

Yhteisön veroilmoitus, tilinpäätös ja johdon vastuu

Breakfast at Alder & Sound's | Tiistai 18.3.2019 klo 9.00-11.30

Agenda | Tiistai 19.3.2019

Yhteisön veroilmoitus, tilinpäätös ja johdon vastuu

1. Alkusanat

Suvi Vänskä | Partner, Tax & Legal Services

2. Ajankohtaista tilinpäätös- ja veroilmoitusprosesseissa

Pauliina Karumaa | Associate, Tax & Legal Services

Heidi Palomäki | Associate, Financial Advisory Services

3. Käyttöomaisuuden poistot ja luovutukset

Pauliina Karumaa & Heidi Palomäki | Associate

5. Veroilmoitusten erityiskysymyksiä

Henri Lyyski | Associate, Tax & Legal Services

Pauliina Karumaa | Associate, Tax & Legal Services

6. Johdon vastuu

Lotta Liljelund | Partner, Tax & Legal Services

Ajankohtaista tilinpäätös- ja veroilmoitusprosesseissa

Tilinpäätös 2019

- Tilinpäätös ja toimintakertomus on laadittava **4 kuukauden kuluessa** tilikauden päättymisestä.
- Varsinainen yhtiökokous pidettävä **6 kuukauden kuluessa** tilikauden päättymisestä.
- Tilinpäätös ja toimintakertomus on ilmoitettava rekisteröitäväksi **2 kuukauden kuluessa** tilinpäätöksen vahvistamisesta.

Ajankohtaista tilinpäätös- ja veroilmoitusprosesseissa

Veroilmoitus 2019

➤ Muista tämä päivämäärä: 30.4.2019

Yhteisön veroilmoituksen viimeinen palautuspäivä, jos tilikausi on päättynyt 31.12.2018.

– Yhteisö antaa veroilmoituksensa **4 kuukauden kuluessa** tilikauden päättymisestä.

➤ Verovuodesta 2018 alkaen jokaisella verovelvollisella on oma verotuksen päättymispäivä, joka on merkitty verotuspäätökseen. Osakeyhtiön ja osuuskunnan verotus päättyy kuitenkin viimeistään 10 kuukauden kuluttua tilikauden viimeisen kalenterikuukauden päättymisestä.

➤ Veroilmoitus on annettava nykyään sähköisesti OmaVero-palvelun kautta.

– Paperilomakkeella osakeyhtiön ja osuuskunnan veroilmoituksen voi antaa vain erityisestä syystä, jos sähköinen ilmoittaminen on esimerkiksi teknisen esteen vuoksi mahdotonta.

➤ Veroilmoituslomakkeille ei ole tullut merkittäviä muutoksia. Osaa liitelomakkeista on päivitetty, esim. lomakkeella 78 (Selvitys siirtohinnoittelusta) pyydetään antamaan entistä tarkemmat tiedot toiminnan sisällöstä.

Käyttömaisuuuden poistot ja luovutukset

Pauliina Karumaa | Associate, Tax & Legal Services

Heidi Palomäki | Associate, Financial Advisory Services

Irtain käyttöomaisuus (EVL 30 ja 31 §)

EVL vuosittainen maksimipoisto on 25 % menojäännöksestä

- Koneet ja kalusto sekä muu irtain käyttöomaisuus (EVL 30 §), myös tietyt rakennusten ainesosat, kuten hissit, LVI-laitteet (EVL 31 §)
- EVL vuosittainen maksimipoisto on 25 % menojäännöksestä

25 %:n menojäännöspoisto

Alkusaldo 1.1.201X

+ lisäykset tilikaudelta (hankinnat)

- luovutushinnat ja vakuutuskorvaukset

= verotuksellinen hankintameno ennen poistoa

- verovuoden poisto max. 25 %

= jäännösarvo 31.12.201X

- Lyhytvaikutteiset hyödykkeet (taloudellinen käyttöaika max 3 vuotta) ja pienhankinnat (hankintameno max 850 euroa ja verovuonna yhteensä enintään 2.500 €) voidaan poistaa kokonaan käyttöönottovuonna (EVL 33 §).

Rakennukset (EVL 34 §)

Rakennukset poistetaan hyödykekohtaisesti myös verotuksessa

➤ Rakennukset poistetaan hyödykekohtaisesti myös verotuksessa.

→ 7 % poistamattomasta hankintamenosta:

Myymälä-, varasto-, tehdas-, työpaja-, talous-, voima-asema- tai muu niihin verrattava rakennus.

→ 4 % poistamattomasta hankintamenosta:

Asuin-, toimisto- tai muu niihin verrattava rakennus.

→ 20 % poistamattomasta hankintamenosta:

Polttoaine-, happosäiliö ja tms. metallista tai muusta siihen verrattavasta aineesta rakennettu varasto- ja muu rakennelma. Puusta tai siihen verrattavasta aineesta rakennettu kevyt rakennelma.

Muut poistot ja pitkävaikutteiset menot

EVL 27 c §, 33.3 §, 33 a §, 36–39 § & EVL 24 ja 25 §

- Muut poistot, esim. tietokoneohjelmat, patentit (EVL 27 c §, 33.3 §, 33 a §, 36–39 §)
 - Esim. Aineettoman oikeiden (EVL 37 §) hankintameno poistetaan yhtä suurin vuotuisin poistoin 10 vuodessa tai verovelvollisen todennäköiseksi osoittamana sitä lyhyempänä oikeuden taloudellisena käyttöaikana
- Pitkävaikutteiset menot (EVL 24 ja 25 §)
 - Muut pitkävaikutteiset menot (EVL 24 §); Kolmen tai useamman verovuoden ajan tuloa kerryttävä tai sitä säilyttävä meno vähennetään yhtä suurina vuotuisina poistoina todennäköisenä vaikutusaikanaan (max 10 v.).
 - Tutkimustoiminta (EVL 25 §); Verovelvollisen vaatiessa liiketoiminnan kehittämiseen tähtäävän tutkimustoiminnan menot voidaan vähentää kahden tai useamman verovuoden aikana poistoina.

Lisäpoisto (EVL 32 ja 40 §)

Menojäännös voidaan alentaa lisäpoistolla käypään arvoon tiettyjen edellytysten täyttyessä

- Menojäännös voidaan alentaa lisäpoistolla käypään arvoon, jos verovelvollinen osoittaa, että kaiken irtaimen käyttöomaisuuden tai rakennusten ainesosien käypä arvo on verovuoden päättyessä pienempi kuin menojäännös.
- Esim. arvonalenemisen, tuhoutumisen tai vahingoittumisen johdosta.
 - Käytännössä tämä tarkoittaa esimerkiksi tulipaloa tai koko liiketoiminnan myyntiä, jotta vähennys hyväksytään verotuksessa.

Irtaimen myynti kirjanpidossa – poistoeron muutos

Kirjanpidon pääperiaate erillisarvostus (KPL 3:3.1 §)

- Kirjanpidon pääperiaate erillisarvostus (KPL 3:3.1 §)
 - Myyntivoitot ja -tappiot lasketaan hyödykekohtaisesti.
- Myyntivoitot kirjataan liiketoiminnan muihin tuottoihin ja myyntitappiot liiketoiminnan muihin kuluihin.
- Irtaimen myynti on mahdollista käsitellä kirjanpidossa samoja periaatteita noudattaen kuin verotuksen menojäännöspoistomenettelyssä.
 - Kirjanpidon tuloutus ilman tulosvaikutusta tehdään poistoeron kautta.

	Myyntivoitto	Poistoeron muutos
Tasearvo 50 000		
Myyntihinta 70 000	20 000	20 000
Myyntivoitto 20 000		

Irtaimen myynti kirjanpidossa – verotuspoistojen huomioiminen (1/2)

Tuloslaskelmalle kirjattu myyntivoitto/-tappio on huomioitava kirjanpidossa ja verotuksessa

- Tuloslaskelmalle kirjattu myyntivoitto/-tappio on huomioitava kirjanpidon kokonaispoistoissa ja verotuspoistoissa:

Tuloslaskelman sumupoistot	150 000
Tuloslaskelman myyntivoitto	20 000
Tulosvaikutteiset kirjaukset irtaimesta	130 000
EVL maksimipoisto	110 000

- Poistoeroa on purettava tai poistoja hyllytettävä veroilmoituksella 20 000.

