

YRITYKSEN VEROLASKENTA

YRITYKSEN VEROLASKENTA

Timo Torkkel

KAUPPAKAMARI 2023

© 2023 Helsingin kauppakamari ja tekijä
ISBN 978-952-246-872-7
ISBN 978-952-246-874-1 (e-kirja)
ISBN 978-952-246-873-4 (Ammattikirjasto)
Kannen suunnittelu: Lumimarja Terttu Rönkkö
Taiton suunnittelu: Mikko Puranen
Taitto: Mikko Puranen
Paino: Meedia Zone OÜ, Viro 2023

SISÄLLYS

ESIPUHE	9
LYHENTEET	11
1 JOHDANTO	14
1.1 Kirjanpito- ja vero-oikeuden rajapinta	14
1.1.1 Kirjanpito-oikeus	14
1.1.2 Elinkeinotoiminnan tuloverotus	18
1.1.3 Kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuus	20
1.2 Verolaskenta	22
1.3 Laskentatoimen verotutkimus	23
1.4 Sisältö, rajaukset ja eräitä terminologisia seikkoja	30
1.4.1 Sisältö	30
1.4.2 Rajaukset	35
1.4.3 Terminologia	37
1.5 Kirjan rakenne	39
2 KIRJANPITO-OIKEUDEN TULKINTA JA PERIAATTEET SEKÄ VEROTUS	41
2.1 Kirjanpitolain tulkinta	41
2.1.1 Vahvasti velvoittavat oikeuslähteet	42
2.1.1.1 Euroopan unionin tilinpäätösdirektiivi	42
2.1.1.2 Kirjanpitolaki ja -asetukset sekä muu kirjanpitoa koskeva lainsäädäntö	43
2.1.2 Heikosti velvoittavat oikeuslähteet	44
2.1.2.1 Euroopan unionin tuomioistuimen tuomiot	44
2.1.2.2 Korkeimman oikeuden ja korkeimman hallinto-oikeuden tuomiot	49
2.1.2.3 Kirjanpitolain esityöt	54
2.1.3 Sallitut oikeuslähteet	56
2.1.3.1 Kirjanpitolautakunnan ohjeet ja lausunnot	56
2.1.3.2 Kansainväliset tilinpäätösstandardit	59
2.1.3.3 Tilintarkastaja- ja muiden laskenta-ammattilaisten järjestöjen lausunnot ja kannanotot	59
2.1.4 Kansainvälisten tilinpäätösstandardien tulkintavaikutus	60
2.1.4.1 Yleiset lähtökohdat	60
2.1.4.2 Kansainväliset tilinpäätösstandardit muodostavat osan kirjanpitolain perustulkinnasta	62
2.1.4.3 Kansainväliset tilinpäätösstandardit laventavat kirjanpitolain aiempaa perustulkintaa	64
2.1.4.4 Kansainväliset tilinpäätösstandardit vaikuttavat kirjanpitolain perustulkinnan kannanmuutoksina	66
2.1.4.5 Kirjanpitolain perustulkinta on säilynyt ennallaan, vaikka tulkinta on poikennut kansainvälisistä tilinpäätösstandardeista	68
2.1.4.6 Eräitä yritysten kansainvälisiin tilinpäätösstandardeihin perustuvia tilinpäätöskäytäntöjä	75
2.1.4.7 Tilinpäätösdirektiivi kansainvälisten tilinpäätösstandardien valossa	79
2.1.5 Pääsääntö ja poikkeussääntö kirjanpito-oikeudessa	81
2.2 Hyvä kirjanpitotapa	82
2.2.1 Entiteettiperiaate	84
2.2.2 Vakaan rahanarvon periaate	85
2.2.3 Suoriteperuste	86

