

KIRJANPITOLAUTAKUNTA
Kauppa- ja teollisuusministeriö
12.9.2006

YLEISOHJE LASKENNALLISISTA VEROVELOISTA JA -SAAMISISTA

1. JOHDANTO	3
1.1. Laskennallisen verovelan ja -saamisen määritelmä sekä esittäminen tilinpäätöksessä	3
1.2. Konsernitilinpäätös	5
1.2.1. Yhdistelytoimenpiteet	6
1.2.2. Yhdistelytoimenpiteiden seurauksena syntyvä laskennallinen verovelka tai -saaminen	6
1.2.3. Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset	7
1.2.4. Laskennallisten verovelkoja ja -saamisten esittäminen konsernitilinpäätöksessä	8
2. MÄÄRITELMÄT	8
3. LASKENNALLISET VEROVELAT JA -SAAMISET YKSITTÄISEN KIRJANPITOVELVOLLISEN TILINPÄÄTÖKSESSÄ	9
3.1. Jaksottamisesta johtuvat väliaikaiset erot	9
3.1.1. Yleistä määrittelyä ja esimerkkejä	9
3.1.2. Vahvistetut tappiot	9
3.1.3. Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset	10
3.2. Arvostamisesta johtuvat väliaikaiset erot	11
3.2.1. Rahoitusvälineiden arvostaminen	11
3.2.2. Arvonkorotus	12
4. LASKENNALLISET VEROVELAT JA -SAAMISET KONSERNITILINPÄÄTÖKSESSÄ	12
4.1. Laskennallisten verovelkojen ja -saamisten muodostuminen konsernitilinpäätöksessä	12
4.2. Erillistilinpäätösten laskennalliset verot	13
4.2.1. Erillistilinpäätöksiin sisältyvät laskennalliset verovelat ja -saamiset	13
4.2.2. Erillistilinpäätösten muuttaminen konsernin laadintaperiaatteiden mukaisiksi	13
4.3. Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset konsernitilinpäätöksessä	13
4.4. Muista yhdistelytoimenpiteistä aiheutuvat laskennalliset verovelat ja -saamiset	14
4.4.1. Sisäisten myyntivoittojen ja -tappioiden eliminointi	14
4.4.2. Konserniaktiivan tai -passiivan kohdistaminen	14
4.4.3. Tytär- ja osakkuusyritysten voitot ja tappiot	15
4.4.4. Muuntoerot	16
5. LASKENNALLISTEN VEROVELKOJEN JA -SAAMISTEN LASKEMINEN JA MERKITSEMINEN TASEESEEN	16
5.1. Laskennallisten verovelkojen ja -saamisten laskeminen	16
5.1.1. Yksittäinen kirjanpitovelvollinen	16
5.1.2. Konsernitilinpäätös	17
5.2. Edellytykset taseeseen merkitsemiselle	19
6. LASKENNALLISTEN VEROVELKOJEN JA -SAAMISTEN ESITTÄMINEN TUOSLASKELMASSA JA TASEESSA	20
6.1. Yksittäinen kirjanpitovelvollinen	20

6.2. Konsernitilinpäätös _____	21
7. LIITETIEDOT _____	21
7.1. Taseessa esitettäviä laskennallisia verovelkoja ja -saamisia koskevat liitetiedot _____	21
7.2. Liitetietona esitettävät laskennalliset verovelat ja -saamiset _____	22
7.3. Konsernitilinpäätöksen liitetiedot _____	22
8. MENETTELY SIIRTYMÄVAIHEESSA _____	22
LIITE 1: ESIMERKKEJÄ JAKSOTTAMISESTA JA ARVOSTAMISESTA JOHTUVISTA VÄLIAIKAISISTA EROISTA _____	24
1. Veronalainen jaksottamisesta johtuva ero (josta voi syntyä laskennallinen verovelka) _____	24
2. Verotuksessa vähennyskelpoinen jaksottamisesta johtuva ero (josta voi syntyä laskennallinen verosaaminen) _____	24
3. Veronalainen arvostamisesta johtuva väliaikainen ero _____	24
4. Verotuksessa vähennyskelpoinen arvostamisesta johtuva väliaikainen ero _____	24
LIITE 2: LASKENTAESIMERKKI _____	25

1. JOHDANTO

Tämä kirjanpitolautakunnan (jäljempänä myös "**KILA**") antama yleisohje ohjaa kirjanpitolain (1336/1997; jäljempänä myös "**KPL**"), viimeksi muutettuna lailla 1312/2004, ja kirjanpitoasetuksen (1339/1997; jäljempänä myös "**KPA**"), viimeksi muutettu asetuksella 1313/2004, laskennallisia verovelkoja ja -saamisia koskevien säännösten soveltamisessa. Tämä yleisohje korvaa KILA:n 11.1.1999 antaman yleisohjeen laskennallisista verovelloista ja -saamisista.

Kirjanpitolain muutosta koskevan hallituksen esityksen 126/2004 mukaan lakiuudistuksen keskeisenä tavoitteena on ollut lainsäädännön tarkistaminen kansainvälisen tilinpäätöskäytännön kehitystä vastaavaksi. Merkittävä laskennallisia veroja koskeva muutos aikaisempaan lainsäädäntöön verrattuna on se, että laskennallisen veron määritelmää on laajennettu vastaamaan IAS 12 -standardin (Tuloverot) mukaista määritelmää. Uudistuneiden säännösten mukaisesti myös arvostamisesta johtuvat väliaikaiset erot tulee ottaa huomioon, kun aikaisemmin KPL:n säännökset edellyttivät ainoastaan jaksottamisesta johtuvien väliaikaisten erojen käsittelyn tilinpäätöksessä.

Kirjanpitolautakunta katsoo KPL:n säännösten tarkoittavan sitä, että vastaisuudessa kirjanpitovelvollisella ei enää ole mahdollisuutta soveltaa tilinpäätöksessään suppeampaa, ainoastaan jaksottamisesta johtuvat väliaikaiset erot käsittävää esitystapaa. Ennen lainuudistusta oli mahdollista esittää tilinpäätöksessä ainoastaan jaksottamisesta johtuvat erot ja haluttaessa voitiin esittää myös arvostamisesta johtuvat erot.

Lakimuutos merkitsee käytännössä sitä, että erillistilinpäätöksen laatijalla on käytettävissään kaksi vaihtoehtoista tapaa esittää laskennalliset verovelat ja -saamiset: Ne saadaan erityistä varovaisuutta noudattaen merkitä omana eränään tuloslaskelmaan tai taseeseen tai vaihtoehtoisesti ne tulee esittää tuloveroja koskevissa liitetiedoissa, jos ne ovat olennaisia eikä niitä ole merkitty taseeseen.

Konsernin tulee esittää yhdistelytoimenpiteistä johtuvat laskennalliset verovelat ja -saamiset omana eränään konsernituloslaskelmassa tai -taseessa. Tässä yleisohjeessa on yhdistelytoimenpiteistä johtuvina laskennallisina veroina käsitetty myös laadintaperiaatteiden yhtenäistämistä johtuvat erät sekä laskennalliset verot, joita ei ole esitetty konserniyhtiöiden erillistilinpäätöksissä.

Tämän yleisohjeen terminologia liittyy pääosin osakeyhtiömuotoisiin yhtiöihin. Yleisohje on sovellettavissa myös muihin yhteisömuotoihin.

1.1. Laskennallisen verovelan ja -saamisen määritelmä sekä esittäminen tilinpäätöksessä

Kirjanpitolaki 5:18 § (1304/2004): "*Tuottojen ja niitä vastaavien veronalaisten tulojen samoin kuin kulujen ja niitä vastaavien verotuksessa vähennyskelpoisten menojen jakso-tuseroista sekä kirjanpitoarvojen ja verotuksellisten arvojen välisistä väliaikaisista eroista johtuvat laskennalliset verovelat ja -saamiset saadaan erityistä varovaisuutta noudattaen merkitä omana eränään tuloslaskelmaan ja taseeseen.*"

Laskennallisten verovelkojen ja -saamisten merkitseminen taseeseen ja tuloslaskelmaan on säännöksen mukaan vapaaehtoista yksittäiselle kirjanpitovelvolliselle. Jos laskennallisia verovelkoja tai -saamisia ei ole merkitty tuloslaskelmaan tai taseeseen ja ne ovat oleellisia, on niistä esitettävä jäljempänä kuvattavalla tavalla kirjanpitoasetuksen mukaiset liitetiedot. Kirjanpitolain 3:9.2 §:ssä tarkoitetut ns. pienet kirjanpitovelvolliset on kuitenkin kokonaan vapautettu tästä velvollisuudesta (ks. jäljempänä).

Kirjanpitolaki 6:11 §: *"Jos yhdistelytoimenpiteiden seurauksena konsernin tulos on olennaisesti suurempi tai pienempi kuin konsernitilinpäätökseen yhdisteltyjen tilinpäätösten tulokset yhteensä, on tilikauden ja edellisten tilikausien välittömiä veroja oikaistava ja täydennettävä konsernin tuloksen perusteella ennen konsernitilinpäätökseen merkitsemistä siltä osin kuin vastaisia verovaikutuksia konserniyrityksille on pidettävä ilmeisenä."*

Laskennallisten verovelkojen ja -saamisten merkitseminen taseeseen ja tuloslaskelmaan on säännöksen mukaan olennaisuuden näkökulma huomioon ottaen pakollista konsernitilinpäätöksessä. Laskennalliset verot voivat konsernitilinpäätöksessä johtua sekä jaksottamisesta ja arvostamisesta johtuvista väliaikaisista eroista että yhdistelytoimenpiteistä johtuvista eroista. Myös tilinpäätössiirtojen kertymän ja sen muutoksen jakaminen aiheuttaa laskennallisia verovelkoja ja -saamisia konsernitilinpäätöksessä. Lisäksi tilinpäätössiirtojen kertymän lukeminen oman pääoman eriin sisäistä omistusta eliminoitaessa aiheuttaa konsernissa laskennallista verovelkaa. Kirjanpitolain 3:9.2 §:n määritelmän mukainen ns. pieni konserni on vapautettu esittämästä tilinpäätössiirtojen kertymään liittyviä verovelkoja ja -saamisia.

Tuloslaskelman osoittaman kirjanpidon tuloksen ja verotettavan tulon välillä on kahdenlaisia eroja: pysyviä eroja ja väliaikaisia eroja. Väliaikaiset erot pitävät sisällään jaksottamisesta ja arvostamisesta johtuvat erot. Pysyvät erot johtuvat verovapaista tuloista ja vähennyskeltottomista menoista, joita ei oteta lainkaan huomioon verotettavaa tuloa laskettaessa. Jaksottamisesta johtuvat väliaikaiset erot johtuvat puolestaan siitä, että tuottoja ja kuluja otetaan huomioon kirjanpidossa ja verotuksessa eri tilikausilla. Arvostamisesta johtuvat erot liittyvät jaksottamisesta johtuvia eroja korostetummin taselähtöiseen näkökulmaan, jossa tietyn tase-erän kirjanpidollisen ja verotuksellisen arvon välillä on väliaikainen ero. Väliaikaisista eroista aiheutuu laskennallinen verovelka tai verosaaminen. Pysyvistä eroista niitä ei synny. Käytännössä jaksottamisesta ja arvostamisesta johtuvien väliaikaisten erojen lähestymistavassa ei ole oleellista eroa, ja jatkossa tässä yleisohjeessa molemmista eroista käytetään termiä väliaikainen ero.

