

TAMPEREEN YLIOPISTO

Oikeustieteiden laitos

Kalle Suontausta

**AINEETTOMAT HYÖDYKKEET KIRJANPIDOSSA
JA VEROTUKSESSA**

Pro gradu -tutkielma

Vero-oikeus

Tampere 2005

Tampereen yliopisto

Oikeustieteiden laitos

SUONTAUSTA, KALLE: Aineettomat hyödykkeet kirjanpidossa ja verotuksessa

Pro gradu -tutkielma, 82 s. , 1 liites.

Vero-oikeus

Lokakuu 2005

Kirjanpitolakia uudistettiin 30.12.2004. Uusituissa säännöksissä säädetään, että kirjanpito-velvollisen, jonka liikkeeseen laskemat arvopaperit ovat arvopaperimarkkina-alueella tarkoitettuna julkisen kaupankäynnin tai sitä vastaavan kaupankäynnin kohteena Euroopan talous-alueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisessa arvopaperipörssissä, tulee laatia konsernitilinpäätöksensä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattaen. Mikäli julkisen kaupankäynnin kohteena oleva yritys ei ole velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöstä, tulee sen laatia tilinpäätöksensä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattaen. Lisäksi kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltaminen sallitaan konsernien erillistilinpäätöksissä sekä kaikkien muidenkin kirjanpito-velvollisten tilinpäätöksissä.

Kansainvälisissä tilinpäätösstandardeissa, kansallisissa kirjanpidon säännöksissä ja verotuksessa on jossain määrin toisistaan poikkeavat käsitykset siitä, mitä aineettomat hyödykkeet ovat ja kuinka niitä tulisi käsitellä. Tutkimuksessa selvitetään, mikä on aineeton hyödyke, millä edellytyksillä ja mihin arvoon se voidaan aktivoida sekä kuinka sen hankintameno tulee jaksottaa. Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää säännösten välisiä eroja sekä esittää tulkintakannanottoja siitä, kuinka verotuksessa tulisi menetellä eri tilanteissa.

Tutkielma on oikeusdogmaattinen. Tarkoituksena on pyrkiä selvittämään, mikä on olemassa oleva oikeudentila aineettomien hyödykkeiden käsittelyssä kirjanpidossa ja verotuksessa. Vastauksia kysymyksiin pyrin löytämään tutkimalla kirjanpitolain, kansainvälisten tilinpäätösstandardien ja verolainsäädännön määritelmiä sekä etsimällä oikeuskäytännöstä vastauksia tulkintaongelmiin.

Aineettomalle hyödykkeelle tärkeitä ominaisuuksia ovat aineeton olomuoto, tulevaisuuden tulonodotukset, erotettavuus aineellisesta hyödykkeestä, määräysvalta ja yksilöitävyys. Aineettomat hyödykkeet voidaan jakaa kahteen ryhmään: aineettomiin oikeuksiin ja pitkävaikutteisiin menoihin. Aineettoman hyödykkeen hankintameno on verotuksessa vahvasti sidottu kirjanpidon ratkaisuihin. Arvostuseroja syntyy kuitenkin mm. määritettäessä aineettomien hyödykkeiden hankintamenoja liiketoimintojen yhdistämisessä. Kirjanpitolaki ja kansainväliset tilinpäätösstandardit asettavat tiukat vaatimukset aineettoman hyödykkeen aktivoimiselle, elinkeinoverolain tarjotessa monelta osin suuremman valinnan vapauden aktiivisuuden osalta. Jaksotuksen suhteen elinkeinoverolaki on sen sijaan pääosin joustamaton ja jaksotuksen osalta säännösten yhteensovittaminen tuottaakin useita tulkintatilanteita.

SISÄLLYS

SISÄLLYS	I
ESIMERKIT	III
KUVAT	III
TAULUKOT	III
LÄHTEET	IV
OIKEUSTAPAUKSET	VII
LYHENTEET	IX
1. JOHDANTO	1
1.1. Tutkimuksen tausta	1
1.2. Tutkimusongelma	2
1.3. Tutkimuksen rajaus	3
1.4. Tutkimusmenetelmä ja tutkimusaineisto	4
2. AINEETTOMAN HYÖDYKKEEN MÄÄRITELMÄ	6
2.1. Kirjanpitolain määritelmä aineettomasta hyödykkeestä	6
2.1.1. Perustamismenot	6
2.1.2. Tutkimus- ja kehittämismenot	6
2.1.3. Aineettomat oikeudet ja liikearvo	8
2.1.4. Muut pitkävaikutteiset menot ja ennakkomaksut	9
2.2. IFRS – standardien mukainen määritelmä aineettomasta hyödykkeestä	9
2.2.1. Yksilöitävyys	10
2.2.2. Määräysvalta	11
2.2.3. Aineettoman hyödykkeen erottaminen aineellisesta hyödykkeestä	13
2.3. Elinkeinoverolain määritelmä aineettomasta hyödykkeestä	13
2.3.1. Käyttöomaisuudeksi luettavat aineettomat oikeudet	14
2.3.2. Pitkävaikutteiset menot	16
3. AINEETTOMAN HYÖDYKKEEN AKTIVOINNIN EDELLYTYKSET	18
3.1. Pitkävaikutteisten menojen taseeseen kirjaamisen edellytykset	18
3.1.1. Vuosikuluksi kirjattavat menot	18
3.1.2. Kehittämismenojen aktivointi	22
3.1.3. Liikearvon käsittely aineettomana hyödykkeenä	25
3.1.4. Menot, joiden suuruus määräytyy ajan kulumisen perusteella	30
3.1.5. Taseeseen aktivoitavat muut pitkävaikutteiset menot	31
3.2. Käyttöomaisuudeksi luettavien aineettomien oikeuksien aktivoiminen	32
3.2.1. Patenttien ja muiden erikseen luovutettavissa olevien aineettomien oikeuksien aktivoiminen	33
3.2.2. Käyttöoikeuksien aktivointi	35

	II
4. AINEETTOMAN HYÖDYKKEEN HANKINTAMENO	37
4.1. Hankintamenon käsite	37
4.1.1. Muuttuvat menot hankintamenon perustana	39
4.1.2. Kiinteiden menojen lukeminen aineettoman hyödykkeen hankintamenoon	39
4.1.3. Korkomenojen lukeminen aineettoman hyödykkeen hankintamenoon	41
4.2. Hankintamenon määrittäminen	44
4.2.1. Ulkopuoliselta hankitun aineettoman hyödykkeen hankintameno	45
4.2.2. Sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen hankintameno	47
4.2.3. Aineettoman hyödykkeen hankintameno liiketoimintojen yhdistämisessä	50
4.2.4. Vastikkeetta saadun aineettoman hyödykkeen hankintameno	55
5. AINEETTOMAN HYÖDYKKEEN HANKINTAMENON JAKSOTTAMINEN	58
5.1. Suunnitelman mukaiset poistot aineettomista hyödykkeistä	58
5.1.1. Suunnitelman mukaiset poistot kirjanpitolain mukaan	58
5.1.2. Suunnitelman mukaiset poistot IFRS -standardien mukaan	60
5.1.3. Aineettomien hyödykkeiden säännönmukaiset poistot verotuksessa	63
5.2. Muutokset aineettomien hyödykkeiden tulonodotuksissa	67
5.2.1. Tulonodotusten muutosten käsittely kirjanpitolain mukaan	67
5.2.2. IFRS – standardien mukaiset arvonalentumiset	69
5.2.3. Arvonalentumisten ja tulonodotusten muutosten käsittely verotuksessa	72
5.3. Aineettomien hyödykkeiden jaksotuserot eri säännösten välillä	75
6. KOKOAVIA PÄÄTELMIÄ	79

Liite 1, Aineettomien hyödykkeiden aktivointi verotuksessa

ESIMERKIT

Esimerkki 1, EVL 24 §:n ja 37 §:n välisistä jaksotuseroista	65
Esimerkki 2, Uudelleenarvostettavan aineettoman hyödykkeen hankintamenon jaksottaminen	77

KUVAT

Kuva 1, Tutkielman eteneminen	2
Kuva 2, Aineettomien hyödykkeiden jaottelu	14
Kuva 3, Kirjanpitolain ja IFRS -standardien erot omaisuusserien arvostamisessa	51
Kuva 4, Aineettomien hyödykkeiden taloudellinen käyttöaika	75

TAULUKOT

Taulukko 1, Aineettomien hyödykkeiden jaksotus IFRS -standardien mukaan	62
Taulukko 2, Aineettomien hyödykkeiden aktivointi	80

LÄHTEET

- Andersson, Edward & Ikkala, Jarmo:*
Elinkeinoverolainsäädännön kommentaari. 11. uudistettu painos. Jyväskylä 2005
- Aromäki et. al:* *Aromäki, Kirsi – Halonen, Virpi – Jalkanen, Johanna – Seppänen, Veijo – Skogberg, Mira – Sundvik, Peter – Tolvanen, Merja – Torkkel, Timo – Torniainen, Tiina – Tuomala, Margit – Viljanen, Juhani:* IAS/IFRS käytännön esimerkein. Helsinki 2004. (Aromäki et. al 2004)
- Blummé, Nils – Karhu, Kim – Palvi, Mauri:*
Osakeyhtiölaki tilinpäätöksessä ja verotuksessa. Porvoo 1997
- Engblom et.al:* *Engblom, Ari – Haavisto, Mikko – Keskinen, Pertti – Kääriäinen, Antti – Ojala, Marko – Vanhanen, Tuija:* PK – yrityksen verotus. Helsinki 2001. (Engblom et.al 2001)
- Ikkala, Olli – Andersson, Edward – Nuorvala, Erkki:*
Uusi elinkeinoverolainsäädäntö. 8. uudistettu painos. Helsinki 1993
- International Accounting Standards Board, toim. KHT-Media Oy:*
IFRS -standardit 2003: sisältää IAS –standardit ja tulkinnat. Helsinki 2003. (IASB 2003)
- International Accounting Standards Board, toim. KHT-Media Oy:*
IFRS -standardit 2004: sisältää IAS –standardit ja tulkinnat 31.3.2004. Helsinki 2004. (IASB 2004)
- Järvinen, Risto – Prepula, Eero – Riistama, Veijo – Tuokko, Yrjö:*
Kirjanpito ja tilinpäätös – uuden kirjanpitolain mukaan. 2. uudistettu laitos. Porvoo 2000
- Kallunki, Juha-Pekka – Niemelä, Jaakko:*
Uusi yrityksen arvonmääritys. Helsinki 2004
- Kauppa- ja teollisuusministeriön työryhmä- ja toimikuntaraportteja 8/1996:*
Kirjanpitolain uudistamistyöryhmä 1995:n raportti
- Kauppa- ja teollisuusministeriön työryhmä- ja toimikuntaraportteja 9/2003:*
IAS -sääntelyryhmän loppuraportti
- Leppiniemi, Jarmo:* Kirjanpitolautakunnan yleisohjeet ja elinkeinoverotus. Verotus 5/1993, sivut 491 – 496.
- Leppiniemi, Jarmo:* Hyvä kirjanpitolaitos. Porvoo 2000

- Leppiniemi, Jarmo:* IFRS - Johdon käsikirja. Juva 2003
- Leppiniemi, Jarmo:* Kirjanpidon ja tilinpäätöksen ongelmat – KILAn ratkaisuja ja ohjeita. Juva 2004
- Leppiniemi, Jarmo:* Liikekirjanpito. www.wsoypro.fi 27.10.2005 (Leppiniemi 2005 jatkuvatäydenteinen)
- Leppiniemi, Jarmo:* Muuttuneet lait, kirjanpidon ja verotuksen kytkeytyminen. Verotus 1/2005, sivut 4-12. (Leppiniemi 2005a)
- Leppiniemi, Jarmo:* Tilinpäätös ja verosuunnittelu. 9. Uudistettu laitos. Porvoo 2005 (Leppiniemi 2005b)
- Leppiniemi, Jarmo – Leppiniemi, Raili:*
Oikeat ja riittävät kirjaukset. 4. painos. Porvoo 2000.
- Leppiniemi, Jarmo – Leppiniemi, Raili:*
Hyvä tilinpäätöskäytäntö. www.wsoypro.fi 27.10.2005 (Leppiniemi - Leppiniemi 2005 jatkuvatäydenteinen)
- Lindgren, Juha:* Yrityksen luovutuksen erityiskysymyksiä. Tilintarkastus – Revision 7/2002, sivut 13-17.
- Myrsky, Matti:* Prejudikaattien merkitys verotuksessa. Helsinki 2002 (Myrsky 2002a)
- Myrsky, Matti:* Verotusta koskevien ennakkopäätösten tulkinta. Tilintarkastus – Revision 1/2002, sivut 31-34. (Myrsky 2002b)
- Niskakangas, Heikki:* Yhteisöjen luovutusvoitot ja -tappiot. Teoksessa Niskakangas, Heikki – Tikka, Kari S – Honkavaara, Tero – Helminen, Marjaana – Lúnden, Anna – Laitinen, Mirjami – Rábiná, Timo – Leppiniemi, Jarmo – Mattila, Pauli K – Raunio, Merja – Áimá, Kristiina: Verouudistus 2005. Juva 2004 s. 237 – 260. (Niskakangas et al. 2004)
- Niskakangas, Heikki:* Uudistuneet verolait – Muutosten merkitys käytännössä, säädökset ja hallituksen esitykset. Vantaa 2004 (Niskakangas 2004)
- Nuotio, Vesa-Pekka:* Pitkävaikutteiset menot tuloverotuksessa. Tilintarkastus – Revision 7/2003, sivut 81-87.
- Penttilä, Seppo:* Osakkeen arvo verotuksessa. Jyväskylä 1991
- Ranta-Lassila, Hannele:* Miksi konsernin legaalinen verokanta ja efektiivinen veroaste poikkeavat toisistaan? Verotus 4/2001, sivut 383-401.

- Rasinaho, Vesa:* Yritysjärjestelyt muutospaineessa – Varojen arvostus ja oma pääoma sulautumisessa ja muissa yritysjärjestelyissä. Defensor Legis N:o 5/2003, sivut 803-829.
- Riihimäki, Minna:* IAS 38 Aineettomat hyödykkeet, Aineettomien hyödykkeiden aktivointiehdot ja erot Suomen säännöksiin. Tilintarkastus – Revision 7/2001, sivut 21-26.
- Räty, Päivi – Virkkunen, Virpi:* Kansainvälinen tilinpäätöskäytäntö – IFRS – raportointi. Porvoo 2004
- Saario, Martti:* Reaalisointiperiaate ja käyttöomaisuuden poistot tuloslaskennassa. Helsinki 1945
- Tikka, Kari S. – Nykänen, Olli:* Yritysverotus I–II. www.wsoypro.fi 27.10.2005 (Tikka – Nykänen 2005 jatkuvatäydenteinen)
- Troberg, Pontus:* IFRS -standardien merkityksellisyys ja epämääräisyys – aineettomat hyödykkeet, arvonalennukset. Tilintarkastus – Revision 4/2005, sivut 32-36.
- Vahtera, Pauli:* Poistokirja. Jyväskylä 1995
- Vainio, Kari:* Päästöoikeuksien kirjanpitokäsittely vahvistamatta. Tilintarkastus – Revision 4/2005, sivut. 66-68.
- Verohallitus 3311/345/2000:* Yritysjärjestelyt verotuskäytännössä. Verohallituksen tiedote 3311/345/2000, 28.11.2000
- Voipio, Jaakko:* Liikeverotuksen ongelmia, artikkelikokoelma. Helsinki 1975
- Voipio, Jaakko:* Goodwill tuloverotuksessa. Tilinpäätäjän päivä nro.31, 1982, sivut IV/1-IV/12.

OIKEUSTAPAUKSET**Korkeimman hallinto-oikeuden päätökset**

KHO 1958 II 292, s. 48

KHO 1964 II 582, s. 48 ja 49

KHO 8.1.1968 T 35, s. 72

KHO 26.9.1978 T 4029, s. 73

KHO 8.7.1986 T 2750, s.27 ja 29

KHO 1989 B 509, s. 73

KHO 28.4.1992 T 1537, s.27

KHO 8.9.1997 T 2157, s. 54

KHO 1997 : 88, s. 54

KHO 1997 T 3057 (ei julk.), s. 55

KHO 19.5.2004 T 1206, s. 76

Keskusverolautakunnan päätökset

KVL 1984 / 872, s. 72

KVL 1997 / 11, s. 55

KVL 1998 / 74 (ei julk.), s. 55

KVL 2000 / 68, s. 28

KVL 2003 / 35, s. 34

Kirjanpitolautakunnan lausunnot ja päätökset

KILA 1993/1222, s. 40

KILA 1994/1253, s. 52 ja 81

KILA 1995/1328, s. 56 ja 81

KILA 1998/1534, s. 9 ja 31

KILA 1999/1579, s. 19 ja 31

KILA 2000/1604, s. 8 ja 9

KILA 2000/1607, s. 56 ja 81

KILA 2000/1635, s. 9

KILA 2001/1662, s. 9

Yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista 27.9.1999

Yleisohje kiinteiden menojen lukemisesta hyödykkeen hankintamenoon 4.9.2000

LYHENTEET

EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta
HE	Hallituksen esitys
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KILA	Kirjanpitolautakunta
KPA	Kirjanpitoasetus
KPL	Kirjanpitolaki
KTM	Kauppa- ja teollisuusministeriö
KVL	Keskusverolautakunta
PerVL	Perintö- ja lahjaverolaki

1. JOHDANTO

1.1. Tutkimuksen tausta

Kirjanpitolakia uudistettiin 30.12.2004. Uusituissa säännöksissä säädetään, että kirjanpito-velvollisen, jonka liikkeeseen laskemat arvopaperit ovat arvopaperimarkkinalaissa tarkoitettun julkisen kaupankäynnin tai sitä vastaavan kaupankäynnin kohteena Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion lainsäädännön alaisessa arvopaperipörssissä, tulee laatia konsernitilinpäätöksensä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattaen. Mikäli julkisen kaupankäynnin kohteena oleva yritys ei ole velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöstä, tulee sen laatia tilinpäätöksensä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattaen. Lisäksi kansainvälisten tilinpäätösstandardien soveltaminen sallitaan konsernien erillistilinpäätöksissä, sekä kaikkien muidenkin kirjanpitovelvollisten tilinpäätöksissä edellyttäen, että kirjanpitovelvollisen kirjanpito, tilinpäätös ja hallinto tarkastetaan tilintarkastuslain mukaisesti ja tarkastusta suorittamaan on valittu tai asetettu tilintarkastuslain 2 §:ssä tarkoitettu hyväksytty tilintarkastaja. 30.12.2004 uudistettiin myös kirjanpitolain 5 lukua aineettomien hyödykkeiden kirjanpitokäsittelyn osalta.

Kirjanpitovelvollisella on pääsääntöisesti valinnan vapaus, ryhtyykö soveltamaan erilliskirjanpidossaan kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja, vai pitäytyykö kansallisten kirjanpitolainsäädännön mukaisessa kirjanpidossa. Konserni ei ole Suomessa verosubjekti, joten uusia tulkintatilanteita voi verotuksen ja kirjanpidon välille muodostua vain, mikäli konserniin kuuluvien yritysten erillistilinpäätöksissä ryhdytään noudattamaan kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja.

Kansainvälisissä tilinpäätösstandardeissa, kansallisissa kirjanpidon säännöksissämme ja verotuksessa on jossain määrin toisistaan poikkeavat käsitykset siitä, mitä ovat aineettomat hyödykkeet ja kuinka niitä tulisi käsitellä. Elinkeinoverolaissa ei varsinaisesti määritellä aineetonta hyödykettä, joten määritelmä on pyrittävä löytämään kirjanpitolainsäädöksistä ja kansainvälisistä tilinpäätösstandardeista. Tutkimuksessani olen pyrkinyt löytämään yhteisiä nimittäjiä sille, mitä ovat aineettomat hyödykkeet. Kirjanpidon ratkaisujen merkitys on työssäni suuri, koska arvioitaessa aineettomien hyödykkeiden käsittelyä verotuksessa, joudutaan ottamaan kantaa siihen, onko yrityksen kirjanpidossa soveltama käytäntö vero-

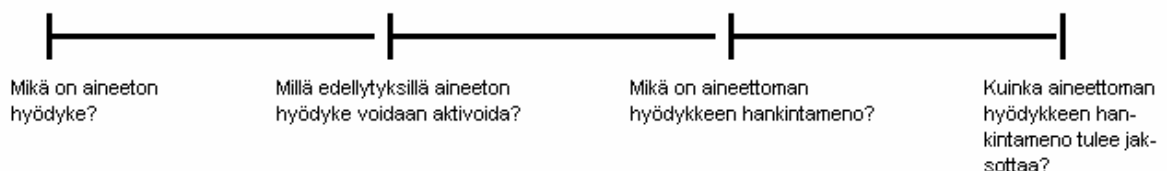
lakien mukainen ja voidaanko menettely hyväksyä verotuksessa. Osa tutkimuksessani käsiteltävistä elinkeinoverolainsäädännöksistä sitoo verotuksen tulkinnan kirjanpidossa tehtyyn ratkaisuun. Esimerkiksi aineettoman hyödykkeen hankintamenoa määritettäessä, on kirjanpidon ratkaisulla keskeinen merkitys verotuksessa hyväksyttävään hankintameno määrään. Lisäksi EVL 54 §:n 2 momentin takia verovelvollisen kirjanpidon merkitys on huomattavan suuri menon jaksottamisessa.¹

1.2. Tutkimusongelma

Tutkimusongelman voi kiteyttää seuraavaan lauseeseen: Mitä aineettomat hyödykkeet ovat ja kuinka niitä tulee käsitellä kirjanpidossa ja verotuksessa? Tutkielmassani olen hajottanut tutkimusongelman pienempiin osakysymyksiin, joihin vastaamalla olen pyrkinyt luomaan kokonaiskuvan siitä, kuinka aineettomia hyödykkeitä tulisi käsitellä. Tutkimusongelma voidaan luontevasti jakaa neljään kysymykseen:

- 1) Mikä on aineeton hyödyke?
- 2) Millä edellytyksillä aineeton hyödyke voidaan aktivoida?
- 3) Mikä on aineettoman hyödykkeen hankintameno?
- 4) Kuinka aineettoman hyödykkeen hankintameno tulee jaksottaa?

Tutkielma etenee kronologisesti, ajatuskulun ollessa seuraava. Ensiksi täytyy selvittää mikä on aineeton hyödyke ja vasta sen jälkeen voidaan ryhtyä arvioimaan sen aktivointiedellytyksiä. Mikäli aineeton hyödyke voidaan aktivoida, täytyy selvittää mihin arvoon se tulee kirjata taseeseen? Kun hankintameno on selvitetty, täytyy vielä ratkaista, kuinka se jaksotetaan kuluksi? Tutkielman etenemistä havainnollistaa kuva 1.



Kuva 1, Tutkielman eteneminen

¹ EVL 54 § 2 momentissa säädetään, että poistoina sekä 25 ja 26 §:ssä tarkoitettuina kuluina verovelvollinen ei saa vähentää suurempaa määrää kuin mitä hän on verovuonna ja aikaisemmin kirjanpidossaan vähentänyt.

Suomessa oli vuonna 2003 kaksi pörssiyritystä, jotka ovat laatineet viralliset tilinpäätöksensä IAS / IFRS- standardien mukaisesti.² Vuodesta 2005 alkaen kaikilla yrityksillä on ollut periaatteessa mahdollisuus laatia tilinpäätöksensä kansainvälisten standardien mukaan. Säännösten väliset arvostus- ja jaksotuserot tulevat varmasti vuosien 2005 ja 2006 verotusta toimitettaessa aiheuttamaan mielenkiintoisia tulkinta- ja näyttöongelmia, niin verovelvollisille kuin verotuksen toimittajillekin. Säännösten välisistä eroista syntyviä tulkintatilanteita käsitellään edellä esitettyjen osakysymysten sisällä.

1.3. Tutkimuksen rajaus

Tutkimuksessa keskityn selvittämään sitä, mikä on aineeton hyödyke, millä edellytyksillä ja mihin arvoon aineettomia hyödykkeitä voidaan aktivoida sekä sitä, kuinka ne tulee jaksottaa kirjanpidossa ja verotuksessa. Kirjanpitolainsäädäntöä ja IFRS -standardeja käsitellään vain siinä laajuudessa, kun asian selvittämisen kannalta on tarpeellista. Tutkimuksessa ei pyritä ottamaan kantaa kansainvälisten tilinpäätösstandardien ja elinkeinoverotuksen ristiriitoihin muilta, kuin niiltä osin mitä liittyy aineettomien hyödykkeiden aktivointiedellytyksiin, hankintamenoon sekä niiden jaksottamiseen. Tarkoituksena ei ole esittää kannanottoja siihen, olisiko kirjanpitovelvollisen kannalta edullisempaa siirtyä käyttämään erillistilinpäätöksessään kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja. Tutkimuksessa ei myöskään käsitellä kansainvälisiin tilinpäätösstandardeihin siirtymiseen liittyviä säännöksiä.

Kansainvälisten tilinpäätösstandardien arvostus- ja jaksotussäännökset poikkeavat verotuksen vastaavista säännöksistä. Tästä johtuen aineettomien hyödykkeiden hankintamenot tulevat eriytymään kirjanpidossa ja verotuksessa toisistaan entistä enemmän. Kauppa- ja teollisuusministeriö on asettanut työryhmän pohtimaan mm. sitä, kuinka verotuksessa tulisi tulevaisuudessa suhtautua IFRS -standardien mukaisiin arvonorotuksiin, jotka ovat sallittuja hyödykkeille, joiden arvostamisperusteeksi on valittu uudelleenarvostus. Tutkimuksessa ei oteta kantaa siihen, kuinka elinkeinoverolainsäädäntöä tulisi muuttaa. Tutkimuksen tarkoitus on selvittää, kuinka aineettomia hyödykkeitä tulee käsitellä tällä hetkellä voimassa olevan lainsäädännön mukaisesti.

² Leppiniemi 2003 s. 33

Kirjanpitovelvollinen käsittelee aineettomia hyödykkeitä kirjanpidossaan valitsemiensa säännösten perusteella ja verotuksessa puolestaan ratkaistaan, onko menettely hyväksyttävissä verotuksen kannalta. Koska elinkeinoverotuksessa aineettomat hyödykkeet katsotaan pääsäännön mukaisesti, joko aineettomaksi oikeudeksi tai pitkävaikutteiseksi menoksi, keskityn työssäni niihin liittyvien säännöksiä tarkasteluun.

1.4. Tutkimusmenetelmä ja tutkimusaineisto

Tutkielma on oikeusdogmaattinen. Tarkoituksena on pyrkiä selvittämään, mikä on olemassa oleva oikeudentila aineettomien hyödykkeiden käsittelyssä kirjanpidossa ja verotuksessa. Vastauksia kysymyksiin pyrin löytämään tutkimalla kirjanpitolaista, IAS / IFRS-standardien ja verolainsäädännön määritelmiä, sekä etsimällä oikeuskäytännöstä vastauksia tulkintaongelmiin. Pyrin jäsentämään aineettomien hyödykkeiden käsittelyyn liittyviä tulkintaongelmia ja esittämään niihin hyväksyttäviä ja perusteltuja tulkintakannanottoja.

Tutkimuksessani oikeuskäytännön tutkiminen kulkee käsi kädessä kirjanpitolaista ja verolainien määritelmien määrittelemisen kanssa. Näin siksi, koska verolait on kirjoitettu varsin pelkistettyyn muotoon ja voimassa olevan oikeuden tilaa joudutaan etsimään muista oikeuslähteistä. Verolainsäädännön nopea syklisyys vuoksi lainvalmisteluaineisto ei ole erityisen perusteellista verrattuna muihin oikeudenaloihin, joiden osalta lainsäädäntöä saatetaan valmistella pitkiäkin aikoja.³ Näin ollen lainvalmisteluaineistolla on varsin rajoitettu rooli vero-oikeudessa lain tarkoitusta määriteltäessä. Tilanteessa, jossa on vakiintunutta oikeuskäytäntöä, on prejudikaateilla huomattava merkitys oikeustilaa määriteltäessä. Tutkielmassa oikeuskäytäntöä ei ole käsitelty siten, että siinä esitettäisiin kaikki oikeustapaukset, jotka kulloiseenkin tulkintaongelmaan liittyy. Oikeustapauksia käsiteltäessä olen pyrkinyt löytämään sellaisia esimerkkitaupauksia, jotka selventävät lain tarkoitusta parhaiten ja joista on selkeästi löydettävissä niihin sisältyvä oikeusohje.

Aineettomien hyödykkeiden käsittelystä kirjanpidossa ja verotuksessa ei ole kirjoitettu juurikaan kotimaisessa oikeuskirjallisuudessa. Tutkimuksen kannalta tärkeitä kannanottoja elinkeinoverolain soveltamisesta on löytynyt Edward Anderssonin ja Jarmo Ikkalan Elinkeinoverolain kommentaarista. Kansainvälisten tilinpäätösstandardien tulkinnassa on tut-

³ Myrsky 2002a s. 163

kimuksessa käytetty aineettoman hyödykkeen määrittelyssä sekä 1.7.1999 alkaen sovellettua IAS 38 -standardia sekä uusittua 31.3.2004 alkaen sovellettavaa IAS 38 -standardia. Tässä on otettava huomioon se, että uusittu standardi on lainvoimainen, eikä vanhaa standardia voida soveltaa niiltä osin, kun se on ristiriidassa uudistetun standardin kanssa. Syy siihen miksi mukaan on otettu vanhan standardin määritteitä, on se, että IAS -38 standardia uudistettaessa on sitä pyritty parantamaan ja selkeyttämään, mutta samalla siitä on jätetty pois sellaisia selittäviä osia joiden avulla standardin tarkoituksen ymmärtäminen olisi edelleen helpompaa. Kansainvälisen tilinpäätöskäytännön tulkinnassa on keskeisenä lähteenä ollut standardien lisäksi Päivi Rädyn ja Virpi Virkkusen kirjoittama kirja kansainvälisestä tilinpäätöskäytännöstä. Kirjanpitolain tulkinnassa on kirjanpitolain ja -asetuksen ohella käytetty kirjanpitolautakunnan yleisohjeita ja lausuntoja. Lisäksi tutkimuksessa on käytetty oikeus- ja liiketaloustieteellisten julkaisujen artikkeleita.

2. AINEETTOMAN HYÖDYKKEEN MÄÄRITELMÄ

2.1. Kirjanpitolain määritelmä aineettomasta hyödykkeestä

Kirjanpitoasetuksen 1 luvun 6 §:n mukaan pysyvät vastaavat jaetaan kolmeen ryhmään, jotka ovat aineettomat hyödykkeet, aineelliset hyödykkeet ja sijoitukset. Aineettomat hyödykkeet jaetaan perustamismenoihin, tutkimusmenoihin, kehittämismenoihin, aineettomiin oikeuksiin, liikearvoon ja muihin pitkävaikutteisiin menoihin sekä ennakkomaksuihin.

2.1.1. Perustamismenot

Perustamismenot liittyvät yrityksen perustamisvaiheeseen. Niihin kuuluvat mm. asiantuntijapalkkiot yhtiöjärjestyksen laatimisesta ja kaupparekisteri-ilmoituksesta. Perustamismenoihin voidaan lukea sellaiset juoksevat menot, jotka syntyvät perustamistoimista ennen yrityksen varsinaisen toiminnan aloittamista. Tällaisia voivat olla esimerkiksi palkka-, vuokra-, tietoliikenne-, neuvottelu- ja edustusmenot.¹ Perustamisesta voi aiheutua myös sellaisia menoja kuten toimialan ja sijaintipaikan valinta, liikeidean kehittäminen, toimintaajatuksen muodostaminen, organisaatio suunnittelu, perushenkilöstön rekrytointi, toimitilojen etsiminen ja valinta, henkilöstön perehdyttäminen tehtäviin, liiketoimintasuunnitelman laadinta, viranomaislupien ja -ilmoitusten tekeminen jne.² Perustamismenoiksi voidaan siis lukea hyvin monenlaisia yrityksen perustamisesta aiheutuneita menoja. Edellyttäen, että ne ovat syntyneet ennen varsinaisen yritystoiminnan aloittamista.

2.1.2. Tutkimus- ja kehittämismenot

Kauppa- ja teollisuusministeriön kehittämismenojen aktivoimista koskevan päätöksen (KTMp 50/1998) 4 §:n 3 momentin mukaan tutkimusmenolla tarkoitetaan uuden tieteellisen tai teknisen tiedon tuottamiseksi ja ymmärtämiseksi tarpeellista, alkuperäistä ja suunnitelmallisesta tutkimustoiminnasta aiheutuneita menoja. Tutkimusmenoja syntyy tyypillisesti uuden tiedon hankinnasta, tiedon soveltamiskohteiden etsinnästä, tuote- ja prosessi-

¹ Leppiniemi 2005 jatkuvatyöntekijä (Luvussa 10 Perustamismeno)

² Järvinen – Prepula – Riistama – Tuokko 2000 s. 474

vaihtoehtojen etsinnästä ja uusien tai parannettujen tuote- ja prosessivaihtoehtojen hahmottelemisesta³.