2.2.4	Menettelytapojen jatkuvuuden periaate	86
2.2.5	Merkityksellisyys	86
2.2.6	Todennettavuus	87
2.2.7	Objektiivisuus	88
2.2.8	Periodisuus	88
2.2.9	Julkistamisperiaate	88
2.3	Oikea ja riittävä kuva	89
2.4	Yleiset tilinpäätösperiaatteet	93
2.4.1	Olenaisuus	94
2.4.2	Muut yleiset tilinpäätösperiaatteet	97
2.4.2.1	Oletus kirjanpitovelvollisen toiminnan jatkuvuudesta	98
2.4.2.2	Johdonmukaisuus laatimisperiaatteiden ja -menetelmien soveltamisessa tilikaudesta toiseen	103
2.4.2.3	Sisältöpainotteisuus	104
2.4.2.4	Tilikauden tuloksesta riippumaton varovaisuus	105
2.4.2.5	Tilinavauksen perustuminen edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen	108
2.4.2.6	Suoriteperuste	109
2.4.2.7	Kunkin hyödykkeen ja muun tase-eriin merkittävän erän erillisarvostus	111
2.4.2.8	Netottamiskielto	113
2.4.2.9	Mahdollisuus poiketa yleisistä tilinpäätösperiaatteista	115
2.5	Erityiskysymyksiä	116
2.5.1	Hyvän kirjanpitotavan sekä oikean ja riittävän kuvan ja yleisten tilinpäätösperiaatteiden suhde	116
2.5.2	Kirjanpito-oikeudellinen muodon ja sisällön välinen jännite	117
2.5.2.1	Sisältöpainotteisuuden periaate	118
2.5.2.2	Velvollisuus poiketa kirjanpitolain nimenomaisesta sääntelystä oikean ja riittävän kuvan hyväksi	129
2.5.2.3	Vero-oikeudellinen heijastuspinta	134
2.5.3	Kirjausketjun vaatimus	142
3	KANSALLINEN KIRJANPITO-OIKEUS JA VEROTUS	145
3.1	Johdatus aihepiiriin	145
3.2	Tilinpäätösratkaisujen vaikutus verotukseen	146
3.2.1	Vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden sekä muun omaisuuden hankintameno	146
3.2.1.1	Välittömien menojen lukeminen hankintamenoon	146
3.2.1.2	Välillisten menojen ja korkomenojen lukeminen hankintamenoon	147
3.2.1.3	Eräitä hankintamenoon liittyviä erityiskysymyksiä	149
3.2.2	Tulon kirjaaminen tuotoksi valmistusasteen perusteella	153
3.2.3	Ulkomaanrahan määräiset saamiset ja velat	160
3.2.4	Luotto- sekä vakuutus- ja eläkelaitoksia koskeva erityissääntely	163
3.2.4.1	Luotto-, vakuutus- ja eläkelaitosten sijoitusomaisuus	163
3.2.4.2	Luottolaitosten rahoitusvälineitä koskeva erityissääntely	166
3.2.4.3	Vakuutus- ja eläkelaitosten rahoitusvälineitä koskeva erityissääntely	167
3.2.5	Erityiskysymys: korkovähennysrajoitukset	169
3.2.5.1	Yleinen korkovähennysrajoitus	169
3.2.5.2	Erityinen korkovähennysrajoitus	192
3.3	Verosuunnittelutoimenpiteiden vaikutus tilinpäätökseen	193
3.3.1	Konserniavustus ja konsernivähennys	193
3.3.1.1	Laki konserniavustuksesta verotuksessa	193
3.3.1.2	Laki konsernivähennyksestä verotuksessa	194
3.3.2	EVL 54 §:ssä tarkoitetut kirjanpitosidonnaiset erät	194
3.3.2.1	Lainkohdan tarkoitus	195
3.3.2.2	Yleissäännös vai erityissäännös	195
3.3.2.3	Laajuusongelma ja/tai jaksottamisongelma	196
3.3.2.4	Tulon ja menon jaksottamista koskevat tilanteet	196

