

6 ELINKEINOTOIMINNAN VEROTUS

Tuloslaskenta ja verotus
Itä-Suomen yliopisto

6.1 ELINKEINOTOIMINNAN VEROTUS

- Elinkeinotoiminnan tulos lasketaan tuloverotuksen näkökulmasta EVL:n mukaisesti
- Lain soveltamisala määräytyy tulonhankkimistoiminnan luonteen eikä tulonsaajan oikeudellisen muodon mukaan
- Elinkeinotoiminnan tulolähteeseen kuuluu kaikki verovelvollisen harjoittama liike- ja ammattitoiminta

6.2 ELINKEINOTULON MUODOSTUMINEN

- Elinkeinoitoiminnan tulos
= verovuodelle jaksettujen tuottojen ja kulujen erotus
- Verovuoteen kuuluvat se tai ne tilikaudet, jotka ovat päättyneet kalenterivuoden aikana
- Kirjanpidollinen tuloksenlaskenta ja verotuksellinen tuloslaskenta kytkeytyvät toisiinsa

6.2 ELINKEINOTULON MUODOSTUMINEN

- Verotettavan tulon laskenta:
 1. Lähtökohtana on kirjanpidon tuloslaskelman osoittama vuositulos
 2. Kirjanpidollista tuloslaskelman vuositulosta oikaistaan niiltä osin kuin verotuksen tuloksesta eroaa kirjanpidollisesta tuloksesta

6.2 ELINKEINOTULON MUODOSTUMINEN

- Liikekirjanpidon ja verotettavan tulon välinen yhteys:

Tuloslaskelman voitto/tappio

- + Tuloverot
 - + Kuluihin sisältyvät vähennyskelvottomat erät
 - Tuottoihin sisältyvät verovapaat erät
 - +/- Jaksoituksesta johtuvat erot
 - +/- Muut oikaisut
-
- = VEROVUODEN VEROTETTAVA TULO**
- Aikaisemmilta verovuosilta vahvistettu tappio
- = LOPULLINEN VEROTETTAVA TULO**

6.2 ELINKEINOTULON MUODOSTUMINEN

- TAPPION TASAUS
 - Tappiot vahvistetaan tulolähteittäin (esim. oy) ja tulolajeittain (luonnollinen henkilö ja kuolinpesä)
 - Vahvistettu tappio saadaan vähentää asianomaisissa tulolähteessä tai tulolajissa 10 seuraavan verovuoden aikana tappiovuotta seuraavan voitollisen verovuoden tulosta

6.2 ELINKEINOTULON MUODOSTUMINEN

Tappion tasaus yritysmuodoittain:

1. Yksityinen liikkeen ja elinkeinoharjoittaja (Tmi)

- tappio vähennetään seuraavien vuosien elinkeinotulosta ennen jakoa pääoma- ja ansiotuloiksi
- verovelvollisen vaatimuksesta tappiovähennys jo syntymisvuoden pääomatulosta

2. Ay ja Ky

- tappio vähennetään yhtymän saman tulolähteen seuraavien vuosien verotettavasta tulosta

3. Oy

- tappio vähennetään saman tulolähteen seuraavien 10 vuoden aikana syntyvästä verotettavasta tulosta

6.3 ELINKEINOTOIMINNAN TULON VERONALAISUUS

- Veronalaisia tuloja ”Laaja tulokäsite”
= elinkeinotoiminnassa rahana tai rahanarvoisena etuutena saadut realisoituneet tulot (EVL 4 §)

Esim. tuloista:

1. vaihto-, sijoitus ja käyttöomaisuuden luovutushinnat ja muut vastikkeet
2. vuokratulot (omaisuus, etuus ja oikeudet)
3. työ- ja palvelusuorituksista saadut korvaukset
4. elinkeinoon kuuluvan omaisuuden tuottamat osingot, korot
5. rahoitusomaisuudesta saadut voitot
6. rahoitus-, vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuteen liittyvät oikaisut >>> varallisuuden arvonnousu

