hyödyntämään huonosta hankintapäätöksestä tulevaa tappiota nopeammin

27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

22 Jälleenhankintavaraus EVL 43 §



- Lykkää tulon verotusta
 - Tulipalossa tai muussa vahingoittuneen käyttöomaisuuden vahingonkorvausten osalta
 - Toimitilarakennusten tai toimitilaosakkeiden luovutusvoittoa tilanteissa, joissa hankitaan uusi toimitila vanhan tilalle
 - Käytettävä verovuonna tai kahtena seuraavana verovuonna
- Ilman varausta saatu vahingonkorvaus /luovutusvoitto tuloutuisi heti ja uusi hyödyke / toimitila aktivoitaisiin
 - Varauksella netotetaan saatu tulo uutta kulua vasten
- Käytännössä uuden tasearvon muodostavat seuraavat erät yhteenlaskettuna
 - taseessa oleva menojäännös ennen vahinkotapahtumaa / myyntiä
 - Saatu vahingonkorvaus / myyntivoitto (miinusmerkkisenä)
 - Uuden hyödykkeen / toimitilan hankintahinta
- Jos uusi hyödyke / toimitila on otettu käyttöön samana verovuonna kuin korvaus / luovutusvoitto saatu, varaus ei näy tilinpäätöksessä

27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

23 KHO 2006 T 152



Asianajotoimintaa harjoittanut A oli **myynyt 24.5.1999 omistamansa kolmasosan asunto-osakeyhtiön omistamassa rakennuksessa olevan huoneiston hallintaan oikeuttavista osakkeista. A oli 1.12.1999 ostanut puolet kiinteistö-osakeyhtiön omistamassa rakennuksessa olevan huoneiston hallintaan oikeuttavista osakkeista.** Ensin mainittua huoneistoa oli A:n ohella käyttänyt toimitiloinaan myös asianajotoimintaa harjoittanut osakeyhtiö, jossa toimi kaksi asianajajaa. A ja muut tuon huoneiston hallintaan oikeuttavien osakkeiden omistajat olivat tehneet sopimuksen, jossa sovittiin kunkin **kolmen asianajajan käytössä olleesta toimistohuoneesta ja siitä, että muut tilat eli neuvotteluhuone, yhteisen sihteerin huone, arkistotila, pukuhuone ja keittiö olivat yhteiskäytössä.** A oli sopinut jälkimmäisen huoneiston hallintaan oikeuttavien osakkeiden toisen osaomistajan kanssa siitä, että tuo huoneisto oli kokonaan vain A:n asianajotoimiston käytössä A:n maksaessa tästä toiselle osaomistajalle vuokraa.

A oli käyttänyt oman elinkeinotoimintansa toimitiloina jälkimmäistä huoneistoa kokonaisuudessaan ja myös edellistä huoneistoa vähintään siltä osalta, joka vastasi hänen omistusosuuttaan sen hallintaan oikeuttavista osakkeista. Näissä oloissa ja ottaen huomioon elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 43 §:n 2 momentin A:n katsottiin verovuonna luovuttaneen toimitilojen hallintaan oikeuttavat osakkeet ja hankkineen uusien toimitilojen hallintaan oikeuttavat osakkeet siten, että asunto-osakeyhtiön osakkeiden luovutuksesta saatu voitto oli vähennettävissä toimitilan jälleenhankintavarauksena kiinteistöosakeyhtiön osakkeiden hankintamenosta. Verovuosi 1999.

27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

24 KHO 2024:10



A Oy:n omistama elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 12 a §:ssä tarkoitettuun **muuhun omaisuuteen luettu rakennus oli tuhoutunut tulipalossa.** Asiassa oli kysymys siitä, voiko A Oy muodostaa saamansa vakuutuskorvauksen perusteella saman lain 43 §:n 1 momentissa tarkoitetun jälleenhankintavarauksen.

Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 42 a §:n 1 momentissa luetellaan ne mainitun lain pykälät, jotka tulevat noudatettaviksi muun omaisuuden hankintamenon jaksottamisessa. Lainkohdassa ei viitata jälleenhankintavarausta koskevaan 43 §:ään. **Koska elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 43 §:ää ei ole säädetty noudatettavaksi mainitun lain 12 a §:ssä tarkoitetun muun omaisuuden osalta, kuluvan käyttöomaisuuden jälleenhankintavarausta ei voida muodostaa muuhun omaisuuteen luetun omaisuuden tuhoutuessa.** Siten A Oy:llä ei ollut oikeutta tehdä jälleenhankintavarausta.

27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

25 **Tulon jaksottaminen, EVL 19 §**

*Tulo on sen verovuoden tuottoa, jonka aikana se on saatu rahana, saamisena tai muuna rahanarvoisena etuutena. **Merkitykseltään vähäiset** tuloerät saadaan kuitenkin lukea sen verovuoden tuotoksi, jona niiden maksu on saatu.*

*Jos verovelvollinen on tilinpäätöksessään merkinnyt pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta syntyvän tulon tuotoksi kirjanpitolain 5 luvun 4 §:n tai kirjanpitolain 7 a luvun 1 §:ssä tarkoitettujen kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisesti **valmistusasteen perusteella**, edellä tarkoitettu tulo luetaan verovuoden tuotoksi.*



27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

26 **KHO 23.8.2000 Taltio 1696**

*Yhtiö tuotti standardoituja tietokoneohjelmia, jotka asiakas osti jälleenmyyjältä ja asensi tietokoneeseensa. Asiakas sitoutui noudattamaan lisenssisopimuksen yleisiä ehtoja ja sai kaupassa aina sekä tietokoneohjelman että ylläpitopalvelun (help desk ja ohjelman päivitykset). **Ylläpitosisopimukset tehtiin yleensä 12 - 24 kuukauden mittaisiksi.***

*Ylläpitosisopimuksista saatavan korvauksen vastineeksi yhtiön oli 12 - 24 kuukauden ajan toimitettava toistuvasti asiakkaalle uusia ohjelmaversioita sekä ylläpidettävä globaalia, ympärivuorokautista help desk-palvelua. **Ylläpitosisopimus oli irtisanottavissa** ja jäljellä olevat rahat maksettiin tällöin asiakkaalle. Ohjelman myyntihinnasta 50 prosenttia kohdistui itse ohjelmaan ja 50 prosenttia ylläpitopalvelusta syntyviin kustannuksiin.*

*Yhtiö kirjasi ylläpitosisopimuksista etukäteen saadut tulot kirjanpidossa tuotoiksi sitä mukaa kuin palvelusuoritetta luovutettiin. **Vaikka ylläpitosisopimuksista saatu korvaus saatiin etukäteen, tulo muodostui lopulliseksi ja ansaituksi vasta silloin, kun vastaava palvelu oli luovutettu.***

27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

27 Menon jaksottaminen, EVL 22 §

*Meno on sen verovuoden kulu, **jonka aikana sen suorittamisvelvollisuus on syntynyt**, jollei jäljempänä muuta säädetä. Vähäiset menoerät saadaan kuitenkin lukea sen verovuoden kuluksi, jona niiden maksu on tapahtunut.*

Menetys on sen verovuoden kulu, jonka aikana se on todettu, jollei jäljempänä muuta säädetä.