Kehittämismenoihin luetaan kehittämistoiminnasta aiheutuneet menot. Kehittämistoiminnasta säädetään kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksessä kehittämismenojen aktivoimisesta taseeseen seuraavasti: Kehittämistoiminnalla tarkoitetaan tutkimuksen tulosten tai muun tiedon soveltamista kirjanpitovelvollisen saatavilla oleviin hyödykkeisiin verrattuna olennaisesti toisenlaisen hyödykkeen kehittämiseen (kehittämishankkeeseen), ennen kuin kirjanpitovelvollinen aloittaa hyödykkeen taloudelliseksi tai kannattavaksi tarkoitetun hyödyntämisen.

Kehittämistoimintaan kuuluvat:

- uusien tai parannettujen tuote- tai menetelmä vaihtoehtojen arvottaminen
- tuotantoa edeltävien prototyyppien ja mallien suunnittelu, valmistaminen ja testaus
- uuteen teknologiaan perustuvien työkalujen, mallien ja muottien suunnittelu, valmistaminen ja koestus
- koelaitoksen suunnittelu, rakentaminen ja koekäyttö

Kauppa- ja teollisuusministeriön kehittämismenojen aktivoimista koskevan päätöksen 4 §:n mukaan saadaan myös muita kehittämistoiminnasta aiheutuneita menoja aktivoida taseeseen. Tällaiset kehittämismenot tulee kuitenkin aktivoida tase-erään *muut pitkävaikutteiset menot*.

Osakeyhtiölain 12 luvun 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa olevan osakeyhtiön voitonjakoa rajoittavan säännöksen ja tutkimusmenoja koskevan kirjanpitolainsäädännön muutoksen vuoksi on tärkeää, että pystytään erottamaan tutkimusmenoihin, kehittämismenoihin ja muihin pitkävaikutteisiin menoihin kirjatut kehittämismenot toisistaan. Osakeyhtiölain mukaan kauppa- ja teollisuusministeriön päätöksen perusteella aktivoidut kehittämismenot eivät rajoita osakeyhtiön voitonjakoa. Sitä vastoin kehittämismenot, jotka joudutaan kirjaamaan muihin pitkävaikutteisiin menoihin, sekä aktivoidut tutkimusmenot rajoittavat

³ Kauppa- ja teollisuusministeriön työryhmä- ja toimikuntaraportteja 8/1996 s. 86

yhtiön voitonjakoa. 30.12.2004 kirjanpitolakiin tehtyjen muutosten jälkeen tutkimusmenoja ei voida aktivoida taseeseen, vaan ne tulee kirjata niiden syntymistilikauden kuluksi. Kehittämismenot voidaan kuitenkin jatkossakin aktivoida taseeseen erityistä varovaisuutta noudattaen

2.1.3. Aineettomat oikeudet ja liikearvo

Aineettomat oikeudet voivat olla joko erikseen luovutettavissa olevia tai sellaisia joita ei voida luovuttaa yrityskokonaisuudesta erillisesti. Erikseen luovutettavissa olevia aineettomia oikeuksia ovat mm. patentit, tekijänoikeudet ja tavaramerkkioikeudet. Aineettomia oikeuksia, joita ei voida luovuttaa, ovat mm. liikenneluvat ja tietokoneohjelmien käyttöoikeudet⁴.

Liikearvolla eli goodwill -arvolla tarkoitetaan yrityksen jatkuvaan toimintaan liittyvää arvoa, joka ylittää sen varallisuusarvon eli substanssiarvon. Laskentatoimessa vakiintuneesti sovelletussa arvonmäärittämisperiaatteessa liikearvo määritetään yrityksen tuottoarvon ja substanssiarvon välisenä erotuksena. Liikearvon osuutta yrityksen arvosta voidaan pyrkiä arvioimaan myös yrityksen markkina-arvon ja tasearvon erotuksella. Erotus ei tosin välttämättä ole kokonaan liikearvoa, vaan osa siitä voi olla tasesubstanssin käyvän arvon ja kirjanpitoarvon erotusta⁵. Yrityksen toiminnan myötä syntyvää liikearvoa ei merkitä taseeseen. Jos yritys vastaanotetaan yrityskaupassa, fuusiossa tms. järjestelyssä, vastaanottaja joutuu yleensä maksamaan korvauksen myös hankkimaansa yritykseen liittyvästä liikearvosta. Liikearvo voidaan tällöin erottaa myös kirjanpidossa omaksi eräkseen.⁶ Fuusion yhteydessä liikearvoksi eli goodwill -arvoksi kutsutaan sitä fuusioaktiivan osaa, jota ei kohdisteta fuusiossa vastaanotetuille taseeseen merkityille erille. Liikearvon hankintamenoa voi syntyä myös siten, että kirjanpitovelvollinen purkaa ostamansa yhtiön. Jos tällöin osakkeiden kauppahinnasta jää jotain kohdistamatta aineellisiin ja aineettomiin hyödykkeisiin, muodostaa jäännösarvo liikearvon hankintamenon.⁷

⁴ ks. KILA 2000/1604

⁵ Ranta-Lassila 2001 s. 396

⁶ Leppiniemi 2005 jatkuvatäydenteinen (Luvussa 10 Liikearvo)

⁷ Järvinen – Prepula – Riistama – Tuokko 2000 s. 481

2.1.4. Muut pitkävaikutteiset menot ja ennakkomaksut

Muihin pitkävaikutteisiin menoihin kuuluvat sellaiset useampana tilikautena tuloa tuottamaan tarkoitetut menot, jotka eivät ole esineitä, erikseen luovutettavissa olevia oikeuksia tai muita hyödykkeitä. Toisin sanoen muilla pitkävaikutteisilla menoilla tarkoitetaan sellaisia aineettomia hyödykkeitä, jotka eivät kuulu perustamis-, tutkimus- tai kehittämismenoihin, aineettomiin oikeuksiin tai liikearvoon⁸. Muina pitkävaikutteisina menoina esitetään mm. pitkäaikaisen lainan pääoma-alennus sekä aktivoidut mainoskampanjan menot⁹. Ryhmään muut pitkävaikutteiset menot sisällytetään myös sellaiset kehittämismenot, jotka eivät täytä kauppaja- ja teollisuusministeriön päätöksessä 50/1998 säädettyjä edellytyksiä.

Kirjanpitolautakunta on lausunnossaan atk-ohjelmien kirjaamisesta 24.1.2000 todennut, että ostettujen atk-ohjelmistojen hankintamenot saadaan myös merkitä olennaisuuden ja taloudellisuuden periaatteet huomioon ottaen yhtenä eränä muihin pitkävaikutteisiin menoihin.¹⁰ Kirjanpitolautakunta on katsonut myös konsulttipalkkiot¹¹, vuokrattavaksi tarkoitettujen elokuvan valmistusmenot¹² sekä pörssilistautumisesta tai osakepääoman korotuksesta aiheutuneet menot¹³ voitavan aktivoida taseeseen ryhmään muut pitkävaikutteiset menot sillä edellytyksellä, että niihin liittyy *vastaisia tulon odotuksia*.

Aineettomien hyödykkeiden ryhmässä ilmoitettu ennakkomaksu on taloudelliselta luonteeltaan saaminen. Ennakkomaksu on ulkopuoliselle aineettoman hyödykkeen myyjälle maksettu korvaus aineettomasta oikeudesta ennen sen vastaanottamista. Ennakkomaksut käsitellään tilinpäätöksessä saamista tavoin, eikä ennakkomaksuja jaksoteta käyttöomaisuuden hankintamenojen tavoin.

2.2. IFRS – standardien mukainen määritelmä aineettomasta hyödykkeestä

Aineeton hyödyke on yksilöitävässä oleva, ei-monetaarinen omaisuuserä, jolla ei ole aineellista olomuotoa, jota käytetään tavaroiden valmistamiseen tai palvelujen tuottamiseen,

⁸ Leppiniemi - Leppiniemi 2005 jatkuvätäydenteinen (Luvussa 5 Muut pitkävaikutteiset menot)

⁹ ks. Kauppaja- ja teollisuusministeriön työryhmä- ja toimikuntaraportteja 8/1996 s. 185

¹⁰ ks. KILA 2000/1604

¹¹ ks. KILA 1998/1534

¹² ks. KILA 2001/1662

¹³ ks. KILA 2000/1635

vuokrataan ulkopuolisille tai käytetään hallinnollisiin tarkoituksiin. Omaisuuserä on voimavara:

- a) joka on yrityksen määräysvallassa aikaisempien tapahtumien seurauksena; ja
- b) josta yritykselle odotetaan koituvan vastaista taloudellista hyötyä.¹⁴

IAS 38 Edellyttää aineettomalta hyödykkeeltä siis yksilöitävyyttä, määräysvaltaa ja vastaista taloudellista hyötyä.

Aineettomasta hyödykkeestä saatava vastainen taloudellinen hyöty saattaa sisältää tavaroiden tai palveluiden myyntituottoja, kustannussäästöjä tai muuta hyötyä, joka syntyy yrityksen käyttäessä hyödykettä. Esimerkiksi aineettoman pääoman käyttäminen tuotantoprosessissa voi pikemminkin vähentää vastaisia valmistuskustannuksia, kuin lisätä vastaisia tuottoja.

2.2.1. Yksilöitävyys

Aineettoman hyödykkeen määritelmä edellyttää, että aineeton hyödyke on yksilöitävissä, jotta se erottuisi selkeästi liikearvosta. Liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu liikearvo edustaa maksua, jonka hankkija osapuoli on suorittanut ennakoiden vastaista taloudellista hyötyä sellaisista varoista, jotka eivät ole yksinään yksilöitävissä eivätkä merkittävässä erikseen taseeseen. Vastainen taloudellinen hyöty voi syntyä hankittujen, yksilöitävissä olevien omaisuuserien välisestä synergiasta tai omaisuuseristä, jotka eivät yksinään täytä tilinpäätökseen merkitsemisen edellytyksiä, mutta joista hankkija osapuoli on valmis maksamaan liiketoimintoja yhdistettäessä.¹⁵

Aineettoman hyödykkeen ja liikearvon välillä on selkeästi tehtävissä ero, mikäli hyödyke on erotettavissa. Erotettavuus ei ole yksilöitävyyden välttämätön edellytys, koska yritys saattaa pystyä yksilöimään hyödykkeen jollakin toisella tavalla.¹⁶

¹⁴ IASB 2004 s. 1607

¹⁵ IASB 2004 s. 1608 -1609

¹⁶ IASB 2003 s. 38-14

Omaisuserä täyttää aineettoman hyödykkeen määritelmään liittyvän yksilöitävyyskriteerin, kun se:

- on erotettavissa; toisin sanoen se pystytään erottamaan tai irrottamaan yrityksestä ja myymään, siirtämään, lisensoimaan, antamaan vuokralle tai vaihtaman sellaisenaan tai yhdessä siihen liittyvän sopimuksen, omaisuserän tai velan kanssa; tai
- johtuu sopimukseen perustuvista tai muista laillisista oikeuksista riippumatta siitä, ovatko nämä oikeudet siirrettävissä tai ovatko ne erotettavissa yrityksestä tai muista oikeuksista ja velvoitteista.¹⁷

Vastaavasti, jos sisäisen projektin tarkoituksena on synnyttää yritykselle laillisia oikeuksia, näiden oikeuksien luonne voi olla yritykselle avuksi yksilöitäessä niihin liittyvää sisäisesti aikaan saatua aineetonta hyödykettä. Silloinkin, kun hyödyke tuottaa vastaista taloudellista hyötyä ainoastaan yhdessä toisten hyödykkeiden kanssa, se on yksilöitävissä, mikäli yritys pystyy määrittelemään hyödykkeestä koituvan vastaisen taloudellisen hyödyn.¹⁸

2.2.2. Määräysvalta

Yhteisöllä on määräysvalta hyödykkeeseen, mikäli yhteisöllä on oikeus saada siihen liittyvästä voimavarasta koitua taloudellinen hyöty ja se voi rajoittaa toisten pääsyä osalliseksi tähän hyötyyn. Yhteisön kyky käyttää määräysvaltaa aineettomasta hyödykkeestä saatavaan vastaiseen taloudelliseen hyötyyn, pohjautuu yleensä laillisiin oikeuksiin, jotka ovat täytöntöön pantavissa oikeusistuimessa. Jos laillisia oikeuksia ei ole, määräysvaltaa on vaikeampi osoittaa. Oikeuden laillinen toimeenpantavuus ei kuitenkaan ole määräysvallan välttämätön ehto, koska yhteisö saattaa pystyä käyttämään vastaista taloudellista hyötyä koskevaa määräysvaltaa jollakin muulla tavalla.¹⁹

Markkinoiden tuntemus ja tekninen osaaminen saattavat johtaa vastaisen taloudellisen hyödyn syntymiseen. Yhteisöllä on tätä hyötyä koskeva määräysvalta esimerkiksi, jos tie-

¹⁷ Rätty – Virkkunen 2004 s. 162

¹⁸ IASB 2003 s. 38-14

¹⁹ IASB 2004 s. 1607

toa turvaavat lailliset oikeudet kuten tekijänoikeus, kauppasopimuksen asettamat rajoitteet tai henkilöstön oikeudellinen salassapitovelvollisuus.²⁰

Yhteisöllä saattaa olla osaava henkilöstö, ja se pystyy mahdollisesti yksilöimään sen lisäosaamisen, joka koulutuksen avulla synnyttäisi vastaista taloudellista hyötyä. Yhteisö saattaa myös odottaa henkilökunnan antavan osaamisensa edelleen yhteisön käyttöön. Yhteisöllä on kuitenkin tavallisesti riittämätön määräysvalta siihen odotettavissa olevaan taloudelliseen hyötyyn, joka johtuu osaavasta henkilöstöstä ja koulutuksesta, jotta näiden voitaisiin katsoa vastaavan aineettoman hyödykkeen määritelmää. Vastaavanlaisesta syystä erityinen liikkeenjohdollinen tai tekninen kyvykkyys ei todennäköisesti ole aineettoman hyödykkeen määritelmän mukainen, ellei sitä ole turvattu laillisin oikeuksin, jotka koskevat sen käyttöä ja siitä odotettavissa olevan taloudellisen hyödyn hyväksikäyttöä, ja ellei se vastaa myös määritelmän muita osia.²¹

Yhteisöllä saattaa olla asiakaskunta tai markkinaosuus, ja se saattaa olettaa, että yrityksen asiakassuhteiden ja asiakasuskollisuuden rakentamiseen suuntaamien ponnistusten ansiosta asiakkaat tulevat edelleen käymään kauppaa yhteisön kanssa. Kun asiakassuhteita tai asiakkaiden uskollisuutta yhteisölle ei kuitenkaan ole suojaamassa laillisia oikeuksia eikä niihin voida muullakaan tavalla käyttää määräysvaltaa, yhteisöllä on yleensä riittämätön määräysvalta siihen taloudelliseen hyötyyn, joka johtuu asiakassuhteista ja asiakasuskollisuudesta, jotta nämä erät vastaisivat aineettoman hyödykkeen määritelmää. Kun asiakassuhteita suojaamassa ei ole laillisia oikeuksia, samoja tai samankaltaisia sopimukseen perustumattomia asiakassuhteita koskevat kaupat (jotka toteutuvat muuten kuin osana liiketoimintojen yhdistämistä) antavat näyttöä siitä, että yhteisö pystyy tästä huolimatta käyttämään määräysvaltaa asiakassuhteista saatavaan vastaiseen taloudelliseen hyötyyn. Koska tällaiset kaupat antavat näyttöä myös asiakassuhteiden erotettavuudesta, kyseiset asiakassuhteet ovat aineettoman hyödykkeen määritelmän mukaisia.²²

²⁰ *Ibid.*

²¹ *Ibid.*

²² IASB 2004 s. 1610

2.2.3. Aineettoman hyödykkeen erottaminen aineellisesta hyödykkeestä

Jossakin tilanteissa joudutaan ratkaisemaan onko hyödyke aineeton vai onko se osa aineellista hyödykettä. Tämä jako on tehtävä, jotta osataan käsitellä hyödykettä oikean tilinpäätös-standardin mukaisesti. Kun ratkaistaan, käsitelläänkö omaisuuserää IAS 16 Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet -standardin mukaisesti vai aineettomana hyödykkeenä IAS 38 -standardin mukaan, ratkaisevaa on se, kumpi elementti on merkittävämpi. Rajanvetotilanteita syntyy esimerkiksi sellaisissa hyödykkeissä kuten atk-ohjelmat, oikeudelliset asiakirja-aineistot ja filmit. Esimerkiksi atk-ohjelma, joka on tehty sellaista tietokoneen ohjaamaa automatisoitua työkalua varten, joka ei pysty toimimaan ilman tätä erityistä ohjelmaa, on kiinteä osa siihen liittyvää laitteistoa ja sitä käsitellään aineellisena käyttöomaisuushyödykkeenä. Sama koskee tietokoneen käyttöjärjestelmää. Silloin kun ohjelmisto ei ole kiinteä osa siihen liittyvää laitteistoa, atk-ohjelmaa käsitellään erillisenä aineettomana hyödykkeenä.²³

IAS 38 koskee muun muassa mainonta- ja koulutusmenoja samoin kuin toiminnan käynnistämisestä sekä tutkimus- ja kehittämistoiminnasta johtuvia menoja. Tutkimus- ja kehittämistoiminta suuntautuu tietämyksen lisäämiseen. Vaikka nämä toiminnat saattavat johtaa aineellisen omaisuuserän syntymiseen, on hyödykkeen aineellinen elementti toissijainen verrattuna aineettomaan komponenttiin, toisin sanoen hyödykkeen ilmentämään tietämykseen. Lisenssisopimusten mukaiset oikeudet, jotka koskevat esimerkiksi elokuvia, videonauhointeja, näytelmiä, käsikirjoituksia, patenteja ja tekijän oikeuksia kuten myös rahoitusleasingsopimuksella vuokrattua aineetonta hyödykettä käsitellään kirjanpidossa IAS 38 -standardin mukaisesti.²⁴

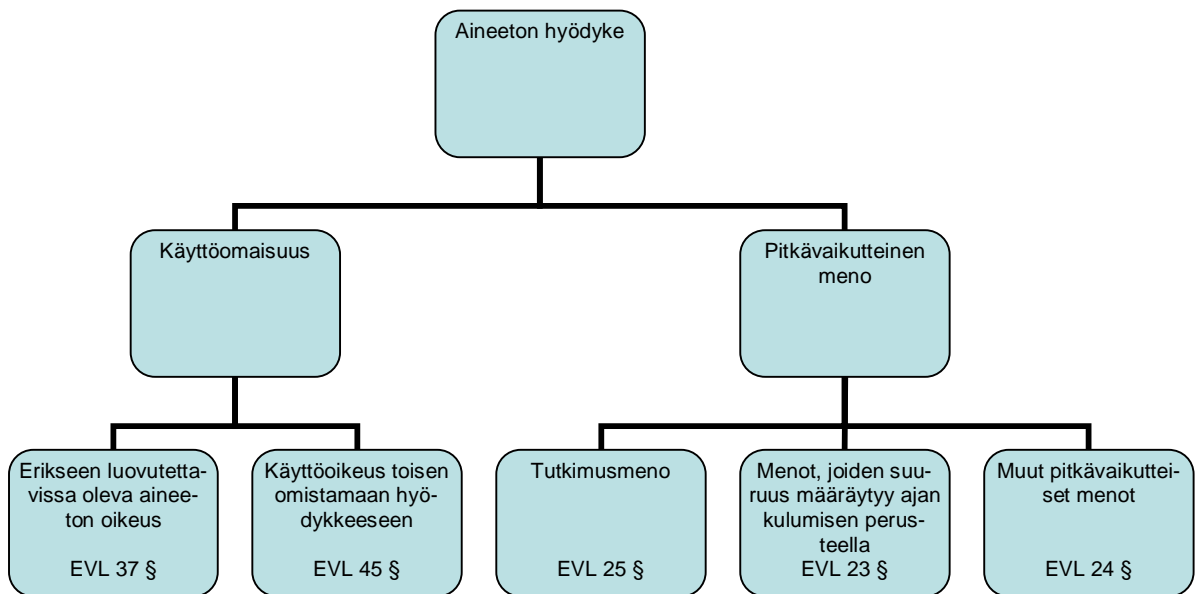
2.3. Elinkeinoverolain määritelmä aineettomasta hyödykkeestä

Elinkeinoverolaki ei kirjanpitolain ja IFRS – standardien tapaan määrittele aineettoman hyödykkeen määritelmää. Elinkeinoverolain kannalta keskeistä on se, onko aineeton hyödyke luonteeltaan käyttöomaisuutta vai onko se pikemminkin pitkävaikutteinen meno. Jako tulee tehdä, jotta osataan jaksottaa aineeton hyödyke oikein verotuksessa. Jaolla on merki-

²³ Rätty – Virkkunen 2004 s. 164

²⁴ Rätty – Virkkunen 2004 s. 164

tystä myös työnantajan sosiaaliturvamaksuluokkaa määriteltäessä. Aineettomien hyödykkeiden jaksottamisesta säädetään elinkeinoverolain 23, 24, 25, 37 sekä 45 §:ssä. Aineettomat hyödykkeet voidaan jaotella verotuksessa karkeasti ottaen seuraavan kuvion mukaisesti:



Kuva 2, Aineettomien hyödykkeiden jaottelu

2.3.1. Käyttöomaisuudeksi luettavat aineettomat oikeudet

Käyttöomaisuuden yleiseksi kriteeriksi on asetettu, että hyödyke on tarkoitettu pysyvästi käytettäväksi elinkeinotoiminnassa ja että hyödyke käyttöarvoltaan palvelee elinkeinotoimintaa.

EVL jakaa käyttöomaisuushyödykkeet kolmeen ryhmään:

- 1) maa-alueet, arvopaperit, rakennukset, koneet, kalustot ja muut esineet
- 2) patentit ja muut erikseen luovutettavissa olevat aineettomat oikeudet
- 3) soran- ja hiekanottoaikat, kaivokset, kivilouhokset, turvesuot ja muut sellaiset hyödykkeet

Toisen käyttöomaisuus ryhmän muodostavat patentit ja muut erikseen luovutettavissa olevat aineettomat oikeudet. Tällaisia erikseen luovutettavissa olevia aineettomia oikeuksia

ovat patentin ohella mm. tekijänoikeus, oikeus valokuvaan sekä oikeus valmistusmenetelmään tai muuhun keksintöön, vaikka sitä ei voida patentoida tai sitä ei ole patentoitu. Oikeuskäytännössä EVL 37 §:n soveltamisalan piiriin kuuluviksi oikeuksiksi on katsottu myös kustannusoikeudet, oikeus tavaramerkkiin ja ulkopuoliselta ostettu tietokoneohjelmisto.

EVL 37 §:ssä on erikseen luovutettavissa olevat aineettomat oikeudet jaettu kahteen ryhmään: voimassaoloajaltaan rajoitettuihin oikeuksiin sekä sellaisiin aineettomiin oikeuksiin, joiden voimassaoloaikaa ei ole rajoitettu. Patentin ja eräiden muiden erikseen luovutettavissa olevien aineettomien oikeuksien voimassaoloaika on lailla rajoitettu. Kaikkien erikseen luovutettavissa olevien oikeuksien voimassaoloaikaa ei kuitenkaan ole rajoitettu. Nekin aineettomat erikseen luovutettavissa olevat oikeudet, joiden voimassaoloaikaa ei ole rajoitettu, eivät ole ikuisia vaan myös ne menettävät ajan kuluessa arvoaan. Näin ollen nekin on luettava kuluvaan käyttöomaisuuteen, kuten EVL 37 §:stä ilmenee²⁵.

EVL 45 §:ssä säännellään sellaisen menon jaksottamista, jonka verovelvollinen on elinkeinotoiminnassaan suorittanut osallistuakseen toiselle kuuluvan käyttöomaisuuden hankintaan ja käyttöön. Tällaisia lainkohdassa tarkoitettuja menoja ovat mm. menot, jotka verovelvollinen on suorittanut kattaakseen osan toisen henkilön käyttöomaisuuteen kuuluvan koneen, laitteen, rakennuksen, rakennelman tai muun hyödykkeen hankintamenosta ja saadakseen ”osuuttaan” vastaavan *käyttöoikeuden* sanottuun hyödykkeeseen.²⁶ Säännöksen tarkoittaman käyttöoikeuden katsotaan syntyvän vain silloin, kun verovelvollisen suorittama meno on käyttöomaisuuden hankintamenon kaltainen, mutta *ei* kerrytä verovelvolliselle käyttöomaisuutta vaan aikaansaa ainoastaan oikeuden käyttää toisen omistamaa hyödykettä.

²⁵ EVL 37 § Patentin ja muun voimassaoloajaltaan rajoitetun erikseen luovutettavissa olevan aineettoman oikeuden, sekä sellaisen erikseen luovutettavissa olevan aineettoman oikeuden, jonka voimassaoloaikaa ei ole rajoitettu, hankintameno poistetaan yhtä suurin vuotuisin poistoin 10 vuodessa tai verovelvollisen todennäköiseksi osoittamana sitä lyhyempänä oikeuden taloudellisena käyttöaikana.

²⁶ Andersson – Ikkala 2005 s. 473

2.3.2. Pitkävaikutteiset menot

EVL 22 §:n menon jaksottamista koskevassa pääsäännössä säädetään, että meno on sen verovuoden kuluu, jonka aikana sen suorittamisvelvollisuus on syntynyt, *jollei jäljempänä muuta säädetä*. Elinkeinoverolain jaksottamissäännökset on kuitenkin laadittu pitkälti liiketaloustieteellisessä kirjallisuudessa esitettyjä ajatuksia seuraten. Niiden mukaisesti menot on pyritty pääsääntöisesti kohdistamaan sen verovuoden kuluksi, jonka aikana ne ovat kerryttäneet tuloa²⁷. Ohjeena on siis ollut Professori Martti Saarion *meno tulon kohdalle -periaate*. Saario jakaa teoriassaan menot 1) juokseviksi menoiksi ja 2) sijoitusmenoiksi. Edellisiin luetaan kaikki ne menot, joista ei enää myöhemmin ole odotettavissa tuloa. Juoksevat menot eli vuosimenot siirretään tilinpäätöksessä sellaisenaan voitto- ja tappiotilille. Sijoitusmenot, joista rahatulo saadaan vasta myöhempien laskentakausien aikana, taas aktivoidaan ja kohdistetaan niiden tilikausien tuloslaskentaan, joina niistä saadaan rahatuloa.²⁸ EVL 22 §:n soveltamisalan piiriin jää jäljempänä säädettyjen jaksottamissäännösten vuoksi vain lähinnä lyhytvaikutteiset liikeomaisuutta kerryttämättömät menot.

Pitkävaikutteisten menojen käsittelystä säädetään EVL 24 §:ssä:

Kolmen tai useamman verovuoden ajan tuloa kerryttävä tai sitä säilyttävä meno vähennetään, mikäli jäljempänä ei muuta säädetä, yhtä suurina vuotuisina poistoina todennäköisenä vaikutusajanaan, tai jos menon todennäköinen vaikutusaika on 10 vuotta pitempi, 10 verovuotena.

EVL 24 § koskee siis sanamuotonsa mukaan kolmen tai useamman *verovuoden* ajan tuloa kerryttäviä tai säilyttäviä menoja. Vaikka säännöksessä viitataan menon taloudellisen vaikutusajan osalta verovuosiin, on yleisesti katsottu, että säännöksessä tarkoitetaan vähintään kolmen *vuoden* ajan vaikuttavia menoja.²⁹ Sanamuotonsa mukaan säännöksen ulkopuolelle jäävät ne pitkävaikutteiset menot, joista säädetään jäljempänä. Tällaisia menoja ovat mm. EVL 25 §:ssä säädettyt tutkimusmenot³⁰, EVL 37 §:n mukaiset erikseen luovutet-

²⁷ Andersson – Ikkala 2005 s. 332

²⁸ Saario 1945 s. 100

²⁹ ks. Andersson – Ikkala 2005 s. 372 ja Tikka - Nykänen 2005 jatkuvatäydenteinen (luvussa 10 Pitkävaikutteiset menot).

³⁰ EVL 25 § Liiketoiminnan kehittämiseen tähtävään tutkimustoiminnan menot, lukuun ottamatta pysyvään käyttöön tarkoitettua rakennuksen tai rakennelman taikka rakennuksen tai rakennelman osan hankintamenoja, ovat sen verovuoden kuluu, jonka aikana niiden suorittamisvelvollisuus on syntynyt, kuitenkin niin, että verovelvollisen vaatiessa nämä menot voidaan vähentää kahden tai useamman verovuoden aikana poistoina.

tavissa olevat aineettomat oikeudet sekä EVL 45 §:ssä säädetty käyttöoikeudet. Sellaiset menot, joiden suuruus määräytyy ajan kulumisen perusteella, eivät myöskään kuulu EVL 24 §:n soveltamisalan piriin, vaan niitä käsitellään verotuksessa EVL 23 §:n mukaisesti³¹. EVL 24 § on siis säännöksenä toissijainen.

Elinkeinoverolain 24 §:ssä tarkoitettujen pitkävaikutteisten menojen voidaan jakaa menoihin, jotka yritys voi harkintansa mukaan jaksottaa kolmesta kymmenelle verovuodelle, sekä menoihin, joiden taloudellinen vaikutusaika on objektiivisestikin tarkasteltuna vähintään kolme vuotta ja joita ei näin ollen voida vähentää vuosikuluna.³² Ensiksi mainittujen menojen kohdalla verovelvollisen omille, menon vaikutuksen laatua ja aikaa koskeville arvioille täytyy antaa merkitystä³³. Tällaisia menoja voivat olla esimerkiksi mainoskampanjan kulut, yrityksen muutosta aiheutuneet kulut ja jonkin yrityksen henkilökunnalle tarkoitettujen merkittävien koulutusohjelmien kulut. Menoja, joiden pitkä vaikutusaika voidaan yleensä todeta objektiivisin tunnusmerkein ja jotka on siis aktivoitava vasten verovelvollisen tahtoakin, ovat mm. vuokrahuoneiston peruseräparannusmenot, kiinteän omaisuuden rajoitetusta käyttöoikeudesta suoritettavat korvaukset ja pakkolunastuskorvaukset sekä vähennyskelpoiset liittymismaksut.³⁴ Oikeuskäytännössä on katsottu myös vuokratontin asfaltoimismenojen sekä maa-alueesta maksetun käyvän hinnan ylittävän korvauksen silloin, kun se perustuu lakiin, kuuluvan EVL 24 §:n aktivoimispakon piiriin. Myös liikearvo kuuluu tähän ryhmään niissä tilanteissa, joissa sitä ei ole luettava vuosikuluksi tai osaksi jonkin muun hyödykkeen hankintamenoa.

³¹ EVL 23 § Korko ja vuokra samoin kuin muu sellainen meno, jonka suuruus määräytyy ajan kulumisen perusteella, on sen verovuoden kulua, jolta se suoritetaan. Uuden voimalaitoksen, kaivoksen ja muun teollisuuslaitoksen rakentamisen rahoittamisesta johtuneet rakennusaikaiset korot voidaan kuitenkin vähentää verovelvollisen vaatiessa enintään 10 prosentin vuotuisin poistoin.

³² Nuotio 2003 s. 82

³³ Voipio 1976 s. 56

³⁴ Andersson – Ikkala 2005 s. 373

3. AINEETTOMAN HYÖDYKKEEN AKTIVOINNIN EDELLYTYKSET

3.1. Pitkävaikutteisten menojen taseeseen kirjaamisen edellytykset

Ennen 30.12.2004 voimaantulleita kirjanpitolainsäädännön uudistuksia, oli yrityksillä mahdollisuus kirjata taseeseensa oman harkintansa mukaan verrattain vapaasti erinäisiä pitkävaikutteiseksi menoiksi katsomiaan eriä. Edellyttäen, että niihin liittyi vastaisia tulonodotuksia. IFRS -standardeissa, kuten myös uudistetuissa kirjanpitolain jaksottamissäännöksissä, on huomattavasti tarkemmin säädetty siitä, mitä pitkävaikutteisia menoja saadaan, voidaan tai tulee aktivoida taseeseen.