6.3 ELINKEINOTOIMINNAN TULON VERONALAISUUS

Veronalaista tuloa ei ole:

1. Käyttöomaisuuden myyntivoitot (yhteisöt rajoitetusti)
2. yhtymistä saadut voitto-osuudet
3. yhteisön osake- tai osuuspääoma ja muuna pääomasijoituksena saadut erät
4. Osinkotulot tietyin edellytyksin
5. sähkö-, tele, vesi-, viemäri- tai kaukolämpöverkkoa ylläpitävän yhteisön verkkoon liittymismaksut (etu palautetaan suorittajalle, suorittajalla oikeus siirtää etu edelleen kolmannelle osapuolelle)

6.3 ELINKEINOTOIMINNAN TULON VERONALAISUUS

- Yleensä veronalainen tulo sisältyy kirjanpidolliseen vuositulokseen

mutta poikkeustilanteita, jotka johtavat verotuksen näkökulmasta tulonoikaisuihin ovat:

- yksityinen käyttö
- verojen kiertäminen
- peitelty osingonjako
- kansainvälinen peitelty voitonsiirto

6.4 ELINKEINOTOIMINNAN MENON VÄHENNYSKELPOISUUS

- Menon vähennyskelpoisuus ”Laaja menon käsite”
 - yleisesti tulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneet menot ja menetykset vero-oikeuden termi luonnolliset vähennykset (EVL 7 § ja TVL 31§)
 - mm. oikaisuerät (alennukset ja hyvitykset), velkojen korot, konserniavustus ja velkojen ja saamisten indeksisekä kurssitappiot
 - seuraavassa ryhmitelty tavanomaisimmat:
 - 1) **kokonaan vähennyskelpoiset menot ja**
 - 2) **vähennyskelvottomat menot**

6.4 ELINKEINOTOIMINNAN MENON VÄHENNYSKELPOISUUS

1) Kokonaan vähennyskelpoiset menot

- uuden yrityksen perustamisesta ja olemassa olevan yritystoiminnan uudelleen järjestelyistä johtuneet menot (EVL 8 §)
- tutkimustoiminnan menot, jotka tähtäävät liiketoiminnan kehittämiseen (EVL 8 §)
- elinkeinotoiminnassa työskennelleiden työntekijöiden ja heidän omaistensa eläkeoikeuden järjestämisestä johtuvat vakuutusmaksut (EVL 8 §)
- verot, jotka liittyvät tulon hankkimiseen ja säilyttämiseen

6.4 ELINKEINOTOIMINNAN MENON VÄHENNYSKELPOISUUS

1) Kokonaan vähennyskelpoiset menot

- Markkinointi- ja mainosmenot, kuten ilmoittelusta, asiakaslehdistä ja julkaisuista, tavanomaisista mainoslahjoista, mainostilaisuuksista ym. johtuneet menot
 - työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksut
 - elinkeinotoiminnan harjoittamiseen kuuluvat liikematkat
 - elinkeinotoiminnassa työskennelleiden henkilöiden palkat (yksityisliikkeessä puoliso tai alle 14 v lapsen palkat)
 - Lahjat, jotka ovat tavanomaisia (tuotteiden näytelähetykset ja asiakkaille jaetut merkkipäivälahjat)
- Huom! Jos ovat kohtuuttomia, ei väh.kelpoisia

6.4 ELINKEINOTOIMINNAN MENON VÄHENNYSKELPOISUUS

2) Vähennyskelvottomat menot

- Edustusmenot (50 % 1.1.2015 alk.)
 - välittömät menot (ravintolakulut ja edustuslahjat)
 - edustusmatka- ja majoitusmenot
 - edustamisesta aiheutuneet suorat palkkamenot (tarjoiluhenkilökunta)

Edustusmeno vai markkinointikulu

- Edustukseen käytettävistä tavaroista ja palveluista ei saa tehdä ALV-vähennystä ja tuloverotuksessa näistä kuluista saa vähentää vain puolet (vuoden 2014 ajan olivat kokonaan väh.kelvottomia). Kirjanpidossa edustusmenot käsitellään kokonaisuudessaan kuluina. Veroilmoituksessa lisätään puolet edustusmenoista tilikauden voittoon laskettaessa verotettavaa tuloa.
- Tavanomaiset mainoslahjat ovat vähennyskelpoisia sekä arvonnisäverotuksessa että tuloverotuksessa. Vakiintuneen käytännön mukaan lahjan arvo saa olla 25 euroa, ja niitä annetaan samanaikaisesti ja samanlaisena useille vastaanottajille. Esim. asiakkaille annettava joululahja on tällainen.