Irtaimen myynti kirjanpidossa – verotuspoistojen huomioiminen (2/2)

Tuloslaskelmalle kirjattu myyntivoitto/-tappio on huomioitava kirjanpidossa ja verotuksessa

- Poistoeroa puretaan, jos kertynyttä poistoeroa on taseella riittävästi.

Myyntivoitto	Poistoeron muutos	Sumupoistot
20 000	20 000 40 000	150 000

- Jos taseella ei ole riittävästi kertynyttä poistoeroa purettavaksi, poistoja on hyllytettävä veroilmoituksella.
- Ensin puretaan myyntivoitosta kirjattu poistoeron lisäys.

Myyntivoitto	Poistoeron muutos	Sumupoistot
20 000	20 000 20 000	150 000

Esimerkki irtaimen myynnistä ja verotuksen poistoista

Koneen myyntihinta 50 000; tasearvo 30 000; alkutilikauden poisto 2 000; myyntivoitto 22 000

Koneen myyntihinta	50 000
Koneen tasearvo	30 000
Alkutilikauden poisto	2 000
<hr/>	
Myyntivoitto	22 000

Myyntivoitto tuloutuu epäsuorasti poistoeron muutoksen kautta (1).

Sumupoistot	19 500
EVL max 25 %	12 500
<hr/>	
Poistoeron vähennys (2)	7 000

	Kirjanpito	Verotus	
1.1. Menojäännös	100 000	100 000	
Alkutilikauden poisto	-2 000		
Myynti	-28 000	-50 000	Myyntihinta
Muu tilikauden sumupoisto	-17 500	-12 500	Poisto 25 %
<hr/>			
31.12. Menojäännös	52 500	37 500	

Verotuksessa vähennettävä poisto koostuu seuraavista tuloslaskelman eristä:

Sumupoistot	-19 500
Poistoeron muutos	-15 000
Myyntivoitto	+22 000
<hr/>	
Yhteensä	-12 500

	Myyntivoitto	Poistoeron muutos
(1)	22 000	22 000
(2)		7 000

Esimerkki irtaimen käyttöomaisuuden poistosta

Myyntivoitto tuloutuu epäsuorasti poistoeron kautta

	Kirjanpito	Verotus	Poistoero (+) / hyllypoisto (-)	
Alkusaldo 1.1.201X	160 000,00	150 000,00	10 000,00	Poistoero tilikauden alussa
Lisäykset (+)	0,00	0,00		
		Luovutushinta		
Luovutukset (-)	-20 000,00	-30 000,00	10 000,00	Myyntivoitto tuloutuu epäsuorasti poistoeron kautta
Hankintameno ennen poistoa	140 000,00	120 000,00		
Poistot (-)	-35 000,00	-30 000,00	-5 000,00	Poistoeron vähennys
Jäännösarvo 31.12.201X	105 000,00	90 000,00	15 000,00	Poistoero yhteensä

Hyllypoisto

Hyllypoistoa syntyy, kun yhtiö tekee kirjanpidossa suuremmat kokonaispoistot kuin verotuksessa

- Hyllypoistoa syntyy, kun yhtiö tekee kirjanpidossa suuremmat kokonaispoistot kuin verotuksessa (poistoja jätetään "hyllylle")
- Verotuksessa menojäännös jää hyllypoiston verran suuremmaksi, kuin mitä se kirjanpidon mukaan olisi (sm.poistamaton hankintameno +/- kertynyt poistoero)
- Jos hyllypoistoa käytetään, tehdään verotuksessa suuremmat poistot kuin kirjanpidossa. Säännönmukainen poisto + käytetty hyllypoisto ei saa kuitenkaan ylittää verovuoden EVL-maksimipoistoja.

Hyllypoistot eivät vanhene!

Tämän vuoksi esimerkiksi, jos yhtiö tekee verotuksessa tappiollisen tuloksen tai sillä on vanhoja käyttämättömiä tappioita, voi olla järkevää jättää verotuksessa poistoja vähentämättä ja hyllyttää ne tuleville vuosille.

- Näkyy veroilmoituslomakkeella 12A, ei taseella tai tilinpäätöksessä. Hyllypoiston määrä ei ilmoiteta 62-lomakkeen kohdassa *Poistoero yhteensä*.

Esimerkki hyllypoiston muodostumisesta

Hyllypoistoa syntyy, kun yhtiö tekee kirjanpidossa suuremmat kokonaispoistot kuin verotuksessa

	Kirjanpito	Verotus	Poistoero (+) / hyllypoisto (-)		
Alkusaldo 1.1.201X	150 000,00	160 000,00	-10 000,00	Yhtiö ei ole kirjannut poistoeroa. Ero kirjanpidon ja verotuksen välillä muodostuu hyllypoistosta	
Lisäykset (+)	0,00	0,00			
Luovutukset (-)	0,00	0,00			
Hankintameno ennen poistoa	150 000,00	160 000,00		12A lomake	
Poistot (-)	-45 000,00	-40 000,00	-5 000,00		Verovuonna syntynyt hyllypoisto
Jäännösarvo 31.12.201X	105 000,00	120 000,00	-15 000,00		Hyllypoisto verovuoden lopussa

Hyllypoiston käyttö tulee ilmoittaa sen verovuoden 12A lomakkeella. Lisäksi hyllypoisto sisällytetään 62 ja 6B lomakkeilla verotuksen poistoihin.

Tasearvon ja EVL-menojäännöksen erotus

Tasearvon ja EVL-menojäännöksen ero selittyy vain ja ainoastaan taseen poistoerolla tai hyllypoistolla

- Tasearvon ja EVL-menojäännöksen ero selittyy vain ja ainoastaan taseen poistoerolla tai hyllypoistolla

Tasearvo

- Taseen poistoero

+ hyllytetty poisto

= EVL-menojäännös

- Jos laskutoimitus ei täsmää, raportoinnissa on tehty virheitä. Esim. veroilmoituksen 62-lomakkeella ja pääverolomakkeella 6B poistojen määrä on esitetty virheellisesti, tai lomaketta 12A ei ole täytetty juoksevasti oikein.

Poistot 62-lomakkeella

Tasearvon ja EVL-menojäännöksen ero selittyy vain ja ainoastaan taseen poistoerolla tai hyllypoistolla

A Irtain käyttöomaisuus (EVL 30 ja 31 §)		
	euroa	snt
1 Verotuksessa jäljellä oleva menojäännös verovuoden alussa		
2 Lisäykset		
Vähennykset		
3 Luovutushinnat ja vakuutuskorvaukset		
4 Katettu jälleenhankintavarauksella		
5 Säännönmukainen poisto (EVL)		
6 Lisäpoisto (EVL 32 §)		
7 Verotuksessa jäljellä oleva menojäännös verovuoden lopussa		
8 Kirjanpidossa tulosta rasittava suunnitelman mukainen poisto		
9 Poistoeron lisäys		
10 Poistoeron vähennys		
11 Poistoero yhteensä (negatiivisen luvun eteen miinusmerkki)		

Edellisen verovuoden menojäännös verovuoden lopussa

Käyttöomaisuuden myyntihinta

EVL-poisto (esim. 25 %)

Kirjanpidon poisto

Kirjanpidon poistoeron muutos (sis. luovutuksiin ja romutuksiin liittyvät poistoerokirjaukset)

Kertynyt taseen poistoero yhteensä (jos negatiivinen, niin luvun eteen -)

Poistot pääverolomakkeella 6B

Sumu-poistot ja poistoeron muutos voivat olla suurempia tai pienempiä kuin poistojen vähennyskelpoinen osuus

3 Poistot ja käyttöomaisuuden arvonalentumiset	
Poistot	Kirjanpidon sumu-poisto + poistoeron muutos
Vähennyskelpoinen osuus (EVL 24, 30–34, 36–41 §) (erittele lomakkeella 62)	62-lomakkeen EVL-poistot (säännönmukaiset poistot + lisäpoistot)
Käyttöomaisuuden arvonalentumiset	Käyttöomaisuuden arvonalentumiset, joita ei ole ilmoitettu poistojen yhteydessä (esim. EVL 42 §)
Vähennyskelpoinen osuus (EVL 42 §)	

- Kohdassa *Poistot, kirjanpito* esitettävät sumu-poistot ja poistoeron muutos voi olla suurempi tai pienempi kuin poistojen vähennyskelpoinen osuus. Ero voi johtua hyllypoistosta tai poistoeron muutokseen kirjatusta romutuksesta, luovutusvoitosta ja -tappiosta.
- Jos poistoja hyllytetään, on kohdassa *Poistot, kirjanpito* ilmoitettava määrä suurempi kuin kohdassa *vähennyskelpoinen osuus* ilmoitettava määrä.
- Jos vanhoja hyllypoistoja käytetään, *vähennyskelpoinen osuus* on suurempi.

