Etelä-Karjalan kauppakamari

eJäsenkirje 28.8.2017

**KEHITTÄMISMENOT KIRJANPIDOSSA**

Kehittämismenojen käsittely kirjanpidossa muuttui vuoden 2016 alussa. Tätä vuotta aiemmin taseeseen sai kirjajata menot erityistä varoivaisuutta noudattaen sekä tuli noudattaa Työ- ja elinkeinoministeriön asetusta kehittämismenojen aktivoinnista. Seuraavassa tekstissä käyn läpi miten kehittämismenot kirjanpidossa, verotuksessa ja voitonjaossa käsitellään tällä hetkellä.

**Mitä kehittämismenot ovat**

Kehittämistoiminta on tutkimustulosten tai muun tietämyksen soveltaminen uusien aikaisempia olennaisesti parempien raaka-aineiden, laitteiden, tuotteiden, prosessien, järjestelmien ja palvelujen suunnitteluun ennen kaupallisen tuotannon tai käytön aloittamista

Esimerkkeinä

* + - * Prototyyppien ja mallien suunnittelu, rakentaminen ja testaus
      * Uuteen teknologiaan perustuvien työkalujen, ohjainten, muottien, matriisien suunnittelu
      * Suuruusluokaltaan sellaisen koelaitoksen suunnittelu, rakentaminen ja käyttö, jolla ei ole edellytyksiä taloudellisesti kannattavaan tuotantoon
      * Valitun uuden tai entistä paremman raaka-aineen, laitteen, tuotteen, prosessin, järjestelmän tai palvelun suunnittelu, toteuttaminen tai testaus.

**Käsittely kirjanpidossa**

Kirjanpitolain luvussa Arvostus- ja jaksotussäännöksistä todetaan seuraavaa:

* + KPL 5:8 § Tutkimus- ja kehittämismenojen jaksottaminen
    - Tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluksi
      * Tutkimustoimintaa on muun muassa kehittämistoiminnan kohteiden etsintä, arviointi ja valinta
    - Kehittämismenot saadaan aktivoida, jos niiden odotetaan tuottavan tuloa useampana tilikautena
    - Aktivoidut kehittämismenot on poistettava vaikutusaikanaan, enintään 10 vuodessa
    - Kehittämismenoja ei saa aktivoida muina pitkävaikutteisina menoina
  + Aktivoitavat menot ovat
    - Kehittämistoiminnasta aiheutuneet välittömät menot mukaan lukien toimintaan välittömästi osallistuneiden henkilöiden palkat ja henkilösivukulut.
    - Kehittämistoimintaan liittyvän aineettoman omaisuuden poistojen osuus
    - Kehittämistoiminnasta aiheutuneet korkomenot

Kulut tulee kirjanpidossa olla esimerkiksi kustannuspaikalla eroteltu jotta aktivointi voidaan suorittaa.

**Käsittely verotuksessa**

* Kehittämismenot verotuksessa
  + EVL 25 §: Liiketoiminnan kehittämiseen tähtäävät tutkimustoiminnan menot
    - Lukuun ottamatta pysyvään käyttöön tarkoitetun rakennuksen tai rakennelman tai näiden osan hankintamenoja
  + Ovat verovuoden kulua
  + Voidaan verovelvollisen vaatiessa vähentää kahden tai useamman vuoden poistoina.

Vaatiminen tarkoittaa että kirjanpitovelvollinen on kirjannut kyseisen kulun taseeseensa.

**Huomioitava varojenjaossa**

Aktivoidut kehittämismenot pienentävät jakokelpoista omaa pääomaa, myös vanhat aktivoinnit jotka tehty ennen vuotta.2016.

Liitetiedossa esitettävässä laskelmassa jakokelpoisesta omasta pääomasta tulee siis vähentää taseessa jäljellä oleva kehittämismenojen määrä huomioimatta sitä, koska kehittämismeno on syntynyt.

