

11.1.2013

MAATILAYRITTÄJÄN AMMATTILEHTI

# KM

1/2013

Käytännön Maamies

AGROMEKIN  
UUTUDET

KM TESTAA:  
John Deere 6210R

Viron tuotantopanokset  
Suomen hinnoissa

Vuoden 2013  
veromuutokset

# MAAILMAN viljamarkkinat HERKÄSSÄ TASAPAINOSSA



# Osakeyhtiön kirjanpito, tilinpäätös ja verotus

Maataloutta harjoittavien osakeyhtiöiden määrä lisääntyy maatilojen koon kasvaessa ja yrittäjien välisen yhteistoiminnan lisääntyessä. Vuonna 2012 maatalouden tukia haki 636 osakeyhtiömuotoista maatilaa. Osakeyhtiötä verotetaan erillisenä verovelvollisena, joka maksaa veronsa yhteisöverokannan (24,5 % vuonna 2012) mukaan. Tästä syystä osakeyhtiön omistajien täytyy pitää tarkasti erillään osakeyhtiön varat ja omat yksityiset varansa, vaikka yksi henkilö omistaisi yksin koko osakeyhtiön. Tähän artikkeliin on koottu joulukuussa 2012 käytettävissä olleiden tietojen mukaan osakeyhtiön harjoittamaa maataloutta koskevia keskeisiä kirjanpito- ja tilinpäätösasioita.

■ Ari Enroth

**O**sakeyhtiöiden kirjanpidossa joudutaan ottamaan huomioon osakeyhtiölain ja kirjanpitolain lisäksi harjoitettavan toiminnan mukaiset verolait, sillä verotusta varten osakeyhtiön toiminta joudutaan jakamaan toiminnan mukaan henkilökohtaiseen tulolähteeseen (tuloverolaki, TVL, 1535/1992), elinkeinotoiminnan tulolähteeseen (laki elinkeinotulon verottamisesta, EVL, 360/1968) ja maatalouden tulolähteeseen (maatilatalouden tuloverolaki, MVL, 543/1967). Arvonlisäverotuksesta säädetään arvonlisäverolaissa (1501/1993).

Suluissa on viittauksia kyseiseen lainsäädäntöön, jotta kutakin asiaa koskevat säädökset ovat helpommin löydettävissä.

Kirjanpidon perustana ovat kaikilla osakeyhtiöillä osakeyhtiölaki (624/2006), kirjanpitolaki (1336/1997) ja kirjanpitoasetus (1339/1997). Niitä täydentävät kirjanpitolautakunnan antamat ohjeet. Kirjanpitolain mukaan tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta (3 luvun 2 §). Tästä syystä myös maataloutta harjoittavissa osake-

yhtiöissä kirjanpito ja virallinen tilinpäätös tehdään yleensä suoriteperusteisen mukaisesti vastavasti kuin muillakin osakeyhtiöillä eli otetaan huomioon myös tuote- ja tarvikevarastojen muutokset, vaikka kirjanpitolain 2 luvun 3 § sallii myös maksuperusteisen kirjanpidon ja vaikka 2 luvun 4 §:n mukaan maatilatalouden harjoittamista koskevia kirjauksia ei tarvitse oikaista suoriteperusteisen mukaisiksi. Jos tuote- tai tarvikevarastoissa on tapahtunut vuoden aikana merkittäviä muutoksia, maksuperusteinen tilinpäätös ei anna riittävän tarkkaa kuvaa osakeyhtiön toiminnan tuloksesta. Myös Kirjanpitolautakunta suosittelee maatalaosakeyhtiöille suoriteperusteista tilinpäätöstä (Kirjanpitolautakunnan lausunto 1894/2012).