Väliaikaisista eroista johtuvaa *laskennallista verovelkaa* syntyy silloin, kun tulo merkitään tuloslaskelmaan tuotoksi aikaisemmalla tilikaudella kuin se on veronalainen tai kun meno vähennetään verotuksessa aikaisemmalla tilikaudella kuin se merkitään tuloslaskelmaan kuluksi. Väliaikaisista eroista johtuvaa *laskennallista verosaamista* syntyy puolestaan silloin, kun tulo on veronalaista aikaisemmalla tilikaudella kuin se merkitään tuotoksi tuloslaskelmaan tai meno merkitään tuloslaskelmaan kuluksi aikaisemmalla tilikaudella kuin se vähennetään verotuksessa.

Laskennalliset verovelat ja -saamiset ja niiden muutokset merkitään tuloslaskelmaan ja taseeseen erityistä varovaisuutta noudattaen. Edellytyksiä niiden merkitsemiselle on kuvattu kappaleessa 6.2.

Kirjanpitoasetus 2:6.1 § 1 kohta: "*[Liitetietona on esitettävä] kirjanpitolain 5 luvun 18 §:ssä tarkoitetut laskennalliset verovelat ja -saamiset, jos ne ovat olennaisia eikä niitä ole merkitty taseeseen.*"

Jos kirjanpitovelvollinen ei merkitse laskennallisia verovelkoja tai -saamisia taseeseensa, ne tulee ilmoittaa liitetiedoissa, mikäli ne ovat olennaisia. Jos olennaisia verovelkoja tai -saamisia ei ole, niitä ei tarvitse esittää tuloslaskelmassa ja taseessa eikä liitetietona. Erityinen varovaisuus, jota on noudatettava taseeseen merkitäessä, on kuitenkin otettava huomioon myös liitetietoja laadittaessa. Liitetietona esitetään lähtökohteisesti samat luvut, jotka voitaisiin merkitä taseeseen.

Kirjanpitoasetus 2:6.1 § 3 kohta: "*[Liitetietona on esitettävä] selostus arvonkorotusten mahdollisesta vaikutuksesta tuloverotukseen.*"

Selostus arvonkorotusten mahdollisesta vaikutuksesta tuloverotukseen sisältää tiedon siitä, miten suuri tulovero realisoituisi arvonkorotuksen kohteen myynnistä arvonkorotuksen määrästä laskettuna. Jos kirjanpitovelvollinen merkitsee arvonkorotuksista johtuvan laskennallisen verovelan taseeseensa tämän yleisohjeen kappaleen 5.5 mukaisesti, ei erillinen liitetieto ole tarpeen.

Kirjanpitoasetus 2:6.2 §: "*Jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi kirjanpitolain 3 luvun 9 §:n 2 momentissa säädettyistä rajoista, kirjanpitovelvollinen saa jättää esittämättä ne liitetiedot, joista säädetään 1 momentin 1 - 3 kohdassa.*"

Kirjanpitolain 3:9.2 §:ssä määritellyt pienet kirjanpitovelvolliset on vapautettu laskennallisten verovelkojen ja -saamisten esittämisestä. Yleisohjetta annettaessa mainitussa säännöksessä määritellyt rajat olivat seuraavat:

- 1) liikevaihto 7 300 000 euroa;
- 2) taseen loppusumma 3 650 000 euroa;
- 3) palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

Säännöksessä tarkoitetut ehdot täyttävän kirjanpitovelvollisen ei näin ollen tarvitse merkitä laskennallisia verovelkoja tai -saamisia taseeseensa eikä esittää niitä liitetietona. Myöskään ei ole velvollisuutta esittää tietoa arvonkorotusten mahdollisesta vaikutuksesta tuloverotukseen.

1.2. Konsernitilinpäätös

Yksittäisen yrityksen tilinpäätöksen laatimista koskevia KPL 3:2 ja 3:3 §:n sekä 4 ja 5 luvun säännöksiä on KPL 6:4.3 §:n mukaan noudatettava soveltuvin osin myös konsernitilinpäätöksessä. Edellä mainittua KPL 5:18 §:n säännöstä voidaan siis pitää keskeisenä ohjeena myös konsernitaseeseen merkittäviä laskennallisia verovelkoja tai -saamisia ajatellen.

Konsernitilinpäätös laaditaan KPL 6:2 §:n mukaan konserniyritysten tuloslaskelmien ja taseiden sekä niiden liitetietojen yhdistelmänä. Konsernitilinpäätös ei kuitenkaan muodostu konserniyritysten tuloslaskelmien ja taseiden summasta, vaan sitä laadittaessa suoritetaan yhdistelytoimenpiteitä, mm. erilaisia eliminointeja. Tämän lähtökohdan vuoksi on ollut tarpeen säätää erikseen yhdistelytoimenpiteistä johtuvista laskennallisista verovelkoista ja saamisista. *Kirjanpitolautakunta* katsoo yhdistelytoimenpiteistä johtuvien verovelkojen ja -saamisten tarkoittavan sitä, että konsernitilinpäätöksen tuloslaskelmaan ja taseeseen lisätään myös ne konserniyhtiöiden erillistilinpäätöksistä johdettavat laskennalliset verovelat ja -saamiset, joita ei ole esitetty asianomaisen konserniyhtiön tuloslaskelmassa ja taseessa, vaikka ne olisivatkin olleet erillistilinpäätöksissä esitettävissä.

1.2.1. Yhdistelytoimenpiteet

Ennen yhdistelyä konserniyritysten tilinpäätökset muutetaan KPL 6:4 §:ssä säädetyllä tavalla yhtenäisten laadintaperiaatteiden mukaisiksi. Ulkomaisten tytä- ja osakkuusyritysten tilinpäätöserät muunnetaan KPL 6:6 ja 6:13.1 §:n mukaisesti emoyrityksen tilinpäätösvaluutaan määräisiksi. Edellä mainittuja kutsutaan valmisteleviksi yhdistelytoimenpiteiksi. Yhdisteltäessä suoritetaan varsinaiset yhdistelytoimenpiteet eli eliminoidaan KPL 6:7 – 6:9 §:n mukaisesti konsernin sisäiset erät ja sisäinen osakkeiden tai osuuksien omistus sekä erotetaan vähemmistön osuudet omiksi erikseen tuloslaskelmassa ja taseessa.

Joidenkin yhdistelytoimenpiteiden tuloksena konsernitilinpäätöksen osoittama tulos poikkeaa konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yritysten yhteenlasketusta tuloksesta. Näissä tapauksissa KPL 6:11 § edellyttää välittömien verojen oikaisemista ja täydentämistä, jos yhdistelytoimenpiteiden seurauksena konsernin tulos on olennaisesti pienempi tai suurempi kuin konsernitilinpäätökseen yhdisteltyjen tilinpäätösten tulokset yhteensä. Säännöksen tarkoituksena on mahdollistaa konsernin tuloverojen esittäminen konsernituloslaskelman osoittaman tuloksen mukaisena. Lisäksi *kirjanpitolautakunta* katsoo, että jos yhdistelytoimenpiteiden seurauksena syntyy myös muita kuin tulokseen vaikuttavia eriä, tulee nämä ottaa huomioon konsernin laskennallisissa veroissa.

1.2.2. Yhdistelytoimenpiteiden seurauksena syntyvä laskennallinen verovelka tai -saaminen

Verojen oikaisu on säännöksen mukaan tehtävä siltä osin kuin vastaisia verovaikutuksia konserniyrityksille on pidettävä ilmeisinä. Vaatimusten verovaikutusten ilmeisyydestä voidaan katsoa viittaavan yksittäisen yrityksen tilinpäätöstä koskevassa KPL 5:18 §:ssä mainittavaan erityiseen varovaisuuteen. Yhdistelytoimenpiteistä johtuvia laskennallisia verovelkoja ja saamia tulisi näin ollen arvioida samoilla kriteereillä kuin yksittäisten yritysten väliaikaisista eroista johtuvia laskennallisia verovelkoja ja -saamia.

Kirjanpitolautakunnan käsityksen mukaan yhdistelytoimenpiteen tuloksena aiheutuva ero erillistilinpäätösten yhteenlasketun tuloksen ja konsernitilinpäätöksen osoittaman tuloksen välille on samalla myös KPL 5:18 §:n tarkoittama väliaikainen ero, jos se johtaa siihen, että konsernitilinpäätöksessä esitetään erisuuruinen tuotto tai kulu kuin konsernitilinpäätökseen yhdisteltävissä yrityksissä yhteensä.

Esimerkkejä tällaisista yhdistelytoimenpiteiden tuloksena syntyvistä tulosvaikutteisista eroista ovat konsernin sisäiset katteet ja myyntivoitot. Vaihto-omaisuuteen sisältyvä sisäinen kate eliminoidaan konsernitilinpäätöksessä. Sisäiseen katteeseen liittyvä vero kirjataan konsernituloslaskelmaan vasta, kun konserni luovuttaa hyödykkeen. Tämä veron jaksottaminen vastaavan tulon kohdalle tapahtuu laskennallisen verosaamisen avulla.

Jos kyseisen konserniyrityksen omassa tilinpäätöksessä verotuksessa vähennyskelpoinen ja kuluksi kirjattava määrä poikkeavat toisistaan, tästä aiheutuva laskennallinen verovelka tai -saaminen otetaan huomioon jo erillistilinpäätöksessä. Konsernitilinpäätöstä laadittaessa voidaan tällöin tarkastella erillistilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen välistä eroa. Jos laskennallinen verovelka tai -saaminen on konserniyrityksessä esitetty ainoastaan liitetiedoissa, merkitään verovelka tai -saaminen olennaisuuden periaatetta noudattaen konsernitilinpäätöksen tuloslaskelmaan tai taseeseen.

Yhdistelytoimenpiteistä aiheutuvat laskennalliset verovelat ja -saamiset on merkittävä konsernitaseeseen, jos vastaiset verovaikutukset ovat ilmeisiä. Niitä ei siis ole säännösten mukaan mahdollista esittää vain liitetietona. Myöskään pienille konserneille ei ole säädetty erikseen poikkeamismahdollisuutta yhdistelytoimenpiteistä johtuvien verovelkojen ja -saamisten kirjaamisesta. Vaikka pienet konsernit on kirjanpitolain mukaan vapautettu konsernitilinpäätöksen laatimisvelvollisuudesta, laatimisvelvollisuus saattaa syntyä esimerkiksi osakeyhtiölain perusteella.