6.4 ELINKEINOTOIMINNAN MENON VÄHENNYSKELPOISUUS

2) Vähennyskelvottomat menot, jatkuu

- yrityksen omistajien yksityismenot (elantomenot)
- Pääomasijoitusten luonteiset liittymismaksut (esim. vesi-, sähkö- jne.)
- Sakot, pysäköintivirhemaksut, ylikuormamaksut ja muut rangaistusluonteiset maksuseuraamukset
- verovelvollisen (liikkeen- tai ammatinharjoittajan) puolison palkka eikä verovuonna alle 14-vuotiaan lapsen tai muun perheen jäsenen palkat, eläkkeet tai muut etuudet
- Konsernituki (=kustannusten kattamiseksi annettu suora tuki, vrt. konserniavustus on väh.kelpoinen)
- Velan korot osittain, jos opo on yksityisottojen vuoksi negatiivinen (henkilöyhtiöt ja yks.liikkeet)

Korkojen vähennyskelpoisuuden rajoitus henkilöyhtiössä tai yksityisliikkeessä (EVL 18§)

- Jos opo on negatiivinen yksityisottojen vuoksi
- Lähdetään ensimmäisestä tappiollisesta vuodesta, jonka jälkeinen voitto ei ole riittänyt kattamaan tappiota

+Negatiivinen pääoma (tuloslaskelmasta)

+ (äänettömän yhtiömiehen panos)

+ arvonkorotukset

– verovuoden tappio

– aikaisempien verovuosien tappio

+ aikaisempien verovuosien voitot

= **oikaistu negatiivinen pääoma**

-> Oikaistu negat. pääoma * (peruskorko + 1-prosenttiyksikkö) =
vähennyskelvottomat korot

-> tuloslaskelman korot - väh.kelvottomat korot = **VÄHENNYSKELPOISET
KOROT**

7 TULON JA MENON
JAKSOTTAMINEN,
VAIHTO-OMAISUUDEN JA
KÄYTTÖOMAISUUDEN
JAKSOTTAMINEN

7.1 TULON JA MENON JAKSOTTAMINEN

- Lähtökohtana tulon kirjaamiselle **tulon synty**
- Tulo verovuoden tuottoa, jos tulo on saatu verovuoden aikana rahana, saamisena tai muuna rahanarvoisena etuutena (EVL 19 §)
- suoriteperusteinen tulon syntyminen
- maksuperusteisesti voidaan lukea verovuoden tuotoiksi vähäiset tuloerät liikevaihtoon verrattuna (jos kohdistuvat alle 2 vuodelle)
 - mutta Huom! vaihto-omaisuuden ja palveluiden myyntituloja ei lueta vähäisiin tuloeriin vaikka olisi euromääräisesti vähäisiä

7.1 TULON JA MENON JAKSOTTAMINEN

- Tulon syntyperusta voi olla riidanalainen tai määrältään **epävarma**
 - epävarman saamisen tulouttamista ei vaadita
 - määrältään epävarma tulo on tuloutettava arvion mukaan
- **ennakkosaamiset** (korot ja vuokrat) jaksotetaan verovelvollisen vaatiessa niiden verovuosien tuotoiksi, joilta ne on saatu maksuperusteisesti
- muut tuloerät kuin korot jaksotetaan enintään 10 vuodelle