Käyttöomaisuuden myyntien käsittely – myyntivoitto

Esimerkki: Myyntivoitto tuloutuu epäsuorasti poistoeron kautta.

Esimerkki: Yhtiö myy irtaimeen käyttöomaisuuteen kuuluvan koneen, jonka myyntihinta ylittää koneen poistamattoman hankintameno ja syntyy myyntivoittoa, jolloin tuloslaskelmaan kirjataan myyntivoiton lisäksi samansuuruinen poistoeron lisäys.

- Myyntihinta merkitään 62-lomakkeeseen kohtaan *luovutushinnat*
- Koneen myyntivoitto merkitään 6B-lomakkeeseen kohtaan *tuloslaskelman muut verottomat tuotot*

11 Veronpalautus			_____
12 Elokuvan tuotantotuki (EVL 6 § 1 mom. 5 kohta)			_____
13 Tuloslaskelman muut verottomat tuotot			_____

Myyntivoitto

- Myyntivoittoa vastaava poistoeron lisäys sisällytetään 6B-lomakkeen kohtaan *Poistot, kirjanpito*
- Myyntivoitto ei em. merkintöjen jälkeen vaikuta suoraan yhtiön verotettavan tulon määrään, vaan tuloutuu epäsuorasti poistoeron kautta.

Käyttöomaisuuden myyntien käsittely – myyntitappio

Esimerkki: Koneen myyntitappio merkitään 6B-lomakkeeseen kohtaan muut vähennyskelvottomat kulut

Esimerkki: Yhtiö myy irtaimeen käyttöomaisuuteen kuuluvan koneen, jonka myyntihinta on pienempi kuin koneen poistamaton hankintameno, jolloin syntyy myyntitappiota. Tuloslaskelmaan kirjataan myyntitappion lisäksi samansuuruinen poistoeron vähennys.

- Myyntihinta merkitään 62-lomakkeeseen kohtaan *luovutushinnat*
- Koneen myyntitappio merkitään 6B-lomakkeeseen kohtaan *muut vähennyskelvottomat kulut*

Vähennyskelvottomat kulut		
Välittömät verot		
Veronkorotukset ja myöhästymismaksut		
Sakot ja muut rangaistusmaksut		
Fuusiotappio		
Käyttöomaisuusosakkeiden arvonalentumiset		
Pakolliset varaukset		
Muut vähennyskelvottomat kulut		

Myyntitappio

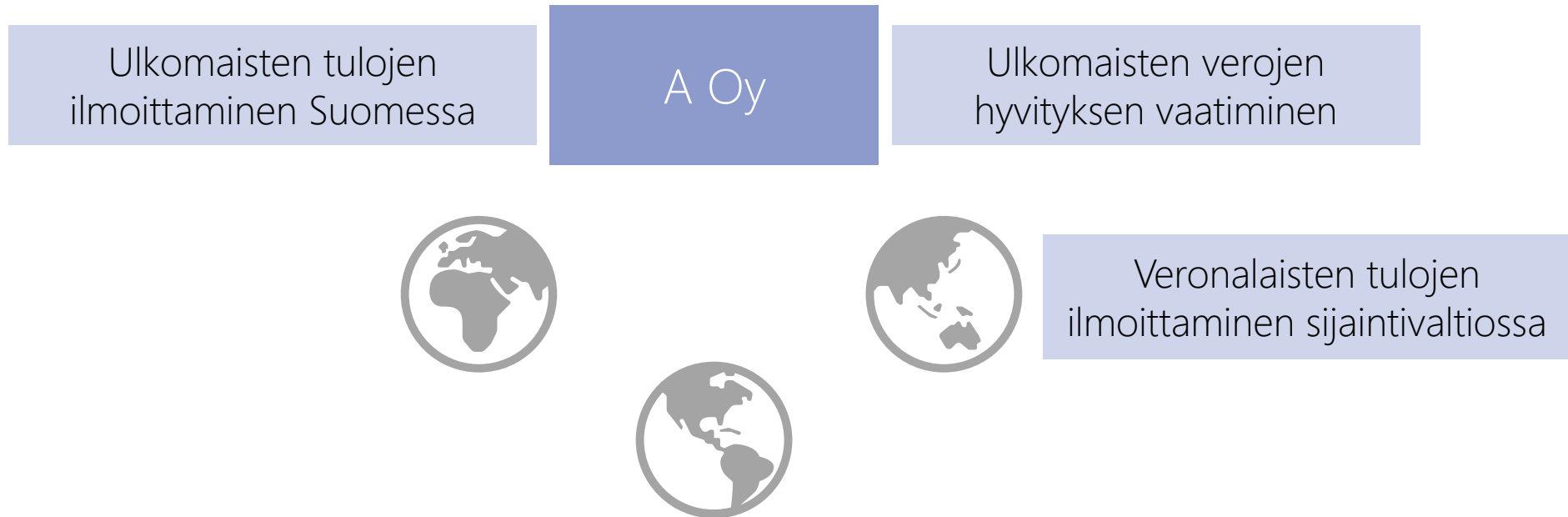
Veroilmoitusten erityiskysymyksiä

Henri Lyyski | Associate, Tax & Legal Services

Pauliina Karumaa | Associate, Tax & Legal Services

Ulkomaisten verojen hyvitykset

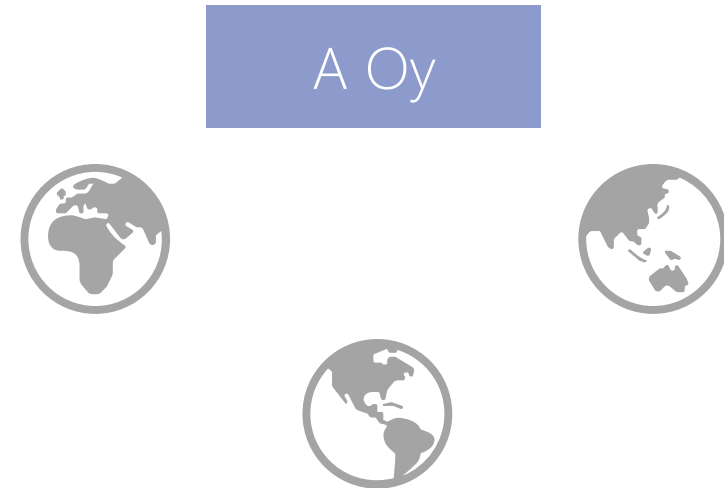
Jos samasta tulosta maksetaan veroa sekä Suomeen että ulkomaille, syntyy kaksinkertaista verotusta



Ulkomaisten verojen hyvitykset (jatkuu)