1.2.3. Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset

Kirjanpitolaki 6:7.5 §: *"Tehtyjen ja suunnitelman mukaisten poistojen kertynyt erotus (poistoero) ja vapaaehtoiset varaukset merkitään konsernitaseeseen jaettuna omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan sekä niiden muutos konsernituloslaskelmaan jaettuna laskennallisen verovelan muutokseen ja tilikauden tulokseen."*

Kirjanpitolaki 6:7.6 §: *"Huolimatta siitä, mitä 5 momentissa säädetään, kirjanpitovelvollinen saa merkitä poistoeron ja vapaaehtoiset varaukset konsernitaseeseen jakamatta niitä omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan sekä niiden muutoksen konsernituloslaskelmaan jakamatta sitä laskennallisen verovelan muutokseen ja tilikauden tulokseen, jos sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi 1 §:n 3 momentissa säädetyistä rajoista."*

Poistoeron ja vapaaehtoisten varausten esittämistä jaettuna koskeva säännös on rinnastettavissa yhdistelytoimenpiteitä koskevaan säännökseen. Poistoeron ja vapaaehtoisten varausten "purkaminen" konsernitilinpäätöstä laadittaessa aiheuttaa eron konsernituloslaskelman ja konserniyritysten tuloslaskelmien välille. Tästä aiheutuvan laskennallisen verovelan ja sen muutoksen merkitsemisestä konsernitaseeseen ja -tuloslaskelmaan on kuitenkin säädetty erikseen.

Varausten ja poistoeron jakamisesta on vapautettu sellaiset kirjanpitovelvolliset, jotka eivät ole kirjanpitolain mukaan velvollisia laatimaan konsernitilinpäätöstä. Yleisohjetta annettaessa KPL 3:9.2 §:ssä määritellyt rajat olivat seuraavat:

- 1) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 7 300 000 euroa;
- 2) taseen loppusumma 3 650 000 euroa; ja

3) palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

1.2.4. Laskennallisten verovelkoja ja -saamisten esittäminen konsernitilinpäätöksessä

Kirjanpitoasetus 3:3.3 § (748/2001): "Kirjanpitolain 6 luvun 11 §:ssä tarkoitetusta tuloverojen oikaisemisesta ja täydentämisestä johtuva laskennallinen verosaaminen esitetään konsernitaseessa omana eränään vaihtuviin vastaaviin kuuluvien saamisten ryhmässä sekä siitä johtuva laskennallinen verovelka vieraan pääoman ryhmässä, jollei niitä merkitä yhdeksi eräksi konserniyritysten omiin taseisiin sisältyvien kirjanpitolain 5 luvun 18 §:ssä tarkoitettujen laskennallisten verovelkojen tai verosaamisten kanssa."

Kirjanpitoasetus 4:4 § 3 kohta: "[Edellä 1 – 3 §:ssä säädetyn lisäksi konsernituloslaskelman ja -taseen liitetietona on esitettävä] laskennallisten verovelkojen ja niiden muutosten erittely tilinpäätössiirtoihin perustuviin, yhdistelytoimenpiteisiin perustuviin ja konserniyritysten omiin tuloslaskelmiin ja taseisiin sisältyviin, jos nämä on esitetty yhdistettynä konsernituloslaskelmassa ja -taseessa."

Kirjanpitoasetuksessa säädetään laskennallisten verovelkojen ja -saamisten esittämisestä konsernitilinpäätöksessä. Tilinpäätössiirtoihin perustuvat erät, yhdistelytoimenpiteisiin perustuvat erät ja konserniyritysten omiin taseisiin sisältyvät laskennalliset verovelat ja -saamiset saadaan yhdistää konsernitaseessa ja -tuloslaskelmassa, kunhan niiden erittely esitetään liitetietona. Erien yhdistämisessä tulee kuitenkin ottaa huomioon, mitä jäljempänä **kappaleessa 6.1** on mainittu erien netottamisesta.

Taseeseen merkitsemistä koskevat säännökset ovat yhdistelytoimenpiteiden sekä poistoneron ja vapaaehtoisten varausten osalta pakottavia. Yksittäisen kirjanpitovelvollisen tilinpäätöksessä laskennalliset verovelat ja -saamiset saadaan esittää vaihtoehtoisesti ainoastaan liitetietona. Konsernitilinpäätöksessä kaikki laskennalliset verovelat ja -saamiset, myös erillistilinpäätöksiin sisältyvät, merkitään yhtenäisyyden vuoksi taseeseen, jolloin niitä ei milloin osin esitetä vain liitetietona.

2. MÄÄRITELMÄT

Tässä yleisohjeessa käytettyjen käsitteiden määritelmät ovat seuraavat:

- **Kirjanpidon tulos** on tilikauden voitto tai tappio ennen verojen vähentämistä.
- **Verotettava tulo** (tai **verotuksellinen tappio**) on veroviranomaisten määräämien sääntöjen mukaisesti määritetty tilikauden voitto tai tappio, jonka perusteella määräytyy maksettava (tai hyvitetävä) tulovero.
- **Verokulu** (tai **-tuotto**) on tilikauden voittoa tai tappiota määritettäessä huomioon otettava tilikauden verotettavaan tuloon perustuvan veron ja laskennallisen veron yhteismäärä.
- **Tilikauden verotettavaan tuloon perustuva vero** on tilikauden verotettavan tulon perusteella maksettava tai hyvitetävä vero.
- **Laskennalliset verovelat** ovat tulevaisuudessa maksettavaksi tulevia veroja, jotka perustuvat veronalaisiin väliaikaisiin eroihin.
- **Laskennalliset verosaamiset** ovat yhteisön hyväksi tulevaisuudessa tulevia veroja, jotka perustuvat:
 - a) verotuksessa vähennyskelpoisiin väliaikaisiin eroihin;

- b) tulevaisuudessa käytettäviin verotuksellisiin tappioihin; ja
- c) tulevaisuudessa käytettäviin verotukseen liittyviin hyvityksiin.
- **Väliaikaiset erot** ovat varojen tai velkojen taseeseen merkityn kirjanpitoarvon ja niiden verotuksellisen arvon välisiä eroja. Ne voivat johtua jaksottamisesta tai arvostamisesta johtuvista väliaikaisista eroista. Väliaikaiset erot voivat olla joko:
 - a) **veronalaisia väliaikaisia eroja**, jotka johtavat verotettavan erän syntymiseen verotettavaa tuloa määritettäessä tulevilla tilikausilla, kun omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaava määrä kertyy tai velan kirjanpitoarvoa vastaava määrä suoritetaan; tai
 - b) **verotuksessa vähennyskelpoisia väliaikaisia eroja**, jotka johtavat verotettavaa tuloa määritettäessä vähennettävissä olevan erän syntymiseen tulevilla tilikausilla, kun omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaava määrä kertyy tai velan kirjanpitoarvoa vastaava määrä suoritetaan.
- Omaisuuserän tai velan **verotuksellinen arvo** on kyseisen omaisuuserän tai velan verotuksessa huomioon otettava määrä.

3. LASKENNALLISET VEROVELAT JA -SAAMISET YKSITTÄISEN KIRJANPITOVELVOLLISEN TILINPÄÄTÖKSESSÄ

3.1. Jaksottamisesta johtuvat väliaikaiset erot

3.1.1. Yleistä määrittelyä ja esimerkkejä

Jaksottamisesta johtuvista väliaikaisista eroista johtuvaa **laskennallista verovelkaa** syntyy silloin, kun tulo merkitään tuloslaskelmaan tuotoksi aikaisemmalla tilikaudella kuin se on veronalainen tai kun meno vähennetään verotuksessa aikaisemmalla tilikaudella kuin se merkitään tuloslaskelmaan kuluksi. Viimeksi mainittu tilanne on nykyisen verolainsäädännön voimassa ollessa harvinainen, sillä laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968; 54 §) edellyttää tiettyjen merkittävien menojen (poistot, indeksi- ja kurssitappiot, vaihto- ja sijoitusomaisuuden hankintameno ja varaukset) vähentämistä kirjanpidossa verovuonna tai aikaisemmin, jotta ne olisivat vähennyskelpoisia verotuksessa.

Maissa, joissa kirjanpidon ja verotuksen välinen kytkentä on löyhempi kuin Suomessa, tällaisia laskennallista verovelkaa synnyttäviä eroja voi olla enemmänkin. Jos esimerkiksi suunnitelman mukaisten ja verotuksessa vähennettävien poistojen eroa ei kyseisen maan lainsäädännön mukaisesti merkitä tuloslaskelmaan, syntyy usein etenkin taloudellisen pitoajan alkupuolella laskennallista verovelkaa, jos verotuksessa on vähennetty enemmän poistoja kuin kirjanpidossa.

Jaksottamisesta johtuvaa **laskennallista verosaamista** syntyy puolestaan silloin, kun tulo on veronalaista aikaisemmalla tilikaudella kuin se merkitään tuotoksi tuloslaskelmaan tai meno merkitään tuloslaskelmaan kuluksi aikaisemmalla tilikaudella kuin se vähennetään verotuksessa. Tyypillisiä esimerkkejä kulujen eriaikaisuudesta ovat sellaiset pakolliset varaukset, jotka saadaan vähentää verotuksessa vasta, kun niillä katetaan menoja. Lisää esimerkkejä jaksottamisesta johtuvista väliaikaisista eroista esitetään **liitteessä 1**.

3.1.2. Vahvistetut tappiot

Myös verotuksessa vahvistetut tai vahvistettavat tappiot ovat jaksottamisesta johtuvia väliaikaisia eroja. Tuloslaskelmassa on tällöin vähennetty kuluja, joita ei ole vielä vähennetty verotuksessa. Vahvistetut tappiot koituvat kirjanpitovelvollisen hyväksi tulevina tilikausina edellyttäen, että verotettavaa tuloa kertyy riittävästi ja oikea-aikaisesti, jotta tappiot voidaan käyttää hyväksi. Tappioista syntyy näin ollen laskennallista verosaamista. Kirjanpito-laissa tarkoitettua erityistä varovaisuutta tulee noudattaa korostetusti silloin, kun arvioidaan, voidaanko tappioista johtuvat verosaamiset merkitä taseeseen.

3.1.3. Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset

Poistoeron ja vapaaehtoisten varausten (ns. **tilinpäätössiirrot**) tarkoituksena on verovelvollisen kirjanpitovelvollisen kohdalla yleensä verotettavaan tuloon vaikuttaminen. Verolainsäädännön vaatimasta kirjauskäytännöstä johtuen tilinpäätössiirrosta ei synny jaksottamisesta johtuvaa väliaikaista eroa, sillä suunnitelman ylittävät tai alittavat poistot ja vapaaehtoisten varausten muutokset kirjataan kuluksi tai tuotoksi tuloslaskelmaan viimeistään samalla tilikaudella kuin ne vähennetään verotuksessa. Tilinpäätössiirtojen kertymä taseessa sisältää omaan pääomaan rinnastettavissa olevan osuuden sekä verovelan. Laskennallinen verovelka on tullut kirjatuksi jo tilinpäätössiirron kirjaamisen yhteydessä, eikä sitä tai sen muutosta ole nykyisen, tietynlaista kirjanpitokäsittelyä edellyttävän verolainsäädännön voimassa ollessa myöskään mahdollista erottaa omaksi eräkseen yksittäisen kirjanpitovelvollisen tilinpäätöksessä.