28 Menon aktivointi

- Omaisuutta kerryttämätön meno kirjataan pääasiallisesti sille verovuodelle, jona kulun suorittamisvelvollisuus on syntynyt
 - Maksamaton verovuoteen kohdistuva meno on siirtovelka (tai ostovelka, jos siitä on jo saatu lasku)
 - Pitkävaikutteinen, omaisuutta kerryttämätön, mutta useana tilikautena tuloa tuottava meno kuitenkin aktivoidaan ja vähennetään poistojen kautta verotuksessa
 - Esim. vuokratun liikehuoneiston remontti
- Omaisuutta kerryttävä meno aktivoidaan ja vähennetään poistojen kautta
- Omaisuutta kerryttävä, mutta kulumaton meno aktivoidaan, ei tehdä kuitenkaan poistoja. Esim:
 - Maa- ja vesialueet
 - Osakkeet, myös asunto-osakkeet
 - Taide- ja museoesineet

29 **Poistot**

- EVL 3:30-34§ käsittelee verotuksessa hyväksytyjä poistosäännöksiä, esim:
 - 25 % menojäännöspoistot koneilla, kalustolla ja muuhun niihin verrattavan irtaimen omaisuuden hankintamenosta
 - Ei vaadetta aktivointiin, jos hankinnan **todennäköinen taloudellinen käyttöaika** on enintään 3 vuotta tai kyseessä on pienhankinta (pienhankinta = 1200 € määräraja / hankinta ja max. 3 600 € / tilikausi)
 - Rakennus ja rakennelma poistetaan käyttötarkoituksen mukaan, esim.
 - 7% myymälä-, varasto-, tehdasrakennus
 - 4 % asuin-, toimistorakennus
- Soran- ja hiekanottoaika, louhoksen jne poistot menevät kunakin verovuonna käytetyn ainesosamäärän mukaan
- Huomioita EVL 54 § mukainen kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuus
 - Poistoina ei voi verotuksessa vaatia, mikäli vastaavaa kirjausta ei löydy kirjanpidosta

27.6.2024 ©Taloushallinto Liitto

30 **Mitä KPL sanoo aineellisen omaisuuden hankintamenon jaksottamisesta?**

- KPL 5:5§ mukaan jos hankinta tuottaa tuloa useana tilikautena, hankintameno poistetaan suunnitelman mukaisin (sumu) poistoin vaikutusaikanaan
 - Kirjanpitolaki ei siis määritä pääsäännön mukaan poistajoille rajoituksia
 - Kts. 5:9§ ja 5:11§ liikearvon ja pitkäaikaisten menojen poistoista
- Kilan poistoja koskeva yleisohje (6.10.2007):
pieni kirjanpitovelvollinen saa käyttää EVL-poistoja sumu-poistoinaan kirjanpidossa
 - Huomioitava kuitenkin, ettei oikea ja riittävä kuva saa vääristyä
 - Voidaan käyttää menojäännöstä hyödykekohtaisen poistosuunnitelman sijaan (pl. kiinteistöt)
 - Jos menojäännös on alle 1200 €, saadaan poistaa kerralla
 - Tilikauden aikaisesta hankinnastakin voidaan tehdä täydet poistot
- Huomioi, että jos käytössä korotetut poistot, noudatettava hyödykekohtaista poistosuunnitelmaa

27.6.2024 ©Taloushallinto Liitto

31 Poistoajan määrittely

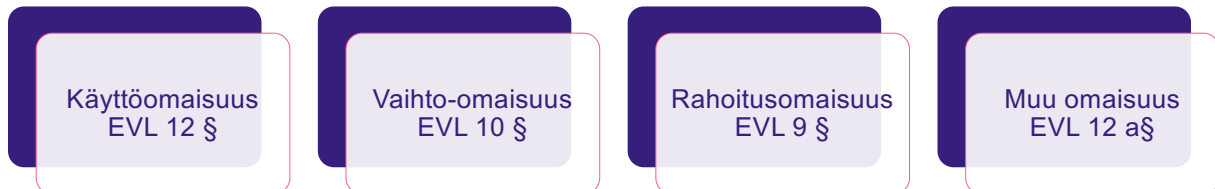


- Hankinnan poistoajan päättää lähtökohtaisesti asiakas
- Kuitenkin usein erityisesti pienissä yrityksissä asiakas tarvitsee tähän apua
 - poistosuunnitelma monesti sama kuin EVL maksimipoistot
- Mikäli kirjanpidossa poisto on pienempi kuin mitä verotuksessa halutaan vähentää, kirjataan kirjanpitoon poistoeroa
 - Verotuksessa ei saa vähentää sellaista poistoa, mitä ei ole kirjanpidossa
- Mikäli kirjanpidossa poisto on isompi mitä verotuksessa voidaan/halutaan vähentää, syntyy hyllypoistoa
 - Hyllypoistoa ei kirjata kirjanpitoon, se on puhtaasti verotuksellinen erä



Eri omaisuuslajit

33 Omaisuuksilajit verotuksessa



Verohallinnon ohjeet:
Eräiden yhteisöjen tulolähdejaon poistaminen
Yhteisön käyttöomaisuusosakkeiden luovutusten verokohtelu
Arvopaperisijoittamisen tulolähde

27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

34 Käyttöomaisuus EVL 12 §

- Elinkeinotoiminnassa **pysyvään käyttöön** tarkoitetut hyödykkeet
- Kuluva käyttöomaisuutta ovat mm.
 - Koneet ja kalusto
 - Rakennukset ja rakennelmat
 - Patentit ja muut luovutettavissa olevat aineettomat oikeudet
 - Soranottoaikat, kaivokset
- Kulumatonta käyttöomaisuutta ovat mm.
 - Maa-alueet, vesialueet
 - Asunto-osakkeet
 - Muut arvopaperit
 - Taide-esineet, museoesineet
- Vain kuluva käyttöomaisuudesta tehdään poistot



27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

35

Käyttöomaisuusosakkeen verovapaa luovutus EVL 6b §



1) verovelvollinen on **omistanut yhtäjaksoisesti vähintään vuoden ajan** ajanjaksona, joka on päättynyt enintään vuotta ennen luovutusta, **vähintään kymmenen prosentin osuuden** luovutettavan yhtiön osakepääomasta ja luovutettavat osakkeet kuuluvat näin omistettuihin osakkeisiin,

2) luovutuksen kohteena oleva yhtiö **ei ole kiinteistö- tai asunto-osakeyhtiö** taikka osakeyhtiö, jonka toiminta tosiasiallisesti käsittää pääasiallisesti kiinteistöjen omistamista tai hallintaa, ja

3) luovutuksen kohteena oleva **yhtiö on kotimainen** tai sellainen yhtiö, jota tarkoitetaan Euroopan yhteisöjen neuvoston eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verotusjärjestelmästä antaman direktiivin 2 artiklassa, taikka yhtiön asuinvaltion ja Suomen välillä on verovuonna voimassa kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskeva sopimus, jota sovelletaan yhtiön jakamaan osinkoon.