Uusituissa kirjanpitolain jaksottamissäännöksissä kielletään tiettyjen menojen aktivoiminen taseeseen. Nämä menot tulee kirjata tilikauden kuluksi niiden syntymistilikautena riippumatta siitä, liittyykö niihin vastaisia tulon odotuksia vai ei. IFRS -standardit kieltävät myös hyvin yksityiskohtaisesti sen mitä menoja ei saa aktivoida. Lisäksi standardit säätelevät myös tiettyjen kriteerien täytyessä *aktivointipakon*. Verotuksessa pitkävaikutteisten menojen käsittelyssä pääsääntö on EVL 24 §:n mukaan se, että kolmen tai useamman verovuoden ajan tuloa kerryttävä tai sitä säilyttävä meno vähennetään, mikäli jäljempänä ei muuta säädetä, yhtä suurina vuotuisina poistoina todennäköisenä vaikutusaikanaan, tai jos menon todennäköinen vaikutusaika on kymmentä vuotta pitempi, kymmenenä verovuotena.

3.1.1. Vuosikuluksi kirjattavat menot

Kirjanpitolain uusitut jaksottamissäännökset määräävät aineellisten omaisuuserien lisäksi myös aineettomaan omaisuuteen kuuluvien vastikkeellisesti hankittujen toimilupien, patenttien, lisenssien, tavaramerkkien sekä vastaavien oikeuksien hankintamenoille aktivointipakon. Pitkävaikutteisille menoille eivät uudetkaan säännökset aseta aktivointipakkoa ainoastaan oikeuden. Näin ollen voidaan edelleen pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena kirjata pitkävaikutteiset menot syntymistilikautensa kuluksi suoriteperusteisesti.

*Kuluksi on aina kirjattava sellaiset menot joihin ei liity tulonodotuksia tulevaisuudessa.*¹ Lisäksi kirjanpitolain 5:7 §:n mukaan menot yrityksen perustamisesta (*perustamismenot*) kirjataan tilikauden kuluksi. Samoin myös *tutkimusmenot* on säädetty kirjattavaksi tilikauden kuluksi (KPL 5:8 §). Näin ollen perustamis- ja tutkimusmenoja ei saa enää aktivoida taseeseen. Aikaisemmilta tilikausilta aktivoidut perustamis- ja tutkimusmenot saa kuitenkin poistaa niiden vaikutusaikana aiemmin voimassa olleiden säännösten mukaisesti

IAS 38 säättää kuluksi kirjaamisesta seuraavasti:

Aineettomasta erästä johtuvat menot kirjataan kuluksi, kun ne ovat toteutuneet, paitsi milloin:

- a) ne ovat osa kirjaamisedellytykset täyttävän aineettoman hyödykkeen hankintamenoa; tai
- b) erä on hankittu liiketoimintojen yhdistämisessä eikä se ole merkittävässä taseeseen aineettomaksi hyödykkeeksi. Tällöin näiden menojen (jotka sisältyvät liiketoimintojen yhdistämisen hankintamenoon) on muodostettava osa liikearvoon hankintajankohtana kohdistettavasta määrästä.²

Joskus yritykselle syntyy menoja vastaisen taloudellisen hyödyn tuottamiseksi ilman, että hankittaisiin tai aikaansaataisiin aineeton hyödyke tai muu taseeseen merkittävässä oleva omaisuus. Tällöin menot kirjataan kuluksi, kun ne ovat syntyneet. Esimerkiksi *tutkimustoiminnan menot kirjataan aina kuluksi*, kun ne ovat toteutuneet. Esimerkkejä muista menoista, jotka kirjataan kuluksi, kun ne ovat syntyneet, ovat:

- a) yrityksen käynnistämisestä aiheutuneet perustamismenot, uusien toimintojen aloittamisesta tai uusien tuotteiden tai prosessien lanseeraamisesta aiheutuneet menot;
- b) koulutustoiminnan menot;
- c) mainonnasta ja myynninedistämisestä johtuvat menot; ja
- d) menot, jotka johtuvat koko yhteisön tai sen osan sijoittamisesta toiseen paikkaan tai uudelleenorganisoinnista.³

¹ KILA 1999/1579

² IASB 2004 s. 1621

³ *Ibid.*

Menot, jotka toteutuvat hyödykkeen ostamisen tai sen valmiiksi saattamisen jälkeen, kirjaetaan pääsääntöisesti kuluksi niiden syntymistilikautena. Myöhemmin toteutuneet menot voidaan kuitenkin aktivoida osaksi aineettoman hyödykkeen hankintamenoa, mikäli nämä menot voidaan luotettavasti määritellä ja kohdistaa tiettyyn hyödykkeeseen. Lisäksi näiden menojen tulisi parantaa aineettoman hyödykkeen tulontuottamiskykyä siinä määrin, että voidaan katsoa aineettoman hyödykkeen vastaisten tulonodotusten lisääntyneen. Aineettomat hyödykkeet ovat kuitenkin luonteeltaan sellaisia, ettei tällaiseen hyödykkeeseen useinkaan tehdä lisäyksiä eikä sen osia korvata uusilla. Näin ollen useimpien myöhemmin syntyneiden menojen tarkoituksena on todennäköisesti jo olemassa olevan hyödykkeen ilmentämisen odotettavissa olevan vastaisen taloudellisen hyödyn säilyttäminen sen sijaan, että menot vastaisivat aineettoman hyödykkeen määritelmää ja täyttäisivät standardin mukaiset kirjaamisedellytykset. Sen vuoksi myöhemmin syntyvät menot, jotka syntyvät ostetun aineettoman hyödykkeen valmistumisen jälkeen tai sisäisesti valmistetun aineettoman hyödykkeen valmistumisen jälkeen, lisätään vain harvoin hyödykkeen kirjanpitoarvoon.⁴ Myöskään *sisäisesti aikaansaatuja brändejä, lehtien nimiä, julkaisunimikkeitä asiakasluettelointia tms.* ei koskaan voi kirjata taseeseen aineettomiksi hyödykkeiksi, sillä ne eivät ole erotettavissa menoista, jotka johtuvat yrityksen kehittämisestä kokonaisuutena. Erona tulee kuitenkin huomioida se, että esimerkiksi ostetut brändit pitää aktivoida aktivointiehtojen täytyessä.⁵

Elinkeinoverolaki ei ole ristiriidassa kirjanpitolain uusittujen 5:7 eikä 5:8 §:n kanssa. Ennen jaksottamissääntöjen uusimistakin kirjanpidossa saatiin vähentää vuosikuluna niin perustamismenot, tutkimusmenot kuin muutkin pitkävaikutteiset menot. EVL 24 § antaa verovelvolliselle mahdollisuuden *halutessaan aktivoida* yrityksen perustamismenoja, mutta aktivointipakkoa ei kuitenkaan ole. Säännöstä tulkittaessa on katsottava, että vain yrittäjällä itsellään on mahdollisuus arvioida tällaisen menon vaikutusaikaa.⁶ Tutkimusmenojen osalta tilanne on myös se, että elinkeinoverolaissa annetaan verovelvollisen omalle harkinnalle suuri merkitys jaksottamisratkaisua tehdessään. EVL 25 §:ssä on asetettu pääsäännöksi, että siinä tarkoitetut menot (tutkimusmenot) vähennetään sinä verovuonna, jona nii-

⁴ IASB 2004 s. 1610-1611

⁵ Riihimäki 2001 s. 26

⁶ Andersson – Ikkala 2005 s. 372

den suorittamisvelvollisuus on syntynyt.⁷ EVL 25 §:n mukaan verovelvollinen voi vaihtoehtoisesti halutessaan vähentää tutkimustoiminnan menot kahden tai useamman verovuoden aikana poistoina. Näiltä osin voidaan katsoa elinkeinoverotuksen antavan suuremman liikkumavaran verovelvolliselle kuin mitä kirjanpitolaki sallii.

Hyvän kirjanpitotavan mukainen menettely katsoo, että on aina hyväksyttävää kirjata tilikauden kuluksi pitkävaikutteinen meno. Tältä osin elinkeinoverolaki asettaa tiukemmat jaksottamissäännökset sillä, sellaiset EVL 24 §:n soveltamisalaan kuuluvat pitkävaikutteiset menot, joiden vaikutusaika on objektiivisestikin tarkasteltuna yli kolme vuotta, tulee aktivoida vastoin verovelvollisen tahtoakin.

IAS 38 -standardissa luetellut aktivoimiskelvottomat erät ovat vähennyskelpoisia myös verotuksessa niiden syntymistilikaudellaan. Menoja, jotka *voidaan aktivoida vain verovelvollisen vaatimuksesta*, ovat esimerkiksi mainoskampanjasta johtuneet menot, liikkeen perustamisesta huolehtineiden henkilöiden palkat ja perustamis- tai laajennustoimista johtuneet matka- yms. menot, edustusmenot, menot työntekijän koulutuksesta, muutosta johtuneet menot yms. menot.⁸ Elinkeinoverolaki antaa siis mahdollisuuden verovelvolliselle aktivoida sellaisia menoja, joiden vaikutusaikaa ei voida objektiivisesti todeta yli kolmeksi vuodeksi. Aktivoimispakkoa ei tämällyyppisiin menoihin kuitenkaan liity, joten ristiriitaa IFRS -standardien ja verotuksen välille ei näin ollen synny.

Pieni ero syntyy kuitenkin IAS -standardin ja verotuksen välille siinä, että standardin mukaan menot, jotka toteutuvat hyödykkeen ostamisen tai sen valmiiksi saattamisen jälkeen kirjataan *pääsääntöisesti kuluksi* niiden syntymistilikauteen. Standardi kuitenkin sallii näiden menojen aktivoimisen mikäli ne täyttävät ehdot vastaisesta tulonodotuksen lisääntymisestä, määrittämisestä sekä kohdistamisesta. EVL 24 § asettaa *aktivointipakon* sellaisille menoilta, joiden vaikutusaika on objektiivisesti arvioituna yli kolme vuotta. Tällaiset menot tulee siis aktivoida vastoin verovelvollisen tahtoakin. Eli mikäli menoja, jotka toteutuvat jälkeinpäin, ja joiden taloudellinen vaikutusaika on yli kolme vuotta, kirjataan IFRS -tilinpäätöksessä syntymistilikauden kuluksi, tullaan niistä verotuksessa hyväksymään kuluksi vain se osa, joka kohdistuu niiden syntymisverovuoteen. Riippumatta verovelvollisen

⁷ Andersson – Ikkala 2005 s. 377

⁸ Andersson – Ikkala 2005 s. 373

tekemistä tilinpäätösratkaisuista nämä menot jaksotetaan verotuksessa niiden vaikutusajalle.

3.1.2. Kehittämismenojen aktivointi

Kun tulevaisuudessa ei enää voida perustamis- eikä tutkimustoiminnan menoja aktivoida taseeseen ja, kun taseesta on poistettu kaikki aiemmin aktivoidut perustamis- ja tutkimusmenot, jää aineettomiin hyödykkeisiin luettavia pitkävaikutteisten menojen erää enää kehittämismenot, muut pitkävaikutteiset menot ja liikearvo. Rajanveto tutkimustoiminnan ja kehittämistoiminnan välille tulee näin ollen entistä keskeisempään asemaan tilinpäätöstä laadittaessa. Tutkimustoiminnan ja kehittämistoiminnan rajanveto on ehkä selkeimmin tehtävissä siten, että arvioidaan sitä mihin toiminta johtaa. Tutkimustoiminnassa on kysymys uuden tiedon hankinnasta, tiedon soveltamiskohteiden etsinnästä, tuote- ja prosessivaihtoehtojen etsinnästä ja uusien tai parannettujen tuote- ja prosessivaihtoehtojen hahmottelemisesta⁹. Tutkimustoiminta *ei siis varsinaisesti johda mihinkään yksilöitävissä olevan aineettoman hyödykkeen syntymiseen*. Tutkimustoiminnan menojen ei voida myöskään katsoa riittäväällä varmuudella aikaansaavan vastaisia tuloja yritykselle. Kehittämismenoille on ominaista, että ne syntyvät ennen kuin kirjanpitovelvollinen aloittaa hyödykkeen taloudellisen kannattavaksi tarkoitetun hyväksikäytön. Kehittämistoiminta *tähtää siihen, että tutkimusten tuloksia tai muuta tietoa käytetään sellaisten hyödykkeiden (kehittämishankkeiden) aikaansaamiseen, jotka poikkeavat olennaisesti kirjanpitovelvollisen aikaisemmin saatavilla olleista hyödykkeistä*.¹⁰

Kirjanpitolain 5:8 §:ssä säädetään, että kehittämismenot saadaan aktivoida erityistä varovaisuutta noudattaen. Lisäksi säädetään, että kauppa- ja teollisuusministeriö voi antaa asetuksellaan tarkempia säännöksiä kehittämismenojen aktivoimisesta. Kauppa- ja teollisuusministeriö säätää päätöksessään kehittämismenojen aktivoimisesta taseeseen 26.1.1998/50 seuraavasti: Hankekohtaiset kehittämismenot *saadaan aktivoida*, jos kaikki seuraavat ehdot täyttyvät:

⁹ Kauppa- ja teollisuusministeriön työryhmä- ja toimikuntaraportteja 8/1996 s. 86

¹⁰ ks. KTMp 50/1998 2 §

- 1) kirjanpitovelvollisella on kirjallinen suunnitelma ja tarvittavat voimavarat kehittämishankkeen loppuunsaattamiseen sekä sen kohteena olevan hyödykkeen markkinointiin tai hyödyntämiseen omassa toiminnassa;
- 2) kehittämishankkeen kohteena oleva hyödyke on yksilöity;
- 3) kirjanpitovelvollinen voi luotettavasti selvittää kehittämishankkeeseen kohdistettavat menot; sekä
- 4) kehittämishankkeen kohteena olevan hyödykkeen taloudellisuus tai kannattavuus on osoitettavissa todennäköiseksi.

Lisäksi säädetään, että aktivoitu määrä ei saa olla suurempi kuin varovaisuutta noudattaen laaditun tuottoarvolaskelman osoittama tulevaisuudessa kertyvä kate. Kehittämismenot, jotka eivät täytä edellä esitettyjä vaatimuksia, saadaan kuitenkin aktivoida pitkävaikutteisina menoina taseen ryhmään muut pitkävaikutteiset menot, mikäli niihin liittyy vastaisia tulonodotuksia.

IFRS- normistossa vedetään selvä raja tutkimus- ja kehittämistoiminnan välille. Tutkimusmenot on kirjattava aina suoraan kuluksi, kun taas kehittämismenot on *aktivoitava* kehittämishankkeen ollessa luonteeltaan sellainen, että hankkeen tuotto-odotukset ovat selvät. IAS 38:n lähtökohtana on, että projektin tutkimusvaiheessa yritys ei vielä pysty osoittamaan, että on olemassa aineeton hyödyke, joka todennäköisesti tulee tuottamaan vastaista taloudellista hyötyä.¹¹

IAS 38:n edellyttää, että aineeton hyödyke, joka syntyy kehittämistoiminnasta (tai sisäisen projektin kehittämisvaiheesta), merkitään taseeseen siinä ja vain siinä tapauksessa, että yritys pystyy osoittamaan jokaisen seuraavista:

- a) aineettoman hyödykkeen valmiiksi saattaminen on teknisesti toteutettavissa niin, että hyödyke on käytettävissä tai myytävissä;
- b) yrityksellä on aikomus saattaa aineeton hyödyke valmiiksi ja käyttää sitä tai myydä se;
- c) yritys pystyy käyttämään aineetonta hyödykettä tai myymään sen;
- d) miten aineeton hyödyke todennäköisesti tuottaa vastaista taloudellista hyötyä. Yrityksen tulee osoittaa muun muassa se, että aineettoman hyödykkeen aikaansaamalle

¹¹ Rätty – Virkkunen 2004 s. 174

hyödykkeelle itselleen on olemassa markkinat, tai jos sitä tullaan käyttämään yrityksen sisällä, aineettoman hyödykkeen hyödyllisyys;

- e) että käytettävissä on riittävästi teknisiä, taloudellisia ja muita voimavaroja kehittämistyön loppuunsaattamiseen ja aineettoman hyödykkeen käyttämiseen tai myymiseen; ja
- f) että yritys pystyy määrittämään luotettavasti menot, jotka johtuvat aineettomasta hyödykkeestä sen kehittämisvaiheen aikana.¹²

IFRS- tilinpäätöksessä on siis vielä tiukemmat rajat kehittämismenojen aktivoimiselle kuin mitä kansalliset säännökset vaativat. Lisäksi IAS 38 asettaa kehittämismenoille aktivointipakon silloin, kun ne täyttävät aktivoimisen kriteerit.

EVL 8 §:n 6 kohdassa säädetään vähennyskelpoiseksi menoksi liikkeen toiminnan kehittämiseen tähtäävän tutkimustoiminnan menot. Vähennyskelpoisia ovat menot, jotka johtuvat tuotannon ja markkinoinnin kehittämiseen tähtäävästä selvittely-, suunnittelu- yms. työstä ja tuotteiden kehittämiseksi suoritetusta suunnittelutyöstä.¹³ EVL 25 §:n jaksottamissääntöä sovelletaan kaikkiin muihin liiketoiminnan kehittämiseen tähtäävän tutkimustoiminnan menoihin kuin pysyvään käyttöön tarkoitettun rakennuksen tai rakennelman taikka rakennuksen tai rakennelman osan hankintamenoihin, jotka poistetaan EVL 34 §:ssä säädetyllä tavalla. Sellaisia menoja, jotka poistetaan EVL 25 §:ssä säädetyllä tavalla, ovat taas mm. keksinnöstä johtuneet menot täysin riippumatta siitä, onko keksintö onnistunut vai ei, hyödykkeen suunnittelusta johtuneet tutkimusmenot, koneen yleisprototyypin valmistusmenot ja markkinoinnin edistämiseksi suoritetusta tutkimuksesta johtuneet menot.¹⁴ Verotuksessa kehittämismenot voidaan siis katsoa kuuluvan aktivoinnin osalta EVL 25 §:n piiriin.

Kirjanpitolain 5:8 §:n ja EVL 25 §:n välille ei synny ristiriitaa kehittämismenojen aktivoinnin osalta sillä molemmat antavat vain aktivointioikeuden, kirjanpitolaki tosin tiukemmin kriteerein kuin mitä elinkeinoverolaki vaatii. Ristiriitaa ei synny myöskään IAS 38 ja verotuksen välille. IAS 38 säättää kehittämismenoille aktivointipakon tiettyjen edellytysten täytyessä sekä säättää menot kirjattavaksi syntymistilikauden kuluksi mikäli ehdot eivät täyty. Verotuksessa on katsottu aiheelliseksi suhtautua tutkimustoimintaan ja sen menoihin

¹² IASB 2004 s. 1618

¹³ Tikka - Nykänen 2005 jatkuvatyöväyenteinen (Luvussa 8 Säännökset)

¹⁴ Andersson – Ikkala 2005 s. 377

suopeasti. EVL 25 §:ssä onkin säädetty, että siinä tarkoitettut menot vähennetään verovelvollisen vaatiessa kahden tai useamman verovuoden aikana poistoina. Verovelvolliselle on täten annettu valta itse päättää, vähentääkö hän menot heti vai kahden tai useamman vuoden aikana poistoina.¹⁵

3.1.3. Liikearvon käsittely aineettomana hyödykkeenä

Yritykselle syntyy liikearvoa toimintansa myötä. Tällaisen liikearvon syntyminen ei aiheuta erityisiä kirjauksia kirjanpitoon, eikä sen synnyttämisestä aiheutuvia menoja voida yleensä merkitä taseeseen aktiivaksi. Taseeseen aktivoitavissa olevia liikearvoja voi puolestaan syntyä tilanteissa, joissa liikearvon voidaan katsoa muodostuvan omaksi eräkseen. Lisäksi sille tulee olla löydettävissä hankintahinta, jonka mukaisena se voitaisiin aktivoida taseeseen. Tällaisia tilanteita voi syntyä esimerkiksi yrityskaupan tai yritysjärjestelyn yhteydessä. Liikearvo on se osa kauppahinnasta, joka ylittää vastineeksi saatujen varojen ja velkojen *kirjanpitoarvojen* erotuksen. Kirjanpitolain 5:9 § säättää liikearvon hankintamenolle aktivointioikeuden.

IFRS 3 Liiketoimintojen yhdistäminen -standardin lähestymistapa liikearvoon poikkeaa kirjanpitolain edellä esitetystä. Standardin mukaan liiketoimintojen yhdistämisessä hankittu aineettoman hyödykkeen hankintameno on kyseisen aineettoman hyödykkeen hankinta-ajankohdan *käypä arvo*.¹⁶ Merkitystä ei ole sillä, onko hankinnan kohde merkinnyt omaisuuserän taseeseensa ennen liiketoimintojen yhdistämistä vai ei. Liikearvo muodostuu IFRS 3 -standardin mukaan seuraavasti:

Hankintamenolaskelma

Yksilöitävissä olevat varat käypään arvoon
- Yksilöitävissä olevat velat käypään arvoon
<hr/>
= <i>Nettovarallisuus käypään arvoon</i>
- Hankintameno
<hr/>
= Liikearvo

Hankintamenon ylittäessä hankintakohteen nettovarallisuuden *käyvän arvon*, syntyy liikearvoa. Liikearvo on erä, joka ei ole enää jaoteltavissa erikseen taseessa ilmoitettaviin

¹⁵ Andersson – Ikkala 2005 s. 378

¹⁶ Rätty – Virkkunen 2004 s. 167

aineettomiin hyödykkeisiin, vaan se *muodostaa itsenäisen aineettoman hyödykkeen*. Liikearvo on *aktivoitava* taseeseen aineettomana hyödykkeenä.¹⁷ Standardi säättää liikearvolle siis aktivointipakon.

Verotuksessa liikearvon käsittelyn ratkaisee se, miten se on syntynyt. Voipio on yleisesityksessään goodwill tuloverotuksessa jäsenneilyt seuraavanlaisia tilanteita, joissa yritykselle saattaa muodostua goodwill -arvoja:

- a) yrityksessä syntynyt realisoimaton goodwill
- b) goodwill liikkeen vastikkeettomassa luovutuksessa
- c) yksityisliikkeen ostamisessa esille tuleva liikearvo
- d) tytäryhtiön purkamisessa esille tuleva liikearvo
- e) esinekaupoissa maksettu ylihinta
- f) kulumattomaan käyttöomaisuuteen sisältyvä liikearvo

Aktivoinnin edellytykset verotuksessa täyttävää liikearvoa voi näistä syntyä yksityisliikkeen kaupassa, tytäryhtiön purkamistilanteessa¹⁸ ja ehkä joissakin kulumattoman käyttöomaisuuden hankintojen yhteydessä.

Yrityksessä syntynyttä *realisoimatonta goodwill'ia* ei ole missään tilanteessa mahdollista aktivoida omaksi eräkseen. Sen hankintaan välillisesti vaikuttaneet erilaiset menot on vähennetty, eikä goodwill'ista ole suoritettu mitään sellaista välittömästi, josta sille muodostuisi hankintamenoa.¹⁹ Tapauksissa, joissa *yritys siirtyy vastikkeetta*, ei myöskään synny aktivoitavissa olevaa liikearvoa. EVL 15 §:ssä säädetään, että mikäli verovelvollinen on saanut koko liikkeen tai ammatin vastikkeetta, vähennetään saadun rahoitus-, vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden hankintameno samalla tavalla kuin se olisi vähennetty saantomiehen tulosta. Omaisuuserien siirtyessä samoista arvoista jatkajalleen, ei liikearvolle tässä muodostu erillistä hankintamenoa. Myöskään *esinekaupoissa* ei synny liikearvoa, vaan esineistä maksettu ylihinta katsotaan osaksi esineen hankintamenoa.

¹⁷ Rätty – Virkkunen 2004 s. 409

¹⁸ Tilanteissa joissa jako-osan saava yritys ei ole osakeyhtiö, osuuskunta, säästöpankki tai keskinäinen vakuutusyhtiö.

¹⁹ Voipio 1982 s. IV/2

Kulumattoman käyttöomaisuuden hankintamenoista ei pääsääntöisesti voida erottaa liikearvoa omaksi eräkseen. Yrityksen ostaessa toimivan osakeyhtiön osakekannan, maksettu hinta ylittää usein ostetun yhtiön nettovarallisuuden arvon, sillä goodwill ja muut aineettomat seikat ovat saattaneet ratkaisevasti vaikuttaa hinnan määräytymiseen. Goodwillin osuutta osakkeiden hankintamenosta ei verotuksessa hyväksytä EVL 24 §:n mukaan poistettavaksi pitkävaikutteiseksi menoksi, vaan koko hankintamenoa käsitellään yhtenäisten perusteiden mukaan.²⁰ Osakekauppoihin liittyvien liikearvojen katsotaan siis olevan kiinteä osa osakkeiden hankintamenoa, josta saatiin aiemmin tehdä arvonalentumisen perusteella poisto. Yritys- ja pääomatuloverouudistuksen osana yhteisöjen käyttöomaisuusosakkeista saadut luovutusvoitot tulivat laajasti verovapaiksi ja vastaavasti luovutustappiot vähennyskelpottomiksi. Tähän sääntelyyn liittyy se, ettei käyttöomaisuusosakkeiden arvonalentumispoistoja enää hyväksytä verotuksessa. Henkilöyhtiön yhtiöosuuksien kaupoissa syntyneihin liikearvoihin suhtaudutaan verotuksessa samoin kuin osakekauppojen vastaaviin, eli niistäkään ei saada erottaa liikearvoa omaksi eräkseen, vaan sitä tulee käsitellä osana yhtiöosuuksien hankintamenoa.²¹

Osakeyhtiö puretaan usein yrityskaupan jälkeen. Purkaminen on vaihtoehto sulautumiselle, ja ratkaisu niiden kesken tehdään tavallisimmin verotuksellisin perustein. Purkutappio oli ennen yritys- ja pääomatuloverouudistuksen voimaantuloa vähennyskelpoinen meno, mutta sulautumistappio ei. Purkutappio syntyy, jos yrityksestä on maksettu sen tasearvoa enemmän. Varsinkin IT -toimialalla yrityksistä maksetaan jopa kymmenkertaisia hintoja yrityksen tasesubstanssiin nähden. Kauppahinnan ja tasearvon ero on tavallisimmin ns. liikearvoa.²² Aiemmin näin syntynyt purkutappio vähennettiin vastaanottavan yhtiön taseessa vuosikuluna tai pitkävaikutteisena menona EVL 24 §:n mukaisesti.²³

²⁰ Tikka - Nykänen 2005 jatkuvatyöntekijä (Luvussa 14 Tytäryhtiöosakkeet)

²¹ Voipio 1982 s. IV/8

²² Niskakangas et. al. 2004 s. 255

²³ Purkutappio oli mahdollista vähentää vuosikuluna, mikäli purkautuvan yhtiön toimintaa ei jatkettu, eikä jako-osana saatuun omaisuuteen liittynyt tulonodotuksia. Sen sijaan, jos jako-osana saatuun omaisuuteen kohdistui tulonodotuksia, purkutappio oli jaksotettava EVL 24 §:n säännösten mukaisesti vähennettäväksi todennäköisenä vaikutusaikanaan enintään kymmenenä verovuotena. Näin Lindgren 2002 s. 17 Ks. myös KHO 1992 / 1537 Tapauksessa osakeyhtiö oli hankkinut omistukseensa neljän eri osakeyhtiön osakekannat vuonna 1986 ja erään avoimen yhtiön yhtiöosuudet vuonna 1987. Yhtiö oli purkanut vuonna 1987 kaikki nämä yhtiöt ja kirjasi kirjanpitoonsa sille yhtiöiden purkamisesta aiheutuneet tappiot yhteensä noin 7,5 miljoonaa markkaa. Lääninverolautakunta katsoi, että yhtiöiden hankkimisesta aiheutuneet menot olivat yhtiön pitkävaikutteisia menoja, jotka oli vähennettävä niiden todennäköisenä vaikutusaikana. Menojen vaikutusajaksi lääninverolautakunta arvioi viisi vuotta ja hyväksyi yhtiön tulon vähennykseksi 20 prosenttia yhtiön ilmoittamista purkutappioista. Yhtiö valitti lääninoikeuteen vaatien, että purkutappiot tulisi vähentää kokonaisuudessaan verovuoden tulosta. Kun otettiin huomioon, että puretut yhtiöt olivat toimineet samalla toimialalla kuin ne hankkinut yhtiö, osakkeiden ja osuuksien hankintahinta verrattuna niistä saatuihin jako-

Koska verovapaasti luovutettavien osakkeiden arvosta tehdyt arvonalennukset eivät ole enää mahdollisia, ei purkutappioitakaan voida niiden osalta vähentää.²⁴ Ennen yritys- ja pääomatuloverouudistusta elinkeinoverolaisissa ei ollut erillistä säännöstä purkutappioista, vaan siihen sovellettiin luovutusvoittoverotusta koskevia säännöksiä.²⁵ Nyt purkutappiosta säädetään erikseen uudessa 51 d §:ssä seuraavasti:

Purkautuvan yhteisön verotuksessa vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden sekä muun omaisuuden luovutushinnaksi katsotaan omaisuuden todennäköistä luovutushintaa vastaava määrä. Purkautuvan avoimen yhtiön ja kommandiittiyhtiön verotuksessa katsotaan omaisuuden, etuuden ja oikeuden luovutushinnaksi määrä, joka yksityiskäyttöön otossa katsotaan 51 b §:n 3 momentin mukaan luovutushinnaksi.

Purkautuvan yhtiön osakkeiden hankintameno ei ole 6 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulle yhteisölle purkautuvan yhtiön osakkaana vähennyskelpoinen meno eikä purkautuvasta yhtiöstä saatu jako-osa luovutushintana veronalaista tuloa, jos osakkeet ovat 6 b §:n 1 momentissa tarkoitettuja verovapaasti luovutettavia osakkeita. Purkautuvan yhtiön osakkeiden hankintameno ei ole vähennyskelpoinen jako-osan ylittävältä osalta myöskään siinä tapauksessa, että yhteisö on omistanut purkautuvan yhtiön osakkeet välittömästi ennen purkautumista vähemmän kuin yhden vuoden tai purkautuva yhtiö on 6 b §:n 6 momentissa tarkoitettu yhtiö. (2004/717)

Purkautuvan osakeyhtiön hankintameno ei ole yhteisölle purkautuvan yhtiön osakkaana vähennyskelpoinen meno eikä purkautuvasta yhtiöstä saatu jako-osa luovutushintana veronalaista tuloa, jos osakkeet voidaan luovuttaa verovapaasti. Tällä tavalla vähennysoikeus linkitetään loogisesti myyntivoittojen verotussäännöksiin.²⁶ Kun EVL 51 d §:n 2 momentissa estetään myös sellaisen purkutappion vähentäminen, joka on aikaansaatu alle vuoden

osuuksiin sekä lyhyt omistusaika, läänin oikeus katsoi, että purkutappiot olivat yhtiön pitkävaikutteisia menoja, joiden vaikutusaika oli yli kolme vuotta. Lääninoikeus hylkäsi valituksen. Korkein hallinto-oikeus ei muuttanut lääninoikeuden päätöstä. Myös keskusverolautakunnan ratkaisussa KVL 68/2000 purkutappio jaksotettiin, kun purkautuva yhtiö ja osakasyhtiö toimivat samalla alalla ja puretun yhtiön toimintaa jatkettiin.

²⁴ HE 92/2004 s. 37

²⁵ Niskakangas et. al 2004 s. 255

²⁶ Niskakangas 2004 s. 34

omistetun yhtiön purkamisesta omistuksen suuruudesta riippumatta, niin purkutappio on yhteisölle vähennyskelpoinen ainoastaan silloin, kun osakkeet on omistettu vähintään yhden vuoden ja ne edustavat alle 10 %:a purkautuvan yhtiön osakepääomasta. Vaikka tällaisissa tapauksissa purkutappio onkin vähennyskelpoinen meno, niin siitä on omistuksen ollessa alle 10 %:a mahdotonta vetää sellaista johtopäätöstä, että tämä purkutappio olisi siirtyvästä liikearvosta johtuvaa. Näin ollen tämän kaltainen purkutappio tulisi vähentää yrityksen verotuksessa syntymistilikautenaan. EVL 6 b §:n 4 momentti rajaa kuitenkin tällaisten tappioiden vähennysoikeuden samana vuonna tai viitenä sitä seuraavana vuonna osakkeiden luovutuksista saatuihin veronalaisiin voittoihin.

Luovutusvoittojen verovapaus ei koske avoimia yhtiöitä, kommandiittiyhtiöitä eikä yksityisiä elinkeinonharjoittajia. Näillä verovelvollisilla oikeustila säilyy entisellään, joten luovutusvoitot ovat edelleen veronalaisia ja luovutustappiot vähennyskelpoisia.²⁷

Maa-alueita saatetaan ostaa sen vuoksi, että sen mukana saadaan hyvään liikepaikkaan perustuvaa liikearvoa. Maan arvo riippuu kuitenkin lähes aina osittain myös subjektiivisista arvostuksista, ja jouduttaisiin perin löyhien arvostusten varaan, jos tontin hankintamenoista yritettäisiin erotella vain subjektiivisiin arvostuksiin perustuvia osia.²⁸ Näin ollen voidaan katsoa, ettei maa-alueen hankintamenosta ole pääsääntöisesti mahdollista erottaa liikearvoa omaksi eräkseen. Poikkeuksen tähän tekee tilanne, jossa yritys joutuu lakiin perustuen maksamaan ylihintaa hankkimastaan maa-alueesta.²⁹ Se, voidaanko tällaisesta erästä käyttää nimikettä liikearvo, on tietysti kyseenalaista.