Kirjanpitolautakunta ei näe estettä sille, että tilinpäätössiirtojen jakaantuminen omaan pääomaan rinnastettavaan erään ja laskennalliseen verovelkaan ilmoitetaan liitetietona. Samoin voidaan ilmoittaa niiden tuloslaskelmaan merkityn muutoksen jakaantuminen tilikauden tulokseen rinnastettavaan erään ja laskennallisen verovelan muutokseen. Useimmissa tapauksissa tämä edesauttaa sitä, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan kirjanpitovelvollisen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Poistoeroon sisältyvää laskennallista verovelkaa määrättäessä on otettava lisäksi huomioon ns. **hyllypoistot**, joilla tarkoitetaan sellaisia kirjanpidossa tehtyjä poistoja, jotka peruutetaan veroilmoituksessa. Vallitsevan kirjanpitokäytännön mukaan hyllypoisto kirjautuu poistoksi tai poistoeroksi, vaikka sitä ei vielä vaadita vähennettäväksi verotuksessa. Näin ollen kertyneestä poistoerosta on vähennettävä mahdolliset hyllypoistot ennen kuin siitä lasketaan mahdollisesti liitetietona esitettävä laskennallinen verovelka. Siltä osin kuin taseessa ei ole poistoeroa ja kirjanpidossa tehtyjä poistoja "hyllytetään", syntyy laskennallinen verosaaminen, joka voidaan merkitä taseeseen.

Poistoeron syntymiseen vaikuttaa myös käyttöomaisuuden myyntivoittojen ja -tappioiden käsittely. Rakennusten myyntivoitto tai -tappio lasketaan sekä kirjanpidossa että verotuksessa hyödykekohtaisesti. Tietyissä tapauksissa voidaan tehdä jälleenhankintavaraus. Tämä on vapaaehtoinen varaus, johon sisältyvä verovelka saadaan esittää liitetietona. Koneiden ja kaluston osalta myyntivoitto tai -tappio lasketaan yleensä luovutushinnan ja suunnitelman mukaisten poistojen jälkeisen menojäännöksen erotuksena. Verotuksessa koko luovutushintaa käsitellään edelleenkin koneiden ja kaluston menojäännöksen vähennyksenä tai lisäyksenä. Poistoero taseessa ja sen muutos tuloslaskelmassa kuvaavat myös myyntivoiton osalta verotuksen ja kirjanpidon ajoituseroa, joten myyntivoittoja tai -tappioita ei tarvitse

ottaa erikseen huomioon määritettäessä mahdollisesti liitetietona ilmoitettavaa poistoeroon sisältyvää laskennallista verovelkaa.

On syytä huomata myös ero konsernitilinpäätökseen, jossa poistoero ja vapaaehtoiset varaukset pääsääntöisesti jaetaan taseessa omaksi pääomaksi ja laskennalliseksi verovelaksi ja niiden muutos tuloslaskelmassa jaetaan tilikauden tulokseksi ja laskennallisen verovelan muutokseksi. Erillistilinpäätöksessä tilinpäätössiirrot esitetään taseessa erillään omasta pääomasta ja niiden muutos vähennetään tai lisätään tuloslaskelmassa.

3.2. Arvostamisesta johtuvat väliaikaiset erot

Kun omaisuuserä merkitään taseeseen, lähtökohtana on, että sen kirjanpitoarvoa vastaava määrä tulee kertymään siten, että kyseinen omaisuuserä tuottaa tulevaisuudessa kirjanpitovelvolliselle taloudellista hyötyä. Kun omaisuuserän kirjanpitoarvo ylittää sen verotuksellisen arvon, veronalaisen taloudellisen hyödyn määrä on suurempi kuin verotuksessa vähennyskelpoinen määrä. Tämä ero on arvostamisesta johtuva veronalainen väliaikainen ero, ja velvollisuus maksaa siitä johtuva tulovero tulevilla tilikausilla aiheuttaa laskennallisen verovelan syntymisen. Kun omaisuuserän kirjanpitoarvoa vastaava määrä kertyy kirjanpitovelvolliselle, arvostamisesta johtuva veronalainen väliaikainen ero purkautuu ja kirjanpitovelvolliselle syntyy verotettavaa tuloa. Tästä johtuen kirjanpitovelvolliselta todennäköisesti poistuu taloudellista hyötyä verojen maksuna.

Vastaavasti kun velka merkitään taseeseen, lähtökohtana on, että sen kirjanpitoarvoa vastaava määrä suoritetaan tulevilla tilikausilla siten, että kirjanpitovelvolliselta poistuu taloudellista hyötyä ilmentäviä voimavaroja. Kun kirjanpitovelvolliselta poistuu voimavaroja, niiden määrä saattaa olla kokonaan tai osaksi vähennyskelpoinen verotettavaa tuloa määritettäessä myöhemmällä tilikaudella kuin milloin velka on kirjattu. Tällöin velan kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon välillä on väliaikainen ero. Tästä syntyy laskennallinen verosaaminen perustuen tuloveroihin, jotka luetaan kirjanpitovelvollisen hyväksi tulevilla tilikausilla, kun kyseinen osa velasta on vähennyskelpoinen verotettavaa tuloa määritettäessä. Samoin jos omaisuuserän kirjanpitoarvo on sen verotuksellista arvoa suurempi, ero johtaa tulevilla tilikausilla kirjanpitovelvollisen hyväksi luettavia tuloveroja koskevan laskennallisen verosaamisen syntymiseen.

3.2.1. Rahoitusvälineiden arvostaminen

Kirjanpitovelvollinen voi soveltaa rahoitusvälineiden (ml. johdannaiset) arvostuksessa KPL 5:2a §:n mahdollistamaa käypään arvoon arvostamista. Rahoitusinstrumenttien käypään arvoon arvostaminen ja niiden käyvän arvon muutokset saattavat aiheuttaa väliaikaisia eroja, joiden perusteella syntyy laskennallisia veroja ja niiden muutoksia.

Rahoitusvälineiden arvostamisesta sekä merkitsemisestä tilinpäätökseen ja konsernitilinpäätökseen annetun kauppaja teollisuusministeriön asetuksen (1315/2004) 7 §:ssä todetaan: *"Käyvän arvon muutokseen sisältyvä laskennallinen verovelka tai -saaminen saadaan merkitä taseeseen erityistä varovaisuutta noudattaen."*

Säännös on yhdenmukainen KPL 5:18 §:n kanssa. Kirjanpitovelvollinen voi valita, erotetaanko rahoitusvarojen hankintamenon tai nimellisarvon ja käyvän arvon erosta laskennal-

linen vero, joka merkitään omalle rivilleen taseessa, yleensä laskennallisiin verovelkoihin. Erityisen varovaisuuden käsitettä käsitellään tämän yleisohjeen **kappaleessa 5.2**.

3.2.2. Arvonkorotus

Edellisessä kappaleessa selostetun rahoitusvälineiden käypään arvoon arvostamisen lisäksi kirjanpitovelvollisella on mahdollisuus KPL:n 5:17 §:n perusteella korottaa sellaisen arvopaperin arvoa, joka ei ole KPL 5:2a §:ssä tarkoitettu rahoitusväline, ja jonka todennäköinen luovutushinta on tilinpäätöspäivänä pysyvästi alkuperäistä hankintamenoa olennaisesti suurempi.

Arvonkorotus on arvostamisesta johtuva väliaikainen ero, joka aiheuttaa poikkeaman kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon välille, mutta kirjanpidon tuloksen ja verotettavan tulon välille ei synny jaksotuseroa. Arvonkorotuksesta lasketaan laskennallinen verovelka. Määritelmän mukaan arvonkorotuksesta aiheutuu veronalainen väliaikainen ero, joka vaikuttaa verotukseen, jos kohde myydään tai kun sitä käytetään toiminnassa. Arvonkorotus saadaan tehdä enintään hankintamenon ja todennäköisen luovutushinnan erotuksen suuruisena.

Arvonkorotukseen liittyvän laskennallisen verovelan kirjaamista ei voida korvata tekemällä arvonkorotus nettomääräisenä, ts. korottamalla kirjanpitoarvoa mahdollisen myynnin yhteydessä toteutuvalla verolla vähennettyyn määrään. *Kirjanpitolautakunta katsoo*, että hyvän kirjanpitotavan mukaista on aina merkitä taseeseen laskennallinen verovelka arvonkorotuksista. Koska arvonkorotusta ei yleensä kirjata tulosvaikutteisesti, ei myöskään siitä johtuvan laskennallisen verovelan muutosta viedä tuloslaskelmaan.

4. LASKENNALLISET VEROVELAT JA -SAAMISET KONSERNITILINPÄÄTÖKSESSÄ

4.1. Laskennallisten verovelkojen ja -saamisten muodostuminen konsernitilinpäätöksessä

Konsernitilinpäätöstä koskevien säännösten mukaisesti kaikki laskennalliset verot kirjataan konsernituloslaskelmaan tai -taseeseen. Konsernitilinpäätöksessä esiintyy useantyyppisiä laskennallisia verovelkoja ja -saamisia:

- erillistilinpäätöksiin sisältyvät laskennalliset verovelat ja -saamiset
- erät, jotka syntyvät erillistilinpäätösten muuttamisesta konsernin laskentaperiaatteiden mukaisiksi.
- poistoerosta ja vapaaehtoisista varauksista johtuvat laskennalliset verovelat ja -saamiset
- yhdistelytoimenpiteistä aiheutuvat verovelat ja -saamiset

Näitä käsitellään erikseen jäljempänä samoin kuin eräitä konsernitilinpäätöksen erityisky-symyksiä.

4.2. Erillistilinpäätösten laskennalliset verot

4.2.1. Erillistilinpäätöksiin sisältyvät laskennalliset verovelat ja -saamiset

Konsernitilinpäätökseen yhdisteltävissä erillistilinpäätöksissä voi olla laskennallisia verovelkoja ja -saamisia. Ne sisällytetään sellaisenaan konsernitilinpäätökseen, jollei niitä ole laskettu tästä ohjeesta olennaisesti poikkeavien säännösten perusteella. Tässä tapauksessa ne on laskettava uudelleen (ks. **kappale 6.3**).

Kirjanpitolautakunta katsoo, että konsernitilinpäätöksen tuloslaskelmaan ja taseeseen tulee merkitä myös erillisten konserniyritysten olennaiset laskennalliset verovelat ja -saamiset, vaikka ne konserniyrityksissä olisi esitetty ainoastaan liitetiedoissa.