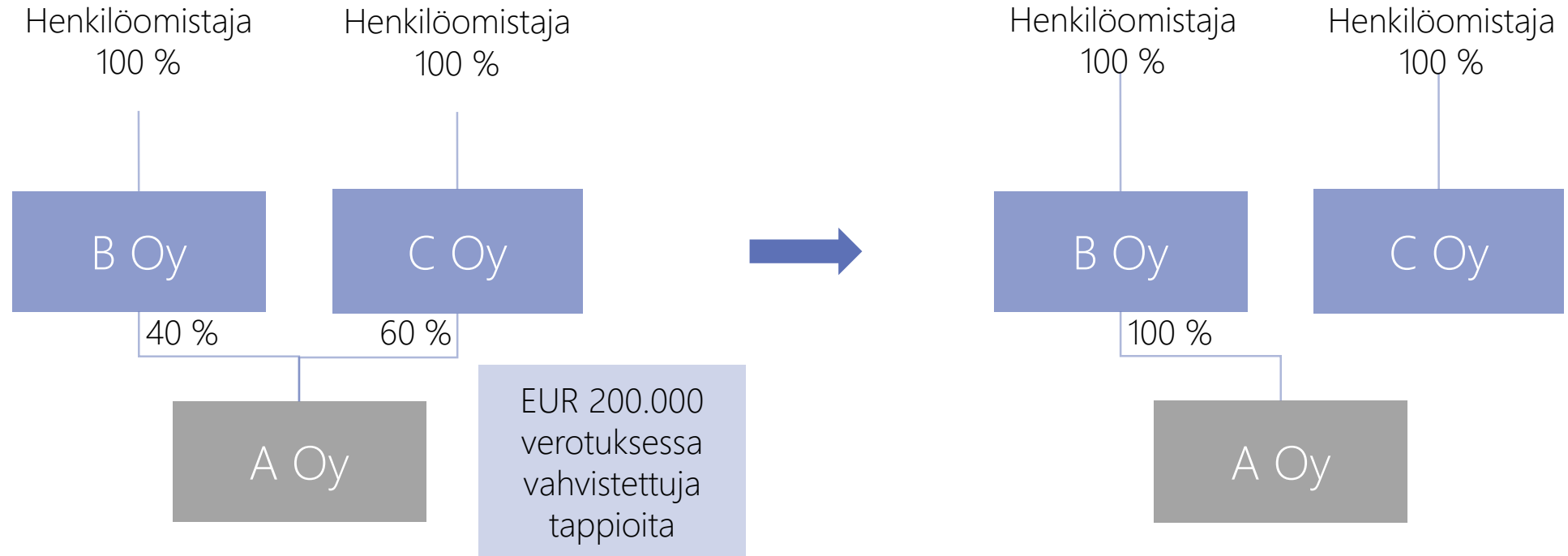
Kaksinkertaisen verotuksen poistoa tulee vaatia Verohallinnolta

- Kaksinkertaisen verotuksen poistamista vaaditaan veroilmoituksen liitelomakkeella 70.
- Lomakkeella eritellään ulkomainen tulo, ulkomainen vero, tulon luonne sekä valtio josta tulo on saatu.
- Vaatimuksen ulkomaisten verojen hyvityksestä voi tehdä myös verotuksen päättymisen jälkeen.



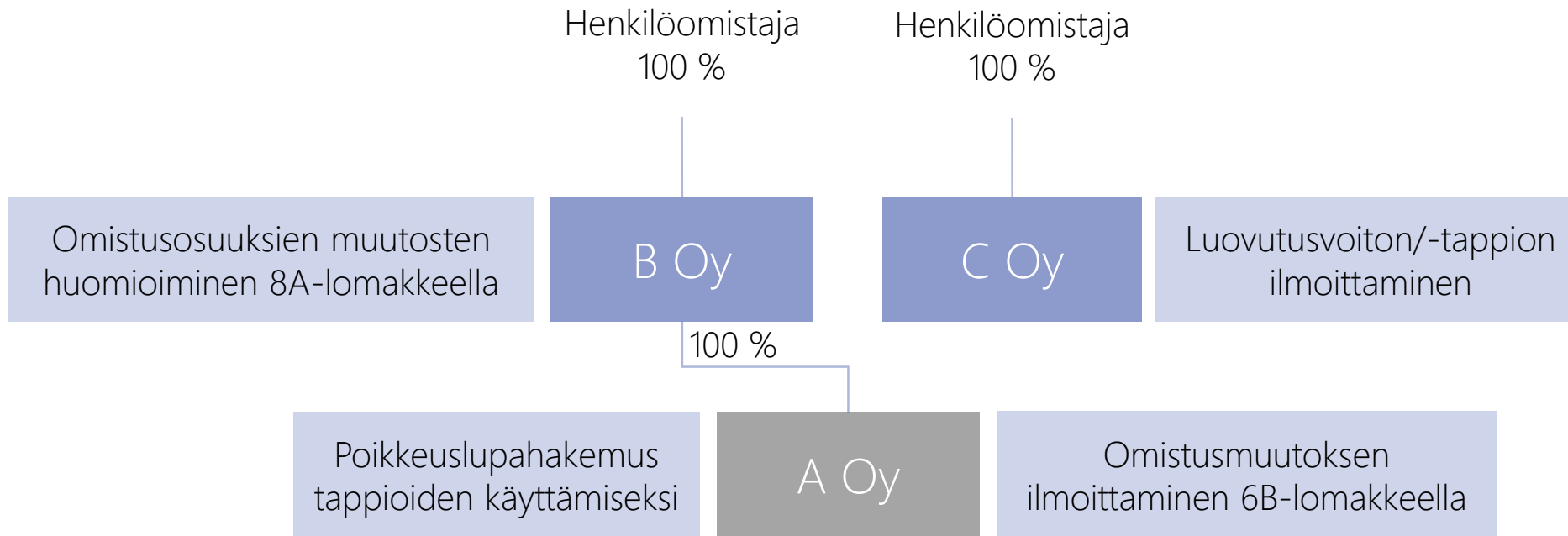
Omistusmuutokset

Omistusmuutosten vaikutukset veroilmoituksen laadintaan



Omistusmuutokset (jatkuu)

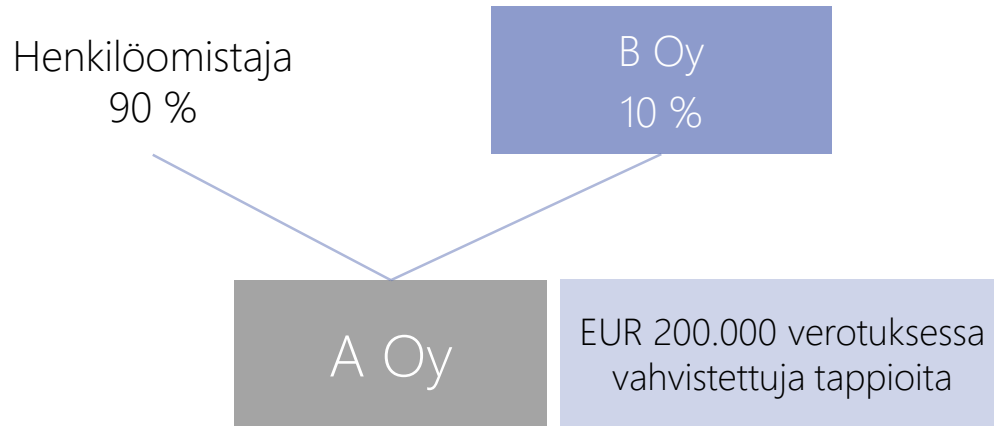
Omistusmuutosten vaikutukset veroilmoituksen laadintaan