27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

36

Hallituksen esityksen (HE 176/2008) määritelmä käyttöomaisuusosakkeesta



”Käyttöomaisuuden kriteeriksi on asetettu, että **hyödykkeen tulee palvella käyttöarvolla verovelvollisen elinkeinotoimintaa**. Pitkäaikaisista sijoituksista käyttöomaisuus eroaa siten, että käyttöomaisuuden hankintameno **kohdistuu verovelvollisen varsinaiseen suoritustuotantoon ja on sen kannalta välttämätön**.

Arvopapereiden on katsottava kuuluvan käyttöomaisuuteen muun muassa silloin, kun verovelvollinen on **hankkinut ne lisätäkseen, turvatakseen tai helpottaakseen suoritteidensa menekkiä taikka tehdäkseen tuotannontekijän hankkimisen edulliseksi tai varmemmaksi**. Käyttöomaisuudeksi on yleensä katsottu muun muassa tytäryhtiöosakkeet silloinkin, kun tytäryhtiö toimii eri toimialalla.”

27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

37

Käyttöomaisuusosakkeen verollinen luovutus EVL 6 b§



- Jos verovapauden kriteerit eivät täyty, käyttöomaisuusosakkeen luovutus on veronalaista
- Tappion vähennysoikeutta on kuitenkin rajoitettu
 - Vähennyskelpoisuus vain muista käyttöomaisuuteen kuuluvien osakkeiden luovutuksesta saaduista veronalaisista luovutusvoitoista verovuonna ja viitenä sitä seuraavana vuonna
- Kiinteistö- tai asunto-osakeyhtiön osakkeiden myynti on aina veronalaista eikä tappioihin liity vähennysoikeuden rajoituksia
 - Koskee myös sellaista osakeyhtiötä, jonka toimintaa on pääasiallisesti omistaa tai hallita kiinteistöjä
- Pääomasijoitustoimintaa harjoittavan yhteisön omistamien käyttöomaisuusosakkeiden luovutus on aina veronalaista (EVL 6.1§)
 - Pääomasijoittajan tunnusmerkistöä:
 - Toimintaa harjoitetaan usein ky:nä, mutta voi olla myös oy
 - Sijoittaa vähemmistöosakkaana varoja noteeraamattomiin yrityksiin, joissa näkee potentiaalia arvonnousulle
 - Pyrkii kehittämään ja kasvattamaan omistamiaan yhtiöitä
 - Ei ole pysyvä omistaja, vaan hakee voittoa myymällä omistuksiaan

27.6.2024 ©TaloushallintoLiitto

38

KHO 2012:74



A Oy oli myynyt omistamansa 12,6 prosentin osuuden C Oy:n osakkeista. A Oy:n hallituksen puheenjohtaja ja pääosakas B oli toiminut C Oy:ssä konsulttina ja hallituksen jäsenenä.

A Oy:n liikevaihto muodostui pörssiosakkeiden myynnistä kertyneistä noin 325 000 euron tuloista ja C Oy:n maksamista 8 000 euron konsulttitoiminnan palkkioista.

*A Oy:n ja C Oy:n välillä ei katsottu vallitsevan B:n hallitus- ja konsulttityöskentelyn perusteella sellaista **toiminnallista yhteyttä**, jonka perusteella A Oy:n myymät C Oy:n osakkeet olisivat olleet A Oy:n käyttöomaisuutta, vaan ne olivat A Oy:n liiketoimintaan kuulumatonta omaisuutta.*

27.6.2024 ©TaloushallintoLiitto

39 **KHO 2019:61**

A Oy oli pääosin kustannuslalla toimineen A-konsernin emoyhtiö. Yhtiö oli verovuonna 2014 myynyt vuodesta 1986 omistamansa noin 27 prosentin omistusosuuden B Oy:n osakekannasta. B Oy oli harjoittanut messutoimintaa. Osakkeiden hankkimisen tarkoituksena oli ollut A Oy:n kotimaakunnan elinkeinoelämän tukeminen. Lisäksi osakkeiden hankkiminen oli liittynyt tytäryhtiöiden liiketoiminnan edistämiseen erityisesti B Oy:n järjestämien kustannusalan messujen yhteydessä.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että **osakkeet olivat pääasiallisesti palvelleet yhtiön elinkeinotoimintaa välillisesti edistävää tarkoitusta**. Ne oli siten tullut lukea yhtiön elinkeinotoiminnan tulolähteeseen. Koska A Oy:n ja B Oy:n välillä oli vallinnut toiminnallinen ja hallinnollinen yhteys, osakkeita oli pidettävä elinkeinotoiminnan käyttöomaisuutena. Osakkeiden luovutushinta oli A Oy:n verovapaata tuloa.

27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

40 **KVL 63/2004**

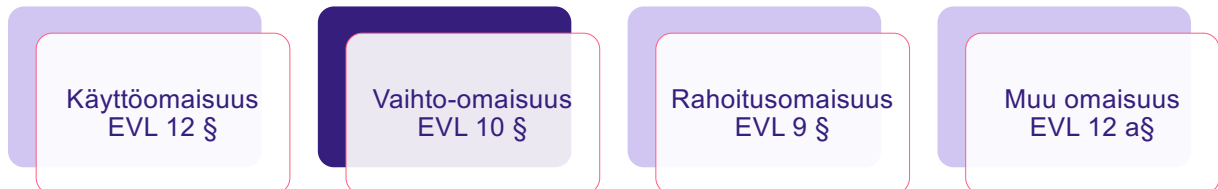
A Oy oli konserniin kuuluva energiayhtiö, joka tuotti sähkö- ja lämpöenergiaa osakkailleen. Yhtiö oli vuoteen 2003 saakka harjoittanut elinkeinotoimintaa useiden vuosien ajan.

A Oy oli asetettu selvitystilaan marraskuussa 2003. Joulukuussa 2003 A Oy oli myynyt omistamansa koneet ja laitteet, vaihto-omaisuuden, omistamansa osakkeet sekä muun omaisuuden. Myynnin jälkeen A Oy:n omistuksessa ei ollut juuri muuta kuin kiinteistö ja rahavaraja.

Kun otettiin huomioon selvitystilan alkamisesta kulunut lyhyehkö aika, **ei liiketoiminnan lopettamiseen liittyvien realisointitoimenpiteiden katsottu muuttaneen yhtiön toiminnan tosiasiallista luonnetta kiinteistöjen omistamiseksi tai hallinnaksi**. Näissä olosuhteissa A Oy:tä ei ollut pidettävä sellaisena elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 6 b §:n 2 momentissa 2 kohdassa (30.7.2004/717) tarkoitettuna yhtiönä, jonka toiminta tosiasiallisesti käsittää pääasiallisesti kiinteistöjen omistamista tai hallintaa.