**Nettovarallisuutta laskettaessa**

* + Kehittämismenoilla ei ole aikaisemmin ollut varallisuusarvoa nettovarallisuuslaskennassa. Oikeuskäytännön myötä vuonna 2014 myös verotuskäytäntö muuttui
  + KHO 2014:120:totesi päätöksessään seuraavaa:
    - Kirjanpidossa aktivointi sallittu asetuksen edellytysten täyttyessä vain, jos erällä on todennäköistä varallisuusarvoa
    - Kun erällä on varallisuusarvoa kirjanpidon tiukoilla ehdoilla, niin myös verotuksessa tällä erällä katsotaan olevan varallisuusarvoa

Verolaista ei ilmene säännöstä, joka estäisi tällaisen varallisuuserän ottamisen nettovarallisuuslaskelmaan mukaan

Teija Kerbs  
Kirjanpidon asiantuntija  
Helsingin seudun kauppakamari

# **OPINTOVAPAA**

Opintovapaata koskevat säännökset löytyvät opintovapaalaista ja opintovapaa-asetuksesta. Säännökset eivät koske oppisopimuskoulutusta.

## Mistä opintovapaassa on kyse?

Opintovapaan aikana työntekijä on omasta aloitteestaan vapautettu työstään koulutusta tai opiskelua varten työsuhteen pysyessä edelleen voimassa. Opintovapaaksi ei katsota aikaa, jonka työntekijä on työnantajan määräämässä koulutuksessa; joka työehtosopimuksen mukaan rinnastetaan työssäoloon tai, jonka työntekijä on ammattinsa edellyttämässä lakisääteisessä koulutuksessa.

Opintovapaa myönnetään työntekijälle yhtenä tai yhdenjaksoisesti useampana kokonaisena vapaapäivänä. Lisäksi opintovapaa voidaan myöntää antamalla osia työpäivästä vapaaksi tai muodostamalla vapaa useasta vapaajaksosta, joiden välillä työntekijä on työssä. Yhä yleisempää on, että työntekijä opiskelee osa-aikaisesti ja haluaisi samalla työskennellä osa-aikaisesti. Opintovapaan antamisesta osa-aikaisena ei ole tarkempaa sääntelyä, ja opintovapaalainsäädäntö kaipaisikin uudistamista muun muassa tältä osin.

## Miten opintovapaata haetaan?

Työntekijän tulee hakea yli viiden työpäivän opintovapaata kirjallisesti työnantajalta vähintään 45 päivää ennen suunniteltujen opintojen alkamista, ja työnantajan on ilmoitettava ratkaisustaan työntekijän opintovapaahakemukseen kirjallisesti vähintään 15 päivää ennen opintojen alkamista. Jos työntekijä hakee opintovapaata enintään viideksi päiväksi, hakemus tulee tehdä työnantajalle suullisesti tai kirjallisesti vähintään 15 päivää ennen opintojakson alkamista, ja työnantajan on ilmoitettava ratkaisustaan vähintään seitsemän päivää ennen opintojakson alkamista. Työntekijän pyynnöstä opintovapaahakemusta koskeva päätös on annettava tiedoksi myös työntekijää työpaikalla edustavalle luottamushenkilölle.

Työntekijän opintovapaahakemuksessa tulee olla seuraavat tiedot: opintojen ja haettavan opintovapaan alkamisen ja päättymisen ajankohta; koulutuksen ja opiskelun muoto ja tavoite; onko kysymyksessä aikaisemman opintovapaan aikana aloitetun koulutuksen tai opiskelun loppuunsaattaminen; oppilaitos tai muu koulutuksen tai opetuksen järjestäjä; sekä päätoimisessa itseopiskelussa opintoja ohjaavan opettajan ja opiskelijan yhteisesti hyväksymä opintosuunnitelma, josta ilmenee aiottu tutkinto tai opinnäyte ja sen edellyttämä opiskeluaika. Jos opintovapaata haetaan tutkinnon suorittamista varten, hakemuksen liitteenä on oltava todistus ilmoittautumisesta tutkintoon.

## Onko työntekijälle pakko myöntää opintovapaa?

Työntekijällä on oikeus opintovapaaseen, jos hän on työskennellyt päätoimisesti yhdessä tai useammassa jaksossa saman työnantajan palveluksessa vähintään vuoden. Opintovapaan pituus on tällöin enintään kaksi vuotta viiden vuoden aikana. Jos työsuhde samaan työnantajaan on kestänyt vähintään kolmen kuukautta, työntekijällä on oikeus opintovapaaseen, jonka pituus on enintään viisi päivää. Työnantaja ei voi kieltäytyä antamasta opintovapaata. Työnantajalla on kuitenkin oikeus siirtää opintovapaan alkamisajankohtaa tietyin edellytyksin.