Muualla kuin Suomessa sijaitsevien tytäryritysten tilinpäätöksissä saattaa olla paikallisesta kirjanpito- ja verolainsäädännöstä johtuvia jaksotuseroja tai muita väliaikaisia eroja, joita ei esiinny Suomessa. Esimerkiksi korot saatetaan käsitellä verotuksessa maksuperusteella tai luottotappiot voidaan vähentää verotuksessa vasta toteuduttuaan. Myös tällaisista eroista voi aiheutua laskennallista verovelkaa tai -saamista.

4.2.2. Erillistilinpäätösten muuttaminen konsernin laadintaperiaatteiden mukaisiksi

Kirjanpitolain 6:4.2 §:n mukaan tytäryritysten tilinpäätökset on ennen yhdistelyä muutettava siten, että niissä sovelletaan emoyrityksessä tai konsernin pääasiallisessa toiminnassa noudatettavia laskentaperiaatteita. Niin ikään osakkuusyritysten tilinpäätökset muutetaan, mikäli mahdollista, edellä tarkoitettulla tavalla (KPL 6:13 §). Näistä laskentaperiaatteiden muutoksista voi aiheutua laskennallisia verovelkoja tai -saamisia.

Kirjanpitolain 6:11 § edellyttää verojen oikaisemista, ts. laskennallisen verovelan tai -saamisen huomioon ottamista, jos muutoksista syntyy väliaikaisia eroja konsernitilinpäätöksen ja kyseisen yrityksen erillistilinpäätöksen välille ja jos tulevat verovaikutukset ovat ilmeisiä. Kyseinen lainkohta viittaa yhdistelytoimenpiteisiin. Ennen yhdistelyä tehtävä laskentaperiaatteiden muuttaminen on valmisteleva yhdistelytoimenpide. Esimerkkejä laskentaperiaatteiden muutoksista ovat vaihto-omaisuuden poikkeava arvostaminen tytäryrityksessä tai tutkimus- ja kehittämismenojen erilainen jaksottaminen. Laskennallinen verovelka tai -saaminen tulee kirjata myös silloin, kun kirjanpitoarvo konsernin taseessa muutoin näiden muutosten johdosta poikkeaa erillistilinpäätöksen kirjanpitoarvosta.

Jos tytäryritys ei ole merkinnyt väliaikaisista eroista johtuvaa laskennallisista verovelkaa tai -saamista konsernitilinpäätökseen yhdisteltävään taseeseensa, se oleellisilta osin laskeaan ja kirjataan ennen yhdistelyä konsernitilinpäätökseen.

4.3. Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset konsernitilinpäätöksessä

Kirjanpitolain 6:7.5 § edellyttää tilinpäätössiirtojen jakamista konsernitaseessa omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan ja niiden muutoksen jakamista konsernin tuloslaskelmassa laskennallisen verovelan muutokseen ja tilikauden tulokseen.

Mainittu säännös on pakottava. Kirjanpitovelvollisen on aina jaettava tilinpäätössiirrot konsernitilinpäätöksessään omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan, vaikka se muutoin esittäisi laskennalliset verovelat ja -saamiset vain liitetiedoissa. Pienille konserneille jakaminen on kuitenkin vapaaehtoista.

Jos konserniin kuuluvilla yrityksillä on hyllypoistoja, ne voidaan ottaa huomioon poistoeroon sisältyvää laskennallista verovelkaa määrättäessä **kappaleessa 3.1.2** kuvatulla tavalla.

4.4. Muista yhdistelytoimenpiteistä aiheutuvat laskennalliset verovelat ja -saamiset

4.4.1. Sisäisten myyntivoittojen ja -tappioiden eliminointi

Tyypillisiä yhdistelytoimenpiteitä ovat konsernin sisäisten myyntivoittojen ja -tappioiden eliminoinnit. Ne aiheuttavat eron konsernitilinpäätöksen ja erillistilinpäätöksen osoittaman tuloksen välille ja samalla väliaikaisen eron kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon välille. Luovuttava konserniyritys on esittänyt erillistilinpäätöksessään sisäisen katteen tai myyntivoiton, joka on sille veronalaista tuloa. Konsernitilinpäätöstä laadittaessa myyntivoitto tai kate eliminoidaan, joten siitä johtuva vero tulee esittää vasta sen tilikauden konsernituloslaskelmassa, jolloin kohde luovutetaan konsernin ulkopuolelle. Tässä on kysymys maksetun veron jaksottamisesta, vaikka erää käsitelläänkin laskennallisena verovelkana tai -saamisena.

Verovaikutusta voidaan tällaisessa tapauksessa pitää ilmeisenä, jos hyödyke on tarkoitus luovuttaa konsernin ulkopuolelle. Jos konserniyrityksestä toiseen myytyä hyödykettä ei ole tarkoitus luovuttaa konsernin ulkopuolelle lähitulevaisuudessa, on laskennallisen verosaamisen kirjaamista arvioitava tulevan verovaikutuksen todennäköisyyden perusteella.

Verovaikutus realisoituu yleensä, kun hyödykettä käytetään suoritetuotannossa. Konsernitilinpäätöksessä vähennetään tällöin myyntivoiton eliminoinnista johtuen vähemmän poistoja kuin erillistilinpäätöksessä. Myyntivoiton eliminoinnista johtuva laskennallinen verosaaminen pienenee tilikausittain konsernitilinpäätöksessä ja vastaavasti erillistilinpäätöksessä kyseisestä hyödykkeestä tehtävien poistojen erotuksesta laskettavan veron verran. Tätä laskennallista veroa vastaan kirjautuu erillistilinpäätöksen tuloslaskelmaan sisäisestä myyntivoitosta kirjattavan poiston takia vastaavasti pienempi maksettava vero tilikaudelta. Tuloverot tulevat näin tältä osin merkityksi konsernituloslaskelmaan konsernin tuloksen mukaisena. Jos konsernin sisäistä myyntivoittoa sisältävästä hyödykkeestä ei tehdä lainkaan poistoja (esim. maa-alue), eikä sitä ole tarkoitus luovuttaa konsernin ulkopuolelle, voidaan myyntivoitosta johtuva laskennallinen verosaaminen vain harvoin merkitä konsernitaseeseen.

Myyntivoittojen ja -tappioiden eliminoinnista johtuvat laskennalliset verovelat ja -saamiset lasketaan käyttäen luovuttavan konserniyrityksen verokantaa, jos vero määräytyy luovuttavan yrityksen sijaintivaltion verokannan mukaisesti.

4.4.2. Konserniaktiivan tai -passiivan kohdistaminen

Konserniaktiiva tai -passiiva kohdistetaan ensisijaisesti niihin tytäryrityksen omaisuus- ja velkaeriin, joista sen katsotaan johtuvan (KPL 6:8 §). Konserniaktiivaa kohdistetaan yleisesti tase-eriin, joiden kirjanpitoarvo ja käypä arvo poikkeavat toisistaan. Konserniaktiivan kohdistamista käsitellään tarkemmin yleisohjeessa konsernitilinpäätöksen laatimisesta.

Kohdistamisen tuloksena erien kirjanpitoarvo konsernitaseessa on suurempi kuin erillistaseessa, jolloin syntyy veronalainen väliaikainen ero. Kohdistetulle konserniaktiivalle lasketaan verovelka, jota pienennetään poistojen tahdissa.

Verovaikutus realisoituu, samoin kuin esim. arvonkorotuksen tai konsernin sisäisen myyntivoiton kyseessä ollessa, esimerkiksi kohteen mahdollisen myynnin yhteydessä tai siten, että hyödykettä käytetään suoritetuotannossa ja siitä tehtävät poistot konsernituloslaskelmassa poikkeavat erillistilinpäätöksen poistoista.

Kohdistamisesta aiheutuva verovelka vaikuttaa konserniliikearvon tai -reservin määrään. Kun konserniaktiivan kohdistetulle osalle lasketaan verovelka, konserniliikearvo kasvaa vastaavalla määrällä.

Konserniliikearvon hankintameno ei ole verotuksessa vähennyskelpoinen, joten liikearvon verotuksellinen arvo on nolla. Ero liikearvon kirjanpitoarvon ja sen nollan suuruisen verotuksellisen arvon välillä on käsitteellisesti veronalainen väliaikainen ero. *Kirjanpitolautakunta* kuitenkin katsoo, että hyvän kirjanpitotavan mukaisesti tästä johtuvaa laskennallista verovelkaa ei tule kirjata, koska liikearvo määritetään jäännöseränä ja laskennallisen verovelan kirjaaminen kasvattaisi liikearvon kirjanpitoarvoa. Näin ollen konserniaktiivan tai -passiivan kohdistamattomalle osalle, eli konserniliikearvolle tai -reserville, ei lasketa laskennallista verovelkaa tai -saamista.

4.4.3. Tytär- ja osakkuusyritysten voitot ja tappiot

Tytär- ja osakkuusyritysten jakamattomat voitot eivät aiheuta väliaikaista eroa, sillä ne sisältyvät sekä konsernitilinpäätökseen että erillistilinpäätöksiin samansuuruisina. Kun konsernitilinpäätös kuitenkin laaditaan emoyrityksen näkökulmasta, on otettava huomioon, että tytär- ja osakkuusyritysten voitoista on mahdollisesti maksettava lähde- tai muuta sellaista veroa voitonjaon yhteydessä. Toisaalta voi osakkeita luovutettaessa syntyä emoyritykselle erisuuruinen myyntitulo kuin konsernille.

Laskennallista verovelkaa ei merkitä taseeseen, jos emoyritys pystyy esim. riittävän suuren omistususuuden perusteella määräämään eron realisoitumisen ajankohdan eikä realisoituminen ole todennäköistä lähitulevaisuudessa. Ero ja samalla sen verovaikutus voi realisoitua joko voitonjaon yhteydessä tai luovuttaessa tytär- tai osakkuusyrityksestä. Osakkuusyrityksen tapauksessa edellä tarkoitettu määräämisvalta edellyttää erillistä voitonjakoon liittyvää sopimusta. Jos sopimusta ei ole, laskennallinen verovelka osakkuusyrityksen jakamattomista voittovaroista tulee kirjattavaksi aina silloin, kun osakkuusyrityksen voitonjaon määrää ja ajankohtaa ei pystytä määräämään.

Jos tytär- tai osakkuusyritys on tuottanut tappiota, syntyy laskennallista verosaamista. Se saadaan merkitä taseeseen vain siinä tapauksessa, että ero todennäköisesti realisoituu lähitulevaisuudessa ja että tulevaisuudessa todennäköisesti syntyy riittävä määrä verotettavaa

tuloa. *Kirjanpitolautakunta* katsoo, että ehdot toteutuvat, kun tappio todennäköisesti johtaa vähennyskelpoiseen menoon ja kun verosaaminen pystytään käyttämään hyväksi jossakin konserniin kuuluvassa yrityksessä. Tytär- tai osakkuusyrityksen tappioista ei kirjata laskennallista verosaamista konsernitasolla, jos yritys on merkinnyt tappioista johtuvan laskennallisen verosaamisen omaan taseeseensa. Näin ollen verovapaat tulot eivät aiheuta laskennallista verovelkaa eivätkä vähennyskelvottomat menot laskennallista verosaamista.