27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

41 Omaisuuslajit verotuksessa



42 Vaihto-omaisuus EVL 10 §

- Vaihto-omaisuutta ovat elinkeinotoiminnassa sellaisenaan tai jalostettuina edelleen luovutettaviksi tarkoitetut hyödykkeet ja tarveaineet (raaka-aineet)
- Vaihto-omaisuuden luovutus on veronalaista, ei tappioiden vähennysoikeuden rajoituksia
- Arvopaperikaupassa myytävät hyödykkeet voidaan lukea vaihto-omaisuuteen, jos aiemmin kerrotut elinkeinotoiminnan tunnusmerkit täyttyvät
- Luovutushetki noudattaa samoja suoriteperiaatteita kuin kirjanpitolain (EVL 13 §)
 - Tavarain fyysinen liike ratkaisevassa asemassa
 - Tavara voi tulla luovutetuksi myös kauppaehdoin tavarain ollessa vielä matkalla
- Varaston arvostus fifo, ellei verovelvollinen muuta näytä ja vaadi (EVL 14 §)

43 KHO 2017:44



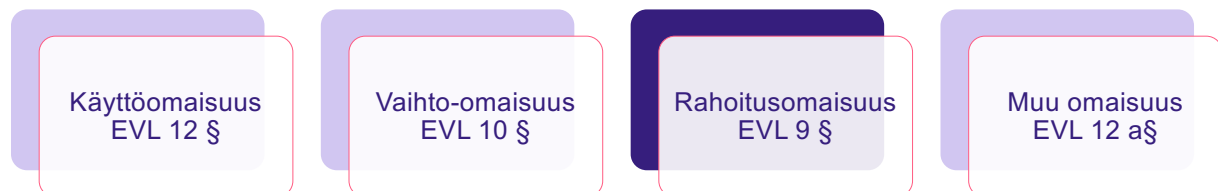
A Oy oli käynnistänyt ja kehittänyt tuulivoimahankkeita. A Oy:llä itsellään ei ole ollut hankkeiden rakennus- ja toteuttamisvaiheissa tarvittavia pääomia, vaan yhtiön tarkoituksena on ollut, että kuhunkin hankkeeseen saadaan jossain vaiheessa mukaan ulkopuolinen kumppani, jonka asiantuntemuksella ja rahoituksella hanketta voidaan viedä eteenpäin rakennus- ja tuotantovaiheeseen.

A Oy oli vuosina 2012–2014 perustanut X Oy:n, Y Oy:n ja kuusi muuta hankekehitysyhtiötä. A Oy oli syksyllä 2014 myynyt X Oy:n ja Y Oy:n osakekannat. Kahden tytäryhtiön kehityshankkeet olivat toistaiseksi keskeytyneet. Lisäksi yksi A Oy:n omistama hankekehitysyhtiö oli myynyt liiketoimintansa joulukuussa 2014.

A Oy:n katsottiin perustaneen X Oy:n ja Y Oy:n, jotta **yhtiö voisi myydä uusiutuviin energialähteisiin perustuvia osakeyhtiöiden muodossa harjoitettuja hankkeita. X Oy:n ja Y Oy:n osakkeet olivat siten olleet A Oy:n vaihto-omaisuutta.** Osakkeiden omaisuuslajia A Oy:n verotuksessa ei ollut arvioitava toisin sen tähden, että A Oy:n toimitusjohtaja ja muut yhtiön johtoon kuuluvat henkilöt toimivat hankekehitysyhtiöiden hallinnossa. A Oy:n osakkeista saamat luovutushinnat olivat sen veronalaisia tuloja.

27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

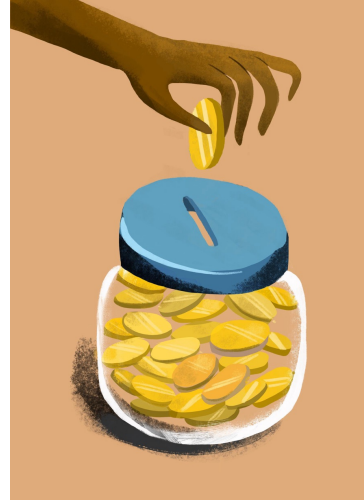
44 Omaisuuslajit verotuksessa



27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

45 **Rahoitusomaisuus EVL 9 §**

- Rahoitusomaisuutta ovat rahat, saamiset ja muut rahoitusvarat
 - Huomioi, että kirjanpidossa virtuaalivaluutta ei voi olla rahoissa ja pankkisaamisissa, vaan se on joko rahoitusarvopaperi tai vaihto-omaisuutta (KILA 2012/1895)
- Rahoitusomaisuuden luovutukset ovat veronalaisia ja tappioilla ei ole vähennysoikeuden rajoituksia
- Tunnusmerkistöä
 - Helposti rahaksi muutettavaa omaisuutta, ellei ole jo euroina
 - Lyhytaikainen omistus, sijoitukset vain väliaikainen tapa säilyttää rahavaroja
 - Käytetään liiketoiminnan rahoittamiseen

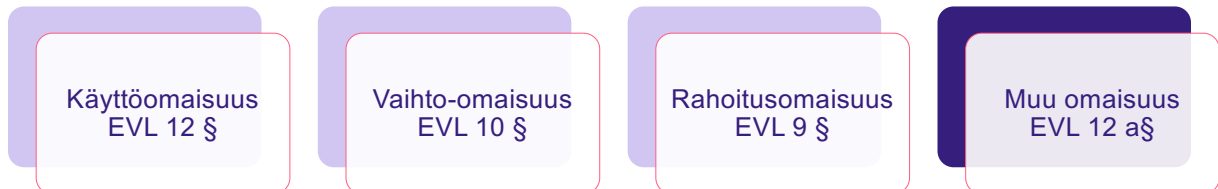
46 **KHO 2013:69**

*Maansiirtoalan liiketoimintaa harjoittava yhtiö oli sijoittanut **elinkeinotoiminnassa syntyneitä varoja** sijoitusrahastojen rahasto-osuuksiin.*

*Yhtiön esittämän selvityksen mukaan sijoitusten oli **tarkoituksena puskurina taloudellisesti huonompien aikojen varalle ja tulevia investointitarpeita varten**, joihin tarkoituksiin rahasto-osuudet myymällä saadut varat oli sittemmin myös käytetty.*

*Rahasto-osuuksien **omistusaika oli vaihdellut noin 1,5 vuodesta kolmeen vuoteen.***

Näissä oloissa ja koska sijoitusrahasto-osuuksiin sijoitetut varat eivät olleet suhteettoman suuria yhtiön liiketoimintaan nähden, rahasto-osuuksia oli pidettävä yhtiön liiketoiminnan rahoitusomaisuutena. Yhtiöllä oli oikeus vähentää rahasto-osuuksien myynnistä aiheutunut luovutustappio elinkeinotoiminnan tulolähteen menona

47 **Omaisuuksilajit verotuksessa**48 **Muu omaisuus EVL 12 a§**

- Muuta omaisuutta ovat EVL-yhteisön toimintaan kuuluvat varat, joita ei ole luettava elinkeinotoiminnan rahoitus-, vaihto-, sijoitus- tai käyttöomaisuuteen
- EVL-yhteisö = yhteisö, jolla ei voi olla 2020 uudistuksen jälkeen enää muuta tulolähdettä kuin EVL
 - Osakeyhtiöt, osuuskunnat
 - Jos oy harjoittaa maataloutta, se verotetaan kuitenkin MVL mukaan
- Tmi:llä ja ay/ky:llä ei voi olla muun omaisuuden omaisuuslajeja lainkaan
 - Näissä pohdintana edelleen tulon verotus EVL/TVL-jaon mukaan, kuten osakeyhtiöissäkin oli ennen vuoden 2020 uudistusta
- Muun omaisuuden luovutusvoitot ovat veronalaisia, tappion vähennysoikeudessa rajoituksia

49 **Pohdi: miten muun omaisuuden tappion vähennysoikeutta on rajoitettu?**

Tutustu Verohallinnon ohjeeseen Eräiden yhteisöjen tulolähdejaon poistaminen.