### Opintovapaan siirtäminen

Opintovapaata voidaan siirtää enintään kuudella kuukaudella, jos opintovapaan myöntäminen haettuna ajankohtana tuottaisi tuntuvaa haittaa työnantajan harjoittamalle toiminnalle. Laissa ei määritellä mitä tuntuvalla haitalla tarkoitetaan. Työnantajan tulee esimerkiksi sijaisia palkkaamalla pyrkiä mahdollistamaan työntekijän opintovapaalle jääminen.

Jos kyseessä on harvemmin kuin kuuden kuukauden väliajoin toistuva koulutus, voidaan opintovapaata siirtää enintään siihen saakka, kunnes seuraava vastaava koulutustilaisuus järjestetään. Jos työnantajan palveluksessa on säännöllisesti vähintään viisi työntekijää, voidaan opintovapaata siirtää edellä mainitulla perusteella enintään kaksi kertaa peräkkäin.

Työnantajalla on oikeus siirtää opintovapaata myös, jos työntekijän aikaisemmasta opintovapaasta on kulunut vähemmän kuin kuusi kuukautta, ellei opintovapaan tarkoituksena ole saattaa päätökseen aikaisemman opintovapaan aikana aloitettua opiskelua tai koulutusta.

Jos opintovapaata hakee kerralla useampi työntekijä ja opintovapaan myöntäminen kaikille sitä hakeneille tuottaisi tuntuvaa haittaa työnantajan harjoittamalle toiminnalle eikä vapaata voida tästä syystä myöntää kaikille, etusijan saavat ammatilliseen koulutukseen ja peruskoulun oppimäärän suorittamiseen hakeutuvat. Viime kädessä etusija on niillä opintovapaata hakeneilla työntekijöillä, joilla on vähiten koulutusta. Ennen ratkaisun tekemistä työnantajan tulee neuvotella asiasta yhteistoiminnassa työntekijöiden luottamushenkilöiden kanssa.

## Onko opintojen sisällöllä vaikutusta opintovapaaoikeuteen?

Opintovapaa on tarkoitettu opiskeluun julkisen valvonnan alaisessa koulutuksessa. Opintoihin voi sisältyä paitsi opetuksen seuraamista ja kokeisiin osallistumista, myös ohjattua käytännön harjoittelua, ohjattua itseopiskelua tutkinnon tai opinnäytteen suorittamiseksi, sekä tutkinnon tai opinnäytteen suorittamiseen valmistautumista. Opintojen ei tarvitse liittyä työntekijän työhön, vaan kyse voi olla myös uudelle alalle opiskelusta.

## Voiko työntekijä perua opintovapaahakemuksensa tai muuttaa myönnetyn vapaan kestoa?

Työntekijä voi tietyin edellytyksin siirtää tai keskeyttää hakemansa opintovapaan. Jos opintovapaa on myönnetty yli viideksi päiväksi, työntekijä voi siirtää myönnetyn opintovapaan käyttöä, mikäli siitä ei aiheudu työnantajalle tuntuvaa haittaa. Työntekijän on ilmoitettava opintovapaan käyttämättä jättämisestä vähintään kaksi viikkoa ennen myönnetyn opintovapaan alkamista.

Työntekijä voi keskeyttää yli 50 työpäivän mittaisen opintovapaansa ja hänellä on lähtökohtaisesti oikeus palata työhön, kunhan hän ilmoittaa opintovapaan keskeyttämisestä työnantajalle kirjallisesti vähintään neljä viikkoa ennen aiottua työhön paluutaan. Jos työnantaja kuitenkin on palkannut sijaisen työntekijän opintovapaan ajaksi, ei hänellä ole velvollisuutta ottaa opintovapaalla ollutta työntekijää työhön aikana, jona sijaisen määräaikainen työsopimus on pidettävä voimassa.

Jos työntekijän sairaudesta, synnytyksestä tai tapaturmasta aiheutuva työkyvyttömyys alkaa opintovapaan aikana ja kestää yli seitsemän päivää, ylimenevää osaa työkyvyttömyysajasta ei lueta opintovapaa-ajaksi, jos työntekijä ilman aiheetonta viivytystä pyytää opintovapaan keskeyttämistä. Työntekijällä on hakemuksestaan oikeus käyttää työkyvyttömyyden vuoksi keskeytynyt opintovapaa myöhemmin.

Kun työnantaja saa opintovapaan keskeyttämistä koskevan ilmoituksen tai pyynnön, on työntekijälle viivytyksettä ilmoitettava kirjallisesti työnantajan ratkaisusta ja siitä, milloin työntekijä voi palata työhön.