4.4.4. Muuntoerot

Muuntoerot syntyvät muunnettaessa ulkomaisten tytär- ja osakkuusyritysten oma pääoma konsernitilinpäätöksen laatimisvaluutan määräisiksi. Syntyvä ero on luonteeltaan taseen omaan pääomaan liittyvää väliaikaista eroa. Muuntoeroihin sovelletaan samoja sääntöjä kuin tytär- ja osakkuusyritysten voittoihin ja tappioihin. Muuntoeroista johtuva laskennallinen verovelka jätetään merkitsemättä taseeseen, jos emoyritys voi määrätä eron realisointisajankohdasta, eikä realisoituminen ole todennäköistä lähitulevaisuudessa. Toisaalta laskennallinen verosaaminen saadaan kirjata vain siinä tapauksessa, että sen realisoituminen on todennäköistä ja verohyöty pystytään todennäköisesti käyttämään hyväksi. Hankintahetken omasta pääomasta johtuva muuntoero realisoiutuu käytännössä, jos tytäryrityksestä luovutaan. Kertyneistä voittovaroista johtuva muuntoero voi realisoiutua tytäryrityksen voitonjaon yhteydessä tai tytäryrityksestä luovuttaessa. Muuntoeroista johtuvat laskennalliset verovelat ja -saamiset tulee kirjata konsernitaseeseen, kun edellä mainitut kirjaamisedellytykset täyttyvät.

5. LASKENNALLISTEN VEROVELKOJEN JA -SAAMISTEN LASKEMINEN JA MERKITSEMINEN TASEESEEN

5.1. Laskennallisten verovelkojen ja -saamisten laskeminen

5.1.1. Yksittäinen kirjanpitovelvollinen

Tuloverojen laskeminen aloitetaan selvittämällä verotettava tulo ja sen perusteella määräytyvä tilikauden vero. Tätä vaihetta ei käsitellä tässä yleisohjeessa.

Seuraavassa kuvataan laskennallisten verovelkojen ja -saamisten laskentaprosessin vaiheet. Vaiheet 1 – 5 ovat yhtenevät riippumatta siitä, esittääkö kirjanpitovelvollinen laskennalliset verovelat ja -saamiset taseessaan vai liitetietona.

- 1) Selvitetään verotettavan tulon ja kirjanpidon tuloksen väliset erot ja niiden kertymät (kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon erot) sekä muut kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon erot (esim. arvonkorotukset).
- 2) Poistetaan kohdassa 1 todetuista eroista ns. pysyvät erot, ts. pysyvästi vähennyskelvottomat menot ja verovapaat tulot.
- 3) Selvitetään mahdolliset vahvistetut tai vahvistettavat tappiot.
- 4) Lasketaan kullekin vaiheiden 1 – 4 tuloksena syntyneelle erälle siitä johtuva laskennallinen verovelka tai -saaminen. Laskettaessa käytetään pääsääntöisesti sen vuoden verokantaa, jolloin kyseinen erä realisoiutuu, jos tämä on tiedossa. Jollei realisointisajankohdasta ole varmuutta, käytetään voimassa olevaa verokantaa tai tilikautta seuraavan vuoden verokantaa, jos se on jo vahvistettu. Kutakin laskennan tuloksena syntyvää

saamis- ja velkaerää käsitellään tässä vaiheessa erillisenä. Laskettaessa otetaan huomioon myös se, miten erän hyväksikäytön tai realisoimisen on suunniteltu tapahtuvan, ja todellinen tuleva verovaikutus pyritään saamaan esiin. Esimerkiksi laskennallinen verovelka saattaa olla erisuuruinen riippuen siitä, aiotaanko kohde myydä vai aiotaanko sitä käyttää tuotantoprosessissa.

- 5) Laskelman tuloksena saatavat laskennalliset verovelat ja -saamiset (A) arvioidaan tämän yleisohjeen **kappaleessa 5.2** kuvatulla tavalla sen selvittämiseksi, voidaanko ne merkitä taseeseen. Jos arvioinnin tuloksena todetaan esimerkiksi, ettei kaikkia verosaamisia voitaisi merkitä taseeseen, nämä erät, joita ei voitaisi merkitä taseeseen (B), lasketaan yhteen ja merkitään laskelmaan omiksi erikseen vähentämättä niitä suoraan verovelkojen ja -saamisten summista.
- 6) Jos kirjanpitovelvollinen esittää laskennalliset verovelat ja -saamiset vain liitetietona, on suositeltavaa esittää erikseen vaiheessa 4 tehdyn laskelman tuloksena syntyneet verovelat ja -saamiset (A) ja arviointivaiheessa vähennetty erä (B) sekä näiden erotus ($A - B$), joka olisi ollut merkittävässä taseeseen. Myös taseeseen merkittävässä olevan määrän ($A - B$) esittäminen yksinään on riittävää.
- 7) Jos kirjanpitovelvollinen esittää laskennalliset verovelat ja -saamiset taseessaan, se merkitsee taseeseen edellä kohdassa 5 mainitun arviointitoimenpiteiden jälkeisen määrän ($A - B$). Saamisten ja velkojen netottamisesta ks. kohta ”Esittäminen tilinpäätöksessä”. Arvioimisvaiheessa vähennetyn erän esittäminen liitetietona on suositeltavaa, mutta sitä ei vaadita.
- 8) Tuloslaskelmaan merkitään laskennallisen verovelan ja verosaamisen yhteenlaskettu nettomuutos edellisen tilikauden tilinpäätökseen nähden (laskennallinen vero). Jos verovelan tai -saamisen perustana oleva väliaikainen ero aiheutuu sellaisista tase-eristä, joiden muutoksiin ei liity tuloslaskelmavaikutusta, esim. arvonkorotus, muutos merkitään omaan pääomaan. Omassa pääomassa se merkitään pääsääntöisesti samaan erään kuin laskennallisen veron perusteena oleva erä, esim. arvonkorotuksen muutokseen liittyvä verovelan muutos merkitään arvonkorotusrahastoon.

Laskennallisia verovelkoja ja -saamisia ei diskontata vaan ne esitetään nimellisarvoonsa.

5.1.2. Konsernitilinpäätös

Laskennallisten verovelkojen ja -saamisten laskentaprosessin vaiheet konsernitilinpäätöstä laadittaessa voivat olla esimerkiksi seuraavan kuvauksen mukaiset.

- 1) Selvitetään, onko konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien yritysten omissa tilinpäätöksissä esitettävät laskennalliset verovelat ja -saamiset laskettu ja arvioitu olennaisilta osin konsernin noudattamien periaatteiden mukaisesti. Jos näin ei ole, niitä oikaistaan ja täydennetään ennen yhdistelyä. Erillisyritysten laskennalliset verovelat ja -saamiset on myös suositeltavaa arvioida uudelleen konsernin näkökulmasta. Jos yhdisteltävät yritykset ovat esittäneet laskennalliset verovelat ja -saamiset liitetietona, siirretään ne taseeseen ennen yhdistelyä, jos ne täyttävät kriteerit taseeseen kirjaamiselle. Liitetietona esitetyt erät on suositeltavaa arvioida uudelleen tämän yleisohjeen **kappaleessa 5.2** kuvatulla tavalla ennen taseeseen merkitsemistä.
- 2) Selvitetään, joudutaanko konserniyritysten tilinpäätöksiä muuttamaan ennen yhdistelyä emoyrityksessä tai konsernin pääasiallisessa toiminnassa noudatettavien laskentaperiaatteiden mukaisiksi siten, että muuttamisen tuloksena konsernin tulos on olennaisesti suurempi tai pienempi kuin konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien tilinpäätösten tulok-

set tai oma pääoma yhteensä. Mahdollisille ehdon täyttävälle muutoksille lasketaan laskennallinen verovelka tai -saaminen (ks. **kappale 7.1** vaihe 6). Verovelka tai -saaminen lasketaan kertyneestä eli taseeseen tehtävästä muutosmerkinnästä.

- 3) Selvitetään sellaiset yhdistelytoimenpiteet, joiden tuloksena konsernin tulos on olennaisesti suurempi tai pienempi kuin konsernitilinpäätökseen yhdisteltävien tilinpäätösten tulokset yhteensä (esim. sisäisten katteiden ja myyntivoittojen eliminointi, konserniaktiivan poisto).
- 4) Selvitetään sellaiset yhdistelytoimenpiteet, joiden tuloksena kirjanpitoarvo konsernitaseessa poikkeaa erillisyrityksen taseesta. Tällaisia ovat mm.
 - kohdistettu konserniaktiiva (ks. **kappale 4.5.3**);
 - muuntoerot (ks. **kappale 4.5.5**);
 - tytär- ja osakkuusyritysten voitot ja tappiot (ks. **kappale 4.5.4**).

Yleisohjeessa on erikseen mainittu sellaiset väliaikaiset erot, joista laskennallista verovelkaa tai -saamista ei lasketa. Tällainen on esim. konserniliikearvo. Tytär- ja osakkuusyritysten voittoja ja tappiota sekä muuntoeroja koskevat erityiset säännöt on kuvattu tämän yleisohjeen **kappaleissa 4.5.4 ja 4.5.5**.

Jos laskennallisen verovelan tai -saamisen perustana oleva väliaikainen ero aiheutuu sellaisista tase-eristä, joiden muutoksiin ei liity tuloslaskelmavaikutusta, esim. muuntoero tai kohdistettu konserniaktiiva, laskennallisen verovelan muutosta ei merkitä tuloslaskelmaan vaan omaan pääomaan. Omassa pääomassa se merkitään pääsääntöisesti samaan erään kuin laskennallisen veron perusteena oleva erä, esim. muuntoeron muutokseen liittyvä verovelan muutos merkitään muuntoerojen yhteyteen.

- 5) Poistetaan vaiheen 3 – 4 tuloksena syntyvästä luettelosta tässä yleisohjeessa erikseen mainitut tapaukset, joissa laskennallista verovelkaa tai -saamista ei synny (esim. konserniliikearvon ja kohdistetun konserniaktiivan poistot).
- 6) Lasketaan kullekin jäljelle jäävälle erälle laskennallinen verovelka tai -saaminen (ks. **kappale 5.1** vaihe 6) Verovelka tai -saaminen lasketaan konsernitaseeseen tehtävästä yhdistelytoimenpiteestä johtuvasta merkinnästä (esim. vaihto-omaisuudesta eliminointi sisäinen kate).

Konsernitilinpäätöstä laadittaessa eliminoidujen sisäisten myyntivoittojen ja -tappioiden verovaikutukset lasketaan käyttäen luovuttavan konserniyrityksen verokantaa. Muutoin laskelma tehdään sen yrityksen näkökulmasta, jonka tase-eristä on kysymys.