7.1 TULON JA MENON JAKSOTTAMINEN

- Meno sen verovuoden kulua, jolloin **menon suorittamisvelvollisuus on syntynyt** (EVL 22 §) ja lisäksi meno on realisoitunut (menon realisoitumisen peruste, tuotannontekijän vastaanottaminen)
 - sääntö koskee menoja, joiden ajallisesta kohdistamisesta ei ole erikseen säädetty
 - erityissäännökset koskevat ajan kulumisen perusteella määräytyviä kuluja (liikeomaisuutta kerryttämättömät pitkävaikutteiset menot, vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden hankintamenot)
- **vähäiset menoerät** (verovuoden kulua maksuperusteisesti)
- **Ammattinharjoittaja** saa toteuttaa maksuperusteista kirjanpitoa (kuitenkin vaihto- ja käyttöomaisuuden jaksotukset tehtävä)

7.1 TULON JA MENON JAKSOTTAMINEN

- **menetys** verovuoden kulua, jonka aikana menetys on todettu (esim. tulipalotuhon, varaston pilaantuminen)
- ajan kulumisen perusteella syntyvät menot verovuoden kulua, jolta meno suoritetaan (korot ja vuokrat)
- väh. 3 vuoden tai useamman verovuosien ajan tuloa kerryttävät tai säilyttävät menot vähennetään yhtä suurina **poistoina** todennäköisenä vaikutusaikanaan (jaksotus enintään 10 verovuodeksi)
- meno jäämät muodostuvat tilanteissa, joissa meno ja sen suorittamisvelvollisuus on syntynyt verovuoden aikana, mutta suorittaminen siirtyy seuraavalle verovuodelle
- meno kirjataan kuluksi ja kulutilin vastatilinä käytetään **siirtovelkatiliä**

7.1 TULON JA MENON JAKSOTTAMINEN

- **liiketoiminnan kehittämiseen tähtäävät tutkimusmenot** voidaan vähentää verovuonna jolloin suorittamisvelvollisuus on syntynyt tai poistoina kahden tai useamman verovuoden aikana
- **elinkeinotoiminnasta johtuneet velkojen kurssi- ja indeksitappiot** vähennetään sen verovuoden aikana jolloin rahan kurssi tai muu hintaindeksi on muuttunut tai myöhempien verovuosien kuluessa (verovelvollisen vaatimuksesta)

7.1 TULON JA MENON JAKSOTTAMINEN

- Suoriteperusteen noudattaminen vaatii myös vuosilomapalkkojen huomioimisen siirtovelkana -> **lomapalkkavaraus**
- Koska loma on kertynyt tietyn määrän tilikauden päättyessä mutta sen kustannukset realisoituvat vasta seuraavana kesänä
 - Mukaan luetaan lomaltapaluuraha 50% sekä
 - Yrityskohtaiset henkilösivukulut (n. 23%)
 - Lomanmääräytymisvuosi on 1.4.-31.3.
 - Yleinen päiväpalkkakajaja 25

7.2 VAIHTO-OMAISUUDEN JAKSOTTAMINEN

- **Vaihto-omaisuuden määrittelyn** perustana hyödykkeen käyttötarkoitus (EVL 13 §) (yritys- ja alakohtaisuus ratkaisee)
- Vaihto-omaisuutta = elinkeinotoiminnassa sellaisenaan tai jalostettuina luovutettavaksi tarkoitettut kauppatavarat, raaka-aineet, puolivalmisteet, poltto- ja voiteluaineet sekä muut tarvikkeet (EVL 10 §)
- Vaihto-omaisuuden hankintameno = hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneiden muuttuvien menojen määrä

7.2 VAIHTO-OMAISUUDEN JAKSOTTAMINEN

- Hyödyke luetaan vaihto-omaisuuteen, kun se on **lähetetty, toimitettu tai luovutettu** verovelvolliselle
- EVL:n mukaisesti verovelvollisen vaihto-omaisuuden arvo määritetään **fifo**-periaatteella, jos verovelvollinen ei esitä muuta perustetta (oletus: hyödyke luovutettu tai kulutettu siinä järjestyksessä, jossa hyödykkeet on hankittu)
- Verotuksessa ei hyväksytä varaston arvostamista lifo-periaatteella eikä verovuonna hankittujen hyödykkeiden keskihintojen perusteella (hyväksytään perustellusti)
- Vaihto-omaisuuden hankintameno on sen verovuoden **kulua**, jolloin vaihto-omaisuus on **luovutettu, kulutettu tai menetetty** (EVL 28§)