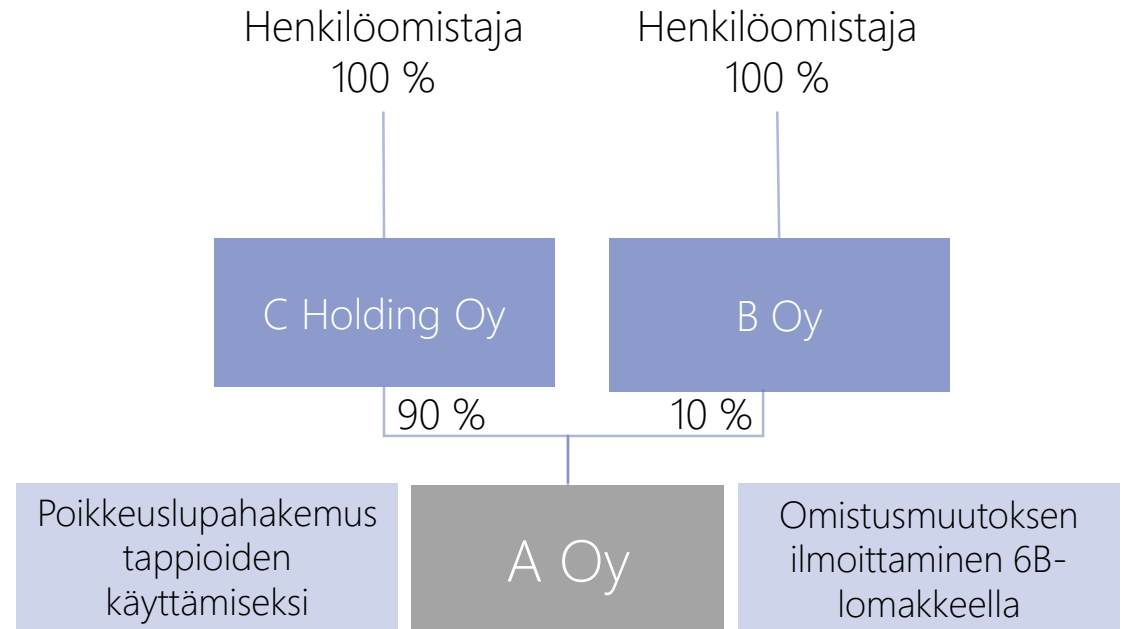
Osakevaihto

Myös osakevaihdossa voidaan menettää tappioiden vähennysoikeus

Omistusrakenne ennen osakevaihtoa

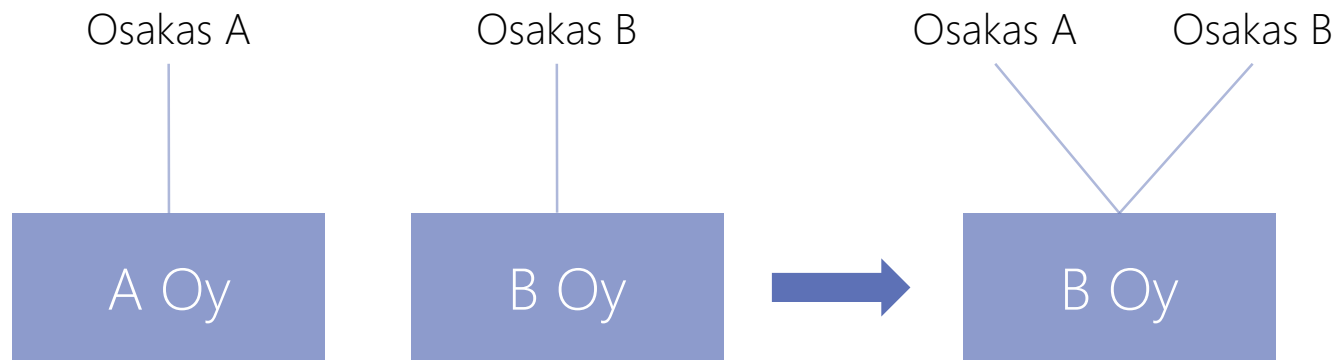


Omistusrakenne osakevaihdon jälkeen



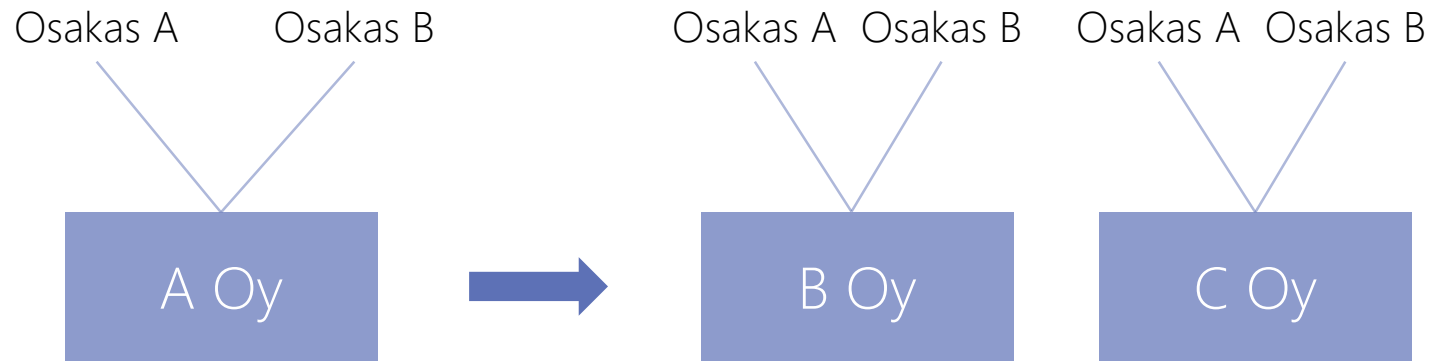
Sulautuminen

Sulautuva yhtiö purkautuen selvitysmenettelyttä siirtää kaikki varansa ja velkansa toiselle osakeyhtiölle



Jakautuminen

Jakautuminen voidaan toteuttaa joko kokonaisjakautumisena tai osittaisjakautumisena



Sulautuminen ja jakautuminen

Sulautumisen ja jakautumisen raportointi veroilmoituksella

Ilmoitukset Verohallinnolle

- Sulautuvat ja jakautuvat yhtiöt ovat erillisiä verovelvollisia sulautumisen/jakautumisen voimaantuloon saakka ja niillä on velvollisuus antaa sulautumiseen/jakautumiseen päättyvältä tilikaudelta normaali tilinpäätös ja veroilmoitus.
- Sekä sulautumis- että jakautumistilanteissa veroilmoitukseen pitää liittää selvitys:
 - sulautuneen tai jakautuneen yhteisön menoista, jotka vähennetään vastaanottaneen yhteisön tuloista,
 - muista verotuksessa vähennyskelpoisista eristä,
 - fuusioerotuksen käsittelystä kirjanpidossa, ja
 - omistussuhteiden muutoksista, jos sulautuneen tai jakautuneen yhteisön tappioita halutaan vähennettäväksi vastaanottaneen yhteisön tulosta.

Fuusiovoitto ja fuusiotappio

Sulautumisessa muodostuu joko fuusiotappio tai fuusiovoitto

Fuusiotappio

- Jos siirtyneiden velkojen, tilinpäätössiirtojen ja fuusiovastikkeen tai osakepääoman korotuksen taikka osakkeiden hankintamenon yhteenlaskettu määrä on siirtyneiden varojen yhteenlaskettua määrää suurempi, kyseessä on fuusiotappio.
- Fuusiotappio tulee kohdistaa niille vastaanotetuille tase-erille, joista sen katsotaan johtuvan. Jos fuusiotappiota ei voida kohdistaa tase-erille, sitä on käsiteltävä yhtenä eränä – liikearvona.

Fuusiovoitto

- Jos siirtyneiden velkojen, tilinpäätössiirtojen ja fuusiovastikkeen tai osakepääoman korotuksen taikka osakkeiden hankintamenon yhteenlaskettu määrä on siirtyneiden varojen yhteenlaskettua määrää pienempi, kyseessä on fuusiovoitto.

Fuusiovoitto ja fuusiotappio (jatkuu)

Yhtiöiden sulautuessa syntynyt voitto ei ole veronalaista tuloa eikä tappio vähennyskelpoinen meno

Fuusiotuloksen kirjaaminen

- Pääsäännön mukaan fuusiovoitto kirjataan tuloslaskelmassa lähtökohtaisesti liiketoiminnan muihin tuottoihin.
- Taseeseen aktivoitu fuusiotappio kirjataan poistoina kuluksi. KILA:n tuoreen lausunnon mukaan fuusiotappio voidaan myös merkitä liiketoiminnan muihin kuluihin, jos varovaisuuden periaate huomioiden ei ole perusteita aktivoida taseeseen.

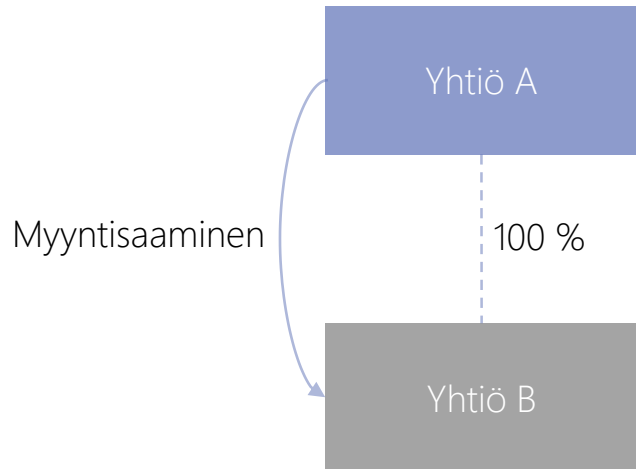
Käsittely verotuksessa

- Fuusiovoitto ilmoitetaan 6B-lomakkeella tuloslaskelman muissa verovapaissa tuotoissa.
- Fuusiotappio ilmoitetaan 6B-lomakkeella omassa kohdassaan vähennyskelvottomissa kuluissa.