- 7) Laskelmien tuloksena saatavat laskennalliset verovelat ja -saamiset (A) arvioidaan tämän yleisohjeen **kappaleessa 5.2** kuvatulla tavalla sen selvittämiseksi, voidaanko ne merkitä konsernitaseeseen. Jos arvioinnin tuloksena todetaan esimerkiksi, ettei kaikkia verosaamia voitaisi merkitä konsernitaseeseen, nämä erät, joita ei voitaisi merkitä taseeseen (B), lasketaan yhteen ja merkitään laskelmaan omiksi erikseen vähentämättä niitä suoraan verovelkojen ja -saamisten summista. Näiden erien ilmoittaminen liitetietona on suositeltavaa.

- 8) Konsernitaseeseen merkitään edellä vaiheessa 6 mainittujen arviointitoimenpiteiden jälkeinen määrä (A – B). Saamisten ja velkojen netottamisesta ks. kohta ”Esittäminen tilinpäätöksessä”.
- 9) Poistoero ja vapaaehtoiset varaukset merkitään konsernitaseeseen jaettuna omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan sekä niiden muutos konsernituloslaskelmaan jaettuna laskennallisen verovelan muutokseen ja tilikauden tulokseen yleisohjeen **kappaleessa 4.4** kuvatulla tavalla.
- 10) Konsernituloslaskelmaan merkitään laskennallisen verovelan ja verosaamisen yhteenlaskettu nettomuutos edellisen tilikauden tilinpäätökseen nähden (laskennallinen vero).

Laskennallisia verovelkoja ja -saamisia ei diskontata vaan ne esitetään nimellisarvoonsa.

5.2. Edellytykset taseeseen merkitsemiselle

Ottaen huomioon kirjanpitolaissa asetetun erityisen varovaisuuden vaatimuksen *kirjanpitolautakunta* katsoo, että jos laskennallinen verovelka tässä yleisohjeessa mainituilla perusteilla on syntynyt, se tulisi lähtökohtaisesti merkitä taseeseen. Tilanteet, joissa verovelan toteutuminen on niin epätodennäköistä, ettei velkaa tulisi merkitä taseeseen, ovat varsin harvinaisia.

Laskennallisia verosaamisia arvioitaessa on aina otettava huomioon se, pystytäänkö laskennallinen verohyöty todennäköisesti käyttämään hyväksi. Pääsääntö on, että laskennalliset verosaamiset saadaan merkitä taseeseen vain seuraavien ehtojen täytyessä:

- niiden toteutuessa toteutuu vastaava määrä laskennallisia verovelkoja tai
- on todennäköistä, että kyseisinä tilikausina syntyy riittävä määrä verotettavaa tuloa tai yritys pystyy verosuunnittelukeinoja käyttäen järjestämään riittävän määrän verotettavaa tuloa.

Vaikka ehdot täyttyisivät, ei verosaamista saa merkitä taseeseen, jos muusta syystä, esim. mahdollisesti toteutuvan verosäännösten muutoksen vuoksi, verohyötyä ei pystytä käyttämään.

Kirjanpitolautakunta katsoo, että useimmissa tapauksissa IAS 12 -standardin (Tuloverot) mukaiset ehdot laskennallisen verosaamisen kirjaamiselle ovat riittävän ankarat kirjanpitolain edellyttämän erityisen varovaisuuden ja ilmeisyyden toteutumiseksi.

Vahvistetuista tappioista syntyvä laskennallinen verosaaminen saadaan merkitä taseeseen, jos yrityksellä on riittävästi veronalaisia väliaikaisia eroja tai sillä on muutoin vahvaa näyttöä siitä, että tulevaisuudessa syntyy riittävästi verotettavaa tuloa, josta vahvistetut tappiot saadaan vähentää.

Verotettavan tulon riittävyyttä arvioidessaan kirjanpitovelvollisen tulee ottaa seuraavat kriteerit huomioon arvioidessaan, miten todennäköisesti sillä on käytettävissään verotettavaa tuloa, jota vastaan käyttämättömät verotukselliset tappiot tai käyttämättömät verotukseen liittyvät hyvitykset voidaan hyödyntää:

- onko yhteisöllä riittävästi samaan veronsaajaan ja samaan verovelvolliseen liittyviä veronalaisia väliaikaisia eroja, joista aiheutuu sellaisia verotukseen vaikuttavia eriä, joita

vastaan käyttämättömät verotukselliset tappiot tai verotukseen liittyvät hyvitykset voidaan hyödyntää ennen niiden vanhentumista;

- onko todennäköistä, että yhteisölle syntyy riittävästi verotettavaa tuloa ennen käyttämättömien verotuksellisten tappioiden tai käyttämättömien verotukseen liittyvien hyvitysten vanhentumista,
- johtuvatko käyttämättömät verotukselliset tappiot yksilöitävissä olevista syistä, joiden uusiutuminen on epätodennäköistä; ja
- onko yhteisöllä käytettävissään verosuunnittelukeinoja, joiden avulla saadaan syntymään verotettavaa tuloa sellaiselle tilikaudelle, jolla käyttämättömiä verotuksellisia tappioita taikka käyttämättömiä verotukseen liittyviä hyvityksiä voidaan hyödyntää.

Laskennallista verosaamista ei kirjata siltä osin kuin yhteisölle ei todennäköisesti synny verotettavaa tuloa, jota vastaan käyttämättömiä verotuksellisia tappioita taikka käyttämättömiä verotukseen liittyviä hyvityksiä voidaan hyödyntää.

Vahvistetuista tappioista syntyvän laskennallisen verosaamisen merkitsemiselle taseeseen on ankarammat ehdot kuin muille laskennallisille verosaamisille. Riittävänä näyttönä kirjanpitolautakunta pitää esimerkiksi riittävän hyvin perusteltuja ja realistisia budjetteja tai muita suunnittelulaskelmia, jotka osoittavat tarpeeksi suuren verotettavan tulon syntymistä lähitulevaisuudessa.

Konsernitilinpäätöksessä saadaan laskennalliset verosaamiset merkitä taseeseen silloin kun on todennäköistä, että niistä saatava verohyöty pystytään käyttämään konsernissa. Kirjanpitolain mukaan yhdistelytoimenpiteistä johtuvat laskennalliset verovelat ja -saamiset saadaan merkitä taseeseen silloin kun niiden tulevia verovaikutuksia on pidettävä ilmeisinä niille konserniyrityksille, joita ne koskevat. Verotettavan tulon riittävyttä arvioidaan verotuskohteena olevan kokonaisuuden kannalta. Riittävän verotettavan tulon syntymistä voidaan kirjanpitolautakunnan mielestä pitää todennäköisenä myös silloin, kun konsernilla on käytössään verosuunnittelukeinoja, joilla tulon syntyminen kyseiseen verotuskohteeseen voidaan varmistaa.

Tulevina tilikausina todennäköisesti syntyvän verotettavan tulon riittävyys voidaan osoittaa muun muassa perusteltujen suunnittelulaskelmien avulla. Laskelmien tulee perustua esimerkiksi hallituksen hyväksymiin talousarvioihin tai pitkän tähtäimen suunnitelmiin.

6. LASKENNALLISTEN VEROVELKOJEN JA -SAAMISTEN ESITTÄMINEN TULOSLASKELMASSA JA TASEESSA

6.1. Yksittäinen kirjanpitovelvollinen

Laskennalliset verovelat merkitään taseen vastattaviin vieraan pääoman ryhmään erilliseksi eräksi. Verovelat voidaan esittää joko taseen pitkäaikaisissa veloissa tai jaettuna pitkä- ja lyhytaikaisiin luonteensa mukaisesti.

Laskennalliset verosaamiset merkitään taseen vastaaviin saamisten ryhmään erillisiksi eriksi jaettuina lyhyt- ja pitkäaikaisiin saamisiin.

Laskennallinen vero merkitään tuloslaskelmaan tuloveroihin ja eritellään liitetiedoissa kirjanpitoasetuksen säännösten mukaisesti. Poikkeuksena tästä on erät, jotka merkitään suoraan omaan pääomaan (esim. arvонkorotus tai muuntoero). Näistä johtuvan laskennallisen verovelan muutos merkitään omaan pääomaan samaan oman pääoman erään kuin kyseisen tase-erän muutos.

Laskennallisten verovelkojen ja -saamisten netottaminen taseessa on sallittua vain siinä tapauksessa, että veronsaaja on sama ja laskennallisten verosaamisten ja -velkojen realisointisajankohdat ovat riittävän yhteneväiset. Tuloslaskelmassa muutos (laskennallinen vero) esitetään aina nettomääräisenä.

Kirjanpitovelvollinen saa vähentää laskennallisen verosaamisen ja -velan toisistaan ainoastaan silloin kun:

- 1) yhteisöllä on laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus kuitata tilikauden verotettavaan tuloon perustuva verosaaminen ja -velka keskenään; ja
- 2) laskennalliset verosaamiset ja -velat liittyvät saman veronsaajan perimiin tuloveroihin joko
 - a) samalta verovelvolliselta; tai
 - b) eri verovelvollisilta, jotka aikovat joko kuitata tilikauden verotettavaan tuloon perustuvat verosaamiset ja -velat keskenään tai realisoida saamisen ja suorittaa velan samanaikaisesti jokaisella sellaisella tulevalle tilikaudella, jonka aikana odotetaan suoritettavan merkittävä määrä laskennallisia verovelkoja tai hyödynnettävän merkittävä määrä laskennallisia verosaamisia.

Jotta ei olisi tarpeen laatia yksityiskohtaista suunnitelmaa jokaisen väliaikaisen eron purkautumisajankohdasta, tulee kirjanpitovelvollisen netottaa laskennallinen verosaaminen laskennallista verovelkaa vastaan ainoastaan silloin kun ne liittyvät saman veronsaajan perimiin tuloveroihin ja kirjanpitovelvollisella on laillisesti toimeenpantavissa oleva oikeus kuitata tilikauden verotettavaan tuloon perustuvat verosaamiset ja -velat keskenään.

6.2. Konsernitilinpäätös

Yhdistelytoimenpiteistä johtuvat verovelat ja -saamiset saadaan esittää erillisenä eränä tai yhdessä erillistilinpäätöksissä olevien erien kanssa. Sama koskee vapaaehtoisista varauksista ja poistoerosta johtuvia laskennallisia verovelkoja. Jos erät on yhdistetty taseessa, on ne KPA 4: 4.1 §:n 3 kohdan mukaan eriteltävä liitetiedoissa.

Konsernituloslaskelmaan laskennallinen vero merkitään tuloveroihin ja eritellään liitetiedoissa kirjanpitoasetuksen säännösten mukaisesti. Konsernin omaan pääomaan merkittävä osuus laskennallisten verovelkojen ja -saamisten muutoksesta (esim. muuntoeroa ja kohdistettua konserniaktiivaa koskeva) merkitään pääsääntöisesti samaan oman pääoman erään kuin kyseisen tase-erän muutos.