Aktivoitavissa olevaa liikearvoa voi yritykselle syntyä ostettaessa yksityisliike. Jos ostetaan liikeyritys ja siitä maksetaan enemmän kuin sen liikeomaisuuden *käyvän arvon* ja velkojen erotus, goodwill -arvo tulee näkyville ja se voidaan aktivoida³⁰. Näin aktivoitun liikearvon katsotaan synnyttävän aineettoman oikeuden, jota *ei voida erikseen luovuttaa*, joten sitä käsitellään verotuksessa EVL 24 §:n mukaisena pitkävaikutteisena menona³¹. Useimmissa tilanteissa liikearvon käsittelyyn kohdistuu vain *aktivointi mahdollisuus*, ei

²⁷ Niskakangas et. al 2004 s. 242

²⁸ Voipio 1982 s. IV/7

²⁹ Ratkaisussa KHO 1986 T 2750: vesivoimalaitosta harjoittavan yhtiön oli ollut vesilain säännösten mukaan suoritettava voimalaitosten rakentamista ja vesistön säännöstelyä varten hankkimistaan maa-alueista ja niillä olleista rakennuksista korvauksena käypä arvo puolitoistakertaisena kiinteistön myyjille. KHO katsoi, että maa-alueiden ja rakennusten käyvän hinnan ylittävä korvaus saatiin jaksottaa EVL 24 §:n mukaisesti.

³⁰ Näin Voipio 1982 s. IV/2

³¹ ks. Andersson – Ikkala 2005 s. 374

aktivointipakkoa. Tosin niissä tilanteissa, joissa hankittu liike ja ostajayritys toimisivat samalla toimialalla ja hankittua liikettä jatkettaisiin esimerkiksi sen toiminimellä edelleen, olisi silloin varmasti objektiivisestikin arvioituna liikearvon vaikutusaika yli kolme vuotta ja näin ollen se tulisi aktivoida omana eränään vastoin verovelvollisen tahtoakin.

Taseeseen aktivoitavaa liikearvoa voi syntyä myös sulautumisen yhteydessä. Kun ostetun tytäryhtiön osakekanta sulautetaan emoyhtiöön, voidaan fuusioaktiiva eli fuusiotappio jakaa fuusiossa siirtyvien hyödykkeiden hankintamenojen korjauseriksi. Jos tällaista fuusioaktiivan kohdistamista ei voida luontevasti ja perustellusti tehdä, voidaan fuusiotappiota käsitellä yhtenä eränä liikearvona, joka kirjataan kuluksi KPL 5:9 §:n mukaisesti.³² Verotuksessa tällaista liikearvoa ei kuitenkaan voida jaksottaa EVL 24 §:n mukaisena pitkävaikutteisena menona, koska sulautumisessa siirtynyt liikearvo ei EVL 52b.1 §:n mukaan ole verotuksessa lainkaan vähennyskelpoinen.

3.1.4. Menot, joiden suuruus määräytyy ajan kulumisen perusteella

EVL 23 §:ssä säädetään, että korko, vuokra ja muu sellainen meno, jonka suuruus määräytyy ajan kulumisen perusteella, on sen verovuoden kuluja jolta se suoritetaan. Uuden voimallisuuden, kaivoksen ja muun teollisuuslaitoksen rakentamisen rahoittamisesta johtuneet rakennusaikaiset korot voidaan kuitenkin vähentää verovelvollisen vaatiessa enintään 10 prosentin vuotuisin poistoin.

Korko on korvausta yrityksen käyttöön annetusta pääomasta, nimenomaan vieraasta pääomasta. Sitä voidaan pitää velkojien osana yrityksen voitosta.³³ Korko on siis enemminkin voitonjaon luonteinen erä kuin aineeton hyödyke, johon kohdistuisi vastaisia tulon odotuksia. Sen sijaan esimerkiksi vuokrameno on selvästi aineettoman hyödykkeen määritelmän mukainen meno, joka on uhrattu vastaisten tulonodotusten toivossa.

Sellaisten menojen, joiden suuruus määräytyy ajan kulumisen perusteella, aktivointi ratkaistaan EVL 23 §:n säännöksiensä perusteella. EVL 23 §:ssä säädetään tällaiset menot, joiden suuruus määräytyy ajan kulumisen perusteella, sen verovuoden kuluksi jolta ne suori-

³² ks. Leppiniemi 2005 jatkuvatäydenteinen (Luvussa 7 Fuusioerotuksen jaksottaminen)

³³ Andersson – Ikkala 2005 s. 319 - 320

tetaan. Säännös koskee näin ollen samalla tavalla sekä etukäteen asianosaisen verovuoden aikana että jälkikäteen suoritettuja tai suoritettavia eriä. Tämä asettaa siis esimerkiksi ennakvuokrat ja jälkikäteen suoritettavat vuokrat samaan asemaan. Näin ollen, jos vuoden vuokraus alkoi 1.10.2004, on neljäs sovitusta vuosivuokrasta vähennettävä, jos verovuotena on kalenterivuosi, verovuonna 2004 ja kolme neljänestä verovuotena 2005 täysin riippumatta siitä onko koko vuosivuokra maksettu etukäteen vai maksetaanko se jälkikäteen vai kuukausierissä vuokrauksen aikana.³⁴ Aktivoinnin kannalta EVL 23 §:n merkitys on siinä, että se estää vähentämästä tuleviin vuosiin kohdistuvia vuokria, ym. suorituksia vuosikuluna, eli säättää tällaisille menoille aktivointipakon.

3.1.5. Taseeseen aktivoitavat muut pitkävaikutteiset menot

Periaatteelliseksi kannanotoksi pitkävaikutteisten menojen aktivoimisesta luonnehtimassaan lausunnossa³⁵ kirjanpitolaikunta on todennut, että suoriteperusteen mukaista muun pitkävaikutteisen menon kuluksi kirjaamista, on aina pidettävä hyvän kirjanpitotavan mukaisena. Aktivointiedellytysten olemassaolo ja liiketapahtumien merkityksellisyyden arviointi ovat kulloiseenkin tilanteeseen liittyviä näyttökysymyksiä, joihin kirjanpitolaikunta ei ota kantaa. Pitkävaikutteisten menojen *aktivoinnin ehdoton edellytys on niihin perustuva vastainen tulonodotus*. Samoin perustein kirjanpitolaikunta katsoi myös konsultointipalkkion aktivointiedellytykset täyttäväksi pitkävaikutteiseksi menoksi.³⁶ Päätöksessään kirjanpitolaikunta totesi myös, että pelkästään menolajista, esimerkiksi kehittämismenoa koskevan nimikkeen käyttämisestä, juoksevassa kirjanpidossa ei siten voi johtaa aktivointioikeutta; toisaalta mitään menolajia ei voida lähtökohtaisesti sulkea pois aktivointimahdollisuuden piiristä. Vastaiset tulonodotukset siis ratkaisevat voidaanko pitkävaikutteinen meno aktivoitaa taseeseen. Kirjanpitolaikunnan uudistuksen jälkeen perustamis- ja tutkimusmenoja ei enää voida aktivoitaa taseeseen. Näkemykseni mukaan muilta osin voidaan edelleen pitää kiinni edellä esitetystä lausunnoista ilmenevästä ohjeesta, että kirjanpidossa aktivointikelpoisuus ratkaistaan vastaisten tulonodotuksien perusteella, eikä nimikkeen mukaan.

³⁴ Andersson – Ikkala 2005 s. 366

³⁵ ks. KILA 1999/1579

³⁶ ks. KILA 1998/1534

Verotuksessa pitkävaikutteisten menojen jaksottamiseen suhtaudutaan samalla tavoin kuin kirjanpidossa siltä osin, että menon aktivointiedellytykset ratkaistaan sillä perusteella kohdistuuko siihen vastaisia tulonodotuksia. Verotuksessa aktivoinnin osalta tulee vain ratkaista se, onko meno objektiivisestikin tarkasteltuna vaikutusajaltaan yli kolme vuotta vai onko meno laadultaan sellainen, että sen vaikutusajan arviointi on jätettävä verovelvollisen arviointivaraan. Menoja, joiden vaikutusaika on objektiivisestikin arvioituna yli kolme vuotta, koskee aktivointipakko. Menoja, joiden vaikutusaika on objektiivisestikin arvioituna alle kolme vuotta, ei saa aktivoida. Niiden menojen aktivointi, joiden vaikutusaikaa on ulkopuolisen mahdotonta arvioida, jää verovelvollisen oman harkinnan varaan.

3.2. Käyttöomaisuudeksi luettavien aineettomien oikeuksien aktivoiminen

Aineettomien hyödykkeiden hankintameno oli aikaisemmin mahdollista vähentää aina vuosikuluna kirjanpidossa. Kirjanpitolakiin lisättiin eräitä aineettomia hyödykkeitä koskeva aktivointi velvollisuus. Velvoite koskee vastikkeellisesti hankittuja toimilupia, warrantteja, lisenssejä, tavaramerkkejä sekä vastaavia oikeuksia ja varoja.³⁷

IAS 38 edellyttää, että taseeseen aktivoitava aineeton oikeus täyttää aineettoman hyödykkeen kriteerit. Lisäksi edellytetään, että aineeton oikeus merkitään taseeseen siinä ja vain siinä tapauksessa, kun on todennäköistä, että hyödykkeestä johtuva taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi ja oikeuden hankintameno on luotettavasti määriteltävissä. Hyödykettä tulee siis voida käyttää joko valmistustarkoituksiin, vuokrattavaksi tai myytäväksi. Mikäli yrityksellä on muutoin aineettoman hyödykkeen kriteerit täyttävä omaisuuserä, mutta yrityksen laskentajärjestelmät eivät tuota sellaista tietoa, jotta itse valmistetun tuotteen hankintameno olisi luotettavasti määriteltävissä, säännöstä on tulkittava ankarasti. Tällaiset menot on kirjattava kuluksi tuloslaskelmaan silloin, kun ne ovat toteutuneet.³⁸ Esimerkkinä tällaisista voidaan mainita *sisäisesti aikaansaadut* brändit, lehtien nimet, julkaisunimikkeet, asiakasluettelot sekä muut luonteeltaan samanlaiset erät, joita ei voida aktivoida taseeseen, sillä ne eivät ole erotettavissa menoista, jotka ovat aiheutuneet yrityksen kehittämisestä kokonaisuutena. IFRS 3 mukaisissa yritysten yhteenliittymisien tilanteissa tällaisillekin erille voi muodostua hankintameno ja ne voidaan aktivoida vastaanotta-

³⁷ Leppiniemi 2005a s. 10

³⁸ Riihimäki 2001 s. 23

van yhtiön taseeseen. Yrityskaupan hankkijaosapuoli kirjaa IAS 38 ja IFRS 3:n mukaisesti hankinnan kohteen aineettoman hyödykkeen hankinta-ajankohtana erillään liikearvosta, jos hyödykkeen käypä arvo on määritettävissä luotettavasti. Näin tehdään siitä riippumatta, onko hankinnan kohde merkinnyt omaisuuserän taseeseensa ennen liiketoimintojen yhdistämistä.³⁹ Verotuksessa erikseen luovutettavissa olevien aineettomien oikeuksien aktivoinnista säädetään EVL 37 §:ssä.

3.2.1. Patenttien ja muiden erikseen luovutettavissa olevien aineettomien oikeuksien aktivoiminen

Kirjanpitolain 5:5a § säättää aineettomaan omaisuuteen kuuluville vastikkeellisesti hankituille toimiluvuille, patenteille, lisensseille, tavaramerkeille sekä muille vastaaville oikeuksille *aktivointipakon*. Kun laissa viitataan siinä lueteltujen oikeuksien lisäksi myös muihin vastaavanlaisiin oikeuksiin, voidaan katsoa, että kirjanpitolaki asettaa pääsääntöisesti aktivointipakon kaikille erikseen luovutettavissa oleville aineettomille oikeuksille.

IAS 38 -standardin kappaleessa 108 esitetään esimerkkejä aineettomina hyödykkeinä tilinpäätöksessä esitettäviä ryhmiä. Esimerkkejä erillisistä ryhmistä voivat olla:

- a) tuotemerkit
- b) lehtien nimet ja julkaisunimikkeet
- c) tietokoneohjelmistot
- d) lisenssit ja franchising-oikeudet
- e) tekijänoikeudet, patentit ja muut immateriaalioikeudet sekä palvelu- ja toiminta oikeudet
- f) reseptit, kaavat, mallit, piirustukset ja prototyypit
- g) kehitettävänä olevat aineettomat hyödykkeet

Vaikka yllä esitetty lista onkin vain IAS 38:n mukainen esimerkinomainen ryhmittely aineettomien hyödykkeiden eristä, on siitä kuitenkin löydettävissä jonkinlaista listausta siitä, minkälaisia aineettomien oikeuksien eria IAS / IFRS -tilinpäätöksestä voisi löytyä.

³⁹ Rätty – Virkkunen 2004 s. 167

EVL 37 § säättää, että patentin ja muun voimassaoloajaltaan rajoitetun erikseen luovutettavissa olevan aineettoman oikeuden, sekä sellaisen erikseen luovutettavissa olevan aineettoman oikeuden, jonka voimassaoloaikaa ei ole rajoitettu, hankintameno poistetaan yhtä suurin vuotuisin poistoin kymmenessä vuodessa tai verovelvollisen todennäköiseksi osoittamana sitä lyhyempänä taloudellisena käyttöaikana. Patentit ja muut erikseen luovutettavissa olevat aineettomat oikeudet tulee siis aktivoida verotuksessa. Tällaisia EVL 37 §:ssä tarkoitettuja oikeuksia ovat mm. patentit, tekijänoikeudet, kustannusoikeudet, oikeus tavaramerkkiin ja oikeus valmistusmenetelmään sekä ostetut atk-ohjelmistot.⁴⁰ Sellaisten aineettomien oikeuksien, joita ei voida erikseen luovuttaa, hankintamenot poistetaan EVL 24 §:n mukaisina pitkävaikutteisina menoina. Raja erikseen luovutettavissa olevan aineettoman oikeuden ja sellaisen oikeuden välillä, jota ei voida erikseen luovuttaa, on häilyvä.⁴¹ EVL 24 §:n ja EVL 37 §:n välinen rajanveto voidaan tehdä siten, että tarkastellaan hyödykettä siinä valossa, onko tämä hyödyke sellainen kokonaisuus, joka voidaan teoriassa luovuttaa edelleen ilman, että samalla luovutetaan osa jotain toista hyödykettä. EVL 24 §:n mukaan käsiteltäviksi eriksi katsotaan ne erät, jotka eivät muodosta mitään sellaista hyödykettä, joka voitaisiin luovuttaa edelleen ilman, että samalla luovutettaisiin osa jotain toista hyödykettä. Ne ovat menoja, jotka on uhrattu ilman, että vastineeksi on saatu mitään varsinaista hyödykettä, ainoastaan vastainen tulonodotus. EVL 37 §:n mukaisesti erikseen luovutettavissa olevaksi aineettomaksi oikeudeksi katsotaan sellaiset erät, jotka muodostavat sellaisen aineettoman oikeuden, joka voitaisiin teoriassa luovuttaa edelleen. Kuten keskusverolautakunnan ratkaisusta KVL 2003/35 käy ilmi, niin merkitystä ei aina välttämättä ole sillä voidaanko aineeton oikeus tosiasiallisesti luovuttaa edelleen. Ratkaisevaa on siis aineettoman oikeuden *tosiasiallinen olemus*, eikä siihen välttämättä vaikuta se, mitä aineettoman oikeuden käytöstä on erikseen sovittu.

Rajanvedolla erikseen luovutettavissa olevien aineettomien oikeuksien ja niiden välille, joita ei voida erikseen luovuttaa, on merkitystä arvioitaessa aineettoman oikeuden aktiivintiedellytyksiä. EVL 37 § säättää *aktivointipakon*, kun taas EVL 24 §:n alaiset erät tulee aktivoida vain siinä tapauksessa, että niiden vastaiset tulonodotukset kohdistuvat yli kol-

⁴⁰ Andersson – Ikkala 2005 s. 437

⁴¹ Tästä esimerkkinä KVL 2003/35, jossa yhtiö oli hankkinut käyttöoikeuden sille räätälöityyn toiminnanohjausjärjestelmään, mutta sillä ei ollut oikeutta siirtää ohjelmiston käyttöoikeutta ulkopuoliselle taholle lukuun ottamatta konserniyhtiöitensä. Yhtiö ei saanut vähentää tietokoneohjelmiston hankkimisesta aiheutuneita menoja vuosikuluna, eikä 24 §:n mukaisina pitkävaikutteisina menoina vaan katsottiin, että tietokoneohjelma kuuluu yhtiön käyttöomaisuuteen ja se tulee jaksottaa EVL 37 §:n mukaisena erikseen luovutettavissa olevana aineettomana oikeutena. Ohjelmiston toimittajan ja tilaajan keskinäisellä sopimuksella ei katsottu olevan merkitystä siihen, onko oikeus erikseen luovutettavissa.

melle vuodelle. Lisäksi EVL 24 §:n mukaisia eriä, joiden taloudellinen vaikutusaika on todennäköisesti alle kolme vuotta, *ei voida aktivoida* vaan ne tulee käsitellä vuosikuluna.

Kirjanpitolaki, IFRS -standardit ja EVL 37 §:n välille ei muodostu ristiriitoja, sillä nykyisin myös kirjanpitolaki säättää elinkeinoverolain mukaisesti aktivointipakon erikseen luovutettaville aineettomille oikeuksille. Myös IAS 38 edellyttää, että erikseen luovutettavissa oleva aineeton oikeus aktivoidaan taseeseen, mikäli taseeseen aktivoitava aineeton oikeus täyttää aineettoman hyödykkeen kriteerit ja on todennäköistä, että hyödykkeestä johtuva taloudellinen hyöty koituu yrityksen hyväksi sekä oikeuden hankintameno on luotettavasti määriteltävissä.

Käyttöomaisuuden jaksottamissäännöksistä löytyy yksi poikkeus siihen, että aineettomat oikeudet poistetaan joko EVL 37 §:n tai EVL 24 §:n mukaan riippuen siitä, onko oikeus erikseen luovutettavissa. Poikkeuksen tekee tilanne, jossa verovelvollinen on osallistunut toiselle kuuluvan käyttöomaisuuden hankintaan saadakseen osuuttaan vastaavan käyttöoikeuden sanottuun hyödykkeeseen. Tällaisen käyttöoikeuden aktivointi suoritetaan EVL 45 §:n mukaisesti.

3.2.2. Käyttöoikeuksien aktivointi

EVL 45 §:ssä säädetään sellaisen menon jaksottamisesta, jonka verovelvollinen on elinkeinotoiminnassaan suorittanut osallistuakseen toiselle kuuluvan käyttöomaisuuden hankintaan ja käyttöön. Tällaisia lainkohdassa tarkoitettuja menoja ovat mm. menot, jotka verovelvollinen on suorittanut kattaakseen osan toisen henkilön käyttöomaisuuteen kuuluvan koneen, laitteen, rakennuksen, rakennelman tai muun hyödykkeen hankintamenoista ja saadakseen ”osuuttaan” vastaavan käyttöoikeuden sanottuun hyödykkeeseen.⁴²

Menon aktivoinnin kannalta ei erityisen suurta merkitystä ole sillä, onko käyttöoikeuden käyttöaika rajallinen vai rajoittamaton tai sillä, mihin käyttöomaisuushyödykkeeseen käyttöoikeus on hankittu. EVL 45 §:n mukainen käyttöoikeus on joka tapauksessa aktivoitava. EVL 45 §:n mukaiset käyttöoikeudet eroavat EVL 24 §:n mukaisista pitkävaikutteisista menoista siinä, että EVL 45 §:ää sovelletaan vain sellaiseen menoon, joka tuo verovelvollis-

⁴² Andersson – Ikkala 2005 s. 473

selle käyttöomaisuuden omistajan ohella yksinomaisen tai ainakin merkittävän, itsenäisen käyttöoikeuden toisen käyttöomaisuuteen tai sen osaan. EVL 24 §:ää sovelletaan sen sijaan sellaisiin menoihin, jotka on suoritettu yleiskäyttöön tulevan hyödykkeen hankkimiseksi toiselle.⁴³ Mikäli hankittu käyttöoikeus on vuokraoikeuden kaltainen, ja rahoitusosuus siis kertavuokran kaltainen, tulisi meno jaksottaa EVL 23 §:ssä säädetyllä tavalla.⁴⁴

Ristiriitainen tilanne voi syntyä IFRS -standardien ja verotuksen välille siitä, että IAS 38 -standardin mukaisesti liittymismaksut voidaan merkitä aineettomana hyödykkeenä taseeseen, jos vaadittavat edellytykset täyttyvät. Elinkeinoverolain 6 §:n 1 momentin 3 kohdan mukaan veronalaista tuloa eivät ole sähkö-, tele-, vesi-, viemäri- tai kaukolämpöverkkoa ylläpitävän yhteisön verkkoon liittymisestä perittävät maksut, jotka palautetaan suorittajalle tai joilla saadut edut suorittajalla on oikeus siirtää kolmannelle henkilölle. Vastaava meno on vähennyskelpoton maksun suorittajan verotuksessa elinkeinoverolain 16 §:n 3 kohdan mukaan. Elinkeinoverolaissa liittymismaksut eivät siten pääsääntöisesti ole veronalaista tuloa eivätkä vähennyskelpoista menoa, kun taas standardien mukaan niitä käsitellään yleensä tulosvaikutteisesti.⁴⁵

⁴³ ks. Andersson – Ikkala 2005 s. 375

⁴⁴ ks. Andersson – Ikkala 2005 s. 475 - 476

⁴⁵ Kauppa- ja teollisuusministeriön työryhmä- ja toimikuntaraportteja 9/2003 s. 51

4. AINEETTOMAN HYÖDYKKEEN HANKINTAMENO

4.1. Hankintamenon käsite

Kirjanpitolain 4:5 §:ssä määritellään pysyvien ja vaihtuvien vastaavien hankintameno. Sen 1-3 momenteissa säädetään pysyviin vastaaviin kuuluvien hyödykkeiden hankintamenon määrittämisestä seuraavasti:

Hankintamenuon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot.

Jos hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen määrä on olennainen 1 momentissa tarkoitettuun hankintamenuon verrattuna, saadaan myös niiden osuus lukea hankintamenuon.

Jos pysyviin vastaavin kuuluvan hyödykkeen valmistamiseen kohdistettavissa olevan lainan valmistusaikaisten korkomenojen ja 2 momentin mukaisen osuuden yhteismäärä on olennainen 1 momentissa tarkoitettuun hankintamenuon verrattuna, saadaan hankintamenuon lukea 2 momentin mukaisen osuuden ohella myös nämä korkomenot.

1 momentin mukaan pääsääntö on, että hankintamenuon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot. 2 momentin mukaan myös hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet kiinteät menot voidaan aktivoida hankintamenuon, jos niiden määrä on olennainen verrattuna pelkästään hankinnan ja valmistuksen muuttuvat menot sisältävään hankintamenuon. 3 momentti antaa mahdollisuuden lukea hankintamenuon myös korkomenoja, sanottujen kriteerien täytyessä.

Ennen kirjanpitolakiin 30.12.2004. tehtyjä uudistuksia, kirjanpitolain 5:5.1 §:ssä säädettiin käyttöomaisuuden ja muun pysyviin vastaaviin kuuluvan aineellisen omaisuuden hankintamenon aktivoimisesta. 30.12.2004. tehdyillä uudistuksilla poistettiin käyttöomaisuuden käsite kirjanpitolaista sekä säädettiin aineettoman omaisuuden hankintamenon jaksottamisesta erillisellä 5:5 a §:llä. Kirjanpitolain 5:5 a §:stä puuttuu vaatimus, että aktivoidun ai-

neettomaan hyödykkeen hankintamenoon luetut hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla. Vaatimus kustannuslaskelmista sisältyy vain pysyvien aineellisten omaisuuserien jaksottamista säätelevään 5:5 §:ään, jonka mukaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla.. Vaikka aineettoman omaisuuden hankintamenon jaksottamista säätelevään 5:5 a §:ään ei sisällykään erikseen säädettyä vaatimusta kustannuslaskelmilla todennettavista menojen kohdistamisesta, niin on perusteltua katsoa, että kirjanpitolain 5:5 §:n 2 momentin vaatimus kustannuslaskennasta koskee kaikkia pysyvien vastaavien hankintamenoja.

Verotuksessa on menon jaksottamisen kannalta tärkeää erottaa toisistaan hankintamenoon aktivoitavat erät, sekä vuosikuluksi kirjattavat juoksevat menot. Verotuksessa hankintameno määritellään EVL 14 §:n 1 momentissa seuraavasti:

Vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden hankintameno on hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta johtuneitten muuttuvien menojen määrä. Hankintamenoon luetaan lisäksi kirjanpitolain (1336/1997) 4 luvun 5 §:n nojalla hyödykkeen hankintamenoon kirjanpidossa luetut kiinteät menot ja korkomenot.(1998/511)

Verotuksessa hankintamenon määrä riippuu siis verovelvollisen kirjanpitoratkaisusta. Jos verovelvollinen on siirtynyt kiinteiden menojen aktivointimenettelyyn, on hankintamenon käsite sama myös verotuksessa. Mikäli yritys on valinnut tämän poikkeussäännöksen mukaisen hankintamenojen määrittämisen, on valittua menettelytapaa noudatettava jatkuvasti. Hankintamenon määrittely on siten pidettävä jatkuvasti kaikkien hyödykkeiden osalta samansisältöisenä.¹

Kansainvälisissä tilinpäätösstandardeissa hankintamenoon kuuluvat ja kuulumattomat erät määritellään hyvin yksityiskohtaisesti. IAS 38 -standardi sisältää ohjeet siitä mitä voidaan lukea aineettomien hyödykkeiden hankintamenoon ja IFRS 3 -standardissa määritellään aineettoman hyödykkeen hankintameno liiketoimintojen yhdistämistilanteissa. IAS 38 -standardin mukaan hankintameno on hyödykkeen hankkimisesta suoritettujen rahavarojen määrä tai muun vastikkeen käypä arvo hyödykkeen hankinta- tai valmistusajankohtana.

¹ ks. Tikka – Nykänen 2005 (Luvussa 10 Pääsääntö)

4.1.1. Muuttuvat menot hankintamenon perustana

Muuttuvilla menoilla tarkoitetaan niitä menoja, joita vastaavat kustannukset riippuvat tuotannon määrästä tilikauden pituisena ajanjaksona. Kirjanpidossa muuttuvien menojen käsite on lähellä katetuottolaskennan muuttuvien menojen määritelmää. Katetuottolaskennan ja kirjanpidon käsitteiden erona on kuitenkin se, että kirjanpitolain tarkoittamaan hankintamenuon luetaan ainoastaan toteutuneita hankinnan ja valmistuksen menoja. Siten esimerkiksi jälleenhankintahintojen käyttäminen muuttuvien menojen perustana ei ole kirjanpitolain mukaista.²

Esimerkkeinä muuttuvista menoista voidaan mainita valmistuspalkat, raaka-aineen ostohinnat, raaka- ja tarveaineiden kuljetuskustannukset, ostetun tavaran hinta ja rahti sekä koneiden käyttöenergia silloin, kun se selvästi liittyy hyödykkeiden valmistukseen.³ EVL 14 §:n 1 momentin sekä kirjanpitolain 4:5 §:n 1 momentin mukaan muuttuvat menot on aktivoitava hankintamenuon. Niitä ei siis saa vähentää vuosikuluna. Hyödykkeen hankintamenuon hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot muodostavat siten hyödykkeen hankintamenuon vähimmäismäärän.⁴

4.1.2. Kiinteiden menojen lukeminen aineettoman hyödykkeen hankintamenuon

Kiinteillä menoilla tarkoitetaan sellaisia menoja, jotka eivät riipu tuotannon määrän vaihtelusta kapasiteetin rajoissa tilikauden pituisena ajanjaksona. Kiinteiden menojen määrä riippuu ennen muuta tuotannon aineellisista puitteista ja organisaation laajuudesta sekä ajankulumisesta. EVL 14 §:n 1 momentin toisen lauseen mukaan hyödykkeen hankintamenuon luetaan myös hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet kiinteät menot, mikäli verovelvollinen on kirjanpidossaan aktivoinut kirjanpitolain 5:4 §:n 2 momentin mukaisia kiinteitä menoja hyödykkeen hankintamenuon. Verotuksessa hankintamenuon määrittäminen on siten sidottu kirjanpidossa tehtyyn ratkaisuun hankintamenuon luettavien kiinteiden menojen osalta.

² ks. Järvinen – Prepula – Riistama – Tuokko 2000 s. 388

³ Andersson – Ikkala 2005 s. 273

⁴ Ibid.

Kirjanpitolautakunta on antanut 4.9.2000 yleisohjeen kiinteiden menojen lukemisesta hyödykkeen hankintamenuon. Yleisohjeen tarkoitus on opastaa voimassa olevan kirjanpitolain ja kirjanpitoasetuksen hyödykkeen hankintamenuon määrittämistä koskevien säännösten soveltamisessa. Verotuksessa hyödykkeen hankintamenuon määrä on sidottu kirjanpidon ratkaisuihin, joten yleisohjeella on näin ollen merkitystä myös verotuksen kannalta.⁵

Jotta kiinteitä menoja voisi aktivoida hankintamenuon, on niiden määrän oltava olennainen hankintamenuon verrattuna. Se, kuinka suurta kiinteiden menojen osuutta voidaan pitää olennaisena, on ratkaistava tapauskohtaisesti.⁶ Olennaisuus riippuu erityisesti yrityksen kustannuslaskentajärjestelmästä. Jos järjestelmän perusteella hankinnan ja valmistuksen menot kyetään tarkoin tunnistamaan ja jakamaan kiinteiksi ja muuttuviksi menoiksi, pienempi suhteellinen osuus riittää kuin huonosti toimivan laskentajärjestelmän yhteydessä.⁷

Lausunnossa KILA 1993/1222 todettiin kiinteiden menojen määrän olevan olennainen hankintamenuon verrattuna, kun noin 82 miljoonan euron suuruiseen varastoon kohdistettiin noin 9 miljoonaa euron suuruiset välilliset menot. Olennaisuutta tulkittaessa otetaan huomioon kiinteiden menojen suhteellisen määrän lisäksi niiden absoluuttinen rahamäärä. Jos jälkimmäinen on olennainen, hankinnan ja valmistuksen kiinteiden menojen aktivoiminen on mahdollista.⁸

Aktivoituun hankintamenuon luetut hyödykkeen hankinnasta tai valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava KPL 5:5 §:n 2 momentin mukaan selvittää kustannuslaskennan tai laskelmien avulla. Yksittäisen, omaan käyttöön tulevien itse valmistettujen käyttöomaisuushyödykkeiden kohdalla tilinpäätöksen yhteydessä laadittava kustannuslaskelma riittää yleensä kiinteiden menojen aktivoimisen perustaksi.⁹

⁵ ”Kirjanpitolautakunnan yleisohjeet koskevat KILA:n mandaatin mukaisesti vain kirjanpito ja tilinpäätösratkaisuja, muodollisesti veroratkaisuja kirjanpitolautakunta ei tee. Käytännössä ohjeiden välilliset verovaikutukset ovat kuitenkin moninaiset kirjanpidon ja verotuksen monien sidosten johdosta”. Näin Leppiniemi 1993 s. 491

⁶ Leppiniemi 2005 jatkuvatydynteeninen (Luvussa 9 Kiinteiden menojen aktivointi)

⁷ Kila:n yleisohje 4.9.2000 s. 5

⁸ Ibid.

⁹ Ibid.

Aktivoitavissa olevat kiinteät menot ovat ominaisia valmistustoimintaa harjoittaville yrityksille. Valmistettava hyödyke voi olla yhtä hyvin aineellinen kuin aineetonkin.¹⁰ Kiinteitä menoja, jotka voidaan aktivoida kirjanpitolain 4:5 §:n 2 momentin perusteella, ovat yleensä varastoinnin ja muiden materiaalitoimintojen kiinteät menot, tuotantojohdon palkka- ja sosiaalimenot, tuotantolaitoksen hallintomenot, kuten vakuutusmaksut, sekä valmistotoiminnassa käytettävän käyttöomaisuuden poistot. Hyödykkeen hankintamenoon ei voida lukea myynnistä ja markkinoinnista aiheutuneita menoja. Myöskään yleishallinnon menoja sekä hankintatoimintaa edeltäviä menoja, kuten tuotekehittelymenoja, ei voida lukea osaksi hankintamenoa. Poikkeuksellisen suuria aineiden pilaantumisen, tuotantoajan hukkaantumisen tai muun sellaisen syyn vuoksi syntyneitä hankinnan ja valmistuksen menoja, jotka ovat aikaansaadun tuotannon kannalta tarpeettomia, ei oteta huomioon hankintamenoa määritettäessä.¹¹ Tällaiset erät tulee vähentää sen vuoden kuluna, jona ne ovat aiheutuneet.