Miten erilaisia omistuksia ja niiden myyntiin liittyviä luovutustappioita verotetaan? Mistä lain kohdista säädökset tulevat? Oletko työssäsi törmännyt näihin kysymyksiin?



50

Laita tallenne
pauselle ja tee
tehtävä.

Tehtävän vastaus
näytetään
seuraavaksi.

52 Muu omaisuuden luovutustappiot EVL 8 a§

*Muuhun omaisuuteen kuuluvan, muun kuin 6 b §:n 2 momentin 2 kohdassa tarkoitetun **yhtiön osakkeen ja avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön yhtiöosuuden** luovutuksesta syntynyt tappio on vähennyskelpoinen vain muun omaisuuden luovutuksesta syntyneistä veronalaisista voitoista verovuonna ja viitenä seuraavana verovuonna.*



53 **Muun omaisuuden luovutustappiot**



Kiinteistöt ja asunto-osakkeet

- Koskee myös yhtiöitä, joiden pääasiallinen tarkoitus hallinnoida kiinteistöjä
- Ei tappion vähennysoikeuden rajoituksia

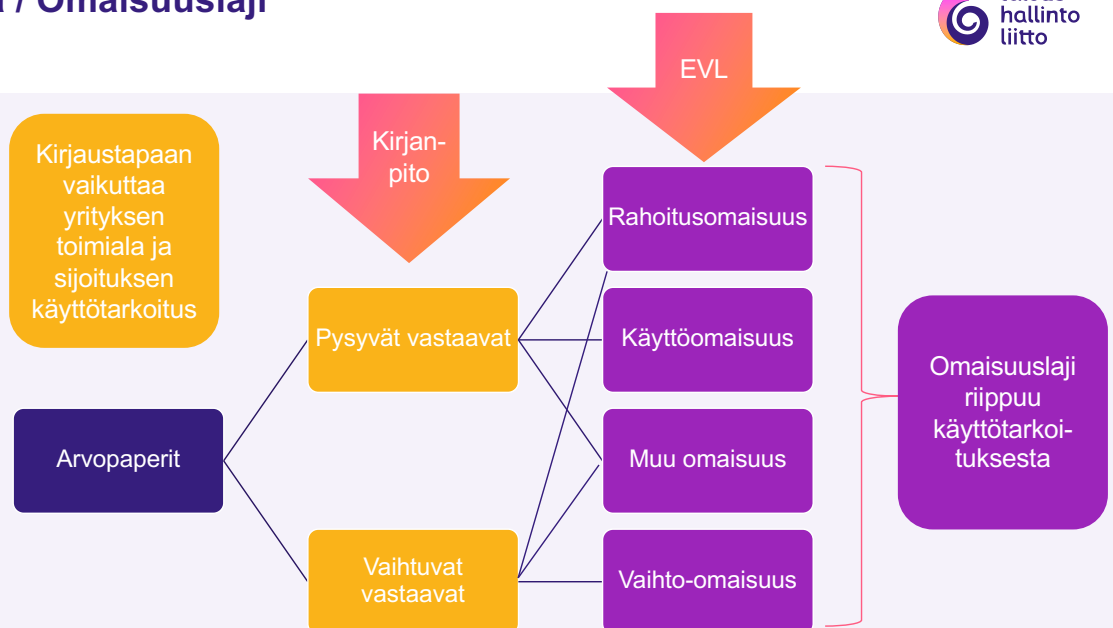
Osakkeet ja yhtiöosuudet (ay/ky)

- Tappiot vähennettävissä vain muun omaisuuden luovutusvoitoista verovuonna ja seuraavana viitenä verovuotena
- Miten pitää yllä tietoa vähentämättömästä tappiosta?

Muut omistukset

- Esim. rahastot, ETF-rahastot, warrantit, termiinit, optiot, joukkovelkakirjalainat
- Ei tappion vähennysoikeuden rajoituksia
- Pl. ky-muotoiset pääomarahastot

54 **Tase-erä / Omaisuuslaji**



55 **Omaisuuslajisiirrot EVL 51 §**

- Hankitun omaisuuden käyttötarkoitus voi matkan varrella muuttua
 - Esim. Alun perin pienimuotoinen sijoitustoiminta voi kasvaa elinkeinotoiminnaksi
- Omaisuuslajisiirto = omistus vaihtaa paikkaa omaisuuslajeista toiseen verotuksessa
- Siirtoarvo määräytyy omaisuuslajeittain
 - rahoitus- ja vaihto-omaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi katsotaan alkuperäinen hankintameno tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta
 - Markkinahinnan alenema realisoituu tappioksi, arvonnousu ei realisoidu
 - Käyttöomaisuuden ja muun omaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi katsotaan hankintamenon verotuksessa poistamatta oleva osa
 - Markkinahinnan alenema tai arvonnousu eivät realisoidu

27.6.2024 ©Taloushallinto

56 **Yhteenveto omaisuuslajeista**

1. Muista, että kirjanpidon tili ei määritä omaisuuslajin verotuksellista käsittelyä
2. Hankitun omaisuuden käyttötarkoituksen tietää vain asiakas
 - Kirjanpitäjä ei saa tehdä päätöksiä itsenäisesti!
 - Käy asiakkaan kanssa läpi eri omaisuuslajit ja niihin liittyvät verotukselliset erityispiirteet
 - Dokumentoi käydyt keskustelut
 - Päätösasiakirjat osaksi kirjausketjua
3. Ennen isoja kauppoja voi olla järkevää hakea Verohallinnolta ennakkoratkaisu verotuksellisen aseman selvittämiseksi



27.6.2024 ©Taloushallinto



Konserniverotus

27.6.2024 ©Taloushallinto

58 Konserniverotus



- Entiteettiperiaatteen mukaan jokaista konserniin kuuluvaa yhtiötä verotetaan itsenäisenä verovelvollisena
 - Jokaisen konserniyhtiön tulos lasketaan ja verotetaan erikseen
 - eri yhtiöiden voittoja ja tappioita ei voi netottaa keskenään
 - Konsernisuhteella saattaa olla kuitenkin välillisiä vaikutuksia yksittäisen osakeyhtiön verotukseen
 - Esim. Käyttöomaisuusosakkeen luovutuksen verovapauden tarkastelu
- Konsernin kokonaisverorasitus voi muodostua raskaammaksi verrattuna siihen, että toimintaa harjoitettaisiin yhtenä yhtiönä
 - Kilpailuneutraliteetin takia on säädetty laki konserniavustuksesta verotuksessa
- Konserniyhtiöiden välisen kaupankäynnin hintoja säädelään siirtohinnoittelusäännöksiin
 - Kunkin yhtiön tulee näyttää verotuksellisesti "oikeaa" voittoa