3.3.2.5	Kirjauskonventio: tuloslaskelmakirjaus ja/tai tasekirjaus	198
3.3.2.6	Kirjanpitosidonnaisuuden joustavuus ja joustamattomuus	204
3.3.2.7	Erityiskysymyksiä	205
3.3.3	Kirjanpitosidonnaisuuden erityiskysymyksiä	209
3.3.3.1	Asuintalovaraus	209
3.3.3.2	Kehitysaluepoistot	211
3.3.3.3	Koneiden, kaluston ja muun niihin verrattavan irtaimen käyttöomaisuuden korotetut poistot	212
3.4	Kirjanpidosta riippumattomat vähennykset	214
3.4.1	Koulutusvähennys	214
3.4.2	Tutkimus- ja kehittämistoiminnan lisävähennys	215
3.4.3	Tutkimus- ja kehittämistoiminnan menoihin perustuvat lisävähennykset	216
3.4.4	Yrittäjävähennys	218
3.5	Erityiskysymyksiä	218
3.5.1	Omaisuuksilajijaottelu: pysyvät ja vaihtuvat vastaavat	218
3.5.2	Verolainsäädännön heijastusvaikutuksia kirjanpitolakiin	221
4	KANSAINVÄLISET TILINPÄÄTÖSSTANDARDIT JA VEROTUS	227
4.1	Johdatus aihepiiriin	227
4.2	Kirjanpitolain aineelliset säännökset	227
4.2.1	Säännökset, jotka perustuvat kansainvälisiin tilinpäätösstandardeihin	227
4.2.2	Säännökset, jotka mahdollistavat kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltamisen	231
4.2.2.1	Rahoitusvälineen merkitseminen käypään arvoon sekä käyvän arvon rahasto	231
4.2.2.2	Sijoituskiinteistön merkitseminen käypään arvoon	248
4.2.2.3	Rahoitusleasingsopimuksella hankitun omaisuuden merkitseminen tilinpäätökseen	251
4.2.2.4	Pääomallainan merkitseminen taseeseen	259
4.3	Kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaan laadittava tilinpäätös	267
5	MUUT VEROT KUIN TULOVEROT SEKÄ KOROT JA KOROTUKSET TILINPÄÄTÖKSESSÄ	273
5.1	Johdatus aihepiiriin	273
5.2	Verot liikevaihtona: brutto- ja nettoperiaate	274
5.3	Verot liiketoiminnan muina kuluina	278
5.3.1	Yleiset periaatteet	278
5.3.2	Kiinteistövero	279
5.3.3	Varainsiirtovero	285
5.3.4	Erityiskysymyksiä	288
5.3.4.1	Kaivosmineraalivero	288
5.3.4.2	Sähköalan ja fossiilisten polttoaineiden alan väliaikaiset voittoverot	290
5.4	Muut välittömät verot	291
5.4.1	Muun välittömän veron käsite	291
5.4.2	Varallisuus- ja tonnistovero	292
5.4.3	Perintö- ja lahjavero	293
5.4.4	Yleisradiovero	295
5.5	Verojen liitännäisseuraamukset: korot ja korotukset	299
6	TULOVEROT TILINPÄÄTÖKSESSÄ	300
6.1	Johdatus aihepiiriin	300
6.2	Tilikauden verotettavaan tuloon perustuva vero	303
6.2.1	Kotimainen tulovero	303
6.2.2	Ulkomainen tulovero	306
6.2.2.1	Verovapaat tulot	307

6.2.2.2	Osittain verovapaat tulot	309
6.2.2.3	Veronalaiset tulot	311
6.2.2.4	Käyttämätön ulkomaisen veron hyvitys	313
6.2.3	Erityiskysymys: oman pääoman kirjaukset	314
6.3	Aikaisempien tilikausien verotettavaan tuloon perustuva vero	315
6.4	Laskennalliset verot	317
6.4.1	Laskennallisen veron käsite	317
6.4.2	Laskennallinen verovelka	323
6.4.2.1	Kirjanpitolain säännökset	323
6.4.2.2	IAS 12:n säännökset	324
6.4.3	Laskennallinen verosaaminen	327
6.4.3.1	Kirjanpitolain säännökset	327
6.4.3.2	IAS 12:n säännökset	328
6.4.3.3	Erityiskysymyksiä	332
6.4.4	Konsernitilinpäätöksen laskennalliset verot	337
6.4.5	Arvostaminen	342
6.5	Verotuksellinen epävarmuus	343
6.5.1	Tuloverot	343
6.5.2	Muut verot	347
7	KIRJANPIDON RAPORTOINNIN SEKÄ VEROTUKSEN ILMOITUS- JA TIEDONANTOVELVOITTEIDEN MONINAISUUS SEKÄ NIIHIN LIITTYVIÄ KEHITYSNÄKYMÄ	350
7.1	Kirjanpidon raportoinnin sekä verotuksen ilmoitus- ja tiedonantovelvoitteiden moninaisuus	351
7.1.1	Kirjanpitolainsäädäntö	351
7.1.2	Verolainsäädäntö	354
7.1.2.1	Verovelvollisen ilmoitusvelvollisuus	357
7.1.2.2	Sivullisen tiedonantovelvollisuus	358
7.1.3	Arviointia	359
7.2	Kirjanpito- ja verolainsäädännön kehitysnäkymiä	360
7.2.1	Kirjanpitolainsäädäntö	360
7.2.1.1	Maakohtaisten tuloverotietojen julkistamisdirektiivi	360
7.2.1.2	Kestävyyssraportointidirektiivi	363
7.2.2	Monikansallisten konsernien ja suurten kotimaisten konsernien maailmanlaajuista vähimmäisverotasoa koskeva direktiivi	365
7.2.3	EU:n Business in Europe: Framework for Income Taxation -hanke	373
7.2.4	Kuoriyhtiödirektiiviehdotus	376
7.2.5	Vieraan ja oman pääoman ehtoisen rahoituksen verokohtelua tasavertaistavaa vähennystä ja korkojen vähennyskelpoisuuden rajoittamista yhteisöverotuksessa koskeva direktiiviehdotus	379
7.2.6	DAC8-direktiiviehdotus	383
7.2.7	Yhteenveto	384
7.3	Kirjanpidon ja verotuksen sidonnaisuus veropoliittisena kysymyksenä	385
	LÄHDELUETTELO	390
	ASIAHAKEMISTO	409
	OIKEUSTAPAUKSET	417