4.1.3. Korkomenojen lukeminen aineettoman hyödykkeen hankintamenoon

EVL 14 §:n 1 momentin toisen lauseen mukaan hyödykkeen hankintamenoon luetaan myös hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet korkomenot, mikäli niitä on luettu osaksi hyödykkeen hankintamenoa kirjanpitolain 4:5 §:n 3 momentin mukaisesti. Kirjanpitolain 4:5 §:n 3 momentin sanamuodon mukaan korkomenojen lukeminen hyödykkeen hankintamenoon on mahdollista pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen osalta. Tällä tarkoitetaan pysyviin vastaaviin kuuluvaa hyödykettä, joka on valmistettu omaan käyttöön. Hyödykkeen valmistamiseen kohdistettavissa olevan lainan korkomenot valmistusajalta saadaan lukea hankintamenoon. Edellyttäen, että näiden korkomenojen ja kirjanpitolain 4:5 §:n 2 momentin nojalla hankintamenoon luettavien kiinteiden menojen yhteismäärä on olennainen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot käsittävään hankintamenoon verrattuna.¹² Toisin sanoen, koska kiinteät menot saadaan lukea osaksi hankintamenoa vain silloin kuin niiden määrä täyttää olennaisuuden vaatimuksen, niin korkomenot saadaan lukea itse valmistetun hyödykkeen hankintamenoon aina, kun hankintamenoon luetaan kiinteiden menojen osuus. Kirjanpitolautakunta on tulkinnut yleisohjeessaan kirjanpitolain 4:5 §:n 3 momentin säännöstä siten, että korkomenoja saa-

¹⁰ Leppiniemi 2005 jatkuvatyöntekijä (Luvussa 9 Kiinteiden menojen aktivointi)

¹¹ Kila:n yleisohje 4.9.2000 s. 4

¹² Ibid.

daan sen nojalla lukea hankintamenoon, vaikka siihen ei lueta myös hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvien kiinteiden menojen osuutta.¹³

Pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen hankintamenoon saadaan lukea hyödykkeen valmistamiseen kohdistettavissa olevan lainan korkomenot valmistusajalta. Jos valmistamisen rahoittamiseksi on otettu erikseen laina, se kyetään kohdistamaan yksiselitteisesti hyödykkeen valmistamiseen. Jos sitä vastoin hyödykkeen valmistamista varten ei ole otettu erillistä lainarahoitusta, joudutaan hyödykkeen hankintamenoon luettavien korkomenojen määrittämisessä soveltamaan subjektiivista harkintaa.¹⁴ Tällaisiakin korkomenoja on kuitenkin mahdollista lukea hankintamenoon. Korkoprosenttina käytetään tällöin kirjanpito-velvollisen luotonotossa valmistusaikana toteutunutta keskimääräistä korkoa.

Myös muussa kuin (velkakirja)lainan muodossa otetun, hyödykkeen valmistamiseen kohdistettavissa olevan, velkarahoituksen korkomenot vaikutusajalta voidaan lukea hankintamenoon. Rahoittajalle suoritetaan korvausta laina- tai muun velkarahoituksen käyttämisestä usein muullakin kuin koron nimellä, kuten esimerkiksi luottoprovisiiona ja pääomalennuksena. Ulkomaanrahan määräisestä velkarahoituksesta puolestaan voi syntyä koron ohella kurssitappiota. Myös nämä muut, lainan korkomeneihin rinnastettavissa olevat rahoitusmenot, voidaan lukea hyödykkeen hankintamenoon. Hankintamenoon ei kuitenkaan voida lukea ostovelkojen viivästyskorkoja, koska ne eivät ole aiheutuneet hyödykkeen valmistamisen rahoittamisesta vaan sovitun maksuajan ylittämisestä. Myöskään velkajärjestelyihin liittyvät sopimukset ostovelloista, eivät mahdollista ostovelkojen viivästyskorkojen rinnastamista lainan korkomeneihin. Kiinteiden menojen tapaan, voidaan hankintamenoon lukea ainoastaan toteutuneita korko- ja muita rahoitusmenoja. Esimerkiksi sidotun pääoman laskennallista korkoa, joka voi esiintyä kustannuslaskennassa kustannuksena, ei saa sisällyttää hankintamenoon.¹⁵

¹³ Kirjanpitolautakunnan tulkinta on johdettu Euroopan yhteisöjen 4. yhtiöoikeudellisen direktiivin 35 artiklan 4 kohdasta, johon kirjanpilolain 4:5 §:n 3 momentti perustuu. Direktiivi sallii korkomenojen lukemisen sekä ainoastaan muuttuvat menot että niiden lisäksi kiinteiden menojen osuuden käsittävään hankintamenoon. Toisin Järvinen – Prepula – Riistama – Tuokko 2000 s. 397. Alaviitteessä 47. kritisoi käytännön tulkintaa, jossa on katsottu, että hankintamenoon saadaan lukea korkomenoja, vaikka kiinteitä menoja ei luettaisikaan siihen, muun muassa sen perusteella, että sana ”ohella” tarkoittaa ensisijaisesti samaa kuin ”yhdessä” ja ”samanaikaisesti”. Perusteluissa viitataan Suomen kielen sanakirjan, 3. painos, Helsinki 1995, hakusana ”ohella”. Kritiikki on kirjoitettu ennen kirjanpitolautakunnan 4.9.2000. antamaa yleisohjetta, mutta oikeudentilan ollessa sama.

¹⁴ Kila:n yleisohje 4.9.2000 s. 8

¹⁵ Ibid.

Kansainvälisissä tilinpäätösstandardeissa vieraan pääoman menojen käsittelystä säädetään IAS 23 -standardissa. Sen mukaan hyödykkeen hankintamenoon luettavien korko- ja muiden rahoitusmenojen määrittämisessä noudatetaan seuraavia periaatteita: Korko- ja rahoitusmenoja ryhdytään lukemaan hankintameno, kun

- hyödykkeen hankintamenoon sisällytettäviä hankinnan ja valmistuksen menoja on alkanut syntyä,
- hyödykkeen valmistamiseen kohdistettavissa olevan velkarahoituksen korko- ja muita menoja on alkanut syntyä,
- hyödykkeen valmistamiseksi tarpeelliset toimenpiteet ovat käynnissä.

Korko- ja muiden rahoitusmenojen lukeminen hankintamenoon lopetetaan, kun kaikki olennaiset toimenpiteet, jotka ovat tarpeen hyödykkeen valmistamiseksi, on tehty.¹⁶

IAS 23 -standardin mukaan voidaan aktivoida vain *ehdot täyttävän hyödykkeen* hankkimisesta, rakentamisesta tai valmistamisesta johtuvia korko- ja rahoitusmenoja. IAS 23 -standardin määritelmän mukaan *ehdot täyttävä hyödyke* on sellainen hyödyke, jonka saaminen valmiiksi, sen aiottua käyttötarkoitusta tai myyntiä varten, vaatii välttämättä huomattavan pitkän ajan.¹⁷ Näin ollen aineettomien hyödykkeiden osalta, voidaan standardin soveltamisalaan kuuluviksi hyödykkeiksi katsoa vain itse valmistetut hyödykkeet. Sillä sellaiset hyödykkeet, jotka ovat jo hankittaessa valmiita niille tarkoitettuun käyttöön, eivät täytä *ehdot täyttävän hyödykkeen* vaatimuksia.

IAS 23 -standardissa luetellaan seuraavanlaisia eriä, joiden voidaan katsoa sisältyvän standardin tarkoittamiin vieraan pääoman menoihin:

- shekkiluottojen sekä lyhyt- että pitkäaikaisten lainojen korot;
- lainoihin liittyvät yli- ja alikurssien jaksotukset;
- lainajärjestelyjen yhteydessä syntyneiden muiden menojen jaksotukset;
- IAS 17:n mukaisesti kirjattuihin rahoitusleasing sopimukseen liittyvät rahoitusmenot; sekä

¹⁶ IASB 2003 s. 23-9

¹⁷ IASB 2003 s. 23-4

- ulkomaanrahan määräisistä lainoista aiheutuvat kurssierot siltä osin, kun niiden katsotaan olevan korkomenojen oikaisuja.

EVL 14 §:n sanamuodon mukaan korkomenojen lukeminen osaksi hyödykkeen hankintamenoa, on sidottu kirjanpitolain 4:5 §:n mukaiseen kirjanpidon ratkaisuun. Jos yritys soveltaa kirjanpidossaan kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja ja korkomenoja aktivoidaan IAS 23 -standardin nojalla, on verotuksessa katsottava, että myös tällaiset korkomenot on luettu hankintamenon osaksi kirjanpitolain 4:5 §:n tapaan. Näin siksi, että sekä kirjanpitolain 4:5 §:n 3 momentti että IAS 23 -standardi on laadittu Euroopan yhteisöjen 4. yhtiöoikeudellisen direktiivin 35 artiklan 4 kohdan perusteella ja ne ovat sisällöltään pitkälti yhtenevät. Lisäksi kirjanpitolautakunnan antama yleisohje kiinteiden menojen lukemisesta hyödykkeen hankintamenoon 4.9.2000, on korkomenojen käsittelyn osalta laadittu silmäläpäitäen IAS 23 -standardia.

4.2. Hankintamenon määrittäminen

Yritys on voinut saada aineettoman hyödykkeen haltuunsa: ostamalla, valmistamalla itse, vaihdossa, yritysten yhteenliittymässä taikka vastikkeettomana saantona. Hankintamenon määrittäminen on sidottu siihen kuinka yritys on saanut hyödykkeen hallintaansa.

Verotuksessa aineettoman hyödykkeen hankintamenosta säädetään EVL 14 ja 15 §:ssä. EVL 14 §:ssä käsitellään ostetun, itse valmistetun taikka vaihdossa saadun hyödykkeen hankintamenon määräytymistä. EVL 15 § koskee perintönä, lahjana tai muulla niihin verrattavalla saannolla vastikkeetta saadun hyödykkeen hankintamenoa. Kansallisessa kirjanpitolainsäädännössä hankintamenosta säädetään 4:5 §:ssä. Kirjanpitolaki ei erottele hankintamenon määrittämisessä eri tavoin hankittujen hyödykkeiden arvostusta. Kirjanpitolakia täsmällisemmin hyödykkeiden hankintamenon määrittämistä ohjaa kirjanpitolautakunnan yleisohje kiinteiden menojen lukemisesta hankintamenoon 4.9.2000 sekä yleisohje suunnitelman mukaisista poistoista 27.9.1999.

Kirjanpitolakia uudistettaessa on nojaututtu jo edellisessä kirjanpitolain uudistuksessa omaksuttuun periaatteeseen, jonka mukaan hyvän kirjanpitolaitoksen tulkinnessa yksittäisiin kysymyksiin voidaan saada johtoa kansainvälisistä tilinpäätössuosituksista siltä osin, kun

kysymystä ei ole nimenomaisesti ratkaistu Suomen lainsäädännössä tai sen perusteella annetussa määräyksessä taikka Euroopan yhteisöjen tilinpäätösdirektiiveissä (78/660/ETY ja 83/349/ETY). Tällöin tulee lähinnä kysymykseen kansainvälisillä pääomamarkkinoilla yleisesti käytetty tilinpäätössäännöstö (International Accounting Standards).¹⁸ Hankintamenon määrittämisessä eri tavoin hankittujen hyödykkeiden osalta, joudutaan turvautumaan kansainvälisen tilinpäätösstandardien tulkintoihin, koska kirjanpitolaista ei ole löydettävissä ohjeita sille, kuinka näissä tilanteissa tulisi hankintameno määrittellä. Kansainvälisten tilinpäätösstandardien IAS 38 -standardi erottelee hankintamenon määrittämisessä tilanteet: erilliseen hankintaan, hankinnaksi osana yritysten yhteenliittymää, hankinnaksi julkisella avustuksella, hyödykkeiden vaihdoiksi sekä sisäisesti aikaansaaduiksi hyödykkeiksi.

4.2.1. Ulkopuoliselta hankitun aineettoman hyödykkeen hankintameno

Jos aineeton hyödyke on hankittu erillisenä, sen hankintameno on yleensä määritettävissä luotettavasti. Tämä pätee erityisesti silloin, kun kauppahinnan vastikkeena on käteisiä varoja tai muita monetaarisia varoja.¹⁹ Valmiina ostetun aineettoman hyödykkeen, jota käytetään liiketoiminnassa sellaisenaan, hankintamenon perusosan muodostaa hyödykkeen ostohinta oikaisuerillä oikaistuna.²⁰ Varsinaisen ostohinnan lisäksi hankintamenoon sisällytetään esimerkiksi rahti- ja maahantuontimenot.²¹ Kun hyödykkeen hankinnan on katsottava päättyvän vasta hyödykkeen ollessa käyttö-, luovutus- tai kulutusvalmiina yrityksessä, myös koneen ja muun hyödykkeen asennuksesta ja koekäytöstä yms. johtuneet menot on luettava sen hankintameno.²²

Aineeton hyödyke voidaan hankkia osaksi tai kokonaan siten, että vaihdossa luovutetaan toisenlainen aineeton hyödyke tai muu omaisuuserä. Tällaisen omaisuuserän hankintamenoksi merkitään saadun hyödykkeen käypä arvo, joka on yhtä suuri kuin luovutetun omaisuuden käypä arvo, oikaistuna mahdollisesti siirrettyjen rahavarojen määrällä.²³

¹⁸ Kila:n yleisohje 4.9.2000 s. 2

¹⁹ IASB 2003 s. 38-17

²⁰ Andersson – Ikkala 2005 s. 274

²¹ Kila:n yleisohje 27.9.1999 s. 9

²² Andersson – Ikkala 2005 s. 275

²³ IASB 2003 s. 38-20. Myös verotuksessa suhtaudutaan vaihdossa saatujen hyödykkeiden hankintamenon määrittämiseen samoin. ks. Andersson – Ikkala 2005 s. 277

Arvonlisäveron sisällyttäminen hankintamenoon riippuu siitä, onko ostoihin sisältyvä arvonlisävero vähennyskelpoinen vai ei. Vähennyskelpoisten ostojen arvonlisävero on luonteeltaan menonsiirtoerä, joka ei kuulu hankintameno. Niissä harvinaisissa tapauksissa, joissa aktivointipakon alaiseen käyttöomaisuuteen ei liity vähennysoikeutta arvonlisäverotuksessa, ostohintaan sisältyvä arvonlisävero kuuluu hankintameno.²⁴

Mahdollisesti saatujen alennusten osalta elinkeinoverolaki ja IAS 38 -standardi poikkeavat toisistaan sikäli, että IAS 38 -standardin mukaan paljous- ja muut alennukset alentavat hankintamenoa. Verotuksessa sen sijaan hankintamenoa alentavina alennuksina pidetään vain sellaisia alennuksia, joiden voidaan katsoa kohdistuvan käsiteltävään hyödykkeeseen. Saatut alennukset ja muut menojen oikaisuerät, jotka on lopullisesti ja sitovasti myönnetty jo hyödykettä hankittaessa, otetaan tuloverotuksessa heti huomioon, ja menona pidetään jo alun perin niillä vähennettyä menoa. Ne alennukset ja muut oikaisuerät, joiden saamiseen syntyy oikeus vasta tietyn ehdon täytyessä, esimerkiksi maksun tapahtuessa määräajassa tai tietyn ajanjakson ostojen ylittäessä sovitun markkamäärän, otetaan tuloverotuksessa huomioon sinä verovuotena, jona oikeus niiden saamiseen on lopullisesti syntynyt.²⁵ Näin ollen, ne tulee tulouttaa sinä verovuotena, jonka aikana ne on saatu rahana, saamisena tai muuna rahanarvoisena etuutena EVL 19 §:n mukaisesti.

Mahdollisuus kiinteiden menojen lukemiseen hankintameno, tulee käytännössä kysymykseen vain itse valmistetun käyttöomaisuuden kohdalla.²⁶ Tämä johtuu siitä, että kiinteiden menojen aktivoimisen edellytyksenä on niiden olennaisuusvaatimus, joka käytännössä hyvin harvoin täyttyy valmiin hyödykkeen hankinnassa. Kun kiinteitä menoja ei voida ostettuun hyödykkeeseen kohdistaa, niin myöskään korkomenoja ei voida lukea osaksi ostetun hyödykkeen hankintamenoa. Näin siksi, että korkomenojen aktivointimahdollisuus on kirjanpitolain 4:5 §:n 3 momentissa mahdollistettu vain silloin, kun kiinteiden menojen määrä on olennainen hyödykkeen hankintamenosta, verrattuna vain muuttuvilla menoilla laskettuun hankintameno. Valmiina ostetun hyödykkeen hankintameno ei ole mahdollista myöskään IAS 23 -standardin nojalla lukea korkomenoja. IAS 23 -standardin mukaisista menettelyä, jossa korkomenoja voidaan lukea osaksi hyödykkeen hankintameno, voi-

²⁴ Andersson – Ikkala 2005 s. 275

²⁵ Näin Andersson – Ikkala 2005 s. 347

²⁶ Kila:n yleisohje 27.9.1999 s. 10

daan soveltaa vain *ehdot täyttäviin hyödykkeisiin*. Valmiina ostetut hyödykkeet eivät täytä sen asettamia vaatimuksia.

4.2.2. Sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen hankintameno

IAS 38 -standardin mukaan sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen hankintameno käsittää kaikki menot, jotka välittömästi johtuvat omaisuuserän luomisesta, tuottamisesta ja saattamisesta valmiiksi sille aiottua käyttötarkoitusta varten tai jotka on kohdistettavissa siihen järkevällä ja johdonmukaisella perusteella. Hankintameno sisältää soveltuvien osin:

- a) menot materiaaleista ja palveluista, jotka on käytetty tai kulutettu aineettoman hyödykkeen aikaansaamiseen;
- b) sellaisten henkilöiden palkat ja muut työsuhteeseen liittyvät menot, jotka välittömästi työskentelevät hyödykkeen aikaansaamiseksi;
- c) menot, jotka välittömästi johtuvat hyödykkeen aikaansaamisesta, kuten esimerkiksi laillisen oikeuden rekisteröintipalkkiot ja poistot patenteista ja lisensseistä, joita käytetään hyödykkeen aikaansaamiseen; ja
- d) yleismenot, jotka ovat välttämättömiä hyödykkeen aikaansaamiseksi ja jotka ovat kohdistettavissa hyödykkeelle järkevällä ja johdonmukaisella perusteella (esimerkiksi osuus aineellisten käyttöomaisuushyödykkeiden poistoista, vakuutusmaksuista ja vuokrista).²⁷

Vastaavasti sisäisesti aikaansaadun aineettoman hyödykkeen hankintamenuon eivät kuulu:

- a) myynnin ja hallinnon menot ja muut yleismenot, jolleivät nämä menot johdu välittömästi hyödykkeen saattamisesta käyttövalmiiksi;
- b) selkeästi yksilöidyt tehottomuudet ja alkuvaiheen liiketoiminnan tappiot, jotka ovat syntyneet ennen kuin hyödyke on saavuttanut suunnitellun suoritustason; eivätkä
- c) menot, jotka johtuvat henkilöstön kouluttamisesta henkilöstön käyttöön.²⁸

²⁷ IASB 2003 s. 38-26

²⁸ *Ibid.*

IAS 38 -standardin mukainen jaottelu hankintamenoon kuuluviin ja kuulumattomiin eriin sisäisesti aikaansaadun hyödykkeen osalta, kuvastaa hyvin kirjanpitolaissakin omaksuttua periaatetta siitä, että itse valmistettujen hyödykkeiden hankintamenoon voidaan lukea muuttuvien menojen lisäksi myös kiinteitä menoja niiltä osin, kun ne liittyvät valmistettavan hyödykkeen aikaansaamiseen.²⁹

Kiinteiden menojen aktivoiminen lisää kirjanpidon ja verotuksen tulosta. Yleensä suurempi intressi menettelytavan sallittavuuden tutkimiselle on siten kirjanpidon puolella, jossa lasketaan jakokelpoista voittoa ja pyritään antamaan oikeat ja riittävät tiedot sekä yrityksen tuloksesta että taloudellisesta asemasta. Kirjanpidon laskentaa leimaa varovaisuuden periaate ja varovaisuuden periaatteen vastaisia ovat perusteettomat aktivoinnit. Verotuksessa sen sijaan, varovaisuutta enemmän näyttää korostuvan fiskaalinen periaate. Näin voidaan yleensä olettaa, että verotuksessa mukaudutaan kirjanpidossa valittuun suhtautumiseen hankinnan ja valmistuksen kiinteiden menojen aktivoimiseen tai kuluksi kirjaamiseen. Menettelyhän on kirjanpidossa vapaaehtoinen ja seuraa sellaisenaan EVL 14 §:n mukaisesti verotukseen.³⁰

Andersson – Ikkala käy Elinkeinoverolain kommentaarin EVL 14 §:n selostuksessa lävitse itse erillistuotannossa tuotettuihin hyödykkeisiin kohdistettavissa olevia kiinteitä kustannuksia käsitteleviä oikeustapauksia. Tapaukset ovat 1950 ja 1960 luvun taitteen KHO:n sekä KVL:n päätöksiä.³¹ Tapauksista käy ilmi, että verotuksessa on suhtauduttu muihin, kuin välittömästi aineettoman hyödykkeen aikaansaamiseksi uhrattujen menojen aktivoimiseen osaksi hankintamenoa, hyvin joustavasti. Tosin hankintamenon osaksi luettaviksi menoiksi, ei tapauksessa KHO 1958 II 292 hyväksytty liikkeen vakinaisen toimihenkilön palkkaa, vaikka hän muun toimensa ohella johti rakennustyötä. Sekä tapauksessa KHO 1964 II 582 katsottiin, ettei sellaisten rakennuskoneiden poistoja, joita käytettiin muussakin ansiotoiminnassa, voitu lukea osaksi valmistettavan hyödykkeen hankintamenoa.

Tapauksesta KHO 1958 II 292 ilmenevää vaatimusta siitä, että tuotantojohdon ja tuotannon tukitoimintojen palkka- ja henkilösivumenot on voitava osoittaa aiheutuvan valmistettavan

²⁹ Kiinteiden menojen lukemisesta hankintamenoon on käsitelty tarkemmin luvussa 4.1.2.

³⁰ Näin Leppiniemi 1993 s. 496

³¹ ks. Andersson – Ikkala 2005 s.278 alaviite 14

hyödykkeen valmistusprosessista, jotta niitä voitaisiin aktivoida osaksi hankintamenoa, voidaan pitää verotuksessa edelleen pitävänä. Toisin on tapauksen KHO 1964 II 582 laita. Andersson – Ikkalan viittaus tapaukseen Elinkeinoverolain kommentaarissa viittaisi siihen, että heidän tulkintansa mukaan verotuksessa itse valmistetun hyödykkeen hankintamenoa ei saisi lukea osakaan sellaisista poistoista, jotka on tehty sellaisista käyttöomaisuushyödykkeistä joita on käytetty muussakin ansiotoiminnassa. Tulkintani mukaan tapauksesta KHO 1964 II 582 luettavissa oleva oikeusohje on vanhentunut³² ja menettänyt siten ennakkopäätösarvon. Näin siksi, että 1960-luvulla ei kirjanpidossa, sen enempää kuin verotuksessakaan ollut mahdollista aktivoida kiinteitä menoja osaksi käyttöomaisuushyödykkeen hankintamenoa. Vasta vuonna 1992 muutettiin silloista kirjanpitolain 13 §:ää³³ siten, että hyödykkeen hankintamenoa on mahdollista lukea myös hankintaan ja valmistukseen liittyviä kiinteitä menoja silloin, kun niiden määrä on hankintamenoa nähden olennainen. Tämä kiinteiden menojen aktivointi hankintamenoa osaksi, on verovuodesta 1993 lähtien ollut mahdollista myös verotuksessa.³⁴

Kirjanpitolautakunta on 4.9.2000 antamassaan yleisohjeessa kiinteiden menojen lukemisesta hyödykkeen hankintamenoa, maininnut, että hankintamenoa luettaviin kiinteisiin menoihin kuuluvat myös poistosuunnitelman mukaiset osuudet hyödykkeiden hankintaan ja valmistukseen liittyvistä käyttöomaisuuden hankintamenoista ja muista pitkävaikutteisista menoista.³⁵ EVL 14 §:n mukaisesti käyttöomaisuuden hankintamenoa luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta johtuneiden muuttuvien menojen lisäksi kirjanpitolain 4 luvun 5 §:n nojalla, hyödykkeen hankintamenoa kirjanpidossa luetut kiinteät menot ja korkomenot. Näin ollen, mikäli verovelvollinen aktivoi kirjanpitolain 4 luvun 5 §:n 2 momentin nojalla kirjanpitoonsa itse valmistetun hyödykkeen hankintamenoa osana sen valmistukseen osallistuneiden käyttöomaisuushyödykkeiden poistoista, sen osan jonka voidaan katsoa vastaavan itse valmistetun hyödykkeen valmistukseen käytettyä osuutta, niin tulee myös verotuksessa hyväksyä tällaiset käyttöomaisuushyödykkeen poistot osaksi valmistetun hyödykkeen hankintamenoa. Merkitystä ei ole sillä, onko kyseisiä käyttöomaisuushyödykkeitä käytetty myös muussa ansiotoiminnassa.

³² ”vanhentuminen” tapahtuu silloin, kun vanha prejudikaatti on uuden lain vastainen tai sitä koskevaa säännöstä ei enää ole. Näin Myrsky 2002 s. 34

³³ Silloinen kirjanpitolain 13 § vastaa 1 ja 2 momentin osalta nykyistä kirjanpitolain 4:5 §:ää.

³⁴ Ikkala – Andersson – Nuorvala 1993 s. 236

³⁵ Ks. Kila 4.9.2000 s. 3

4.2.3. Aineettoman hyödykkeen hankintameno liiketoimintojen yhdistämisessä

IFRS 3 liiketoimintojen yhdistäminen –standardi, koskee pääasiassa konsernitilinpäätöksen laatimista yritysten yhteenliittymien käsittelyssä. Standardilla on merkitystä myös erillistilinpäätöksien laadintaan tilanteissa, joissa yritys ostaa toisen yrityksen nettovarallisuuden, mukaan lukien mahdollisen liikearvon. Hankkija osapuoli soveltaa tällaisissa tapauksissa IFRS 3 -standardia erillistilinpäätöksessään. Sulautumisen käsittelyssä sovelletaan niin ikään IFRS 3-standardia, määriteltäessä hyödykkeiden hankintamenoa vastaanottavan yhtiön taseessa.

IFRS 3 -standardin mukaan liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun aineettoman hyödykkeen hankintameno, on kyseisen aineettoman hyödykkeen hankinta-ajankohdan käypä arvo. Aineettoman hyödykkeen käypä arvo kuvastaa markkinoiden odotuksia siitä, miten todennäköistä on, että hyödykkeen ilmentämä vastainen taloudellinen hyöty, koituu yrityksen hyväksi. Todennäköisyyden vaikutus kuvastuu aineettoman hyödykkeen käyvässä arvossa. Tämän vuoksi liiketoimintojen yhdistämisessä hankittujen aineettomien hyödykkeiden, katsotaan aina täyttävän todennäköisyyteen perustuvan kirjaamiskriteerin.³⁶

Yrityskaupan hankkijaosapuoli kirjaa IAS 38:n ja IFRS 3 -standardin mukaisesti hankinnan kohteen, aineettoman hyödykkeen hankinta-ajankohtana, erillään liikearvosta, jos hyödykkeen käypä arvo on määritettävissä luotettavasti. Näin tehdään riippumatta siitä, onko hankinnan kohde merkinnyt omaisuuserän taseeseensa ennen liiketoimintojen yhdistämistä.³⁷ Tämä johtaa käytännössä siihen, että aineettomiin hyödykkeisiin liittyy eriä, joita ei ole lainkaan hankinnan kohteen taseessa. Eli, jos esimerkiksi Microsoft ostaisi Nokian, joutuisi se yksilöimään taseeseensa Nokian brändin arvon.³⁸ Tilanne on sama keskeneräisten tutkimus- ja kehittämisprojektien³⁹ osalta, eli ne kirjataan hankkijaosapuolen varoiksi taseeseen erillään liikearvosta, jos projekti vastaa aineettoman hyödykkeen määritelmää ja

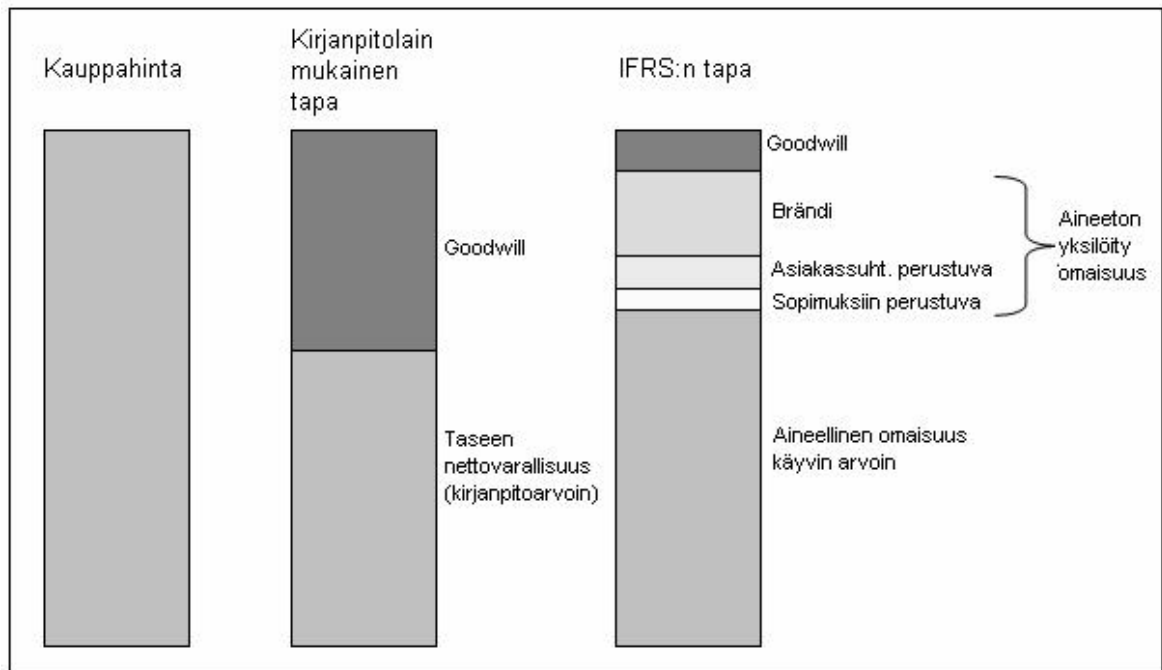
³⁶ Rätty – Virkkunen 2004 s. 167

³⁷ Rätty – Virkkunen 2004 s. 168

³⁸ Kallunki – Niemelä 2004 s. 194

³⁹ ”Tuotekehitysmenojen osalta tämä johtaa samaan kirjanpidolliseen käsittelyyn, kuin jos kehitystyö olisi tehty sisäisesti hankkivassa yrityksessä. Tutkimusmenojen käsittely yrityskauppatilanteessa sen sijaan poikkeaa siitä, miten vastaavia kuluja olisi käsitelty, jos samat kustannukset olisivat syntyneet hankkivan yhtiön sisällä. Hankinnan jälkeen tutkimusprojekteihin sovelletaan IAS 38:n säännöksiä, joiden mukaan tutkimusmenot kirjataan kuluksi sitä mukaa, kun ne syntyvät ja vastaavasti tietyn vaiheen sekä kriteerit saavuttaneet kehitysmenot aktivoidaan.” Näin Aromäki et. al 2004 s. 218

sen käypä arvo on määritettävissä luotettavasti.⁴⁰ Yksilöintivaatimus johtaa siihen, että yleinen ja epämääräinen goodwill minimoituu. Asia on havainnollistettu kuvassa 3.