27.6.2024 ©Taloushallinto

Konserni- avustus

Siirto- hinnoittelu

60 Konserniavustus

- Konserniavustuksen käyttöä säätelee Laki konserniavustuksesta verotuksessa (KonsAvL)
- Konserniavustus **ei ole**
 - Pääomasijoitus
 - Vastiketta mistään tavarasta tai palvelusta
- Antajan ja saajan tulee lähtökohtaisesti olla kotimaisia osakeyhtiöitä, joita verotetaan EVL mukaan
 - Antajan tulo ei haluta valuvan pois Suomen verotusoikeuden piiristä
 - Jos kuitenkin ulkomainen yhteisö on yleisesti verovelvollinen Suomessa, voidaan lakia soveltaa
 - MVL-toimintaa harjoittava oy ei voi soveltaa konserniavustuslakia
- Aiemmin vaatimuksena oli liiketoiminnan harjoittaminen
 - 2020 tulolähdejaon muutoksen myötä vaade tästä poistunut

61 **Omistussuhde**

- Omistussuhteen pitää olla vahva, emoyhtiön tulee omistaa vähintään 90 % tyttärestä
 - Omistusosuus suoraan tai välillisesti tytäryhtiöiden kautta
 - Tytärten kautta omistusta tarkastellessa sama 90 % omistusvaade
 - Huomioi, että
 - Yritykset voivat olla konsernisuhteessa ilman, että konserniavusta voi hyödyntää
 - Konserniavustuksessa tarkastellaan poikkeuksellisesti omistamista, ei äänimäärää
- Konsernisuhteen tulee kestää antajan ja saajan välillä koko verovuoden
 - Tilikausi tai niitä tilikausia, jotka ovat kalenterivuoden aikana päättyneet
 - Kesken tilikauden hankittuun uuteen tyttäreeseen ei voida soveltaa konserniavustusta hankintavuonna
 - Kuitenkin emoyhtiön perustamaan uuteen tyttäreeseen voidaan soveltaa konserniavustusta heti Kaupparekisteriin merkitsemisen jälkeen (KHO 1995 B 508)
- Konserniavustusta voi antaa konsernin sisällä vapaasti
 - Emolta tyttäreelle
 - Tyttäreltä emolle
 - Tytär tyttäreelle

27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

62 **Verotus**

- Maksajalleen verovähennyskelpoinen meno ja saajalleen veronalainen tulo
 - Edellyttää yhtiön hallituksen päätöstä
 - Päätös tehtävä ennen sen tilikauden päättymistä, jolle konserniavustuksen halutaan kohdistuvan
 - Ei edellytä rahan siirtymistä ennen tilinpäätöstä
- Konserniavustus ei saa synnyttää tappiota antajansa verotukseen
 - Saaja voi vähentää aiemmat vahvistetut tappionsa konserniavustuksesta syntyvää voittoa vastaan
 - Jos tappioiden vähennysoikeus on menetetty omistajavaihdoksen takia, pitää yhtiön hakea verovuosikohtaista lupaa vanhojen tappioiden hyödyntämiseen saatua konserniavustusta vasten
- Käsiteltävä myös kirjanpidollisesti vastaavalla tavalla molemmissa yhtiöissä
 - Tilikausien oltava samat
 - Annettu avustus kirjataan kuluksi (Liikekirjuriassa tili 9890) & siirtovelaksi
 - Saatu avustus kirjataan saajalle tuotoksi (Liikekirjuriassa tili 9880) & siirtosaamiseksi

27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

Konserni- avustus

Siirto- hinnoittelu

64 Siirtohinnoittelu

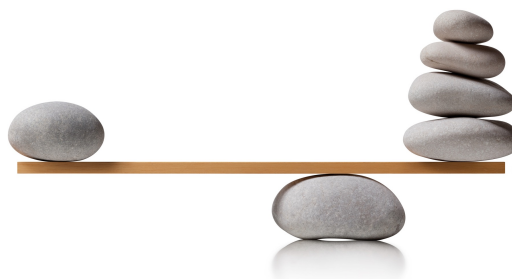
- Siirtohinnoittelu = samaan konserniin kuuluvien yhtiöiden välisten liiketoimien hinnoittelu
 - Hinnoittelu vaikuttaa yksittäisen verovelvollisen verotettavan tulon tai tappion määrään
 - Fiskaalisista syistä halutaan varmistaa, että hinnoittelu noudattaa markkinalähtöisyyttä
 - Veroviranomaisella oikeus tehdä siirtohinnoitteluoikaisu
- Arvioinnin kohteena ovat lähtökohtaisesti kaikki konserniyhtiöiden väliset liiketoimet
 - Tavaroiden ja palvelujen kauppa
 - Korvaus aineettoman omaisuuden hyödyntämisestä
 - Rahoitus
- Kansainvälinen ulottuvuus
 - Mihin valtioon kansainvälisen konsernin tulot ja menot kertyvät
 - Missä valtiossa verotettavaa tuloa voidaan verottaa
 - Maiden välisissä verosopimuksissa otettu kantaa näihin kysymyksiin
- Verohallinnon ohjeet kootusti:
<https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/yritystoiminta/siirtohinnoittelu/>

65 **Siirtohinnoitteluosasto VML 31 §**

*Jos verovelvollisen ja häneen etuyhteydessä olevan osapuolen välisessä liiketoimessa on sovittu ehdoista tai määrätty ehtoja, jotka **poikkeavat siitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu,***

*ja verovelvollisen elinkeinotoiminnan tai muun toiminnan **verotettava tulo on tämän johdosta jäänyt pienemmäksi tai tappio on muodostunut suuremmaksi** kuin se muutoin olisi ollut,*

lisätään tuloon määrä, joka olisi kertynyt ehtojen vastatessa sitä, mitä toisistaan riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu.



27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

66 **Siirtohinnoitteludokumentointi****TIEDOT KONSERNISTA**

- 1) organisaatorakenne;
- 2) kuvaus liiketoiminnasta;
- 3) kuvaus aineettomaan omaisuuteen liittyvästä toiminnasta;
- 4) kuvaus rahoitustoiminnasta;
- 5) tilinpäätös tai sen puuttuessa vastaavat olemassa olevat tiedot;
- 6) tiedot rajat ylittävää tulon allokointia koskevista verotuksen ennakkolisistä kannanotoista ja sopimuksista.

Dokumentointivaade koskee vain VML 14 a § mukaisia suuryrityksiä

TIEDOT VEROVELVOLLISESTA

- 1) organisaatio- ja hallintorakenteen kuvaus;
- 2) tiedot liiketoiminnasta;
- 3) kuvaus etuyhteyssuhteista;
- 4) tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
- 5) toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
- 6) vertailuarviointi ja käytettävissä oleva tieto vertailukohteista;
- 7) kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta;
- 8) tilinpäätös tai sen puuttuessa vastaavat olemassa olevat tiedot;
- 9) sellaiset verovelvollisen etuyhteyssuhteissa tekemiä liiketoimia koskevat verotuksen ennakkolliset kannanotot ja sopimukset, joita Suomi ei ole antanut tai joissa Suomi ei ole sopimusosapuolena.