Konsernin sisäisten saamisten alaskirjaukset

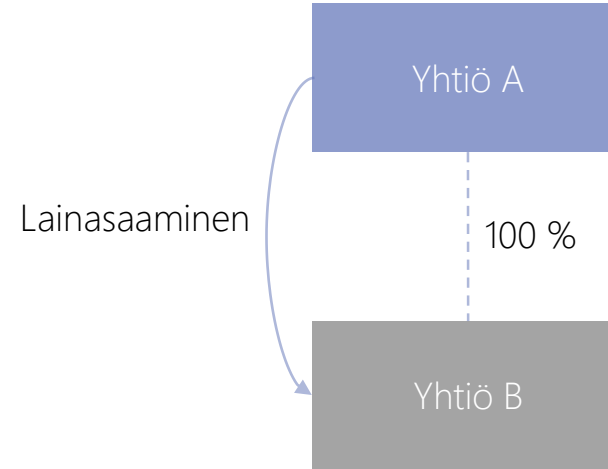
Konsernin sisäisten saamisten alaskirjausten vähennyskelpoisuus verotuksessa riippuu saamisen luonteesta

Myyntisaamisten alaskirjaukset



- Konsernin sisäisten myyntisaamisten alaskirjaukset ovat vähennyskelpoisia rajoituksetta.
- Myyntisaamisten alaskirjaukset ilmoitetaan veroilmoituksella omassa kohdassaan vähennyskelpoisissa kuluissa.

Muiden kuin myyntisaamisten alaskirjaukset



- Muiden konsernin sisäisten saamisten kuin myyntisaamisten alaskirjaukset ja menetykset eivät ole verotuksessa vähennyskelpoisia kuluja.
- Kyseiset erät ilmoitetaan kohdassa "Konsernituki ja saamisten arvonalentumiset".

Konserniavustus

Konserniavustuksen avulla voidaan järjestellä tulosta konsernin sisällä tietyin edellytyksin

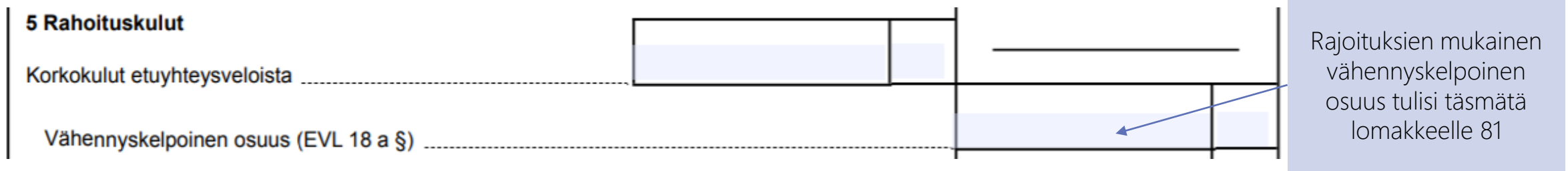
- Konserniavustuksia säätelee laki konserniavustuksesta verotuksessa (21.11.1986/825), jossa määritellään edellytykset sen soveltamiselle;
 - a) molempien osapuolien on oltava kotimainen liiketoimintaa harjoittava osakeyhtiö tai osuuskunta;
 - b) tilikausien tulee päättyä samanaikaisesti;
 - c) emoyhteisön ja tytäryhteisön välillä tulee olla suoraan tai välillisesti konsernisuhde (9/10-omistus);
 - d) konsernisuhde kestänyt katkeamatta koko sen verovuoden;
 - e) konserniavustus kirjataan sekä antavassa että sen saavassa yhtiössä tulosvaikutteisesti (antajalle satunnainen meno ja saajalle satunnainen tulo);
 - f) konserniavustuksen määrä ei saa ylittää elinkeino-toiminnan tulosta ennen konserniavustuksen antamista.
- Saajalleen veronalaista tuloa ja antajalleen vähennyskelpoista menoa vain, jos laissa määritetyt edellytykset täyttyvät.
- Keino verotettavan tulon säätelyyn konsernin yhtiöiden välillä (esim. nettokorkomenojen vähennys-mahdollisuuden hallitseminen)

Veroilmoituksen päälomakkella ilmoitetaan kohdissa
Saatu konserniavustus ja Annettu konserniavustus,
sekä eritellään lomakkeella 65

Elinkeinotoiminnan nettokorkomenot / korkovähennysrajoitukset

EVL 18 a ja b § säätelevät yhteisöiden nettokorkomenojen vähennyskelpoisuudesta

- EVL 18 a ja b § säätelevät yhteisöiden nettokorkomenojen vähennyskelpoisuudesta
- Verovuoden 2018 osalta, jos yhtiön nettokorkomenot ovat yli 500 000 euroa ja yhtiöllä on elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (EVL) mukaisia etuyhteysvelkojen (EVL 18 a §) korkomenoja, vähennysoikeutta on rajoitettu. Jos verovuoden nettokorkomenot ovat yli 500 000 euroa, nettokorkomenot voidaan vähentää siltä osin kuin ne ovat enintään 25 prosenttia oikaistusta elinkeinotoiminnan tuloksesta (EVL 18 a § 2 mom)
- Vähennyskelpoiset korkokulut ilmoitetaan veroilmoituksen päälomakkeella 6B sekä eritellään liitelomakkeella 81 (nettokorkojen määrä, oikaistu elinkeinotoiminnan tulos ja vähennyskelpoinen osuus).



- Uusi korkovähennysoikeuden rajoittamista koskeva sääntely tuli voimaan 1.1.2019 ja sitä sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2019 toimitettavassa verotuksessa. Verovuoden 2019 lomake 81 on päivitetty vastaamaan uutta sääntelyä.

Osakeyhtiön johdon vastuu

Lotta Liljelund | Partner, Tax & Legal Services

Johdon tehtävät – Hallituksen ja toimitusjohtajan yleiset tehtävät

Hallituksen tehtävä on huolehtia sen hallinnosta; toimitusjohtaja hoitaa yhtiön juoksevaa hallintoa

Hallituksen yleiset tehtävät

- Hallituksen tehtävä osakeyhtiössä on huolehtia sen hallinnosta sekä yhtiön toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä (yleistoimivalta)
 - Organisointivelvollisuus
- Hallitus vastaa myös yhtiön kirjanpidon ja varainhoidon valvonnan asianmukaisesta järjestämisestä
 - Valvontavelvollisuus
- Hallitus voi yksittäistapauksessa tai yhtiöjärjestyksen määräyksen nojalla tehdä päätöksen toimitusjohtajan yleistoimivaltaan kuuluvassa asiassa silloinkin, kun yhtiöllä on toimitusjohtaja. Hallitus voi saattaa hallituksen tai toimitusjohtajan yleistoimivaltaan kuuluvan asian yhtiökokouksen päätettäväksi
 - Vastuu siirtyy päätöksentekijälle

Toimitusjohtajan yleiset tehtävät

- Toimitusjohtaja hoitaa yhtiön juoksevaa hallintoa hallituksen antamien ohjeiden ja määräysten mukaisesti (yleistoimivalta)
- Toimitusjohtajan on huolehdittava siitä, että yhtiön kirjanpito on lain mukainen ja varainhoito luotettavalla tavalla järjestetty.
- Toimitusjohtajan on annettava hallitukselle ja sen jäsenelle tiedot, jotka ovat tarpeen hallituksen tehtävien hoitamiseksi

Johdon tehtävät – Osakeyhtiölain periaatteet

Osakeyhtiön voitontuottamistarkoitus | Pääoman pysyvyys / vakavaraisuus

Osakeyhtiön voitontuottamistarkoitus

- Voitontuottamistarkoitus on nimenomaisesti kirjattu yleiseksi periaatteeksi ja se edellyttää toimivalta johdolta eli toimitusjohtajalta ja hallitukselta sitä, että yhtiön toimintaa on nimenomaisesti ohjattava siihen suuntaa, että yhtiö tuottaa voittoa
 - Tarkastellaan pitkällä tähtäimellä ja kokonaisuusarviointina