Kirja käsittelee yrityksen verolaskentaa. Käsittelin verolaskentaa vuonna 2011 julkaistussa väitöskirjassani, jonka nimi oli *Tuloveron laskeminen. Vero- ja kirjanpito-oikeudellinen tutkimus yhteisön tuloveron laskemisesta*. Väitöskirjani alkuperäinen tavoite oli käsitellä tuloveron laskemista. Tutkimuksen kuluessa päädyin kuitenkin esikysymyksenä käsittelemään kirjanpidon ja verotuksen välistä suhdetta. Lopputuloksena väitöskirja laajeni melko mittavaksi käsitellen kahta toisiinsa liittyvää, mutta toisaalta toisistaan poikkeavaa teemaa, nimittäin kirjanpidon ja verotuksen välistä suhdetta sekä tuloveron laskemista.

Suomessa ei ole ajantasaista verolaskentaa kootusti käsittelevää kirjaa. Tuottaja Leena Viitala ehdotti jo useampi vuosi sitten tällaisen kirjan kirjoittamista. Olin periaatteessa kiinnostunut kirjoitusurakasta. Toisaalta minua mietitytti, pystyisinkö kirjoittamaan kirjan, jossa olisi myös aihealuetta tunteville uusia näkökulmia.

Väitöskirjani jälkeen olen julkaissut monia kirjanpitoa, verotusta sekä kirjanpidon ja verotuksen välistä suhdetta koskevia artikkeleita, samoin kuin olen pitänyt lukuisia näitä aiheita koskeneita esitelmää ja luentoja. Lisäksi minulla on ollut mielenpäällä useita aihealuetta sivuavia uusia aiheita.

Vuonna 2021 Helsingin hiihtokausi avautui jo marras-joulukuun vaihteessa. Kauden ensimmäisiä hiihtolenkkejä tehdessäni ajatus kypsyi. Syntyi ajatus, että voisin tarkastella verolaskentaa lähestyen tätä kirjanpidon ja verotuksen välisen suhteen pohjalta. Tällöin kirja voisi tarjota uusia näkökulmia ja uutta tietoa kirjanpidon ja verotuksen välisestä suhteesta sekä antaa samalla ajankohtaisen katsauksen verolaskentaan. Verolaskennalla tavataan tarkoittaa veron, useimmiten tuloveron, määrän laskemista ja esittämistä. Ensimmäisillä hiihtolenkeillä syntyi myös ajatus, että voisin tuloveron laskemisen ja esittämisen ohella käsitellä eräitä kirjanpidon ja verotuksen lakisääteisen raportoinnin ajankohtaiskysymyksiä ja kehityssuuntia. Näin määritellen kirja voisi antaa verolaskennasta ja lakisääteisestä raportoinnista ajankohtaisen ja monipuolisen kuvan, ja ennen kaikkea tämä mahdollistaisi ”metsän näkemisen puilta”, siis viime vuosina tapahtuneen lakisääteisten raportointivoitteiden valtavan lisääntymisen. Näin syntyi ajatus kirjasta, jossa lähtökohdaksi otetaan kirjanpitolainsäädäntö ja sen pohjalta tarkastellaan verolainsäädäntöä ja sen tulkintaa ja päädytään viime kädessä verolaskentaan ja muuhun lakisääteiseen raportointiin.