Elinkeinotoiminnan tulonlähteen verotusta varten voidaan hyödyntää suoraan suoriteperusteisen tilinpäätöksen tietoja, sillä EVL:n 3 §:n mukaan elinkeinotoiminnan tulos on verovuoden tuottojen ja kulujen erotus. Maatalouden osalta tilanne on erilainen, sillä MVL:n 4 §:ssä säädetään, että maatalouden verovuoden puhdas tulo on maataloudesta rahana tai rahanarvoisena etuutena verovuonna

saatujen tulojen ja tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johdettujen menojen erotus. Näin ollen suoriteperusteista tilinpäätöstä ei voida suoraan hyödyntää maatalouden verotuksessa.

### Kirjanpito

Osakeyhtiön maataloutta koskeva kirjanpitoa voidaan tehdä joko koko ajan suoriteperusteisesti tai siten, että kirjanpidon kirjaukset tehdään maksuperusteisesti ja tilinpäätösvaiheessa tilinpäätös oikaistaan suoriteperusteiseksi tasetietojen avulla.

Arvonlisäverolain 137 § sallii maatalouden osalta maksuperusteisen myynnin kohdistamisen eli verovelvollinen, jolla kirjanpitolain mukaan on oikeus laatia maksuperusteinen tilinpäätös, saa kohdistaa myynnistä suoritettavan veron sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana myyntihinta tai sen osa on kertynyt.

Jos osakeyhtiöllä on muuta toimintaa kuin maatalous, on selkeintä tehdä kirjanpito suoriteperusteisesti, jotta koko osakeyhtiön kirjanpito voidaan tehdä samalla periaatteella. Jos osakeyhtiön toiminnasta halutaan vuoden kuluessa tehdä välitilinpäätöksiä, silloinkin on selkeintä käyttää kirjanpidossa koko ajan suoriteperustetta,

koska välitilinpäätöksessä maksuperusteinen kirjanpito joudutaan oikaisemaan suoriteperusteiseksi.

### Tilinpäätös

Kirjanpitolain 3 luvun 1 §:n mukaisesti tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, joka sisältää tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa kuvaavan taseen ja tuloksen muodostumista kuvaavan tuloslaskelman.

Tuloslaskelman ja taseen sisällöstä on säädetty kirjanpitoasetuksessa.

Taseen vastaavassa omaisuus jaetaan pysyviin ja vaihtuviin vastaaviin. Pysyvien vastaavien keskeisimpiä eriä ovat aineettomat hyödykkeet (maataloudessa mm. tuki- ja tuotanto-oikeudet), aineelliset hyödykkeet (mm. maa- ja vesialueet, rakennukset ja koneet) ja sijoitukset. Vaihtuvien vastaavien keskeisimpiä eriä ovat vaihto-omaisuus (mm. aineet ja tarvikkeet, keskeneräiset tuotteet, valmiit tuotteet), saamiset, rahoitusarvopaperit sekä rahat ja pankkisaamiset. Taseen vastattava jaetaan omaan pääomaan, tilinpäätössiirtojen kertymään, pakollisiin varauksiin ja vieraaseen pääomaan.

Maa- ja vesialueiden arvoina käytetään yleensä niiden han-



kintamenoja. Rakennusten ja koneiden arvot perustuvat niiden hankintamenoihin, joista vähennetään niihin kohdistuvat avustukset ja poistot. Pysyvien vastaavien hankintamenojen poistot tulee tehdä kirjanpitolain 5 luvun 5 §:n mukaisesti suunnitelman mukaisina poistoina. Pysyviin vastaaviin kirjataan myös tuotantoeläimet (mm. lehmät ja emakot), jotka tuottavat tuloa useampana tilikautena (Kirjanpitolautakunnan lausunto 1644/2001).