Kuva 3, Kirjanpitolain ja IFRS -standardien erot omaisuuserien arvostamisessa⁴¹

Ainoa tilanne, jossa liiketoimintojen yhdistämisessä hankitun aineettoman hyödykkeen käypää arvoa ei ehkä ole mahdollista määrittää luotettavasti, syntyy, kun aineeton hyödyke pohjautuu laillisiin tai muihin sopimukseen perustuviin oikeuksiin ja joko

- ei ole erotettavissa tai
- on erotettavissa, mutta samojen tai samankaltaisten hyödykkeiden kaupoista ei ole toteumatietoja eikä näyttöä ja käyvän arvon määrittäminen muulla tavoin riippuisi muuttujista, jotka eivät ole mitattavissa.⁴²

Jos aineettomalle hyödykkeelle ei ole olemassa toimivia markkinoita, sen käypä arvo on se rahamäärä, jonka yritys olisi parhaan käytettävissä olevan tiedon perusteella maksanut hyödykkeestä hankinta-ajankohtana asiaa tuntevien, liiketoimeen halukkaiden, toisistaan

⁴⁰ Rätty – Virkkunen 2004 s. 167

⁴¹ Kallunki – Niemelä 2004 s. 195

⁴² Rätty – Virkkunen 2004 s. 169

riippumattomien osapuolten välisessä kaupassa. Tätä määrittäessään yritys ottaa huomioon viimeaikaiset vastaavanlaisia hyödykkeitä koskevat liiketoimet.⁴³

Kirjanpitolaki ei sisällä nimenomaista sulautumista koskevaa säännöstä, vaan sulautumisen kirjanpito-kohtelu perustuu suurelta osin kirjanpitoikäntöön ja sitä ohjaaviin KILA:n lausuntoihin. Lausunnossa KILA 1994/1253 kirjanpitolautakunta toteaa seuraavasti:

Sulautuvan yhtiön taseen erien yhdisteleminen vastaanottavan yhtiön vastaaviin taseen eriin fuusion seurauksena vastaa konsernitilinpäätöksessä suoritettavaa kirjanpitojen yhdistämistä. Tämän vuoksi kirjanpidon fuusiokirjausten laskentaperiaatteiden tulee noudattaa pääosin samoja periaatteita kuin konsernitilinpäätöksen laadinnassa.

Lausunnossa esitetty voidaan tulkita yleisempänä vaatimuksena siitä, että sulautumisessa muodostuvan yhtiön kirjanpidon tulisi muodostua sellaiseksi, ettei se anna yhtiöstä olennaisesti toisenlaista kuvaa kuin se konsernitilinpäätös, joka laadittaisiin yhtiöiden yhdistyessä osakevaihdolla sulautumisen sijaan. Sulautumisen ja osakevaihdon tulisi siis olla keskeisiltä kirjanpidollisilta vaikutuksiltaan neutraaleja vaihtoehtoja yritysten hankinnassa tai yhteenliittämisessä.⁴⁴

IFRS 3 -standardi sallii ainoastaan hankintamenomenetelmän käyttämisen, yrityksiä yhteenliittymien käsittelyssä. Kirjanpitolaisissa on sen sijaan edelleen sallittua käyttää hankintamenomenetelmän sijasta yhdistämismenetelmää silloin, kun kirjanpitolain 6:9 §:n edellytykset täyttyvät.⁴⁵ Yhdistelmämenetelmän käyttö johtaa tytäryhtiön kaikkien tase-erien yhdistämiseen emoyhtiön tase-eriin sellaisinaan, omaa pääomaa lukuun ottamatta. Yhdistelmämenetelmää käytettäessä ei synny taseeseen kirjattavaa tytäryhtiön osakkeiden hankintamenon ja tytäryhtiön oman pääoman erotusta (konserniaktiivaa tai -passiivaa). Han-

⁴³ *Ibid.*

⁴⁴ Näin Rasinaho 2003 s. 804

⁴⁵ Kirjanpitolain 6:9 §:ssä säädetyt edellytykset ovat:

- 1) konserniyrityksillä on vähintään yhdeksän kymmenesosaa tytäryrityksen kaikista osakkeista tai osuuksista, tytäryrityksen omistuksessa olevia omia osakkeita tai osuuksia lukuun ottamatta;
- 2) tytäryrityksen osakkeet tai osuudet on hankittu siten, että emoyritys on niiden vastikkeeksi laskenut liikkeeseen uusia osakkeita tai osuuksiaan;
- 3) tytäryrityksen osakkeista tai osuuksista mahdollisesti lasketun rahavastikkeen määrä on ollut enintään kymmenesosa 2 kohdassa tarkoitettujen emoyrityksen osakkeiden tai osuuksien nimellisarvosta; sekä
- 4) tytäryritys ja emoyritys eivät kooltaan tai toiminnaltaan olennaisesti poikkea toisistaan.

kintamenomenetelmää käytettäessä sitä vastoin tällainen erotus syntyy. Kirjanpitolain 6:8 §:n 3 ja 4 momenttien mukaan tällainen konserniaktiiva tai -passiiva kohdennetaan niihin tytäryrityksen omaisuus- ja velkaeriin, joista konserniaktiivan tai -passiivan katsotaan johtuvan. Pykälän 5 momentin mukaan se osa konserniaktiivasta, jota ei voida kohdistaa, muodostaa konserniliikearvon.⁴⁶ Sen paremmin tästä liikearvosta, kuin vastaanotetuille tuotannontekijöillekään kohdistetusta lisähankintamenosta tehdyt poistot tai muut kulukirjaukset eivät ole verotuksessa vähennyskelpoisia.⁴⁷ Tämä merkitsee sitä, että emoyhtiön liiketoiminnassaan suorittama meno, jää lopullisesti verotuksessa vähentämättä ja että yrityksen totaaliikauden verotettava tulo siten ylittää sen tulojen ja menojen erotuksen eli liiketoiminnan tuloksen.⁴⁸

Verotuksessa katsotaan siis jatkuvuusperiaatteen mukaisesti, että sulautuneen yhteisön tai yhtymän verotuksessa vähentämättä olevat vähennyskelpoiset menot, vähennetään vastaanottaneen yhteisön tai yhtymän tulosta samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty sulautuneen yhteisön tai yhtymän tuloista. Siten sulautuneen yhtiön poistamatta olevat hankinta- ja muut menot siirretään vastaanottavalle yhtiölle sellaisinaan niihin mitään lisäämättä tai niistä mitään vähentämättä.⁴⁹ Liiketoimintasiirroissa tulee myös noudattaa verotuksessa jatkuvuusperiaatetta.⁵⁰ Elinkeinoverolain säännöksistä johtuu, että IFRS 3 -standardia noudattaen toteutettua sulautumista ja liiketoimintasiirtoa ei hyväksytä verotuksessa.⁵¹

⁴⁶ Rasinaho 2003 s. 805

⁴⁷ Leppiniemi 2005b s. 482

⁴⁸ Andersson – Ikkala 2005 s.554

⁴⁹ Andersson – Ikkala 2005 s. 556

⁵⁰ EVL 52 d § Liiketoimintasiirrolla tarkoitetaan järjestelyä, jossa osakeyhtiö (siirtävä yhtiö) luovuttaa joko kaikki taikka yhteen tai useampaan liiketoimintansa osaan kohdistuvat varat, siirtyviin varoihin kohdistuvat velat ja siirtyvään toimintaan kohdistuvat varaukset siirtyvää toimintaa jatkavalle osakeyhtiölle (vastaanottava yhtiö) saaden vastikkeeksi vastaanottavan yhtiön liikkeeseen laskemia uusia osakkeita.

Siirtävän yhtiön verotuksessa luetaan luovutetun omaisuuden veronalaiseksi luovutushinnaksi omaisuuden verotuksessa poistamatta oleva hankintamenon osa edellyttäen, että siirto on tapahtunut kirjanpidossa poistamatta olevista arvoista.

Vastaanottavan yhtiön verotuksessa luetaan siirtyneen omaisuuden vähennyskelpoiseksi hankintamenoksi vastaava määrä kuin on 2 momentin mukaisesti luettu siirtävän yhtiön veronalaiseksi luovutushinnaksi. Liiketoimintasiirron yhteydessä siirtyneet muut vähennyskelpoiset menot kuin hankintamenot vähennetään vastaanottavan yhtiön verotuksessa samalla tavalla kuin ne olisi vähennetty siirtävän yhtiön verotuksessa. Siirtyneisiin varoihin kohdistuvat 5 a §:ssä tarkoitettut oikaisuerät ja siirtyneeseen toimintaan kohdistuvat varaukset luetaan vastaanottavan yhtiön verotuksessa veronalaiseksi tuloksi samalla tavalla kuin ne olisi luettu tuloksi siirtävän yhtiön verotuksessa.

Vastikkeeksi saatujen osakkeiden verotuksessa vähennyskelpoiseksi hankintamenoksi luetaan siirrettyjen varojen verotuksessa vähentämättä oleva määrä vähennettynä siirtyneiden velkojen ja varausten määrällä.

⁵¹ Kauppa- ja teollisuusministeriön työryhmä- ja toimikuntaraportteja 9/2003 s. 51. Toisin Rasinaho 2003 s. 817-818. Rasinaho arvostelee voimakkaasti työryhmän käsitystä kansainvälisten tilinpäätösstandardien vaikutuksista sulautumisen verotuskohteluun. Perusteluina hän esittää mm. sen, että ”jatkuvuusperiaatteen” osalta on keskeistä huomata, ettei EVL 52 a tai 52 b §:ssä eikä niiden esitöissä viitata sanallakaan sulautumisen kirjanpidolliseen käsittelyyn. Tältä osin pykälät eroavat olennaisesti liiketoimintasiirtoa koskevasta 52 d

Käytännössä tämä ei tuota ongelmia verotuksen toimittamiselle, sillä verotuksessa purkautuvan yhtiön varallisuus arvostetaan pitkälti samoin perustein käypiin arvoihin, kuin mitä IFRS 3 -standardissa. Verovelvollisen kannalta tämä ei kuitenkaan aina johda haluttuun lopputulokseen, sillä IFRS -standardien mukaan toimittaessa ei näin ollen voida saavuttaa verotuksessa sulautumiselle ja liiketoimintasiirroille ominaisia veroetuja, jotka syntyvät siitä, ettei niissä katsota yrityksen purkautuneen eikä silloin myöskään kirjanpitoarvojen ja käypien arvojen väliset erot tuloudu sulautuvan yhtiön verotuksessa.

Näissä oloissa verosuunnittelun tarve korostuu, ja se ilmenee kahdessa tilanteessa. Toisaalta on syytä harkita liiketoiminnan ostoa tulevan tytäryhtiön osakekannan oston sijasta, sillä tällöin koko hankintameno tulee verotuksessa vähennyskelpoiseksi. Toisaalta joudutaan harkitsemaan vaihtoehtona fuusiolle tytäryhtiön purkua. Jos tytäryhtiö purettiin, muodostui goodwillista johtuva osakkeiden ylihintaa ennen 2004 verouudistusta verotuksessa vähennyskelpoiseksi, mutta oikeuskäytännön mukaan se ei vastaavasti tuloutunut purettavassa yhtiössä. EVL 51 d §:n 2 momentti, joka kieltää goodwill -poistojen tekemisen, on kuitenkin poistanut purkumenettelyn edullisuuden.⁵²

Vaikka enää ei voida yhtiön purkamisella saavuttaa edellä mainittuja veroetuja, niin aineettomien hyödykkeiden hankintameno määrittämisen kannalta on kuitenkin suuri merkitys sillä, onko ne saatu sulautumisessa vai purkumenettelyn kautta. Sulautumisessa saatujen aineettomien hyödykkeiden hankintamenoksi muodostuu, jatkuvuusperiaatteen mukaisesti, sen poistamaton hankintameno saantohetkellä, kun taas purkautumisessa jako-osana saadun aineettoman hyödykkeen hankintamenoksi katsotaan sen käypä arvo. Tämän lisäksi jako-osana voidaan saada myös sellaisia aineettomia hyödykkeitä, joilla ei ole hankintamenoa purkautuvan yhtiön taseessa. Näin siksi, että kaikki jako-osana osakkeenomistajille siirtyvä omaisuus otetaan huomioon käyvän arvon suuruisena. Sillä seikalla, onko omaisuudella yhtiön taseessa poistamatta olevaa hankintamenoa vai ei, ei ole merkitystä.⁵³ Nä-

§:stä jossa nimenomaan edellytetään, että varojen ja vastuiden siirto tapahtuu kirjanpidossa poistamatta olevista arvoista. Kirjanpidollisen jatkuvuuden edellytys liiketoimintasiirroissa on vahvistettu KHO:n ratkaisuilla 1997/2157 ja 1997/2160 (KHO 1997:88), joihin mm. IAS -sääntelyryhmä vetoaa. Mitään vastaavia julkaistuja oikeustapauksia, joissa sulautumisen EVL 52 b §:n mukaisen verokohtelun edellytykseksi olisi asetettu kirjanpidollisen jatkuvuuden vaatimus, ei ole.

⁵² Näin Andersson – Ikkala 2005 s. 554

⁵³ Näin Penttilä 1991 s. 444. vrt. Andersson – Ikkala 2005 s. 539 kirjoittaa: ”EVL 51 d §:n 1 momentin säännös koskee tietenkin kaikkea purkautuvan yhteisön taseessa olevaa konkreettista omaisuutta. Purkautuvalla yhteisöllä voi kuitenkin olla myös näkymätöntä omaisuutta eli yhteisössä kehitettyjä aineettomia oikeuksia ja

kemystä tukee seuraavat KHO:n päätökset. Tapauksessa KHO 1997/3057 (ei julk. = KVL 1997/11, julk.) osakeyhtiötä purettaessa sellaisten erikseen luovutettavissa olevien kustannusoikeuksien, joiden arvoa ei oltu merkitty taseeseen omaisuudeksi, todennäköistä luovutushintaa vastaava määrä oli yhtiön tuloa purkuvuonna. Goodwilliin perustuva liikearvo ei ollut yhtiön tuloa. Tapauksessa KVL 1998/74 (ei julk.) patentin ja tavaramerkkien todennäköistä luovutushintaa vastaava määrä oli yhtiön tuloa purkuvuonna. Goodwilliin perustuva liikearvo ei ollut yhtiön tuloa.⁵⁴

4.2.4. Vastikkeetta saadun aineettoman hyödykkeen hankintameno

Aineeton hyödyke on joskus mahdollisesti hankittu vastikkeetta tai nimellistä vastiketta vastaan julkisella avustuksella. Näin voi tapahtua silloin, kun julkinen valta siirtää tai myöntää yritykselle aineettomia hyödykkeitä, kuten esimerkiksi lentokentälle laskeutumis-oikeuksia, radio- tai televisioasemien toimilupia, tuotantolisenssejä tai -kiintiöitä tai oikeuksia muiden rajoitettujen voimavarojen käyttämiseen. IAS 20:n *Julkisten avustusten kirjanpidollinen käsittely ja julkisesta tuesta tilinpäätöksessä esitettävät tiedot* mukaan, yritys voi merkitä sekä aineettoman hyödykkeen että avustuksen alun perin kirjanpitoon käypään arvoon. Jos yritys päättää olla kirjaamatta hyödykettä alun perin käypään arvoon, kirjaa se hyödykkeen alun perin nimellisarvoon (IAS 20 -standardin salliman vaihtoehtoisen menettelytavan mukaisesti) lisättynä menoilla, jotka välittömästi johtuvat hyödykkeen valmiiksi saattamisesta sille aiottua käyttötarkoitusta varten.

Euroopan yhteisöjen neljännen yhtiöoikeudellisen direktiivin mukaan taseeseen merkittävät erät arvostetaan lähtökohtaisesti hankintamenoonsa, kuten hyödykkeen tuottamisesta aiheutuvien menojen määrään. Silloin kun kirjanpitovelvollinen saa käyttöomaisuutta lahjaksi, tuloutus tehdään lahjan luonteen mukaiselle tuottotilille (esimerkiksi satunnaiset tuotot) luovutushetken mukaiseen arvoon. Mahdollinen lahjavero vähennetään vuosikuluna.⁵⁵ Kirjanpitolain mukaan toimittaessa, lahjaksi saadun aineettoman hyödykkeen hankintameno pidetään myös käypää arvoa luovutushetkellä. Kirjanpitolautakunta on antanut

sen piirissä syntynyttä goodwillia. Näille ei yleensä tarvitse yhteisön purkamisen yhteydessä tulouttaa käypää arvoa, jonka markkamääräinen määrittäminen on hyvin vaikeaa.” Tosin, kun hekin kirjoittavat, että ”ei yleensä tarvitse” niin se, jos purkutilanteessa tällaiset aineettomat oikeudet siirretään käyvistä arvoista jatkajalle, on tuskin vastoin heidän tulkintaa.

⁵⁴ Verohallitus 2000 s. 14

⁵⁵ Leppiniemi – Leppiniemi 2000 s. 75-76

kaksi ratkaisua, joista käyvän arvon edellytys käy ilmi. Ratkaisussa KILA 1995/1328 kirjanpitolautakunta katsoi, että säätiön lahjana saama rantamökki, tulee kirjata säätiön taseeseen sen todennäköisen luovutushinnan määräisenä. Samoin ratkaisussa KILA 2000/1607 katsottiin, että lahjoituksena saadut osakkeet merkitään taseeseen luovutushetken mukaiseen arvoonsa. Lähtökohtana on, että osakkeiden kirjanpitokäsittelyn tulee lopputulokseltaan olla sama kuin, jos lahjana olisi saatu rahaa ja raha olisi käytetty osakkeiden hankintaan. Lahjana saatujen osakkeiden hankintamenoksi merkitään tämän vaatimuksen mukaisesti niiden arvo, todennäköinen hankintahinta, luovutushetkellä.⁵⁶

Verotuksessa vastikkeetta saadun hyödykkeen hankintamenosta säädetään EVL 15 §:ssä seuraavasti:

Perintönä, lahjana tai muulla niihin verrattavalla saannolla vastikkeetta saadun rahoitus-, vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden vähennyskelpoiseksi hankintamenoksi katsotaan hyödykkeen todennäköinen luovutushinta saannon hetkellä tai sitä alempi todennäköinen luovutushinta sinä ajankohtana, kun hyödyke otetaan elinkeinotoiminnan käyttöön. Jos verovelvollinen on saanut koko liikkeen tai ammatin vastikkeetta, vähennetään saadun rahoitus-, vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden hankintameno kuitenkin samalla tavalla kuin se olisi saantomiehen tuloista.

Vastikkeetta saadun hyödykkeen vähennyskelpoiseksi hankintamenoksi katsotaan EVL 15 §:n mukaan sen todennäköinen luovutushinta. Tällä todennäköisellä luovutushinnalla tarkoitetaan sitä hintaa, jonka verovelvollinen olisi saanut samasta hyödykkeestä, jos hän olisi luovuttanut sen markkinahintaista vastiketta vastaan saannon tai sijoituksen hetkellä. Merkitystä ei näin ollen ole saantomiehen hyödykkeestä aikanaan maksamalla hinnalla eikä saantomiehen, jos hän on käyttänyt hyödykettä elinkeinotoiminnassaan, hyödykkeen hankintamenosta tekemillä poistoilla.⁵⁷

EVL 15 §:ssä vähennyskelpoiseksi hankintamenoksi säädetty erä ei ole todellinen meno, koska sitä ei vastaa ulkopuoliselle rahana tai rahanarvoisena hyödykkeenä tapahtunut suoritus. Erä on kuitenkin säädetty vähennyskelpoiseksi, jottei muodostuisi tilannetta, jossa henkilö sijoittaessaan esimerkiksi lahjana saamansa omaisuuden elinkeinotoimintaansa,

⁵⁶ Leppiniemi 2004 s. 147

⁵⁷ Andersson – Ikkala 2005 s. 293-294

joutuisi epäsuorasti verotetuksi tuloverotuksessa sen lisäksi, että häntä on jo verotettu lahjaverotuksessa.⁵⁸ Kun arvostuksen peruste on PerVL:ssa ja EVL 15 §:ssä sama, on hankintamenoksi tuloverotuksessa yleensä katsottava sama arvo, jota on käytetty perintö- ja lahjaverotuksessa.⁵⁹

Sen lisäksi, että EVL 15 § koskee yksittäisen hyödykkeen hankintamenoa vastikkeettomassa saannossa, niin se koskee myös tilanteita, joissa koko liike tai ammatti saadaan vastikkeetta. Tilanteissa, joissa verovelvollinen on saanut koko liikkeen tai ammatin vastikkeetta, on saadun rahoitus-, vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden hankintameno vähennettävä samalla tavalla kuin se olisi vähennetty saantomiehen tuloista. Sovelletaan siis kirjanpidon jatkuvuusperiaatetta, eikä perillinen/lahjansaaja saa korottaa arvoja todennäköisen hankintameno suuruiseksi. Toisaalta luovutus ei, koko liikkeen tai ammatin siirrossa, johda luovuttajan verotuksessa piilovarausten purkamiseen EVL 51 b §:n mukaisesti.⁶⁰

⁵⁸ Ks. Andersson – Ikkala 2005 s. 292

⁵⁹ Andersson – Ikkala 2005 s. 293

⁶⁰ Andersson – Ikkala 2005 s. 294

5. AINEETTOMAN HYÖDYKKEEN HANKINTAMENON JAKSOTTAMINEN

5.1. Suunnitelman mukaiset poistot aineettomista hyödykkeistä

Suunnitelman mukaisilla poistoilla tarkoitetaan ennalta laaditun suunnitelman mukaan tehtäviä poistoja, jotka yritys tekee käyttöomaisuudestaan saavutettavasta tuloksesta riippumatta kirjanpidossaan ja tilinpäätöksessään. Poistoperusteina on hankintamenon lisäksi yleensä arvioitu taloudellinen pitoaika.¹ Suunnitelman mukaisilla poistoilla jaksotetaan aineettomien hyödykkeiden hankintamenot niille tuloksen laskentakausille, joilla niillä oletetaan olevan vaikutusta yrityksen tulonhankintaprosessissa. Kirjanpitolaki, IFRS -standardit sekä elinkeinoverolaki asettavat kuitenkin rajat aineettomien hyödykkeiden poistoajoille.

5.1.1. Suunnitelman mukaiset poistot kirjanpitolain mukaan

Aineettomien hyödykkeiden jaksottamisesta säädetään kirjanpitolain 5:5a §:ssä sekä 5:7 - 12 §:ssä. Kirjanpitolain 5:5a § säädetään aineettomien hyödykkeiden hankintamenon jaksottamisesta seuraavasti:

Aineettomaan omaisuuteen kuuluvien vastikkeellisesti hankittujen toimilupien, patenttien, lisenssien, tavaramerkkien sekä vastaavien oikeuksien ja varojen hankintameno aktivoidaan. Muun aineettoman omaisuuden hankintameno voidaan aktivoida erityistä varovaisuutta noudattaen, jollei 7 – 9 §:stä muuta johdu.

Edellä 1 momentissa tarkoitettu hankintameno on poistettava suunnitelman mukaan vaikutusajanaan enintään viiden vuoden kuluessa, jollei tätä pidempää poistoaikaa, kuitenkin enintään 20 vuotta, voida erityisestä syystä pitää hyvän kirjanpitolaitoksen mukaisena.

Kauppa- ja teollisuusministeriö voi antaa asetuksellaan tarkempia säännöksiä aineettoman omaisuuden hankintamenon aktivoinnista.

¹ Vahtera 1995 s. 8

Kirjanpitolaki säättää, että hankintameno on poistettava *suunnitelman mukaan* vaikutusajanaan. Poistot tulee tehdä suunnitelman mukaisesti tilikauden tuloksesta riippumatta. Suunnitelmapoistoja ei täten voida pienentää toteutuneen tuloksen jäädessä jonakin tilikautena ennakoitua vähäisemmäksi.² Ilman ennalta laadittua suunnitelmaa, saa kirjanpidon poistot tehdä vain kirjanpitolain 12 §:n 2 momentissa mainitut tahot³.

Kirjanpitolain 5 luvun 7–11 §:ssä säädetään niiden aineettomien hyödykkeiden poistoajoista, joiden poistamista ei säännellä kirjanpitolain jo 5:5a §:ssä. 30.12.2004 uusittu kirjanpitolain 5:7 § säättää perustamismenot kirjattavaksi niiden syntymistilikauden kulusi ja estää näin ollen perustamismenojen jaksottamisen useammille tilikausille. Myöskään tutkimusmenoja ei voida enää jaksottaa vaikutusajalleen, koska kirjanpitolain 5:8 § säättää ne kirjattavaksi niiden syntymistilikauden kuluna. Aktivoituneet kehittämismenot, liikearvo sekä muut pitkävaikutteiset menot jaksotetaan suunnitelman mukaan vaikutusajalleen samoin periaattein, kuin kirjanpitolain 5:5a §:ssä luetellut aineettomat oikeudet. Säädöksiin sanamuodoissa on eroja, mutta aktivointikelpoisten aineettomien hyödykkeiden suunnitelmanmukaisena poistoajanaan, voidaan kirjanpitolain mukaisessa kirjapidossa pääsäännön mukaan pitää viittä vuotta tai maksimissaan 20 vuotta.⁴ Poikkeuksen pääsäännöstä tekee kirjanpitolain 5:10 §:n mukaiset pääoma-alennukset sekä lainan liikkeeseenlaskumenot, jotka tulee kirjata laina-ajan kulumiseen perustuvan suunnitelman mukaan kuluksi, vähintään samassa suhteessa kuin lainaa maksetaan takaisin. Eli kirjanpitolain 5:10 §:n mukaisia menoja ei sido samat aikarajat kuin muita aineettomia hyödykkeitä.

Kirjanpitolain 5:12 §:n 1 momentissa säädetään kirjanpitovelvolliselle oikeus kirjata suunnitelman ylittäviä poistoja, jos siihen on erityistä syytä. Perusteena suunnitelman ylittävälle poistolle voi olla verolainsäädännön vaatimus, joka edellyttää verotuksessa vähennettävää si vaadittavien poistojen kirjaamista myös kirjanpidossa. Myös varauksen käyttäminen käyttöomaisuuden hankintamenon kattamiseen, merkitsee asiallisesti suunnitelman ylittä-

² Kila:n yleisohje 27.9.1999 s. 17

³ KPL 5:12 § 2 mom. Sen estämättä, mitä 5 §:n 1 momentissa, 5a §:n 2 momentissa, 8 §:n 2 momentissa sekä 9 -11 §:ssä säädetään, ammatinharjoittaja, sellainen kirjanpitovelvollinen, jonka toiminta perustu kiinteistön hallintaan, yhdistys ja muu vastaava yhteisö sekä säätiö saa poistaa pysyvien vastaavien hankintamenon niiden vaikutusajanaan ilman ennalta laadittua suunnitelmaa.

⁴ Aktivoitujen kehittämismenojen (KPL 5:8 §) ja muiden pitkävaikutteisten menojen (KPL 5:11 §) jaksottamisesta kirjanpitolaki säättää, että ne on poistettava suunnitelman mukaan enintään viiden vuoden kuluessa, jollei tätä pidempää poistoajanaa, kuitenkin enintään 20 vuotta, voida erityisestä syystä pitää hyvän kirjanpitolaitoksen mukaisena. Aktivoitu liikearvo on kirjanpitolain 5:9 §:n mukaan poistettava enintään viiden vuoden kuluessa suunnitelman mukaan tai, jos sen vaikutusaika on tätä pitempi, vaikutusajanaan, kuitenkin enintään 20 vuoden aikana.

vän poiston tekemistä. Suunnitelman mukaisen poiston osuus esitetään tuloslaskelmassa erässä ”poistoeron muutos”.⁵ Suunnitelman mukaisen poiston ja poistoeron muutoksen yhteistä kuluvaikutusta kutsutaan kokonaispoistoksi.

Poistoeroa voidaan myös purkaa. Kokonaispoisto ei saa kuitenkaan johtaa tuloutukseen. Näin ollen poistoeroa voidaan tuloksenjärjestely mielessä purkaa enintään tilikaudella vähennetyn suunnitelman mukaisen poiston määrä.⁶ Poistoeroa ei myöskään voi vähentää enempää kuin sitä on kaikkiaan aikaisempina tilikausina muodostettu poistoeron lisäyksinä.

5.1.2. Suunnitelman mukaiset poistot IFRS -standardien mukaan

IFRS -standardit edellyttävät, että aineettomien hyödykkeiden arvonmuutoksia tarkkaillaan jatkuvasti, ettei hyödykkeen taseeseen merkitty kirjanpitoarvo ylitä sen kerrytettävissä olevaa rahamäärää, joka on joko nettomyyntihinta tai sitä korkeampi käyttöarvo. Kun aineeton hyödyke aktivoidaan ensimmäistä kertaa kirjanpitoon, tulee se arvostaa hankintamenoonsa. Tämän jälkeen yhteisö voi valita, arvostaako se aineettomat hyödykkeensä kirjanpidossaan alkuperäiseen hankintamenoon vähennettynä vuotuisilla poistoilla vai ottaako se käyttöönsä IFRS -standardien hyväksymän vaihtoehdoisen uudelleenarvostukseen perustuvan kirjaustavan. IAS 38 -standardi edellyttää, että yhteisön tulee valita tilinpäätöksen laatimisperiaatteeksi joko hankintameno malli tai uudelleenarvostusmalli. Eli mikäli yhteisö valitsee uudelleenarvostuksen kirjausperiaatteeksensa, tulee kaikki aineettomien hyödykkeiden ryhmään kuuluvat hyödykkeet arvostaa samojen periaatteiden mukaisesti, paitsi silloin, kun näille hyödykkeille ei ole olemassa toimivia markkinoita.⁷

On epätavanomaista, että aineettomille hyödykkeille olisi olemassa toimivat markkinat, joskin se on mahdollista. Esimerkiksi päästöoikeudet ovat sellaisia aineettomia hyödykkeitä, joiden käypä arvo voidaan löytää IAS 38 -standardin ehdot täyttäviltä toimivilta markkinoilta⁸. Toimivia markkinoita ei kuitenkaan voi olla olemassa brandeille, sanomalehtien

⁵ Kila:n yleisohje 27.9.1999 s. 20

⁶ Leppiniemi 2000 s. 160

⁷ Ks. IASB 2004 s. 1622

⁸ IAS 38 -standardi määrittelee toimivat markkinat seuraavasti: Toimivat markkinat ovat markkinat, jolla vallitsevat kaikki seuraavat olosuhteet:

a) Markkinoilla vaihdettavat hyödykkeet ovat homogeenisia;

nimille, musiikin ja elokuvien julkaisu-oikeuksille, patenteille eikä tavaramerkeille, koska jokainen tällainen hyödyke on ainoa laatuaan. Vaikkakin aineettomia hyödykkeitä ostetaan ja myydään, sopimuksista neuvotellaan yksittäisten ostajien ja myyjien välillä ja liiketoimet ovat suhteellisen harvinaisia. Näistä syistä yhdestä omaisuuserästä maksettu hinta, ei ehkä anna riittävästi näyttöä jonkin toisen omaisuuserän käyvästä arvosta. Hinnat eivät usein myöskään ole yleisesti saatavissa.⁹

Aineettomien hyödykkeiden jaksotus ratkaistaan IFRS -tilinpäätöksessä taloudellisen käyttöajan perusteella. Aineettomien hyödykkeiden jaksotusperiaatteet riippuvat siitä ovatko ne taloudelliselta vaikutusajaltaan rajallisia vai rajoittamattomia. Taloudelliselta vaikutusajaltaan rajallisten aineettomien hyödykkeiden hankintamenot kirjataan IAS 38 -standardin mukaisesti kuluksi systemaattisesti, vuosittain hyödykkeen taloudellisen vaikutusajan kuluessa. Taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomien aineettomien hyödykkeiden hankintamenoista ei tehdä säännönmukaisia poistoja, vaan ne alistetaan vuosittain IAS 36 -standardin mukaisesti arvonalentumistestiin, jossa sen kerrytettävissä olevaa rahamäärää verrataan sen kirjanpitoarvoon.¹⁰

Aineettomien hyödykkeiden jaksottamiseen vaikuttaa siis IFRS -tilinpäätöksessä se, onko aineettoman hyödykkeen taloudellinen vaikutusaika rajallinen vai rajaton ja toiseksi se, voidaanko aineettomalle hyödykkeelle löytää käypä arvo IAS 38 -standardin ehdot täyttäviltä toimivilta markkinoilta. Jaksotusratkaisua havainnollistaa taulukko 1.

b) Kaupantekoon halukkaita ostajia ja myyjiä on yleensä aina löydettävissä; ja

c) hinnat ovat yleisesti saatavissa

Ks. kuitenkin Vainio 2005 s. 67 ”Päästöoikeuksien markkinat eivät myöskään ole toistaiseksi olleet niin tehokkaat, että päästöoikeuksien jatkuva arvostaminen käypään arvoon uudelleenarvostusmallin mukaisesti olisi aukottomasti perusteltavissa.”