7.3 Käyttöomaisuus

- **Käyttöomaisuutta** = elinkeinotoiminnassa pysyvään käyttöön tarkoitettut:
 - maa-alueet (kulumatonta käyttöomaisuutta)
 - arvopaperit (kulumatonta käyttöomaisuutta)
 - rakennukset
 - koneet
 - kalusto
 - muut esineet
 - patentit ja muut erikseen luovutettavissa olevat aineettomat oikeudet
 - kaivokset, hiekanottopaikat, turvesuot ja kivilouhokset

7.3 Käyttöomaisuus

➤ Käyttöomaisuuden **hankintameno**

= hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneiden muuttuvien menojen määrä

- hankintameno on voidaan lukea muuttuvien menojen lisäksi KPL:ssa määritelty osuus kiinteistä menoista
- käyttöomaisuuden hankintamenot ovat verotuksessa vähennyskelpoisia (EVL 8 § 2)

7.3 Käyttöomaisuus

- Käyttöomaisuuden luovutushinnat veronalaista tuloa
- Lisäksi käyttöomaisuudesta saadut vakuutus- ja vahingonkorvaukset veronalaista tuloa
- Verotus toimitetaan sinä verovuonna jolloin käyttöomaisuus on luovutettu tai käyttöomaisuuden menetys on todettu

Verotettavaa luovutusvoittoa on

Käyttöomaisuus hyödykkeen myyntitulo

- käyttöomaisuuden menojäännös tai poistamatta oleva osa
hankintamenosta

Verotettava luovutusvoitto

7.4 Käyttöomaisuuden poistot EVL:n mukaisesti

- EVL:ssä sovelletaan seuraavia poistomenetelmiä:

1. Degressiiviset (menojäännös) poistot

- poistot hyödykkeen tai hyödykkeiden poistamattomasta hankintamenosta
- esim. koneet, kalusto ja rakennukset sekä rakennelmat

7.4 Käyttöomaisuuden poistot EVL:n mukaisesti

2. Tasapoistot

- lasketaan alkuperäisestä hankintamenosta
- perusidea -> hankintamenon jakaminen poistoiksi taloudelliselle käyttöajalle
- esim. patentit, padot ja sillat

7.4 Käyttöomaisuuden poistot EVL:n mukaisesti

3. Substanssipoistot

➤ Poistoperuste todellinen käyttö

➤ esim.

- soran- ja hiekanottopaikat
- turvesuot
- kaivokset

7.4 Käyttöomaisuuden poistot EVL:n mukaisesti

Käyttöomaisuuspoistojen yhteisiä piirteitä:

1. Poisto tehdään ensimmäisen kerran verovuonna, jolloin hyödyke otettu käyttöön
2. Poistoja ei hyväksytä verotuksessa suurempina kuin kirjanpidossa on tehty
3. Kirjanpidon poistot voidaan tehdä aikaisemmin kuin verotuksessa, mutta ei päinvastoin
4. Poistoja ei saa tehdä hyödykkeestä enempää kuin hankintamenon verran (ei myöskään arvonnkorotustilanteessa)
5. Tekemättömiä poistoja tai alipoistoja ei voida ottaa huomioon poistoja korottavasti seuraavina vuosina
6. Poisto saadaan tehdä vain kerran, vaikka verovuoteen kuuluisi useita tilikausia
7. Tasapoistojen osalta sallitaan korotetut poistot, jos tilikausi on pitempi kuin 12 kk (tasapoistot vuosikohtaisia)