Verotuksessa kotieläinten hankintamenoita voidaan verovelvollisen vaatiessa jaksottaa vähennettäväksi yhtä suurin vuosittain poistoin kolmessa vuodessa (MVL 6 §). Näin ollen tuotantoeläinten suunnitelman mukaisenakin poistoaikana on hyvä käyttää kolme vuotta, jotta sekä suoriteperusteissa tilinpäätöksessä että verotilinpäätöksessä voidaan käyttää yhtä suuria tuotantoeläinten hankintamenojen poistoja. Jotta myös itse kasvatettavat tuotantoeläimet voidaan ottaa huomioon taseessa huomioon, pitää niiden kasvattamiseen kohdistuvat kulut kirjata normaaliin vuosimenoina vähennettävien kulujen sijasta tuotantoeläinten hankintamenoiksi.

Vaihto-omaisuuserien arvoina käytetään yleensä niiden hankintamenoja. Myyntiä varten kasvatettavat eläimet kirjataan vaihto-omaisuuteen keskenäisiksi tuotteiksi. Koska ei ole mielekää erikseen selvittää jokaisen kasvatettavan eläimen hankintamenoja ja kasvatuksessa tarvittavien rehujen ja muiden tarvikkeiden hankintamenoja, voidaan määritellä eri-ikäisten eläinten keskimääräiset arvot tasearvostusta varten.

### **Osakeyhtiön veroilmoituksena lomake 6B**

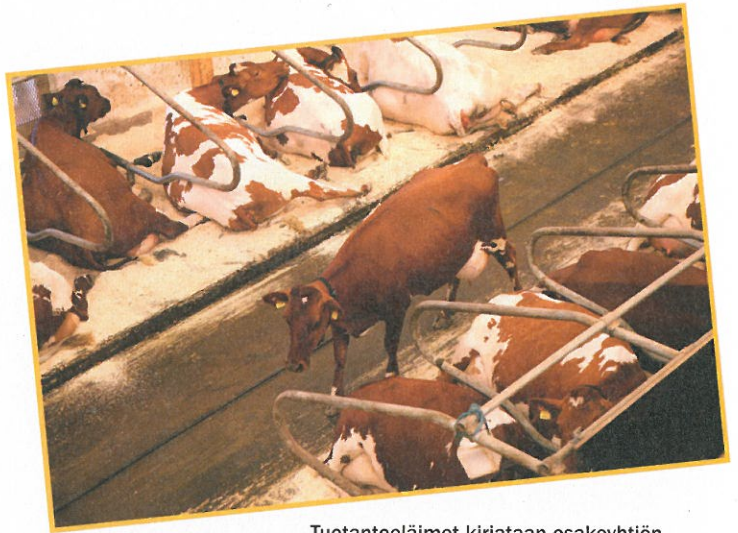
Osakeyhtiöt käyttävät veroilmoituksena lomaketta 6B, jossa erikseen kohdat elinkeinotoiminnan tuottojen ja kulujen laskentaan sekä henkilökohtaisen tulolähteen tuottojen ja kulujen sekä maatalouden

tulonlähteen tuottojen ja kulujen ilmoittamiseen. Varoja, velkoja ja omaa pääomaa eritellään verolomakkeen 6B sivulla 4.

Vaikka maataloudenkin osalta verokohtien niminä ovat tuotot ja kulut, maatalouden osalta tiedot pitää ilmoittaa MVL:n sääntämällä tavalla maksuperusteisesti tulojen ja menojen mukaan eli tuote- ja tarvikevarastojen muutoksia ei oteta huomioon. Näin ollen maatalouden suoriteperusteinen tuloslaskelma joudutaan muuntamaan verotusta varten maksuperusteiseksi tuloslaskelmaksi. Olisi yksinkertaisempaa, jos myös verotuksessa osakeyhtiön maatalouden osalta tuottoina ja kuluina voitaisiin käyttää suoraan suoriteperusteisen tilinpäätöksen mukaisia tuottoja ja kuluja. Kun nyt MVL kuitenkin edellyttää puhtaan tulon laskemista tulojen ja menojen mukaan, olisi asian ymmärtämiseksi selkeämpää, että verolomakkeen otsikointi vastaisi suoraan MVL:n säännöksiä.