⁹ IASB 2004 s. 1623

¹⁰ Aineettomien hyödykkeiden arvonalentumisia käsitellään luvussa 5.2

Taulukko 1, Aineettomien hyödykkeiden jaksotus IFRS -standardien mukaan

	Käypä arvo on löydettävissä toimivilta markkinoilta	Käypää arvoa ei voida löytää toimivilta markkinoilta
Taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomat aineettomat hyödykkeet	<input type="checkbox"/> ei poistoja <input type="checkbox"/> IAS 36:n mukainen arvonalentumistesti	<input type="checkbox"/> ei poistoja <input type="checkbox"/> IAS 36:n mukainen arvonalentumistesti
Taloudelliselta vaikutusajaltaan rajalliset aineettomat hyödykkeet	<input type="checkbox"/> poistot suunnitelman mukaan joko: <input type="checkbox"/> hankintamenomallin mukaisesti; tai <input type="checkbox"/> uudelleenarvostusmallin mukaisesti	<input type="checkbox"/> poistot suunnitelman mukaan hankintamenomallin mukaisesti

Käytettäessä hankintamenomallia aineettoman hyödykkeen poistomenetelmänä, kirjataan sen poistopohja kuluksi systemaattisella tavalla sen taloudellisen vaikutusajan kuluessa. Käytettävän poistomenetelmän on kuvastettava sitä, miten yhteisö odottaa käyttävänsä hyväkseen hyödykkeeseen liittyvää vastaista taloudellista hyötyä. Jos hyväksikäytön jakautuminen ei ole todettavissa luotettavasti, on käytettävä tasapoistomenetelmää.¹¹ Hankintamenomenetelmä on pitkälti yhtenevä kansallisen kirjanpitolakimme jaksotus-säännösten kanssa. IFRS -standardien hankintamenomenetelmä poikkeaa kirjanpitolain jaksotussäännöksistä siinä, että se velvoittaa sisällyttämään aineettomasta hyödykkeestä tehdyt poistot osaksi sellaisen hyödykkeen hankintamenoa, jonka valmistamiseen on käytetty aineettoman hyödykkeen ilmentämää vastaista taloudellista hyötyä. Kirjanpitolain mukaisessa kirjanpidossa on annettu myös mahdollisuus toimia samoin, mutta se ei säädi aktivointipakkoa kuten IAS 38 -standardi.¹²

Niissä harvoissa tilanteissa, joissa on mahdollista käyttää aineettoman hyödykkeen arvostamismenetelmänä uudelleenarvostamista, tulee aineettomasta hyödykkeestä tehdä myös suunnitelman mukaiset poistot. Uudelleenarvostusmallin mukaisesti arvostetun aineettoman hyödykkeen jaksotusta tarkastellaan siis jatkuvasti kahdella eri mittarilla. Ensinnäkin niiden käypä arvo tarkastetaan säännöllisin aikaväleihin ja samalla tarkastetaan niiden jäljellä oleva taloudellinen käyttöaika sekä vastaisen taloudellisen hyödyn jakautuminen loppuajalle.

¹¹ IASB 2004 s. 1626

¹² Ks. Kila 4.9.2000 s. 3

Uudelleenarvostamismallin mukaisesti toimittaessa, aineeton hyödyke on merkittävä taseeseen alkuperäisen kirjaamisen jälkeen uudelleenarvostukseen perustuvaan arvoon, joka on sen uudelleenarvostamispäivän käypä arvo vähennettynä *sen jälkeen* kertyneillä poistoilla ja arvonalentumistappioilla. Uudelleenarvostus on tehtävä riittävän säännöllisesti niin, että hyödykkeen kirjanpitoarvo ei tilinpäätöspäivänä poikkea olennaisesti sen käyvästä arvosta.¹³ Kun aineeton hyödyke arvostetaan uudelleen, uudelleenarvostamisajankohtaan mennessä kertyneet poistot joko:

- a) oikaistaan suhteessa hyödykkeen bruttomääräiseen kirjanpitoarvon muutokseen siten, että hyödykkeen kirjanpitoarvo uudelleenarvostamisen jälkeen on yhtä suuri kuin sen uudelleen arvostukseen perustuva arvo; tai
- b) vähennetään hyödykkeen bruttomääräistä kirjanpitoarvoa vastaan, ja nettomäärä oikaistaan hyödykkeen uudelleenarvostukseen perustuvaa arvoa vastaavaksi.¹⁴

Jos aineettoman hyödykkeen kirjanpitoarvo lisääntyy uudelleenarvostamisen seurauksena, lisäys on hyvitetty suoraan oman pääoman erään, jonka nimikkeenä on uudelleenarvostusrahasto. Lisäys on kuitenkin kirjattava tulosvaikutteisesti siltä osin, kuin se kumoaa saman hyödykkeen uudelleenarvostuksesta johtuvan vähennyksen, joka on aikaisemmin kirjattu tulosvaikutteisesti. Jos aineettoman hyödykkeen kirjanpitoarvo vähenee uudelleenarvostamisen seurauksena, on vähennys kirjattava kuluksi. Vähennys on kuitenkin veloitettava oman pääoman erästä, jonka nimikkeenä on uudelleenarvostusrahasto, siltä osin kuin vähennys ei ylitä kyseisestä hyödykkeestä johtuvaa uudelleenarvostusrahastoon sisältyvää määrää.¹⁵ Uudelleenarvostuksen jälkeen aineettoman hyödykkeen arvo voi siis myös kohota suuremmaksi kuin sen poistamaton hankintameno.

5.1.3. Aineettomien hyödykkeiden säännönmukaiset poistot verotuksessa

Aineettomien hyödykkeiden säännönmukaisista poistoista verotuksessa säädetään elinkeinoverolain 23, 24, 25, 37 ja 45 §:ssä. Poistojen hyväksyttävyyden kannalta keskeinen säännös on myös EVL 54 §:n 2 momentti. EVL 23 – 25 §:t käsittelevät pitkävaikutteisten

¹³ IASB 2004 s. 1622

¹⁴ IASB 2004 s. 1623

¹⁵ IASB 2004 s. 1624

menojen jaksottamista, EVL 37 ja 45 §:t käsittelevät aineettomien oikeuksien jaksottamista ja EVL 54 §:n 2 momentti säättää poistoille tietyn kirjanpitosidonnaisuuden.

Pitkävaikutteiset menot jaksotetaan verotuksessa EVL 24 §:n mukaan niiden todennäköiselle vaikutusajalle. EVL 24 § edellyttää, että mikäli jäljempänä ei muuta säädetä, poistot tehdään yhtä suurina vuotuisina poistoina todennäköisenä vaikutusaikanaan, tai jos menon todennäköinen vaikutusaika on 10 vuotta pitempi, 10 verovuotena. EVL 24 §:n säännöksiä sovelletaan menoihin vain, ”mikäli jäljempänä ei muuta säädetä”. Se ei koske EVL 25 §:ssä tarkoitettuja pitkävaikutteisia menoja eikä vaihto-, sijoitus- ja käyttöomaisuuden hankintamenoja.¹⁶ EVL 24 § ei koske myöskään sellaisia menoja joiden suuruus määräytyy ajan kulumisen perusteella.

Menot, joiden suuruus määräytyy ajankulumisen perusteella, ovat EVL 23 §:n mukaan sen verovuoden kuluja, jolta ne suoritetaan. Tavallisimpia menoeriä, joihin EVL 23 §:ää joudutaan soveltamaan, ovat vakuutusmaksut. Silloinkin, kun ne on maksettu vuoden pituiselta vakuutuskaudelta ja, kun vakuutuskausi poikkeaa verovuodesta, on maksut jaettava niille verovuosille, joilta ne maksetaan.¹⁷ EVL 22 §:n mukaan vähäiset menoerät saadaan kuitenkin lukea sen verovuoden kuluksi, jona niiden maksu on tapahtunut. EVL 23 §:n säännöksellä on kuitenkin merkitystä jaksotettaessa useita vuosia etukäteen maksettuja vakuutusmaksuja ja vuokria.

EVL 25 § säättää tutkimus- ja kehittämismenojen jaksottamisesta seuraavasti:

Liiketoiminnan kehittämiseen tähtävään tutkimustoiminnan menot, lukuun ottamatta pysyvään käyttöön tarkoitettua rakennuksen tai rakennelman osan hankintamenoja, ovat sen verovuoden kuluja, jonka aikana niiden suorittamisvelvollisuus on syntynyt, kuitenkin niin, että verovelvollisen vaatiessa nämä menot voidaan vähentää kahden tai useamman verovuoden aikana poistoina.

Verotuksessa annetaan verovelvolliselle mahdollisuus vähentää tutkimus- ja kehittämistoiminnan menot verovuoden kuluna, tai jaksottaa ne useamman vuoden ajalle. Säännök-

¹⁶ Andersson – Ikkala 2005 s. 376

¹⁷ Andersson – Ikkala 2005 s. 367

sessä ei ole määrätty poiston suuruutta, joten verovelvollinen voi itse päättää vuosittaisten poistojen suuruuden.

Aineettomat oikeudet jaksotetaan pääsääntöisesti EVL 37 §:n mukaan. EVL 37 säättää jaksottamisesta seuraavasti:

Patentin ja muun voimassaoloajaltaan rajoitetun erikseen luovutettavissa olevan aineettoman oikeuden, sekä sellaisen erikseen luovutettavissa olevan aineettoman oikeuden, jonka voimassaoloaikaa ei ole rajoitettu, hankintameno poistetaan yhtä suurin vuotuisin poistoin 10 vuodessa tai verovelvollisen todennäköiseksi osoittamana sitä lyhyempänä oikeuden taloudellisena käyttöaikana.

Aineettomien oikeuksien jaksotus tapahtuu siis kutakuinkin samoin periaattein, kuin EVL 24 §:n mukaisten pitkävaikutteisten menojen jaksottaminen. Keskeisin ero säännösten välillä on se, että EVL 24 §:ssä maksimipoistoajaksi on säädetty *10 verovuotta*, EVL 37 §:n mukaisen maksimipoistoajan ollessa *10 vuotta*. Tämä tarkoittaa sitä, että pitkävaikutteisten menojen vaikutusaika voi muodostua 10 vuotta pidemmäksi tai lyhyemmäksi ajaksi, riippuen tilikausien pituuksista. Seuraavassa esimerkissä on käsitelty poistoaikojen eroa:

Esimerkki 1, EVL 24 §:n ja 37 §:n välisistä jaksotuseroista

Yrityksen 12 kuukauden tilikausi on ajalta 1.6.2000 – 30.5.2001 ja seitsemän kuukauden tilikausi ajalta 1.6.2001 – 31.12.2001. Patentin (EVL 37 §) ja liikearvon (EVL 24 §) poistamaton hankintameno on 1.6.2000 kummallakin 8.000 euroa ja kummankin hyödykkeen poistoaika on 10 vuotta. 12 kuukauden tilikauden päättyessä patentista ja liikearvosta tehdään kummastakin 800 euron poisto. Kun seitsemän kuukauden tilikausi päättyy, patentista tehdään 467 euron poisto. Liikearvosta ei poistoa voida tällöin lainkaan tehdä, koska tilinpäätöksessä 30.5.2001 on jo tehty täysimääräinen poisto ja 31.12.2001 päättyvä tilikausi on samaa verovuotta 30.5.2001 päättyneen tilikauden kanssa.¹⁸

Kuten esimerkistä ja EVL 24 §:n sanamuodosta käy ilmi, niin pitkävaikutteiset menot jaksotetaan yhtä suurina vuotuisina poistoina 10 verovuotena ja EVL 37 §:n mukaiset aineettomat oikeudet jaksotetaan yhtä suurin vuotuisin poistoin 10 vuodessa.¹⁹ Toinen keskeinen ero säännösten välillä on se, että EVL 24 §:n mukaiset pitkävaikutteiset menot jaksotetaan pääsääntöön mukaan *vaikutusajalleen*. EVL 37 §:n mukaiset aineettomat oikeudet sen sijaan poistetaan lähtökohtaisesti *kymmenessä vuodessa*, jollei verovelvollinen osoita toteen

¹⁸ Engblom et. al 2001 s. 123

¹⁹ Ks. tarkemmin Nuotio 2003 s. 85

sitä lyhyempää taloudellista käyttöaika. Tämä mahdollistaa sen, että tilanteissa, joissa pitkä poisto-aika on verovelvollisen kannalta edullinen ratkaisu, aineettoman oikeuden poisto-aika saattaa ylittää verotuksessa sen taloudellisen käyttöajan.²⁰ EVL 37 § ei velvoita verovelvollista näyttämään toteen alle kymmenen vuoden taloudellista käyttöikää. EVL 37 § säättää verovelvolliselle vain mahdollisuuden kymmentä lyhyempään poisto-aikaan, ei pakkoa.

EVL 37 § säättää pääsäännöksi, että aineettomat oikeudet jaksotetaan tasapoistoin kymmeneen vuodelle. Säännös sallii aineettomille oikeuksille myös kymmentä vuotta lyhyemmän jaksotusajan, mikäli verovelvollinen osoittaa oikeuden taloudellisen vaikutusajan olevan kymmentä vuotta lyhyempi. Aineettoman oikeuden kymmentä vuotta lyhyemmän taloudellisen käyttöajan toteennäyttäminen on yksiselitteistä sellaisten aineettomien oikeuksien osalta joiden käyttöaika on lain tai sopimuksen perusteella kymmentä vuotta lyhyempi. Jos oikeuden käyttöaika ei ole selvästi rajoitettu, verovelvollisen on in casu näytettävä toteen oikeuden 10 vuotta lyhyempi taloudellinen käyttöikä²¹

Poikkeuksen EVL 37 §:n mukaiseen jaksottamiseen tekevät EVL 45 §:n mukaiset käyttö-oikeudet. EVL 45 § säättää käyttöoikeuksien jaksottamisesta seuraavasti:

Menoon, jonka verovelvollinen on elinkeinotoiminnassaan suorittanut osallistuakseen toiselle kuuluvan käyttöomaisuuden hankintaan ja käyttöön, sovelletaan tämän luvun vastaavanlaisen käyttöomaisuuden hankintamenoa koskevia säännöksiä, kuitenkin niin, että mikäli käyttöaika on rajoitettu, hankintameno poistetaan yhtä suurin vuotuisin poistoin käyttöaikana.

Näillä EVL 45 §:n säännöksillä on pykälässä tarkoitettu meno asetettu pääsääntöisesti samaan asemaan kuin käyttöomaisuuden hankintameno. Tällainenkin meno siis poistetaan hyödykkeen laadusta riippuen, joko degressiivisin tai tasapoistoin. Vain siinä tapauksessa, että verovelvollisen käyttöaika on nimenomaisesti rajoitettu degressiivisten poistojen edel-

²⁰ Vrt. Andersson – Ikkala 2005 s. 438 ” Oikeuden hankintameno poisto-aika ei siis voi muodostua, mikäli verovelvollinen vain täyttää näyttövelvollisuutensa, oikeuden todennäköistä käyttöaika pitemmäksi.”

²¹ Andersson – Ikkala 2005 s. 438

lyttämää poistoaikaa lyhyemmäksi, tulevat menon ja käyttöajan funktiona määritetyt tasapoistot kysymykseen.²²

5.2. Muutokset aineettomien hyödykkeiden tulonodotuksissa

Aineettomien hyödykkeiden hankintamenot jaksotetaan pääsääntöisesti kuluksi niiden taloudelliselle vaikutusajalleen suunnitelman mukaisin poistoin. Tilanteissa, joissa aineettoman hyödykkeen käyvän arvon voidaan katsoa olevan poistamatonta hankintamenoa pienempi, saatetaan joutua tarkastamaan poistosuunnitelmaa tai tekemään aineettomasta hyödykkeestä kertaluontoinen poisto, jolla saatetaan aineettoman hyödykkeen poistamaton hankintameno vastaamaan sen käypää arvoa. IFRS -standardit eivät salli kaikkien hyödykkeiden suunnitelman mukaista poistamista, vaan edellyttää, että tiettyjen aineettomien hyödykkeiden hankintamenot altistetaan vuosittain arvonalentumistestiin, jossa määritetään niiden käypä arvo. Näistä hyödykkeistä tehdään siis vain arvonalentumispoistoja.

5.2.1. Tulonodotusten muutosten käsittely kirjanpitolain mukaan

Kirjanpitolain 3 luvun 2 §:n mukaan tulee tilinpäätöksen antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (oikea ja riittävä kuva). Jos käyttöomaisuushyödykkeeseen liittyvät tulonodotukset muuttuvat olennaisesti, voidaan kyseessä olevan hyödykkeen poistosuunnitelmaa joutua muuttamaan. Aikaisempien tilikausien poistoa ja kertynyttä poistoeroa ei tällöin kuitenkaan oikaista. Poistosuunnitelman muutos koskee vain muutostilikauden ja sitä seuraavien tilikausien suunnitelmapoistoa.²³

Kirjanpitolain 5 luvun 13 § säättää arvonalentumisesta seuraavasti:

Jos pysyvin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kertyttävä tulo on pysyvästi vielä poistamatonta

²² Andersson – Ikkala 2005 s. 476

²³ Kila:n yleisohje 27.9.1999 s. 21

hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi.²⁴

Aineettomasta hyödykkeestä tulee siis tehdä arvonalentumispoisto, mikäli sen tulontuottamiskyky on pienentynyt pysyvästi. Arvonalentumisen perusteella tehtävien kulukirjausten perustana ei ole hyödykkeen todennäköisen luovutushinnan alentuminen, vaan hyödykkeeseen liittyvien tulonodotusten alentuminen yrityksen tulonhankintaprosessissa.²⁵ Aineettomasta hyödykkeestä KPL 5:13 §:n nojalla tehty kulukirjaus tulee KPL 5:16 §:n mukaan kirjata kulukirjauksen oikaisuksi, mikäli se osoittautuu aiheettomaksi.²⁶

On myös mahdollista, että aineettoman hyödykkeen tulonodotukset paranevat kesken sen taloudellisen käyttöajan. Jos tulonodotusten paraneminen johtuu siitä, että käyttöomaisuushyödykkeen taloudellisen pitoajan ennakoidaan olevan olennaisesti aiemmin arvioitua pidempi, poistosuunnitelmaa muutetaan siten, että vanhan suunnitelman mukainen poistamaton hankintameno jaksotetaan poistettavaksi uuden pitoajan kuluessa.²⁷ Aineettomille hyödykkeille ei ole mahdollista tehdä arvonkorotuksia.²⁸

Kirjanpidossa pyritään lähtökohtaisesti reagoimaan tulonodotusten muutoksiin muuttamalla poistosuunnitelmaa siten, että se vastaa muuttuneita olosuhteita. Jos kuitenkin tulonodotukset ovat alentuneet olennaisesti ja pysyvästi, niin aineettomasta hyödykkeestä tulee tehdä kertaluontoinen arvonalennuspoisto, jolla alennetaan aineettoman hyödykkeen kirjanpitoarvo vastaamaan sen käyttöarvoa. Alennettu kirjanpitoarvo jaksotetaan aineettoman hyödykkeen jäljellä olevalle taloudelliselle käyttöajalle.

²⁴ KPL 5:13 §:ssä on kysymys lähinnä sellaisten erien arvonalentumisesta, joista ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Säännöksen perusteella voidaan muustakin käyttöomaisuudesta tehdä arvonalennus poikkeuksellisen arvonalentumisen perusteella. Näin Leppiniemi 2005b s. 226

²⁵ Leppiniemi 2005b s. 229

²⁶ KPL 5:16 § Jos kulukirjaus, joka on tehty rahoitusomaisuudesta 2 §:n, vaihto-omaisuudesta 6 §:n 1 momentin tai taseen pysyvästä vastaavasta 13 §:n perusteella, osoittautuu viimeistään tilikauden päättymispäivänä aiheettomaksi, se on kirjattava kulukirjauksen oikaisuksi. Vrt. Rätty – Virkkunen 2004 s. 236-237

”Suomen kirjanpitolain mukaan kerran kirjattua arvonalentumisia ei palauteta, koska pysyvyyden käsite pyrkii nimenomaan takaamaan niiden lopullisuuden.”

²⁷ Kila:n yleisohje 27.9.1999 s. 21

²⁸ Ks. KPL 5:17 §:n 1 mom.

5.2.2. IFRS – standardien mukaiset arvonalentumiset

IAS 36 -standardissa käsitellään omaisuuserien arvonalentumisia. Standardin säännökset koskevat myös aineettomia hyödykkeitä. IAS 36 -standardi on erityisen tärkeä liikearvon ja sellaisten aineettomien hyödykkeiden, joiden taloudellista käyttöaikaa ei ole rajoitettu, jaksottamisen kannalta. Edellä mainituista eristä ei tehdä lainkaan suunnitelman mukaisia poistoja, vaan niiden arvonmuutoksia seurataan vuosittaisten arvonalentumistestien avulla.

Jokaisena raportointipäivänä yrityksessä tulee arvioida, onko olemassa viitteitä omaisuuserän arvonalentumisesta. Jos viitteitä on, yrityksessä tulee arvon alentumisen määrän toteamiseksi arvioida ns. kerrytettävissä oleva rahamäärä, jota verrataan tase-arvoon. Liikearvo ja taloudelliselta vaikutusajaltaan rajoittamattomat aineettomat hyödykkeet muodostavat poikkeuksen. Niiden kirjanpitoarvon mahdollista alentumista tulee testata vuosittain huolimatta siitä, onko olemassa viitteitä tai ei.²⁹ Yhteisön on otettava vähintään seuraavat seikat huomioon arvioidessaan onko mitään viitteitä siitä, että jonkin omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut³⁰:

Ulkoiset informaatiolähteet

- a) omaisuuserän markkina-arvo on pienentynyt kauden aikana merkittävästi enemmän kuin sen voisi odottaa pienentyvän ajan kulumisen tai normaalista käytöstä johtuen.
- b) kauden aikana on tapahtunut tai lähitulevaisuudessa tulee tapahtumaan merkittäviä, vaikutukseltaan yhteisölle haitallisia muutoksia siinä teknologia- tai markkina ympäristössä tai siinä taloudellisessa tai oikeudellisessa ympäristössä, jossa yhteisö toimii, taikka markkinoilla, joita omaisuuserä palvelee.
- c) markkinakorot tai muut markkinaperusteiset tuotot ovat nousseet kauden aikana, ja kyseiset nousut todennäköisesti vaikuttavat omaisuuserän käyttöarvon laskennassa käytettävään diskonttaus korkoon ja vähentävät olennaisesti omaisuuserästä kerrytettävissä olevaa rahamäärää.
- d) yhteisön nettovarallisuuden kirjanpitoarvo on suurempi kuin sen markkina-arvo.

²⁹ Rätty – Virkkunen 2004 s. 238

³⁰ IASB 2004 s. 1410 - 1411

Sisäiset informaatiolähteet

- e) omaisuuserän vanhentumisesta tai fyysisestä vahingoittumisesta on näyttöä.
- f) kauden aikana on tapahtunut tai lähitulevaisuudessa tulee tapahtumaan merkittäviä, vaikutukseltaan yhteisölle haitallisia muutoksia omaisuuserän nykyisessä tai ennakoitussa käyttömäärässä tai käyttötavassa. Näitä muutoksia ovat esimerkiksi omaisuuserän jääminen pois käytöstä tai suunnitelmat, jotka koskevat sen toiminnon, johon omaisuuserä kuuluu, lopettamista tai uudelleenjärjestelyä taikka omaisuuserästä luopumista ennen aiemmin ennakoitua ajankohtaa sekä omaisuuserän taloudellisen vaikutusajan arvioiminen rajoittamattoman sijasta rajalliseksi.
- g) sisäisen raportoinnin tuottama aineisto antaa viitteitä siitä, että omaisuuserän taloudellinen suorituskyky on tai tulee olemaan odotettua huonompi.

Jos on mitään viitteitä siitä, että omaisuuserän arvo saattaa olla alentunut, tämä voi osoittaa, että omaisuuserän jäljellä olevaa taloudellista vaikutusaikaa, poistomenetelmää tai jäännösarvoa on tarpeellista tarkastella uudelleen ja oikaista kyseiseen omaisuuserään sovellettavan standardin mukaisesti, vaikka omaisuuserästä ei kirjattaisikaan arvonalentumistappiota.³¹

Aineettoman hyödykkeen arvonalentumista tarkastellaan vertaamalla sen kirjanpitoarvoa siitä kerrytettävissä olevaan rahamäärään. Kerrytettävissä olevalla rahamäärällä tarkoitetaan, sitä tuloa, joka aineettomasta hyödykkeestä olisi saatavissa, mikäli se myytäisiin edelleen vähennettynä myynnistä aiheutuvilla menoilla tai, aineettoman hyödykkeen käyttöarvoa. Hyödykkeen käyttöarvo on yleensä relevantein vertailukohta, kun verrataan sen kirjanpitoarvoa kerrytettävissä olevaan rahamäärään, sillä usein hyödykkeellä ei ole selkeästi osoitettavaa myyntihintaa markkinoiden puuttuessa³². Käyttöarvo on omaisuuserän käytöstä johtuvien, tulevien nettorahavirtojen nykyarvo. Käytännössä ei ole aina mahdollista erottaa omaisuuseräkohtaisia nettorahavirtoja nykyarvon laskemista varten. Tämä johtuu siitä, että omaisuuserä yksinään ei tuota rahavirtaa.³³ Mikäli aineeton hyödyke on luonteeltaan sellainen, että sen voidaan katsoa tuottavan itsenäisesti rahavirtoja, tulee käyttöarvon määrittämisessä käyttää omaisuuseräkohtaisia nettorahavirtoja nykyarvon laskennassa. Jos taas aineettoman hyödykkeen ei voida katsoa kerryttävän itsenäisesti rahavirtoja, niin tulee sen

³¹ IASB 2004 s. 1412

³² Troberg 2005 s. 34

³³ Rätty – Virkkunen 2004 s. 239

käyttöarvoa tarkastella osana sitä rahavirtaa tuottavan yksikön kerrytettävissä olevaa rahamäärää, johon aineeton hyödyke kuuluu³⁴. Ottaen huomioon yritysostoissa hankittujen pitkän taloudellisen pitoajan omaavien aineettomien hyödykkeiden vastaisten rahavirtojen ja diskonttaus korkojen määrittämisen vaikeuden, voidaan todeta arvonalennustestauksen olevan todella haasteellinen (vaikka käyttäisikin ”asiantuntijaa”)³⁵. Teleoperaattoreiden UMTS -lisenssit ovat hyvä esimerkki tulevaisuuden ennustamisen epäonnistumisesta³⁶.

Omaisuserän käyttöarvo saattaa nousta sen kirjanpitoarvoa suuremmaksi yksinkertaisesti siksi, että vastaisten rahavirtojen nykyarvo kasvaa niiden tullessa ajallisesti lähemmäksi. Omaisuserän suorituspotentiaali ei kuitenkaan ole lisääntynyt. Siksi arvonalentumistappiota ei peruuteta ainoastaan ajan kulumisen vuoksi (jota joskus sanotaan diskonttausvaiikutuksen ”purkautumiseksi”), vaikka omaisuserästä kerrytettävissä oleva rahamäärä nousisi sen kirjanpitoarvoa korkeammaksi.³⁷ Arvonalentumistappio on kuitenkin peruutettava silloin, kun viimeisimmän arvonalentumistappion kirjaamisen jälkeen on tapahtunut muutos niissä arvioissa, joita on käytetty määrittäessä omaisuserästä kerrytettävissä olevaa rahamäärää. Tällöinkään arvonalentumistappion peruuttamisen vuoksi lisääntynyt kirjanpitoarvo ei saa ylittää sitä kirjanpitoarvoa, joka omaisuserälle olisi määritetty (poistoilla vähennettynä), jos siitä ei olisi aikaisempina vuosina kirjattu arvonalentumistappiota.³⁸

Tilanteissa joissa aineettomien hyödykkeiden arvostukseksi on valittu uudelleenarvostusmallin mukainen menettely, on mahdollista että ne arvostetaan kirjanpitoarvon ylittävään arvoon. Tällöin sovelletaan IAS 38 -standardin asettama ehtoja. Liikearvosta tehtyä arvonalentumistappiota ei saa peruuttaa myöhemmällä kaudella, koska IAS 38 -standardi kieltää sisäisesti aikaansaadun liikearvon kirjaamisen. Liikearvosta kerrytettävissä olevan rahamäärän lisääntyminen, kyseistä liikearvoa koskevan arvonalentumistappion kirjaamisen jälkeisillä kausilla, on todennäköisesti sisäisesti aikaansaadun liikearvon lisäystä, eikä hankitusta liikearvosta kirjatun arvonalentumistappion peruutusta.³⁹

³⁴ Liikearvo on tyypillinen esimerkki aineettomasta hyödykkeestä, joka ei tuota itsenäisesti rahavirtoja, ja sen käyttöarvoa tulee näin ollen arvioida osana rahavirtaa tuottavaa yksikköä.

³⁵ Troberg 2005 s. 35

³⁶ *Ibid.*

³⁷ IASB 2004 s. 1435

³⁸ Ks. IASB 2004 s. 1435

³⁹ IASB 2004 s. 1437

5.2.3. Arvon alentumisten ja tulonodotusten muutosten käsittely verotuksessa

Aineettomien hyödykkeiden jaksottamissäännökset sisältävät säännöt siitä, kuinka verotuksessa menetellään aineettoman hyödykkeen arvon alentuessa, tai niiden todennäköisen taloudellisen käyttöajan lyhentyessä. Lisäksi aineettomien oikeuksien arvon alentumisten käsittelyä säännellään EVL 40 ja 41 §:ssä.

Pitkävaikutteisten menojen jaksotus tapahtuu EVL 23 - 25 §:n mukaisesti. Pitkävaikutteisten menojen arvon alentumisia eivät koske EVL 40 ja 41 §:t. Pääsääntöisesti pitkävaikutteiset menot jaksotetaan EVL 24 §:n mukaan. EVL 24 § säätelee, että pitkävaikutteiset menot poistetaan vuotuisina poistoina, todennäköisenä vaikutusaikanaan, enintään kymmenen verovuoden aikana. Mikäli pitkävaikutteisten menojen vaikutusajan todetaan poikkeavan alun perin arvioidusta käyttöajasta, tulee verovelvollisen muuttaa alkuperäistä poistosuunnitelmaa siten, että jäljellä oleva hankintameno tulee poistetuksi menon uudelleen arvioituna todennäköisen vaikutusajan kuluessa. Poistot on tehtävä uudelleen arvioituna käyttöajana yhtä suurin vuotuisin poistoin, ja menon kokonaispoistoaika ei saa uudelleen arvioituna vaikutusajan jälkeenkään ylittää kymmentä verovuotta.⁴⁰

Koska pitkävaikutteiset menot ovat luonteeltaan sellaisia aineettomia hyödykkeitä, joita ei voida luovuttaa edelleen, niin on tarpeetonta ryhtyä arvioimaan pitkävaikutteisen menon käypää arvoa, jonka perusteella voitaisiin tehdä kertaluonteinen poisto, joka alentaisi sen verotuksessa jäljellä olevan hankintamenon vastaamaan sen käypää arvoa. Pitkävaikutteisten menojen osalta ratkaisevaa on se, onko sillä enää vaikutusta yhteisön tulontuottamisprosessissa ja, jos on niin kuinka kauan. Mikäli sen taloudellisen vaikutusajan katsotaan päättyneen, tulee sen verotuksessa jäljellä oleva hankintameno poistaa sinä verovuotena, kun sen käyttö päättyy⁴¹.

EVL 23 §:n mukaiset pitkävaikutteiset menot jaksotetaan niiden verovuosien kuluksi, jolta ne suoritetaan. Menon syntyessä tiedetään yleensä tarkalleen, mille verovuosille suoritett

⁴⁰ Andersson – Ikkala 2005 s. 376

⁴¹ Ks. KHO 1968 T 35 Kun huoneiston vuokrasopimus irtisanottiin ennen kuin yhtiön valitus vuokrahuoneistossa suoritetuista perusparannuksista johtuneiden menojen lukemisesta yhtiön verotettavan tulon vähennykseksi oli lainvoimaisesti ratkaistu, yhtiöllä katsottiin olevan oikeus lukea verovuoden tulonsa vähennykseksi se osa sanotuista menoista, joka todellisen vuokra-ajan mukaan laskettuna jakautui verovuoden osalle. Samoin keskusverolautakunnan ratkaisussa KVL 1984:872 katsottiin, että yhtiöllä oli oikeus tehdä aktioidusta atk-ohjelman kehittämismenosta kertapoisto, kun sillä ei ollut enää arvoa.

maksut kohdistuvat. Mikäli menon kohdistuksessa tapahtuu myöhemmin muutoksia, tulee menon jaksotusta muuttaa siten, että se vastaa kulujen jakautumista verovuosille. EVL 23 § poikkeaa muista aineettomien hyödykkeiden jaksottamissäännöksistä siinä, että sen ensimmäisen lauseen soveltaminen ei edellytä vastaavien kirjausten suorittamista kirjanpidossa.⁴²

EVL 25 § antaa verovelvolliselle laajan harkintavallan tutkimus- ja kehittämismenojen jaksottamisen osalta. Koska säännös antaa verovelvolliselle oikeuden vähentää siinä mainittu pitkävaikutteiset menot, joko sinä verovuonna, kun ne ovat syntyneet tai kahden tai useamman vuoden aikana poistoina, niin voidaan katsoa, että verovelvolliselle on annettu vapaus valita poistoaika ja poistojen suuruus. Mikäli verovelvollinen katsoo tutkimus- ja kehittämismenojen vaikutusajan muuttuneen, voi hän joko poistaa koko jäljellä olevan menojäännöksen kerralla tai jaksottaa jäljellä olevan menojäännöksen sen todennäköiselle jäljellä olevalle vaikutusajalle. EVL 54 §:n 2 momentti kuitenkin edellyttää, että menot on vähennetty verovuonna tai aikaisemmin myös kirjanpidossa.