Pääoman pysyvyys / vakavaraisuus

- Yhtiön varoja voidaan jakaa vain siten kuin osakeyhtiölaissa on säädetty.
- Lain minimivaatimukset oman pääoman suhteen (2.500 / 80.000 euroa) on aina täyttyvä ja ellei näin ole, hallituksen jäsenen on reagoitava (oman pääoman menettämisen rekisteröintivelvollisuus)

Johdon tehtävät – Osakeyhtiölain periaatteet

Johdon huolellisuus- ja lojaliteettivelvollisuus | Yhdenvertaisuus

Johdon huolellisuus- ja lojaliteettivelvollisuus

- Huolellisesti toimien edistettävä yhtiön etua
- Velvollisuus toimia yhtiön ja kaikkien osakkeenomistajien edun mukaisesti
- Business judgment rule -periaate (liiketoimintapäätösperiaate)

Yhdenvertaisuus

- Yhtiökokous tai johto ei saa tehdä päätöstä tai ryhtyä muuhun toimenpiteeseen, joka on omiaan tuottamaan osakkeenomistajalle, tai muulle epäoikeutettua etua yhtiön tai toisen osakkeenomistajan kustannuksella.
 - Velvollisuus kohdella kaikkia osakkeenomistajia tasapuolisesti

Johdon tehtävät | Hallituksen ja toimitusjohtajan välinen tehtävien jako

Hallituksen ja toimitusjohtajan tehtäviä käytännössä

Hallituksen tehtäviä käytännössä

- Vahvistaa strategian ja vuosibudjetin
- Riskienhallinta (organisointi, valvonta, sopimukset)
- Raportoinnin seuraaminen
- Yhtiön varojen turvaaminen
- Tilinpäätös (tilinpäätöksen päivääminen ja allekirjoittaminen)
- Osinkopolitiikka ja muu varojen jako (seuranta, maksukyky)
- Yhtiökokouksen koolle kutsuminen käsittelemään yhtiön toimenpiteitä taloudellisen tilanteen tervehdyttämiseksi, jos yhtiön oma pääoma on alle puolet osakepääomasta
- Kaupparekisteri-ilmoituksista huolehtiminen (tilinpäätöksen rekisteröinti)
- Yhtiökokousten päätösten täytäntöönpaneminen
- Toimitusjohtajan valinta ja erottaminen

Toimitusjohtajan tehtäviä käytännössä

- Liiketoiminnan johtaminen ja valvonta
- Taloushallinto
 - Yhtiön kirjanpidon lainmukaisuuden varmistaminen ja varainhoidon luotettava järjestäminen
 - Riittävästä maksuvalmiudesta huolehtiminen
 - Tulosseuranta
 - Tilinpäätöksen laatiminen ja allekirjoittaminen yhdessä hallituksen jäsenten kanssa
 - Tilinpäätöksen rekisteröinti
- Huolehtii, että hallitus saa riittävät tiedot tehtäviensä hoitamisen kannalta
- Toteuttaa yhtiökokouksen ja hallituksen päätöksiä

Milloin vastuu syntyy?

Johdon korvausvastuu yhtiölle | Johdon korvausvastuu muita kohtaan

a) Johdon korvausvastuu yhtiölle

- Hallituksen jäsenen, hallintoneuvoston jäsenen ja toimitusjohtajan on korvattava vahinko, jonka hän on tehtävässään osakeyhtiölain huolellisuusvelvoitteen vastaisesti tahallaan tai huolimattomuudesta aiheuttanut yhtiölle
 - Huolellisuusvelvollisuuden rikkominen joko nimenomaisella toimella tai laiminlyönnillä (tahallisuus / huolimattomuus)
 - Edellytetään sellaista huolellisuutta, jota vastaavassa asemassa toimiva huolellinen henkilö objektiivisesti arvioiden noudattaisi
- Vastuu voi kohdata kaikesta vahingosta
- Vastuu yhtiötä kohtaan voi syntyä esim.:
 - Yhtiön varojen laittomasta jaosta, lahjoittamisesta ja lainaamisesta
 - Toimivallan ylittämisestä
 - Verojen, maksujen, viranomaisilmoitusten ja ilmoitusten laiminlyönnistä

b) Johdon korvausvastuu muita kohtaan

- Hallituksen jäsenen, hallintoneuvoston jäsenen ja toimitusjohtajan on korvattava yhtiölle, osakkeenomistajalle tai muulle henkilölle aiheutunut vahinko, jos
 - Vahinko on aiheutettu rikkomalla osakeyhtiölakia tai yhtiöjärjestyksen määräystä; ja
 - Rikkominen on ollut tahallista tai huolimatonta
- Vastuu voi syntyä esimerkiksi:
 - yhtiön kirjanpito ei vastaa kirjanpitolain säännöksiä
 - Tilinpäätös laadittu väärin
 - Yhtiön varojen jaettu, lahjoitettu tai lainattu laittomasti
- Tuottamusolettama

Kuka vastaa?

Käytännössä toimitusjohtaja joutuu vahingonkorvausvastuuseen useammin kuin hallituksen jäsenet

Korvausvastuun yleiset edellytykset

- Vahingon syntyminen – on aiheutunut korvattava taloudellinen vahinko
- Syy-yhteys – toiminnan tai toimimattomuuden täytyy olla välttämätön seurauksen syntymiselle

Kuka on vastuussa?

- Hallituksen jäsen (varajäsen silloin kun varsinaisen sijalla) / toimitusjohtaja
 - Toimitusjohtajan vastuu yleensä samanaikainen kuin hallituksen jäsenen – useimmiten vastuussa yhdessä
- Käytännössä toimitusjohtaja joutuu vahingonkorvausvastuuseen useammin kuin hallituksen jäsenet, koska toimitusjohtaja hoitaa yhtiön asioita operatiivisesti samalla, kun hallitus vastaa yhtiön asioista ylemmällä tasolla

Vastuu on henkilökohtaista

- Yhteisvastuu vahingonkärsijään nähden, jaettu korvausvastuu korvausvelvollisten kesken
- Tehtävän jaolla voi olla on merkitystä, mutta ei vapauta kokonaan
- Kokemukselle / erityisosaamiselle voidaan antaa painoarvoa

Miten vastuulta voi välttyä?

Asioista, jotka koskevat yhtiön johtohenkilön vahingonkorvausvelvollisuutta, päättää hallitus tai yhtiökokous

Miten suojautua?

- Valmistelu (toimitusjohtaja vastaa hallituksen kokousten / päätösten valmistelusta ja esittelystä)
- Aktiivinen toiminta ja osallistuminen kokouksiin
- Päätöksenteon perusteiden dokumentointi jälkikäteisarviota silmälläpitäen, tarvittaessa asiantuntijalausuntojen tai -selvitysten tukemana
- Eriävä mielipide pöytäkirjaan (pelkkä vastaan äänestäminen ei riitä) – 90 % tapauksista riittää vastuusta vapautumiseen
- Operatiivinen valvonta / toimitusjohtajan valvonta
- Johdon vastuuvakuutus

Vastuuseen vetoaminen ja vastuun toteutuminen käytännössä

Asioista, jotka koskevat yhtiön johtohenkilön vahingonkorvausvelvollisuutta, päättää hallitus tai yhtiökokous

Hallitus tai yhtiökokous päättää vastuuseen syntymisestä

- Asioista, jotka koskevat yhtiön johtohenkilön vahingonkorvausvelvollisuutta, päättää hallitus tai yhtiökokous

Osakkeenomistajan moitekanne

- Osakkeenomistajan oikeus moittia yhtiökokouksen päätöstä:
 1. asian käsittelyssä ei ole noudatettu osakeyhtiölain tai yhtiöjärjestyksen menettelyä koskevia määräyksiä ja virhe on voinut vaikuttaa päätöksen sisältöön tai muuten osakkeenomistajan oikeuteen
 2. Vastaava moiteoikeus on, jos yhtiökokouksen päätös on muuten lain tai yhtiöjärjestyksen vastainen
- Moitekanne on nostettava yhtiötä vastaan, kanneaika 3 kuukautta päätöksen tekemisestä