### **Varojen arvostaminen verotuksessa**

Varojen arvostaminen verotuksessa perustuu lakiin varojen arvostamisesta verotuksessa (1142/2005), mutta siinä ei ole erikseen säännöksiä osakeyhtiön maatalousvarallisuuden arvostamisesta. Tämän lain 4 luvussa on kyllä säännökset muun yrityksen maatalouden nettovarallisuudesta ja sen arvosta, mutta osakeyhtiöitä käsittelevässä 2 luvussa niitä ei ole. Näin ollen tämän lain mukaan osakeyhtiöiden maatalouden varat pitää arvostaa samalla tavalla kuin osakeyhtiön muunkin toiminnan varat.



Tuotantoeläimet kirjataan osakeyhtiön taseessa pysyviin vastaaviin.

Yksinkertaisuuden vuoksi olisi hyvä, että mahdollisimman monessa omaisuuserässä voidaan käyttää samaa arvoa sekä suoriteperusteisen tilinpäätöksen taseessa että verotusta varten tehtävässä varallisuuslaskelmassa. Käyttöomaisuudessakin se onnistuu, jos suoriteperusteisen tilinpäätöksen suunnitelmapoistot on suunniteltu siten, että ne sopivat myös veropoistoiksi.

Vaihto-omaisuudesta on säädetty verojen arvostamislain 3 §:ssä, että osakeyhtiön vaihto-omaisuuden arvoksi katsotaan hankintameno, josta on vähennetty elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 28 §:n 1 momentissa tarkoitettu arvonalentumisvähennys. Arvonalentumisvähennys tehdään, jos alkuperäinen hankintameno on suurempi kuin vastaavan vaihto-omaisuuden hankintameno tai todennäköinen luovutushinta olisi verovuoden päättyessä. Jos arvo ei ole alentunut, vaihto-omaisuuden arvona voidaan käyttää suoraan hankintamenoa.

Säännöksissä ei ole kohtaa, jonka mukaan verovuoden lopussa osakeyhtiön varastossa olevan maatalouden vaihto-omaisuuden arvoa pitäisi tai saisi alentaa sen takia, että maatalouden vaihto-omaisuuden hankintameno on MVL:n säännösten takia jouduttu vähentämään verotuksessa myös sellaisen vaihto-omaisuuden osalta, jota ei ole vielä käytetty maataloudessa. Nykyisen lain mukaan näyttääkin siltä, että verolomakkeen 6B varallisuuslaskelmassa voidaan käyttää samoja vaihto-omaisuuden arvoja kuin suoriteperusteisessa taseessa, jos vaihto-omaisuuden arvo perustuu hankintamenoon. Verohallinnossa on kuitenkin vallalla tulkinta, että vaihto-omaisuuden varallisuusarvona pidetään nollaa, koska vaihto-omaisuuden hankintameno on vähennetty maksuperusteisesti. □

*Kirjoittaja toimii talousneuvonnan kehityspäällikkönä ProAgria Keskusten Liitossa.*

## **Maatila Oy:n monta tulolähdettä**

■ Maataloutta harjoittavan osakeyhtiön kirjanpito, tilinpäätös ja veroilmoitukset ovat haastavia. Samalla osakeyhtiöllä saattaa olla jopa kolme eri tulolähdettä, joita verotetaan eri lakien mukaan (esimerkiksi maatalous (MVL), metsätalous (TVL) ja työvoiman vuokraus (EVL)). Arvonlisäverotuksessa osakeyhtiö on kuukausimennettelyssä.

Tilinpäätös laaditaan pääsääntöisesti suoriteperusteisena ja on suositeltavaa, että myös tilikauden aikana kirjanpito pidetään suoriteperusteisena, jos on tarve seurata kannattavuuden kehitystä välitilinpäätösten avulla. Osakeyhtiö ilmoittaa maatalouden verotettavan tulon maksuperusteisena. □