EVL 37 §:n mukaisten aineettomien oikeuksien arvonalentumisten ja tulonodotusten muutosten käsittely tapahtuu verotuksessa siten, että mikäli oikeuden todennäköisessä taloudellisessa käyttöajassa ilmenee muutoksia, reagoidaan siihen siten, että sen poistoaikaa muutetaan vastaamaan uutta arvioitua taloudellista käyttöaikaa. Jos taas oikeuden arvon katsotaan alentuneen, niin hyödykkeestä saadaan tehdä kertaluonteinen lisäpoisto ja jaksottaa jäljelle jäävä hankintameno sen jäljellä olevalle taloudelliselle käyttöajalle.

EVL 40 § säättää käyttöomaisuuden arvonalentumisesta seuraavasti:

Jos verovelvollinen osoittaa, että muun kuin 30 ja 31 §:ssä tarkoitetun kuluvan käyttöomaisuuden käypä arvo on verovuoden päättyessä omai-

⁴² Ks. Andersson – Ikkala 2005 s. 368. Ks. myös KHO 1978 T 4029 tapauksessa A oli lopettanut liiketoimintansa vuonna 1972. Hän oli oikeutettu vähentämään vuonna 1974 maksamansa, tuohon elinkeinotoimintaan liittyneet työttömyys-, työtaturma- ja vapaa-ajantaturmamaavakuutusmaksut vuoden 1972 liike tulostaan. Vakuutusmaksut olivat perustuneet vuoden 1972 lopullisiin palkkatietoihin ja olivat EVL 23 §:n 1 momentissa säänneltyinä menoina sen verovuoden kuluja, jolta ne suoritettiin. Samoin tapauksessa KHO 1989 B 509 verovelvollinen, joka oli harjoittanut elinkeinotoimintaa vuosina 1979 - 1983, oli tehnyt yrittäjäeläkevakuutus sopimuksen vasta vuonna 1983, josta aiheutuneet vuosin 1979 - 1983 kohdistuneet maksut olivat erääntyneet 1.5.1984. Verovelvollinen oli suorittanut ko. yrittäjäeläkevakuutusmaksut 21.1.1985. Verovelvollisella oli oikeus vähentää yrittäjäeläkevakuutusmaksut vuosien 1979 - 1983 veronalaisesta tulostaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 23 §:n mukaisesti sen verovuoden kuluna, jolta ne suoritettiin.

suuden arvonalenemisen, vahingoittumisen tai muun syyn vuoksi sen poistamatonta hankintamenon osaa pienempi, saadaan hankintamenosta tehdä sellainen lisäpoisto, joka alentaa poistamattoman hankintamenon osan käyvän arvon suuruiseksi, kuitenkin niin, että 36 §:ssä tarkoitettun käyttöomaisuuden hankintamenosta saadaan lisäpoisto tehdä vain omaisuuden vahingoittumisen tai muun siihen rinnastettavan syyn vuoksi.

EVL 40 §:n mukaisesti aineettomien oikeuksien poistamattomia hankintamenoja verrataan, niiden käypiin arvoihin hyödykekohtaisesti. Vertailua suoritettaessa pidetään poistamatta olevana hankintamenon osana hankintamenoa, josta on jo tehty verovuodenkin poisto⁴³. Aineettoman hyödykkeen käypä arvo on lähtökohtaisesti sen käyttöarvo yrityksessä. Niissä tapauksissa, joissa voidaan katsoa aineettomille hyödykkeille olevan markkinat, joilta sille voidaan löytää jälleenmyyntihinta, voidaan käypänä arvona pitää sen todennäköistä luovutushintaa. Mikäli aineeton oikeus on yhtiön pysyvässä käytössä yrityksen tulonmuodostamisprosessissa, tulee oikeuden käypänä arvona kuitenkin pitää sen käyttöarvoa yrityksessä, mikäli se on oikeuden todennäköistä luovutushintaa korkeampi.

Lisäpoistona verovelvollinen saa vähentää hankintamenosta erän, joka alentaa poistamattoman hankintamenon osan sen käyvän arvon suuruiseksi. Tätä suurempi ei lisäpoisto saa olla, mutta se saa olla pienempi. Lisäpoisto tehdään aina verovelvollisen aloitteesta, jonka tekemiseen verovelvollisella ei ole suinkaan velvollisuutta, vaikka lisäpoiston edellytykset olisivatkin olemassa. Verovelvollinen voi siis tosiasiallisesti määrätä milloin lisäpoisto tehdään.⁴⁴ EVL 54 §:n 2 momentti kuitenkin edellyttää, että vastaava poisto on vähennetty verovuonna tai aikaisemmin myös kirjanpidossa.

Mikäli aineettoman oikeuden käyttö lopetetaan lopullisesti tai luovutetaan edelleen, niin sen jäljellä oleva poistamatta oleva hankintameno tulee vähentää sen vuoden verotettavasta tulosta, jona se on poistettu käytöstä tai luovutettu edelleen.⁴⁵ Tämä koskee myös jäljellä ehkä olevia ns. hyllypoistoja. Sen jälkeen hankintamenoa ei voida enää vähentää säännön-

⁴³ Andersson – Ikkala 2005 s. 445

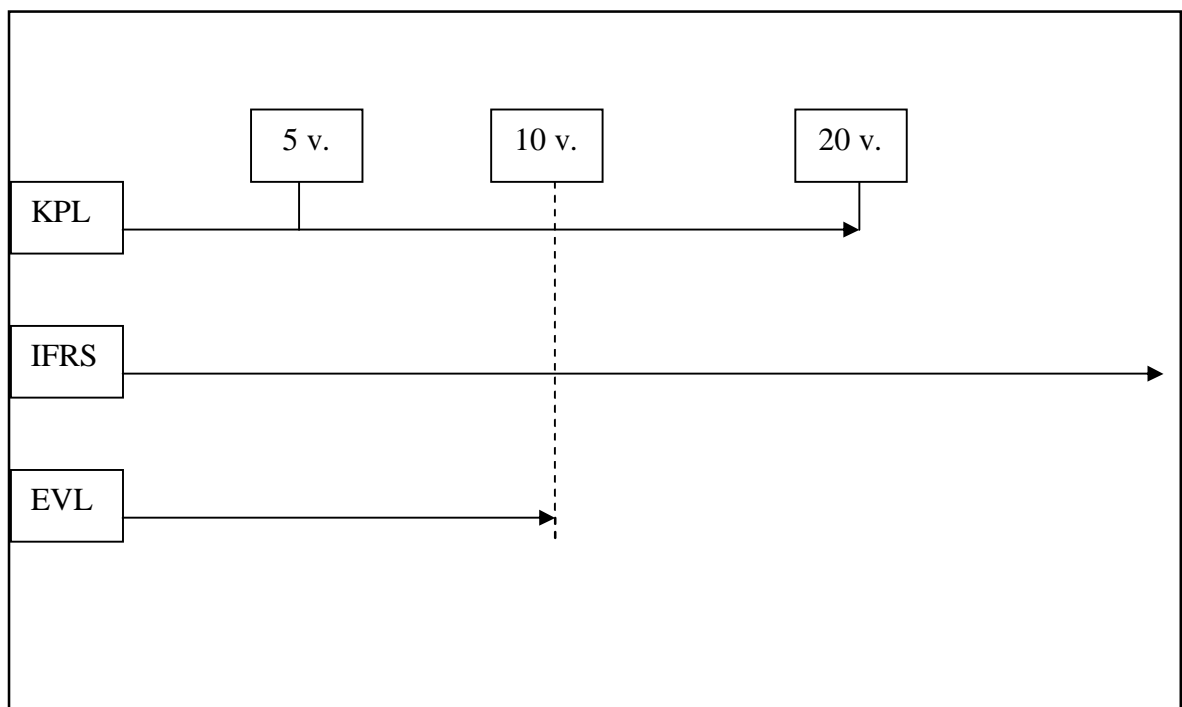
⁴⁴ Andersson – Ikkala 2005 s. 446

⁴⁵ EVL 41 § Luovutetusta sekä tuhoutuneesta, anastetusta tai muusta syystä menetetyistä muusta kuin 30 ja 31 §:ssä tarkoitettusta kuluvaan käyttöomaisuudesta saadut veronalaiset luovutushinnat ja muut vastikkeet luovutetaan ja hankintamenon vähennyskelpoinen poistamatta oleva osa vähennetään sinä verovuonna, jona käyttöomaisuus on luovutettu tai menetys on todettu, 43 §:ssä säädettyin poikkeuksin.

mukaisin poistoin, eikä muullakaan tavalla. EVL 41 § johtaa näin ollen siihen, että veronalaiset vastikkeet tuloutetaan ja poistamattomat hankintamenot vähennetään samana verovuonna.⁴⁶

5.3. Aineettomien hyödykkeiden jaksotuserot eri säännösten välillä

Verotuksessa aineettomien hyödykkeiden maksimipoisto-aika on pääsääntöisesti 10 vuotta tai 10 verovuotta⁴⁷. Kirjanpitolain maksimipoisto-aika on 20 vuotta. IFRS -standardien mukaisessa kirjanpidossa aineettomille hyödykkeille, ei ole asetettu maksimi poisto-aikaa ja lisäksi taloudelliselta käyttöajaltaan rajoittamattomien aineettomien hyödykkeiden sekä liikearvon hankintamenot, saattavat teoriassa säilyä kirjanpidossa päättymättömän ajan. Kuva 4 havainnollistaa jaksotuseroja eri säädösten välillä.



Kuva 4, Aineettomien hyödykkeiden taloudellinen käyttöaika

EVL 24 ja 37 §:t asettavat poistoille enimmäispoistoajan, jonka jälkeen aineettomista hyödykkeistä ei enää voi säännönmukaisia poistoja tehdä. Lisäksi EVL 54 §:n 2 momentti vaatii, että kulukirjaukset on tehty verovuonna tai aiemmin myös kirjanpidossa. Kirjanpitolain

⁴⁶ Andersson – Ikkala 2005 s. 448 - 449

⁴⁷ EVL 23, 25 ja 45 § poikkeaa tästä.

ja elinkeinoverolain välille tämä ei aiheuta ristiriitaa, sillä kirjanpidon poistot voidaan KPL 5:12 §:n 1 momentin nojalla sopeuttaa vastaamaan verotuksessa sallittavia poistoja. Joissakin tilanteissa saattaa olla niin, että aineeton hyödyke halutaan poistaa verotuksessa myöhemmin kuin kirjanpidossa. Tällöinkään aineettoman hyödykkeen poistoaika, ei voi ylittää sille verotuksessa asetettu maksimipoistoaikaa.⁴⁸

IFRS -standardien mukaisen kirjanpidon ja elinkeinoverolain välille syntyy useampia ristiriitoja. IFRS -standardit eivät salli standardien poistosuunnitelmien ylittäviä poistoja tehtävän siksi, että verotus niin vaatisi, joten poistoja ei voida sopeuttaa verotuspoistojen suruisiksi. Verotuksessa taas ei EVL 54 §:n 2 momentin vaatimuksen vuoksi voida verovuoden poistoksi hyväksyä suurempaa poistoa, kuin mitä verovelvollinen on kirjanpidossaan, joko verovuonna tai aiemmin, kirjannut kuluksi. Säännösristiriidat johtavat siihen, että niiden IFRS -standardien mukaisten aineettomien hyödykkeiden, joiden taloudellinen käyttöaika ylittää verotuksessa sallitun maksimi poistojen, osa hankintamenosta jää verotuksessa poistamatta säännönmukaisin poistoin. Se osa hankintamenosta, jota ei verotuksessa hyväksytä poistettavan säännönmukaisin poistoin, tulee kuitenkin EVL 41 §:n nojalla hyväksyä verotuksessa vähennyskelpoiseksi menoksi viimeistään silloin, kun aineettoman hyödykkeen käyttö lopetetaan tai se luovutetaan edelleen. Jo ennen lopullista poistamista voi aineettoman hyödykkeen poistamatta olevasta hankintamenosta tehdä EVL 40 §:n mukaisen lisäpoiston, mikäli verovelvollinen osoittaa sen käyvän arvon olevan alempi kuin verotuksessa poistamaton hankintameno.

Liikkeen arvon sekä aineettomien hyödykkeiden, joiden taloudellinen käyttöaika on rajaton, arvon muutoksia seurataan IAS 36 -standardin mukaisen arvonalentumistestin avulla. Koska niistä ei tehdä lainkaan suunnitelman mukaisia poistoja, niitä ei voida myöskään verotuksessa vähentää säännönmukaisesti vuosittain. Vuotuisiin arvonalentumistesteihin alistettavien aineettomien hyödykkeiden hankintamenot tulee vähennetyksi verotuksessa EVL 40 §:n nojalla. IAS 36 -standardissa on hyvin yksityiskohtaiset vaatimukset siitä, kuinka aineettoman hyödykkeen käypä arvo tulee mitata. Koska useimmiten aineettomien hyödykkeiden kohdalla sen käyväksi arvoksi katsotaan sen käyttöarvo yrityksen tulontuottamisprosessissa, niin IAS 36 -standardin mukainen arvonalentuminen täyttäneenä aina EVL

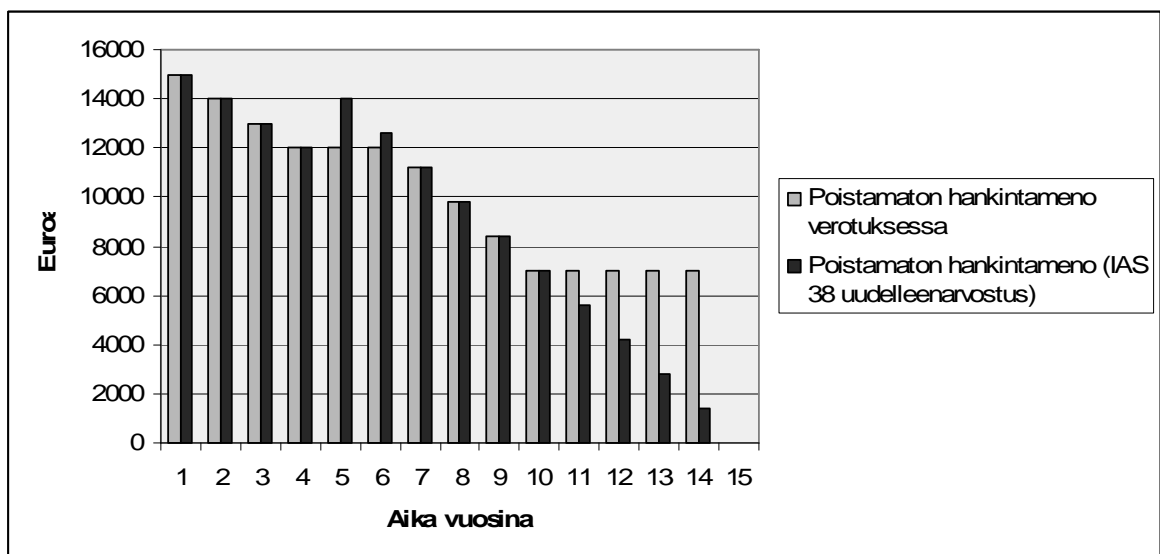
⁴⁸ ks. KHO 2004 T 1206 Verovelvollinen olisi halunnut jättää verovuonna pitkävaikutteisista menoista ja aineettomista oikeuksista kirjanpidossa tekemänsä tasapoistot vähentämättä verotuksessa. Tapauksessa katsottiin, että poistot voitiin palauttaa yhtiön tuloon, mutta niitä ei saatu lisätä tulevien vuosien säännönmukaisiin verotuspoistoihin.

40 §:n vaatimuksen verovelvollisen näyttövelvollisuudesta aineettoman hyödykkeen arvonalentumisesta.

Toisen ristiriidan synnyttää IAS 38 -standardin sallima vaihtoehtoinen uudelleen arvostukseen perustuva kirjaustapa. Käytettäessä uudelleenarvostusta aineettoman hyödykkeen poistomenetelmänä, eroavat kirjanpidon ja verotuksen hankintamenot toisistaan vielä huomattavasti enemmän kuin hankintameno mallin mukaan toimittaessa. Uudelleen arvostettaessa aineettoman hyödykkeen hankintameno voi nousta sen poistamatonta kirjanpitoarvoa korkeammaksi. Arvonkorotukset eivät ole elinkeinoverolain 4 §:n mukaisia veronalaisia elinkeinotuloja⁴⁹, ja näin ollen arvonkorotuksista ei myöskään voida myöhemmin tehdä verotuksessa vähennyskelpoisia poistoja. Ongelmia tämä ei sinänsä verotuksen toimittamiselle aiheuta, sillä myös IAS 38 -standardi edellyttää, että kun aineeton hyödyke aktivoidaan ensimmäistä kertaa kirjanpitoon, tulee se arvostaa hankintamenoonsa. Hankintameno käsitteen ollessa sama, verotuksessa hyväksytään siitä tehdyt poistot edellyttäen, että ne on tehty myös kirjanpidossa ja poisto aika ei ylitä verotuksen maksimipoistoaikaa. Seuraava esimerkki havainnollistaa tilannetta.

Esimerkki 2, Uudelleenarvostettavan aineettoman hyödykkeen hankintameno jaksottaminen

Yksinkertaistetussa esimerkissä aineettoman hyödykkeen hankintameno on ollut sen käytön alkaessa 15 000 euroa ja taloudelliseksi käyttöajaksi on arvioitu 15 vuotta. Vuotuisten poistojen ollessa 1000 euroa/vuosi. Esimerkissä on oletettu, että uudelleenarvostuksen seurauksena aineettoman hyödykkeen hankintamenoa on oikaistu ainoastaan kerran sen viidentenä käyttövuonna.



⁴⁹ Tosin paineita niiden verottamiseen voi aiheuttaa tulevaisuudessa valmistuva uusi osakeyhtiölaki, mikäli se sallii realisoitumattomien arvonnousujen jakamisen osinkoina.

Kuten kuvaajasta näkyy, niin aineettoman hyödykkeen verotuksessa hyväksytyt poistot on neljänä ensimmäisenä vuotena yhtä suuret kuin siitä tehdyt kirjanpidon poistot. Viidennen vuoden uudelleenarvostuksessa sen tulontuottamiskyvyn katsotaan parantuneen siten, että sen käyvän arvon katsotaan olevan 14 000 euroa. Tämän seurauksena sen kirjanpitoarvo korotetaan vastaamaan sen käypää arvoa. Verotuksessa sen poistamaton hankintameno on edelleen sen hankintahinta, vähennettynä siitä verotuksessa tehdyillä poistoilla, eli 12 000 euroa. Aineettoman hyödykkeen arvioidun käyttöajan pysyessä muuttumattomana, on siitä kirjanpidossa tehtävä vuotuinen poisto 1 400 euroa (14 000 euroa/10 vuotta). Niin kauan kunnes kirjanpidon hankintameno taas kohtaa verotuksessa jäljellä olevan hankintamenon, katsotaan siitä tehdyt poistot tehdyksi poistokelvottomasta arvonkorotuksesta. Tämän jälkeen verotuksessa jälleen hyväksytään poistot sitä mukaan, kun ne tehdään myös kirjanpidossa. Näin toimitaan aina aineettoman hyödykkeen kymmenenteen käyttövuoteen saakka. Sen jälkeen siitä ei enää voida verotuksessa vähentää säännönmukaisia poistoja. Esimerkissä aineettoman hyödykkeen verotuksessa poistamaton hankintameno säilyy samana kymmenennestä vuodesta eteenpäin siihen saakka kunnes se on poistettu käytöstä ja siitä on tehty EVL 41 §:n edellyttämä vähennys. Vuosien 10 -15 välillä verovelvollisella olisi mahdollisuus tehdä myös EVL 40 §:n mukainen lisäpoisto, mikäli voidaan näyttää toteen, että hyödykkeen käypä arvo on verotuksessa poistamatta olevaa hankintamenoa alempi.

6. KOKOAVIA PÄÄTELMIÄ

Tarkasteltaessa kirjanpitolain ja -asetuksen, IFRS -standardien sekä elinkeinoverolain säännöksiä ja tulkintoja aineettoman hyödykkeen määritelmästä, on löydettävissä yhteisiä nimittäjiä sille mikä aineeton hyödyke on. Aineettomalle hyödykkeelle tärkeitä ominaisuuksia ovat aineeton olomuoto, tulevaisuuden tulonodotukset, erotettavuus aineellisesta hyödykkeestä, määräysvalta ja yksilöitävyys. Määriteltäessä aineetonta hyödykettä on ensiksi mielekästä jakaa aineettomat hyödykkeet kahteen ryhmään: *aineettomiin oikeuksiin* ja *pitkävaikutteisiin menoihin*. Jako helpottaa ymmärtämään aineettomien hyödykkeiden luonnetta ja niihin kohdistuvia odotuksia. Lisäksi jako on tehtävä, jotta osataan arvioida aineettoman hyödykkeen aktivointiedellytyksiä ja jaksotuskysymyksiä oikeiden säännösten mukaan. Pitkävaikutteiset menot eroavat aineettomista oikeuksista siten, että ne eivät ole aineettomien oikeuksien tavoin erikseen luovutettavissa.

Molemmille ryhmille on ominaista ja tärkeää se, että niiden odotetaan tuottavan yritykselle positiivisia kassavirtoja useamman vuoden ajan. Toisin sanoen vain sellainen aineeton oikeus tai pitkävaikutteinen meno, jonka uskotaan kerryttävän tuloja yritykselle usean vuoden ajan, voidaan katsoa aktivointiedellytykset täyttäväksi aineettomaksi hyödykkeeksi. Aineettoman oikeuden tulee täyttää vastaisen tulonodotuksen kriteerin lisäksi myös muita ehtoja. Ensinnäkin sen tulee olla erotettavissa aineellisesta hyödykkeestä niin selkeästi, että sitä voidaan pitää erikseen yksilöitävänä hyödykkeenä. Lisäksi aineettoman oikeuden tulee olla myös riittävässä määrin yrityksen määräysvallassa.

Aineettomiin hyödykkeisiin kuuluvien pitkävaikutteisten menojen erottaminen vuosikuluista voidaan parhaiten tehdä käyttäen apuna Saarion meno-tulo-teoriaa. Saarion teoriassa puhutaan ”sijoitusmenosta”¹, joka mielestäni kuvaa hyvin näiden menojen luonnetta. Eli tällaiset menot on uhrattu ikään kuin sijoitusmielessä luottaen siihen, että näillä menoilla saadaan aikaan tulevaisuudessa positiivisia kassavirtoja. Myös elinkeinoverolain jaksotamissäännöksissä ja määritelmässä on havaittavissa se, että sellaisia menoja, joista ei ole enää odotettavissa vastaisia tuloja, on kirjattava tilikauden kuluksi. Toisaalta taas ne menot, jotka kohdistuvat useampaan verovuoteen, tulee jaksottaa vaikutusajalleen.

¹ ks. Saario 1945 s. 100

Aineettoman hyödykkeen aktivointiedellytyksiä arvioitaessa voidaan erottaa toisistaan kolme kysymystä:

- 1) Milloin aineeton hyödyke on pakko aktivoida?
- 2) Milloin aineetonta hyödykettä ei saada aktivoida?
- 3) Milloin aineettoman hyödykkeen aktivointi on verovelvollisen harkinnan varassa?

Uusituissa kirjanpitolainsäädännön jaksotussäädöksissä on annettu entistä tiukemmat säännöt siitä, mitä saa ja mitä ei saa aktivoida taseeseen. Kansainväliset tilinpäätösstandardit asettavat vielä sitäkin yksityiskohtaisempia ehtoja sille, mikä aineeton hyödyke tulee aktivoida ja mitä ei saa aktivoida.² Verotuksessa aineettoman hyödykkeen aktivoinnin edellytyksiä tarkastellaan siltä kantilta, että pyritään selvittämään aineettoman hyödykkeen todellinen luonne sekä sen taloudellinen käyttöaika. Näiden perusteella pyritään soveltamaan oikeaa elinkeinoverolain jaksotussäännöstä aineettomaan hyödykkeeseen.³

Taulukko 2, Aineettomien hyödykkeiden aktivointi

Tilinpäätöserä	Kansallisten kirjanpitosäännösten mukaisesti	Kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaan	Elinkeinoverolain mukainen menettely
Perustamismeno	Kirjataan vuosikuluksi	Kirjataan vuosikuluksi	Voidaan aktivoida mikäli vaikutusaika yli kolme vuotta
Tutkimusmeno	Kirjataan vuosikuluksi	Kirjataan vuosikuluksi	Voidaan aktivoida verovelvollisen niin halutessa
Kehittämismeno	Voidaan aktivoida varovaisuutta noudattaen	Aktivointipakko tiukkojen ehtojen täytyessä, jos ehdot eivät täyty niin ei saa aktivoida	Voidaan aktivoida verovelvollisen niin halutessa
Liikearvo	Voidaan aktivoida	Aktivointipakko	Voidaan aktivoida, jos ei osa toisen hyödykkeen hankintamenoa, ja jos ei ole pakko kirjata vuosikuluksi.
Muut pitkävaikutteiset menot	Voidaan aktivoida, mikäli vastaisia tulonodotuksia	Tulee aktivoida siinä ja vain siinä tapauksessa, että aineettoman hyödykkeen kriteerit täyttyvät.	Tulee aktivoida, mikäli vaikutusaika yli kolme vuotta
Aineeton oikeus	Aktivointipakko	Tulee aktivoida siinä ja vain siinä tapauksessa, että aineettoman hyödykkeen kriteerit täyttyvät.	Aktivointipakko

Aineettoman hyödykkeen hankintameno on verotuksessa vahvasti sidottu kirjanpidon ratkaisuihin. Kirjanpitolaista ja kirjanpitolautakunnan yleisohjeesta, kiinteiden menojen lu-

² ks. Taulukko 2, Taulukko on laadittu kirjanpitoasetuksen aineettomien hyödykkeiden jaottelun mukaisesti, joten siinä esitetyt aktivointi edellytykset ovat jaksotuksen pääsääntöjä, joihin on olemassa poikkeuksia. Taulukko havainnollistaa kuitenkin sen, että aineettomien hyödykkeiden osalta elinkeinoverolaki tarjoaa monelta osin suuremman valinnan vapauden aktivoinnin osalta kuin kirjanpitosäännökset.

³ ks. LIITE 1.

kemisesta hyödykkeen hankintamenuon, löytyykin hyvät ohjeet siitä mitä hankintamenuon voidaan lukea ja mitä ei. Näistä löytyvät ohjeet antavat kuitenkin selkeät ehdot vain sille, miten hyödykkeen hankintamenuo tulee määrittää tilanteissa, joissa hyödyke on joko hankittu ulkopuoliselta vastikkeellisesti tai valmistettu itse. Säännöksistä ei löydy kuitenkaan ohjeita sille, kuinka hankintamenuo tulisi määrittää tilanteissa, joissa hyödyke on saatu yritysten yhteenliittymässä taikka vastikkeetta.⁴ Tämä taas on jossain määrin johtanut siihen, että kirjanpidossa on tehty arvostamisratkaisuja verosidonnaisesti muuttuvien verosäännösten mukaan ja näin ollen on lipsuttu kirjanpitolaian vaatimasta johdonmukaisesta kirjaustavasta.⁵

Aineettoman hyödykkeen poistopohja määrytyy sen mukaan, kuinka aineeton hyödyke on saatu yrityksen haltuun. Ostetun aineettoman hyödykkeen hankintamenuon perusosan muodostaa hyödykkeen ostohinta, oikaisuerillä oikaistuna.⁶ Lisäksi hankintamenuon tulee lukea sellaiset menot, jotka ovat välittömästi aiheutuneet aineettoman hyödykkeen hankkimisesta ja käyttönotosta yrityksessä. Itse valmistetun aineettoman hyödykkeen hankintamenuon perusosan muodostaa, valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot. Kiinteiden menojen lukeminen hankintamenuon on verotuksessa sidottu kirjanpidon ratkaisuun. Näiden lisäksi myös korkomenoja on mahdollista lukea osaksi aineettoman hyödykkeen hankintamenuoa. Voidaankin sanoa, että itse valmistetun aineettoman hyödykkeen hankintamenuon voidaan kohdistaa kaikki ne menot, jotka ovat aiheutuneet hyödykkeen valmistamisesta ja jotka voidaan järkevällä ja johdonmukaisella perusteella kohdistaa aineettoman hyödykkeen hankintamenuon.

Ostetun ja itse valmistetun aineettoman hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot, ovat yritykselle kokonaisuudessaan vähennyskelpoisia. Kysymys näiden hyödykkeiden arvotuksessa liittyy siis lähinnä siihen, milloin nämä menot saadaan kirjata kuluksi. Kun ostetun ja itse valmistetun aineettoman hyödykkeen hankintamenuon määrittämisessä on kysymys lähinnä menon jaksottamisesta, niin muilla tavoin saadun aineettoman hyödykkeen hankintamenuon määrittämisessä on kysymys jaksottamisen lisäksi myös siitä, kuinka suuren määrän yritys saa aineettoman hyödykkeen poistopohjaksi. Eli arvos-

⁴ Tämänlaisiin tilanteisiin kirjanpitolaiaakunta on kuitenkin ottanut kantaa ratkaisuissaan. ks. KILA 1994/1253, KILA 1995/1328 sekä KILA 2000/1607.

⁵ Blummé – Karhu – Palvi 1997 s. 139.

⁶ Andersson – Ikkala 2005 s. 274.

tuksesta riippuu myös se, kuinka suuren määrän yritys saa kaiken kaikkiaan kirjata kuluksi totaalitylityksellä.

Tilanteissa joissa aineetonta hyödykettä ei ole hankittu vastiketta vastaan eikä valmistettu itse, joudutaan turvautumaan jossain määrin subjektiivisiin näkemyksiin siitä, mikä on aineettoman hyödykkeen hankintameno. Kun hyödykkeestä ei ole maksettu mitään, eikä suoritettu muutakaan rahanarvoista vastiketta, niin kyseessä ei ole tosiasiallinen meno. Vastikkeetta saadun aineettoman hyödykkeen hankintamenoksi katsotaan pääsäännön mukaan sen käypä arvo saantohetkellä, paitsi niissä tilanteissa joissa koko liike tai ammatti saadaan vastikkeetta. Niissä tilanteissa arvostus tapahtuu samoin periaattein kuin liiketoimintojen yhdistämisissä, eli arvostus poistamattomiin hankintamenoihin.

Verotuksessa, kirjanpitolain mukaisessa kirjanpidossa sekä IFRS -standardien mukaisessa kirjanpidossa, pyritään pääsääntöisesti jaksottamaan aineettomien hyödykkeiden hankintamenot niiden taloudelliselle käyttöajalle. Elinkeinoverolain sekä kirjanpitolain mukaan, aineettomien hyödykkeiden hankintamenot jaksotetaan kaavamaisesti vuotuisin poistoin niiden taloudelliselle käyttöajalle. Näin tehdään myös IFRS -standardien mukaan toimittaessa, joskin standardeihin sisältyy poikkeuksia, kuten taloudelliselta käyttöajaltaan rajoittamattomien aineettomien hyödykkeiden ja liikearvon jaksotus. Lisäksi IFRS -standardit sallivat kaavamaisen hankintamenomenetelmän tilalla, käytettävän uudelleenarvostukseen perustuvan poistomenetelmän.

Uudelleenarvostamiseen liittyy verotuksessa se ongelma, että uusiutuvan osakeyhtiölain mukaan realisoitumattomia arvonnousuja voidaan mahdollisesti ryhtyä jakamaan osinkoina ja verotuksessa realisoitumattomat arvonnousut eivät ole veronalaisia. Jos tätä epäkohtaa ei oteta huomioon, niin uudelleen arvostetut sekä IAS 36 -standardin mukaisesti arvonalentumistestattujen aineettomien hyödykkeiden hankintamenot kuvastavat parhaiten aineettoman hyödykkeen jäljellä olevaa tulontuottamiskykyä. Verovelvollisen kannalta on toki epäedullista se, että IFRS -standardien mukaan toimittaessa saadaan aineettomat hyödykkeet kirjata verotuksessa kuluksi hitaammassa tahdissa, kuin kirjanpitolain mukaan toimitaessa. IFRS -standardien mukaan toimittaessa aineettomien hyödykkeiden poistomenetelmä kuvastaa kuitenkin parhaiten niiden hankintamenon kohdistumista eri tilikausille ja se vastaa siten parhaiten meno tulon kohdalle periaatetta.

Liite 1, Aineettomien hyödykkeiden aktivointi verotuksessa