Kansainvälinen kehitys vaikuttaa verolaskentaan ja lakisääteiseen raportointiin. Kirjanpitolainsäädännön kohdalla kansainvälisten tilinpäätösstandardien verotuksellisten epävarmuuksien laskentaperiaatteet ovat uudistuneet, ja EU:n tilinpäätösdirektiivissä on omaksuttu kaivannaisteollisuutta ja puunkorjuuta aarniometsissä harjoittavien yritysten viranomaisille suorittamien maksujen julkistamisvelvoitteet sekä muita kuin taloudellisia tietoja koskevat selvitysvelvoitteet. Nytemmin tilinpäätösdirektiiviin on sisällytetty tuloverojen maakohtaista raportointia ja kestävyysraportointia koskevat vaatimukset.

Verotuksen kohdalla viime vuosien kehityssuunta on ollut jatkuvasti lisääntyvä lakisääteinen raportointi. Trendin jonkinlaisena ensiaskeleena voitaneen pitää jo vuosien takaa

siirtohinnoittelun dokumentointivaatimuksia. Toisena askeleena oli Yhdysvaltojen kanssa solmittu FATCA-sopimuksen täytäntöönpano. Kolmannen askeleen muodostaa Euroopan unionin virka-apudirektiivi lukuisin siihen myöhemmin tehdyin muutoksin. Direktiivin viimeisin muutos, DAC7, pantiin täytäntöön vuoden 2023 alusta. Lisää verotuksellista sääntelyä on tulossa. GloBE odottaa kansallista implementointia ja paraikaa EU:ssa valmistellaan BEFIT-, kuoriyhtiö-, DEBRA- ja DAC8-hankkeita. Kaikilla näillä on verolaskenta- ja raportointivaikutuksia.

Kirjan tarkoitus on tarjota ajankohtainen esitys kirjanpidon ja verotuksen välisistä yhteyksistä päätyen viime kädessä verolaskentaan ja muuhun lakisääteiseen raportointiin. Verolaskenta ymmärretään laajasti siten, että se kattaa yrityksen tuloveron määrän laskemisen ja raportoinnin, eräiden muiden yrityksen verojen laskenta- ja raportointikysymyksiä samoin kuin eräitä yrityksen kirjanpidon ja verotuksen lakisääteisen raportoinnin ajankohtaisuuksia ja kehityssuuntia.

Olen keskustellut professori Juha Lindgrenin kanssa useaan otteeseen kirjan aihepiiristä ja monista sen yksittäisistä kysymyksistä. Juha on myös lukenut ja kommentoinut kirjan viimeistelyvaiheen käsikirjoituksen. Professori Vesa Annola sai lyhyellä juridiikan olemusta koskevalla elämänviisaudella minut oivaltamaan aikaisempaa paremmin jo pitkälle luonnostellun kirjan keskeistä olemusta. Tämän johdosta kirjoitin kirjan johdannon osin uusiksi. Lisäksi olen keskustellut yliopistonlehtori Katriina Pankakosken kanssa moneen otteeseen kirjan aihepiiristä ja saanut häneltä myös apua kirjan joidenkin osien hahmotamisessa. Professori Kalle Määtän ja yliopisto-opettaja Siru Kauniston kanssa olen käynyt moninaisia vero-oikeudellisia keskusteluja. Kiitos kaikille vaivannäöstä! Virikkeitä kirjan eri aihealueista olen saanut vuosien varrella lukemattomilta henkilöiltä. Vastaan luonnollisesti kirjassa mahdollisesti olevista puutteista ja virheistä.

Kirjan kirjoittamista varten olen saanut Liikesivistysrahaston apurahan. Siitä olen kiitollinen. Tuottaja Leena Viitala on tehnyt kovan työn patistaessaan minua tähän kirjoitusurakkaan sekä nähnyt suuren vaivan saattaessaan käsikirjoituksen painokuntoon sen viimeistelyvaiheessa.

Kirja on kirjoitettu harrastuneisuudesta kirjanpito- ja vero-oikeuteen.

Helsingissä, pääsiäisenä 2023

Timo Torkkel