27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

67

Oikeustapauksia tutustuttavaksi



KHO 2014:33
vertailtavat
liiketapahtumat

KHO 2020:34
Tappiollisen
toiminnan
vaikutus
siirtohinnoit-
teludokumen-
tointiin

KHO 2021:66
rahoitus-
liiketoimien
markkina-
ehtoisuus

27.6.2024 ©Taloushallinto liitto



Veroilmoituksen viiveet ja arvioverotus

27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

69 Syitä myöhästymiseen



ASIAKAS:

Merkittävät puutteet aineiston toimituksessa, jonka johdosta veroilmoitusta tai tilinpäätöstä ei voi laatia

- Tositteet
- Sopimukset
- Vastuut ja velat
- Saldotodistukset
- Inventaarilistat
- Muut tilinpäätöksen kannalta olennaiset tiedot

Huomioitava aina ulkopuolisen lukijan mahdollisuus saada riittävä informaatio tilinpäätöksestä

27.6.2024 ©Taloushallintoliitto

70 Syitä myöhästymiseen



LAATIJA:

Äkillinen, pitkäkestoinen sairastuminen tai liiallinen työkuorma.

- Ennakoi hyvällä aikataulutuksella, jossa tilaa yllätyksille
- Varmenna riittävät varahenkilöjärjestelyt
- Ylläpidä työhjeita tuuraajaa varten
- Tee kuukausittaiset jaksotukset ja täsmäytykset esim. hyödyntämällä tase-erittelyjä
- Kerää materiaalia asiakkaalta ja ylläpidä listaa tilinpäätöksessä huomioitavista asioista jo tilikauden aikana
- Pohdi, onko ns. sotkuppetteriasiakkuuksista enemmän hyötyä vai haittaa ja tarvittaessa laita luuta viuhmaan
- Tarvittaessa hae riittävän ajoissa lisäaikaa veroilmoituksen jättämiselle

27.6.2024 ©Taloushallintoliitto

71 **Mitä tehdä, jos asiakas...**

- Kertakaikkisesti ei vaan toimita tarvittavia aineistoja?
- Haluaa yritykselle kirjattavan kuluksi kaikkea maan ja taivaan väliltä?
- Vaatii, että tilinpäätös pitää laatia hänen haluamallaan tavalla puutteista huolimatta ja lupaa kantaa kirjauksista vastuun?
- Hallitus on erimielinen tilinpäätöksen oikeellisuudesta eikä allekirjoita tilinpäätöstä?
- On hävinnyt taivaan tuuliin?
- On sairastunut vakavasti tai muusta syystä ei ole toimintakykyinen?

Lukuvinkki:

<https://tilisanomat.fi/yritysjuridiikka/kirjanpitaja-asiiantuntijana-ja-siihen-liittyvia-vastuukysymyksiä>

<https://tilisanomat.fi/palkka-ja-henkilostohallinto/kirjanpitajan-rooli-muuttu-muuttuvatko-vastuun-rajat>

27.6.2024 ©Taloushallinto liitto



**Muista
asiiantuntija-
vastuu**

27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

73 **Veroilmoituksen aikarajat**

- Eräpäivät vaihtelevat yhtiömuodoittain ja verovuositain
 - Lain verotusmenettelystä (VML) 8 § mukaan Verohallinto antaa tarkemmat määräykset veroilmoituksen yhtiömuotokohtaisesta antamisajankohdasta
 - Päivämäärät löytyvät Verohallinnon päätös veroilmoituksen ja kiinteistötietojen ilmoituksen antamisesta -nimiseltä päätösjulkaisulta
- Oy:n tulee jättää veroilmoitus 4 kuukauden sisällä tilinpäätöksestä
- Tmi ja ay/ky verovuotena ovat ne tilikaudet, jotka ovat kalenterivuotena päättyneet
 - Lähtökohtaisesti tilikausi on kalenterivuosi, murretut tilikaudet mahdollisia
 - Murretut tilikaudet voivat aiheuttaa sekaannusta. Esimerkiksi avoimen yhtiön tilikauden päättyessä 31.1.2023, veroilmoitus annetaan vasta 2.4.2024 mennessä
 - Ilmoitusta ei pääse antamaan 2023 puolella lainkaan, haasteellista jos asiakassuhde päättyy tai yritystoiminta kokonaan lakkaa

27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

74 **Veroilmoituksen aikarajat**

Verovelvollisella on mahdollisuus hakea jatkoaikaa veroilmoituksen jättöajalleen

Hakemus täytetään OmaVerossa ennen kuin ilmoituspäivä on mennyt umpeen
Kokemukset siitä, kuinka herkästi jatkoaikaa myönnetään milläkin perusteella vaihtelevat
Mikäli jatkoaika myönnetään, on se tyypillisesti muutamia viikkoja



Verotuksen päättymisajankohta on yksilöllinen

Merkitty verotuspäätökseen
Verotus päättyy kuitenkin viimeistään 10 kuukautta tilikauden viimeisen kalenterikuukauden päättymisen jälkeen



Jäännösveron eräpäivä on verotuksen päättymiskuukautta seuraavan toisen kuukauden 2. päivä

27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

75 **Myöhästymismaksut**

- Mikäli veroilmoitus annetaan myöhässä, mutta kuitenkin ennen verovelvollisen verotuksen päättymistä, Verohallinto määrää verovelvolliselle veronkorotuksen sijasta myöhästymismaksun
 - Sama pätee myös tilanteessa, jossa verovelvollinen oma-aloitteisesti korjaa puutteellisen tai virheellisen veroilmoituksen ennen verotuksen päättymistä
 - Ei kuitenkaan pääsääntöisesti määrätä, mikäli verovelvollinen on jättänyt veroilmoituksessaan ilmoittamatta tiedon vähennyksestä tai jokin muun verotuksessa verovelvollisen hyväksi vaikuttavan tiedon.
- Seuraamusmaksun määrä on liikkeen- ja ammatinharjoittajalle 50 euroa ja muille yhtiömuodoille 100 euroa.
 - VML 33 § mukaan myöhästymismaksu jätetään määräämättä, jos veroilmoituksen antaminen on viivästynyt verovelvollisesta riippumattomasta syystä, laiminlyönti on vähäinen tai laiminlyönnille on pätevä syy tai muu erityinen syy
 - Pätevänä syynä voidaan pitää esimerkiksi äkillistä sairautta tai muuta ylivoimaista estettä
 - Työkiireitä tai lomaa ei ole katsottu päteväksi syyksi

27.6.2024 ©Taloushallinto

76 **Myöhästymismaksut**

- Myöhästymismaksua ei saa vähentää tuloverotuksessa
- Mikäli yhtiössä on käynnissä verotarkastus ja sen aikana havaitaan virheitä tai puutteita veroilmoituksella, katsotaan veroilmoituksen korjauksen olevan viranomaislähtöistä, vaikka korjaus tehtäisiin ennen verotuksen päättymistä
 - Tällöin määrätään veronkorotus
- Myös osa pääveroilmoituksen liitelomakkeista katsotaan veroilmoitukseksi
 - Esim. liitelomakkeella 7A annettava erittely yhteisön henkilökohtaisen tulolähteen tuloksesta katsotaan veroilmoitukseksi
 - Esim. liitelomake 62 eli erittely varauksista, arvonmuutoksista ja kuluvan käyttöomaisuuden poistoista ei katsota veroilmoitukseksi
 - Tarkempia tietoja aiheesta löytyy Verohallinnon syventävästä ohjeesta Seuraamusmaksut tuloverotuksessa