Osakkeenomistajien kannetta yhtiön hyväksi

- Yhdellä tai useammalla osakkeenomistajalla on oikeus ajaa omissa nimissään kannetta vahingonkorvauksen suorittamiseksi yhtiölle, jos kannetta vireille pantaessa on todennäköistä, ettei yhtiö huolehdi vahingonkorvausvaatimuksen toteuttamisesta:
 - kantajilla vähintään yksi kymmenesosa kaikista osakkeista; tai
 - osoitetaan, että vahingonkorvausvaatimuksen toteuttamatta jättäminen olisi yhdenvertaisuusperiaatteen vastaista

Vastuuseen vetoaminen ja vastuun toteutuminen käytännössä

Vahingonkorvaus & vastuuvapauden merkitys

Vahingonkorvaus

- 5 vuoden määräaika
 - alkaa hallituksen jäsenen ja toimitusjohtajan osalta sen tilikauden päättymisestä, jona kanteen perusteena oleva päätös tehtiin tai kanteen perusteena olevaan toimenpiteeseen ryhdyttiin.
 - Vanhentumisajat eivät kuitenkaan sovellu, jos vaatimus perustuu rangaistavaan tekoon
- Sovelletaan vahingonkorvauslain periaatteita:
 - Täysimääräinen korvaus; vahinkoa kärsineelle on korvattava koko vahinko
 - Vahingonkorvausvastuu jaetaan vahingon aiheuttaneiden kesken syyllisyyden perusteella. Ellei jakoa voida tehdä, jaetaan tasan vahingon aiheuttaneiden kesken

Vastuuvapauden merkitys

- Yhtiökokous yksipuolisesti luopuu yhtiön puolesta esittämästä vahingonkorvausvaatimuksia päätöksen piiriin kuuluvia johtohenkilöitä kohtaan
- Ei ole sitova, jos yhtiökokoukselle ei ole annettu oikeita ja riittäviä tietoja korvausvelvollisuuden perusteena olevasta päätöksestä
- Vastuuvapaus kattaa vain yhtiön lukuun ajettavat kanteet eikä ei vaikuta osakkeenomistajan tai kolmansien tahojen oikeuteen nostaa kanne omaan lukuunsa heille aiheutuneista vahingosta

Esimerkkitapauksia – Yhtiökokouksen päätöksen moittiminen

KKO 2015:104 & KKO:2015:105

KKO 2015:104

- Osakeyhtiö oli maksanut tytäryhtiölleen tilikauden aikana konserniavustusta.
- Osakkeenomistajille maksettava osinko oli yhtiökokouksessa määrätty tuolloin vahvistetun tilinpäätöksen osoittamasta voitosta, joka oli jäänyt jäljelle konserniavustusten vähentämisen jälkeen.
- Yli kymmenen prosenttia yhtiön osakkeista omistanut osakas moitti yhtiökokouksen päätöstä osingonjaon osalta ja väitti, että konserniavustusten määrä olisi pitänyt lisätä osakeyhtiölain mukaisesta vähemmistöosingosta päätettäessä laskennallisesti osingonjaon perustana olevaan tilikauden voittoon.
- Kun osakas ei ollut moittinut osingonjakopäätöksen lisäksi tilinpäätöksen vahvistamista koskevaa yhtiökokouksen päätöstä, kanne hylättiin.

KKO:2015:105

- Osakeyhtiö oli maksanut tytäryhtiölleen tilikauden aikana konserniavustusta.
- Osakkeenomistajille maksettava vähemmistöosinko oli osakeyhtiön yhtiökokouksessa päätetty laskea tuolloin vahvistetun tilinpäätöksen osoittamasta voitosta, joka oli jäänyt jäljelle konserniavustusten vähentämisen jälkeen.
- Yli kymmenen prosenttia osakeyhtiön osakkeista omistaneet osakkeenomistajat moittivat yhtiökokouksen päätöksiä väittäen konserniavustuksia perusteettomiksi ja vaati sen vuoksi tilinpäätöksen muuttamista ja maksettavien osinkojen korottamista.
- Kysymys siitä, oliko osakeyhtiöllä ollut konserniavustusten maksamiselle hyväksyttävä liiketaloudellinen peruste, kun otettiin huomioon myös vähemmistöosakkeenomistajien oikeudet.

Esimerkkitapauksia – Johdon vahingonkorvausvelvollisuus

KKO 2001:85 & Kouvola HO 26.1.2011 S 10/777

KKO 2001:85

- Kysymys siitä, oliko osakeyhtiön hallituksen puheenjohtaja syyllistynyt kirjanpitorikokseen, kun yhtiön kirjanpitoa ei ollut hoidettu asiallisesti
- Osakeyhtiön kirjanpito oli laiminlyöty
- Osakeyhtiön hallituksen puheenjohtaja väitti sopineensa yhtiön toimitusjohtajana ja myös hallituksen jäsenenä toimineen henkilön kanssa, että tämä huolehti kirjanpidosta
- Sopimus ei vapauttanut puheenjohtajaa osakeyhtiölain mukaan hallitukselle kuuluvasta kirjanpidon valvontavelvollisuudesta ja puheenjohtaja tuomittiin rangaistukseen kirjanpitorikoksesta.
- Osakeyhtiössä kirjanpitorikokseen voi syyllistyä henkilö, jonka velvollisuutena on huolehtia kirjanpidosta tai sen valvonnasta.
- Vastuuta ei voitu siirtää sopimuksin toimitusjohtajalle, koska hallituksen tulee valvoa toimitusjohtajan toimia kirjanpidon järjestämisessä

Kouvola HO 26.1.2011 S 10/777

- Kysymys syy-yhteydestä ja siitä, oliko toimitusjohtaja laiminlyönyt velvollisuutensa vastata yhtiön kirjanpidon lainmukaisuudesta ja varainhoidon asianmukaisesta järjestämisestä
- Ravintola-alalla toimivan yhtiön käteisvaroja oli kadonnut ennen kuin tilityspussit vietiin pankkiin
- Kantajat vaativat toimitusjohtajaa korvaamaan yhtiölle varojen katoamisesta aiheutuneen menetyksen sillä perusteella, että toimitusjohtaja oli laiminlyönyt velvollisuutensa huolehtia yhtiön kirjanpidon lainmukaisuudesta ja varainhoidon järjestämisestä luotettavalla tavalla
- Kirjanpito ulkoistettu ammattimaiselle kirjanpitäjälle
- Ei vastuuta, koska käteisvarojen häviäminen ei välttämättä olisi ollut toimitusjohtajan havaittavissa sellaisella kirjanpidon seuraamisella, jota häneltä on voitu kohtuudella edellyttää

Yhteenveto

Taloudelliset realiteetit määräävät, minkä tasoista valvontajärjestelmää ja riskienhallintaa voidaan edellyttää

- Ensisijainen velvollisuus kirjanpidon ja tilinpäätöksen laatimiseen on yhtiöllä (johdolla)
- Tilinpäätösinformaation oikeellisuudesta vastaa se hallituksen jäsen ja toimitusjohtaja, joka on allekirjoittanut tilinpäätöksen
- Kirjanpidon järjestämisestä yhtiöoikeudellisessa vastuussa oleva johto ei voi delegoinnilla välttyä vahingonkorvausvastuulta, vaan sen on jatkuvasti valvottava kirjanpidon asianmukaisuutta
- Valvontavastuun toteuttaminen: Prosessien, raportoinnin ja dokumentoinnin oltava kunnossa
- Taloudelliset realiteetit määräävät, minkä tasoista valvontajärjestelmää ja riskienhallintaa voidaan edellyttää



Suvi Vänskä | Partner, Tax & Legal Services

+358 40 080 0012

suvi.vanska@aldersound.fi

Lotta Liljelund | Partner, Tax & Legal Services

+358 50 490 6870

lotta.liljelund@aldersound.fi

Pauliina Karumaa | Associate, Tax & Legal Services

+358 44 239 9655

pauliina.karumaa@aldersound.fi

Henri Lyyski | Associate, Tax & Legal Services

+358 40 826 3409

henri.lyyski@aldersound.fi

Heidi Palomäki | Associate, Financial Advisory Services

+358 40 836 0710

heidi.palomaki@aldersound.fi