7.4.1 Irtain käyttöomaisuus

- Irtainta käyttöomaisuutta ovat
 - koneet
 - kalusto
 - muut ed. mainittuihin verrattava irtain käyttöomaisuus
- Irtaimen käyttöomaisuuden osalta poistot yhtenä eränä menojäännöksestä
- Vuotuisten poistojen **enimmäismäärä 25 %**

Irtaimen käyttöomaisuuden menojäännöksen laskeminen:

+ Irtaimen käyttöomaisuuden hankintamenot
+ perusparannusmenot ja aktivoidut korjausmenojen summat
- saadut luovutushinnat
- muut vastikkeet

= Irtaimen käyttöomaisuuden menojäännös

7.4.2 Lyhytikäinen irtain käyttöomaisuus (pienhankinnat)

- Lyhyt ikäistä irtainta käyttöomaisuutta
= irtaimen käyttöomaisuuden tod. taloudellinen käyttöaika on enintään 3 vuotta
- hankintameno saadaan poistaa sinä verovuonna, jolloin omaisuus hankittu (käyttöönottovuosi)
- ehtoina hankintameno enintään 850 €/irtain käyttöomaisuushyödyke
- jos useita tällaisia irtaimen käyttöomaisuuden pienhankintoja > voidaan yhteismäärältään 2.500 € pienhankinnat vähentää kunakin verovuonna

7.4.3 rakennukset ja rakennelmat

- EVL: mukaisesti poistot tehdään rakennus ja rakennelmakehoittajasta
- Poistot tehdään jäännösarvopoistoina (poistoperustana rakennuksen poistamatta oleva hankintameno)
- Hankintamenosta saadaan tehdä lisäpoisto, joka alentaa poistamattoman hankintamenon käyvän arvon suuruiseksi
 - verovelvollisen osoittamisvelvollisuus -> omaisuuden arvo on alentunut vahingon tai muun syyn vuoksi

EVL:n poistojen enimmäismäärät rakennusten ja rakennelmien osalta

Maksimipoisto %	Rakennus tai rakennelmaryhmä
7 %	Myymälä-, varasto-, tehdas-, työpaja-, talous-, voima-asema tai muu niihin verrattava rakennus
4 %	Asuin-, toimisto tai muu niihin verrattava rakennus
20 %	Polttoainesäiliö, happisäiliö ja muu sellainen metallista tai muusta siihen verrattavasta aineesta rakennettu varasto- ja muu rakennelma
20 %	Puusta tai siihen verrattavasta aineesta rakennettu kevyt rakennelma
20 %	Sellainen rakennus tai rakennelma taikka rakennuksen osa, jota käytetään yksinomaan liiketoiminnan edistämiseen tähtäävässä liiketoiminnassa
25 %	Väestön suoja, väestön suojaa vastaava osa rakennuksen hankintamenosta sekä vesistöjen pilaantumisen ja ulkoilman saastumisen estämiseksi hankitut rakennelmat

7.4.4 Muu kuluva käyttöomaisuus

- Tasapoistoina
 - rautatiet, sillat, padot, altaat ja laiturit
 - * Taloudellisena käyttöaikaoletuksena max. 40 vuotta
 - Patentit ja muut erikseen luovutettavissa olevat aineettomat oikeuksien hankintameno
 - * Taloudellisena käyttöaikaoletuksena max. 10 vuodessa tai tätä lyhyemmässä tod. taloudellisena käyttöaikana

7.4.4 Muu kuluva käyttöomaisuus

- Substanssipoistoina
 - Soran- ja hiekanottopaikan, kaivoksen, kivilouhoksen, turvesuon ja muun sellaisen hyödykkeen hankintamenosta poistetaan käytettyä ainesosamäärä vastaava osa verovuonna

7.4.5 Kulumaton käyttöomaisuus

1.Osakkeet ja arvopaperit

2. Maa-alueet ja vesistöalueet

- ei säännönmukaisia poistoja
- hankintamenosta saadaan tehdä poikkeustapauksissa arvonalennuspoisto, joka alentaa poistamatta olevan hankintamenon käyvän arvon suuruiseksi