7. LIITETIEDOT

7.1. Taseessa esitettäviä laskennallisia verovelkoja ja -saamisia koskevat liitetiedot

Jos kirjanpitovelvollinen esittää laskennalliset verovelat ja -saamiset tuloslaskelmassa

tai taseessa, niin silloin tilinpäätöksen liitetietona esitetään:

- noudatettujen laskentaperiaatteiden yhteydessä maininta siitä, että laskennalliset verovelat ja -saamiset on merkitty taseeseen;
- suoraan omaan pääomaan kirjatut laskennalliset verovelkojen ja -saamisten muutokset;
- selostus arvonkorotusten mahdollisista vaikutuksista verotukseen (KPA 2:6.1 § 3 kohta);
- laskennalliset verovelat ja verosaamiset ennen saamisten ja velkojen netottamista sekä epätodennäköisen toteutumisen vuoksi taseeseen merkitsemättä jätetyt verovelat tai -saamiset; sekä
- vapaaehtoisten varausten ja poistoeron jakautuminen omaan pääomaan rinnastettavaan osaan ja laskennalliseen verovelkaan.

7.2. Liitetietona esitettävät laskennalliset verovelat ja -saamiset

Liitetietona esitetään:

- laskennallisten verovelkojen ja -saamisten kokonaismäärä, joka olisi tämän yleisohjeen perusteella merkittävissä taseeseen, jos se on olennainen (KPA 2:6.1 § 1 kohta);
- selostus arvonkorotusten mahdollisista vaikutuksista verotukseen (KPA 2:6.1 § 3 kohta) sekä
- verovelat ja -saamiset, joita ei epätodennäköisen toteutumisen vuoksi voisi merkitä taseeseen.

7.3. Konsernitilinpäätöksen liitetiedot

Liitetietona esitetään:

- samat liitetiedot kuin yksittäisellä kirjanpitovelvollisella;
- laskennallisten verovelkojen ja niiden muutosten erittely tilinpäätössiirtoihin perustuviin, yhdistelytoimenpiteisiin perustuviin ja konserniyritysten omiin tuloslaskelmiin ja taseisiin sisältyviin, jos nämä on esitetty yhdistettynä konsernituloslaskelmassa ja -taseessa (KPA 4:4.1 § 3 kohta);
- tytäryritysten ja osakkuusyritysten jakamattomista voitoista ja muuntoeroista johtuvat verovelat ja -saamiset, joita ei ole merkitty taseeseen määräysvallan ja epätodennäköisen toteutumisen perusteella; sekä
- selvitys olennaisista verovelloista ja -saamisista, jotka on esitetty netotettuina konsernituloslaskelmassa tai -taseessa.

8. MENETTELY SIIRTYMÄVAIHEESSA

Kun kirjanpitovelvollinen merkitsee laskennalliset verovelat ja -saamiset ensimmäistä kertaa taseeseensa, ne jaetaan kirjaamistavan määrittämistä varten kolmeen ryhmään:

- 1) ennen kyseistä tilikautta syntyneet laskennalliset verovelat ja -saamiset, joiden muutos merkitään tuloslaskelmaan (esim. pakollisista varauksista johtuvat);
- 2) tilikaudella syntyneet velat ja saamiset, joiden muutos merkitään tuloslaskelmaan (esim. pakollisista varauksista johtuvat); ja
- 3) velat ja saamiset, joiden muutos merkitään taseeseen (esim. arvonkorotuksista johtuvat).

Edellä mainitut ryhmät merkitään siirtymistilikauden tilinpäätökseen seuraavasti:

- 1) aikaisemmilla tilikausilla syntyneet ja edelleen toteutumattomat verovelat ja -saamiset merkitään taseeseen omaa pääomaa veloittaen tai hyvittäen (**KILA 1750/2005**);
- 2) tilikaudella syntyneet verovelat ja -saamiset sekä kohtaan 1 kuuluvista eristä tilikauden aikana toteutuneet verovelat ja -saamiset merkitään tavalliseen tapaan tuloslaskelmaan laskennallisiin veroihin tuloverojen yhteyteen; ja
- 3) verovelat ja -saamiset, joiden muutos muutoinkin merkitään omaan pääomaan, merkitään siirtymistilikaudella kokonaan omaan pääomaan.

Kun kirjanpitovelvollinen jakaa ensimmäistä kertaa konsernitilinpäätöksessään poistoeron ja vapaaehtoiset varaukset omaan pääomaan ja laskennalliseen verovelkaan, aikaisempien tilikausien osuus laskennallisesta verovelasta kirjataan omaa pääomaa veloittaen. Konsernituloslaskelmaan merkitään vain vapaaehtoisten varausten ja poistoeron muutosta vastaava laskennallisen verovelan muutos.

LIITE 1: ESIMERKKEJÄ JAKSOTTAMISESTA JA ARVOSTAMISESTA JOHTUVISTA VÄLIAIKAISISTA EROISTA

1. Veronalainen jaksottamisesta johtuva ero (josta voi syntyä laskennallinen verovelka)

- Tavaroiden myynnistä saatava tulo sisällytetään kirjanpidon tulokseen kun tavarat toimitetaan, mutta verotettavaan tuloon maksuperusteisesti.

2. Verotuksessa vähennyskelpoinen jaksottamisesta johtuva ero (josta voi syntyä laskennallinen verosaaminen)

- kirjanpitolain 5:14 §:ssä tarkoitetut vastaiset menot ja menetykset ja pakolliset varaukset, jotka saa vähentää verotuksessa vasta kun siitä on katettu toteutuneita menoja.
- vahvistettu tappio
- konsernitilinpäätössä eliminoitu sisäinen kate tai myyntivoitto.
- arvopapereista tehdyt arvonalennuskirjaukset, joita ei ole saatu vielä vähentää verotuksessa

3. Veronalainen arvostamisesta johtuva väliaikainen ero

- arvonkorotus
- kohdistettu osa konserniaktiivasta
- tytär- ja osakkuusyritysten jakamattomat voitot
- positiivinen muuntoero
- rahoitusvälineiden arvostaminen alkuperäistä hankintahintaa korkeampaan käypään arvoon

4. Verotuksessa vähennyskelpoinen arvostamisesta johtuva väliaikainen ero

- kohdistettu osa konsernireservistä
- negatiivinen muuntoero
- tytär- ja osakkuusyritysten tappiot
- rahoitusvälineiden arvostaminen alkuperäistä hankintahintaa alempaan käypään arvoon

LIITE 2: LASKENTAESIMERKKI

Esimerkin kirjanpitovelvollinen esittää laskennalliset verovelat ja -saamiset taseessa. Vaiheiden numerot viittaavat yleisohjeen **kohtaan 5.1.2**.

VAIHE 1

Verolaskelman yhteydessä selvitetään erot kirjanpidon tuloksen ja verotettavan tulon välillä.

Tulos ennen veroja	1000
50 % edustuskuluista	70
Verotuksessa vähennyskelvoton pakollinen varaus	600
Verotettava tulo	1670
 Tilikauden vero 26 %	 434

Aikaisemmilla tilikausilla ei ole syntynyt väliaikaisia eroja. Kertyneet erot ovat siis yhtä suuret kuin tilikauden erot.

VAIHE 2

Luettelosta poistetaan ns. pysyvät erot, ts. 50 % edustuskuluista. Tähän luetteloon jäävistä eristä kirjanpitolaki vaatii selvittämään laskennallisen verovelan tai -saamisen.

VAIHEET 3 – 5

Selvitetään muut kirjanpitoarvon ja verotuksellisen arvon erot ja vahvistetut tappiot. Todetaan arvonnkorotus 500. Vahvistettuja tappioita on myös 500.

Selvyyden vuoksi ja laskennan helpottamiseksi samaan taulukkoon lisätään vaiheessa 1 selvitetty väliaikaiset erot. Todetaan, ettei luettelossa ole yleisohjeen perusteella erikseen poissuljettavia eriä.

	Kirjanpitoarvo (kredit = miinus)	Verotuksellinen arvo	Verotettava väliai- kainen ero	Vähennyskelpoi- nen väliaikainen ero
Maa-alueet (sisäl- tää tilikaudella tehdyn arvонkoro- tuksen 500)	3000	2500	500	
Vahvistetut tappiot	0	500		500
Pakollinen varaus	- 700	1) 0		700
Koneet ja kalusto 1000 - poistoero 300	2) 700	700	0	

1) Vastattavan verotuksellinen arvo = kirjanpitoarvo, josta vähennetään mahdollisesti tulevaisuudessa vähennyskelpoinen määrä. $700 - 700 = 0$

2) Suunnitelman mukaisten poistojen jälkeisen kirjanpitoarvon ja poistoeron muodostamaa kokonaisuutta käsitellään tässä laskelmassa yhdessä.

VAIHE 6

Suoritetaan laskenta:

	Verotettava väliai- kainen ero	Vähennyskelpoi- nen väliaikainen ero	Laskennallinen verovelka 26 %	Laskennallinen verosaaminen 26 %
Arvonkorotus	500		130	
Pakollinen varaus		700		182
Vahvistetut tappiot		500		130

VAIHE 7

Arvioidaan laskennallisten verovelkojen ja -saamisten toteutumista. Arvioimisen pohjaksi on käytettävissä seuraavat tiedot.

- maa-alue, johon on tehty arvонkorotus, aiotaan myydä tulevaisuudessa toistaiseksi tuntemattomana ajankohtana;
- pakollinen varaus saadaan todennäköisesti vähentää verotuksessa vuosina x2 (50 %) ja x3 (50 %);
- vahvistetut tappiot on käytettävä viimeistään vuonna x2.

Todetaan esimerkiksi seuraavaa:

- Jos tappiot vähennetään kokonaan vuonna x1, olisi sekä vuonna x2 että vuonna x3 kerryttävä verotettavaa tuloa vähintään 350, jotta kaikki laskennalliset verosaamiset voidaan merkitä taseeseen.
- Jos vain osa tappiosta pystytään vähentämään vuonna x1 tai sitä ei pystytä vähentämään tuolloin lainkaan, on vuosina x2 ja x3 kerryttävä vastaavasti enemmän verotettavaa tuloa.

Osoitetaan ensin dokumentoiduilla ja perustelluilla suunnittelulaskelmilla, että tulevina tilikausina todennäköisesti kertyy riittävästi verotettavaa tuloa. Vaihtoehtoisesti todetaan, että laskennallisia verosaamisia ei voida merkitä taseeseen.

VAIHEET 8 – 10

Merkitään taseeseen vaiheen 7 tuloksena syntyneet määrät ohjeen mukaisesti netotettuina, ottaen huomioon laskennallisten verovelkojen ja -saamisten ajallinen yhteensopivuus. Merkitään tuloslaskelmaan verovelkojen ja -saamisten nettomuutos. Arvonkorotusta koskevan laskennallisen verovelan muutos merkitään omaan pääomaan arvonkorotusrahastoon.