27.6.2024 ©Taloushallinto

77 **Veronkorotus ja arvioverotus**

- Mikäli veroilmoitus annetaan niin myöhään, että yhtiön verotus on jo päättynyt, määrätään tästä veronkorotus
 - Käytännössä tällaisessa tilanteessa verotus on toimitettu arvioverotuksella, jota voidaan kuitenkin oikaista antamalla veroilmoitus
 - Tällöin Verohallinto kumoaa aiemman arvioverotuksen ja toimittaa verotuksen annettujen tietojen pohjalta
 - Aiemmin arvioverotuksen pohjalta laskettu veronkorotus kumoutuu ja veronkorotus määräytyy uudelleen lasketun tulon pohjalta.
- Toisinaan veroilmoitusta on tarpeen jälkikäteen korjata ja korjaustoimenpide saattaa laukaista veronkorotuksen
- Veronkorotussäätelyn lähtökohtana on, että veronkorotuksen määrä perustuu laiminlyönnin taloudelliseen vakavuuteen
 - Näin ollen esimerkiksi tahaton inhimillinen virhe ei oikeuta sanktion keventämiseen

27.6.2024 ©Taloushallinto Liitto

78 **Veronkorotus ja arvioverotus**

- Veronkorotus määrätään lisääntyneen tulon tai veron pohjalta
 - VML 32 a§ säätelee lisättyyn tuloon ja VML 32 b§ lisääntyneen veroon sovellettavista veronkorotusprosentteista
 - Prosentit ovat samat kaikille yhtiömuodoille
 - Veronkorotuksille ei ole määritelty euromääristä kattoa
 - Mikäli verovelvollinen korjaa oma-aloitteisesti aiempaa veroilmoitustaan verotuksen päättymisen jälkeen oikaisuvaatimuksen kautta, on veronkorotus alhaisempi
- Laskentapohjana käytetään kuitenkin lisääntyneen veron määrää, jos verovelvollisen tuloon ei tehdä lisäystä
 - Näin voi olla lähinnä silloin, kun verovelvolliselta evätään aiheeton verosta tehtävä vähennys, tai tulo on ilmoitettu vääränä tulolajina
 - Esimerkiksi henkilöverotuksessa aiheeton kotitalousvähennys tai pääomatulona ilmoitettu ansiotulo johtaisivat veronkorotuksen laskentaan lisääntyneen veron määrästä.

27.6.2024 ©Taloushallinto Liitto

79

Perustaso	2 % lisäystä tulosta 10 % lisääntyneestä verosta	<ul style="list-style-type: none"> oletustaso, jota sovelletaan, jos korottavia tai alentavia seikkoja ei ole
Korotettu veronkorotus	3–10 % lisäystä tulosta 15–50 % lisääntyneestä verosta	<ul style="list-style-type: none"> laiminlyönti on toistuvaa tai verovelvollisen toiminta osoittaa ilmeistä piittaamattomuutta verotusta koskevista velvoitteista
Arvioverotus	5 % lisäystä tulosta 25 % lisääntyneestä verosta	<ul style="list-style-type: none"> verotus toimitetaan arvioimalla
Alennettu veronkorotus	1 % lisäystä tulosta 5 % lisääntyneestä verosta	<ul style="list-style-type: none"> asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä perustason mukainen veronkorotus on muusta erityisestä syystä kohtuuton tietyt ulkomaantulot
Oma-aloitteinen korjaaminen	0,5 % lisäystä tulosta 2 % lisääntyneestä verosta	<ul style="list-style-type: none"> verovelvollinen vaatii oma-aloitteisesti virheen korjaamista verotuksen päättymisen jälkeen
Vähimmäis-korotus	75 euroa (luonnollinen henkilö ja kuolinpesä) 150 euroa (muut)	<ul style="list-style-type: none"> veronkorotuksen vähimmäismäärä ilmoittamisvelvollisuus on laiminlyöty, mutta tuloon ei tehdä lisäystä tai vero ei lisäännä
Euromääräinen veronkorotus	Enintään 25 000 euroa	<ul style="list-style-type: none"> siirtohinnoitteludokumentointiin ja maakohtaiseen raporttiin liittyvät laiminlyönnit aiheeton ulkomaanveron vähennysvaatimus
Veronkorotusta ei määrätä		<ul style="list-style-type: none"> vähäinen laiminlyönti pätevä syy alennetun veronkorotuksen määrääminen on olosuhteet huomioon ottaen kohtuutonta

Lähde: Verohallinnon ohje Seuraamusmaksut tuloverotuksesta

27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

80

Oikaisuvaatimus

- Oikaisuvaatimuksen voi tehdä OmaVerossa
- Tulee tehdä viimeistään kolmen vuoden kuluessa verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta
 - Esimerkiksi verovuoden 2022 oikaisuvaatimus pitää olla perillä viimeistään 31.12.2025
- Oikaisuvaatimusten käsittelyaika on usein pitkäaikoinen
- Oikaisuvaatimusten laatiminen ei keskeytä aiemmin maksuunpantujen verojen erääntymistä
 - Tarvittaessa veroihin voi hakea maksujärjestelyä tai veron ulosoton kieltoa.



27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

81 **Kotiläksyksi**

- Lue tenttikirjasta ainakin kappaleet
 - Veron kiertäminen
 - Peitelty osinko
 - Kiinteistöverotus
- Tutustu Verohallinnon ohjeisiin:
 - Eräiden yhteisöjen tulolähdejaon poistaminen
 - Yhteisön käyttöomaisuusosakkeiden luovutusten verokohtelu
 - Arvopaperisijoittamisen tulolähde
- Lue artikkelit / asiantuntija vastaa –palstan kysymykset:
 - <https://tilisanomat.fi/kirjanpito/miten-tilinpaatos-ja-veroilmoitus-eroavat-toisistaan>
 - <https://tilisanomat.fi/kirjanpito/arvopapereiden-arvonalentuminen-kirjanpidossa-ja-verotuksessa>
 - <https://tilisanomat.fi/asiantuntija-vastaa/kysy-verotuksesta/osakkeet-rahoitus-tai-vaihto-omaisuutena-vai-muun-omaisuuden-omaisuuslajina-osakeyhtion-verotuksessa>
 - <https://tilisanomat.fi/verotus/johdatus-kiinteistoverotukseen>
 - <https://tilisanomat.fi/verotus/kiinteistoverotuksen-erityisia-kysymyksiä>
 - <https://tilisanomat.fi/verotus/konserniavustus-verotuksessa-ja-yhtioikeudessa>
 - <https://tilisanomat.fi/kirjanpito/yrityksen-veroilmoitus-ja-tilinpaatoksen-rekisterointi-myohassa>

LisälukemistaYritystoiminnan
verotusOssa
Kauppakamari

27.6.2024 ©Taloushallinto liitto

Paljon onnea
tenttiin!