Lakimies Reetta Riihimäki  
Helsingin seudun kauppakamari

**HYÖDYNNÄ EU:N KAUPPASOPIMUKSIA JA SÄÄSTÄ TULLIMAKSUISSA**

*EU:lla on kauppasopimuksia noin kuudenkymmenen unionin ulkopuolisen maan kanssa. Yritykset eivät kuitenkaan ole aina tietoisia sopimuksista ja niiden tuomista eduista.*

Kauppasopimukset joko poistavat tavaroiden kauppaa koskevat tullit tai laskevat niitä merkittävästi. Yritykset eivät kuitenkaan automaattisesti välty tullimaksuilta. Hyödyntääkseen EU:n kauppasopimusten mahdollistamat säästöt yritysten viennin on täytettävä kolme perusehtoa.

1. Vientituote sisältyy EU:n kauppasopimukseen. Yleisesti ottaen EU:n uusimmat kauppasopimukset kattavat lähes kaikki teollisuus- ja maataloustuotteet sekä elintarvikkeet.
2. Tuote on EU:n tai sopimuskumppanimaan alkuperää. Se on toisin sanoen kokonaan tuotettu tai riittävästi jalostettu joko EU:ssa tai sopimuskumppanimaassa.
3. Tuotteen mukana on alkuperäselvitys.

**Ehto 1: Sisältyvätkö tuotteet EU:n kauppasopimukseen?**

EU:n kauppasopimukset poistavat tullit lähes kaikilta tuotteilta tai alentavat tulleja merkittävästi. Tullimaksujen tarkat määrät ja mahdolliset tullinalennuksia koskevat siirtymäajat vaihtelevat sopimuksittain.

[EU:n markkinoillepääsytietokannasta](http://madb.europa.eu/madb/indexPubli.htm) voi tarkistaa, kuuluuko yrityksen tuote kauppasopimuksien piiriin sekä nähdä tuotteen tullitason. Tuotteen tullinimikkeen on oltava tiedossa, jotta se löytyy tietokannasta. Nimike (harmonisoidun nimikkeistön HS-koodi) on sama numerokoodi, jota yritys käyttää täyttäessään tuonti- ja vientiselvityksiä.

Tilanteissa, joissa tuotteen tullinimike ei ole tiedossa, voi yhteyttä ottaa Tullineuvontaan tai selvittää asia [Tullin internetsivuilta](http://tulli.fi/yritysasiakkaat/vienti/nimikkeen-ilmoittaminen). Myös EU:n komission [TARIC-tietokantaa](http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/taric/taric_consultation.jsp?Lang=fi&redirectionDate=20111012) voi käyttää apuvälineenä tullinimikkeen selvittämisessä.

**Ehto 2: Onko tuotteen alkuperä EU:sta tai sopimuskauppamaasta?**   
  
Vientituote voi täyttää alkuperävaatimuksen kahdella eri tavalla:  
• Tuote on kokonaan tuotettu EU:ssa tai sopimuskumppanimaassa (esim. maataloustuotteet).  
• Tuote on riittävissä määrin valmistettu EU:ssa tai sopimuskumppanimaassa.  
Kriteerit voi yleensä tarkistaa EU:n kauppasopimuksista löytyvistä tuotekohtaisista luettelosäännöistä, joihin riittävän valmistuksen ehdot on sisällytetty. Myös Tullineuvonta auttaa tuotteen alkuperän määrittelyyn liittyvissä kysymyksissä.

Useimmissa tapauksissa tuote on riittävissä määrin valmistettu ja näin ollen oikeutettu tullietuuskohteluun eli poistettuun tai alennettuun tullimaksuun, jos se täyttää yhden seuraavista kolmesta kriteeristä:  
• Valmis tuote saa eri tullinimikkeen kuin valmistuksessa käytettyjen ainesten tullinimikkeet (nimikkeen muutos nelinumeroisen päänimikkeen tasolla)  
• Valmis tuote täyttää prosenttisäännön kriteerit (ulkopuolisten ainesten maksimiosuus ei ylity tai alkuperäainesten tuoma vähimmäisarvonlisä ylittyy)  
• Valmis tuote täyttää tietyt materiaalien prosessointia koskevat tekniset kriteerit, kuten riittävän usean valmistusvaiheen (esim. tekstiilituotteet).  
EU:n kauppasopimukset mahdollistavat lisäksi niin sanotun kumulaation. Tämä tarkoittaa sitä, että suomalainen valmistaja voi tietyin edellytyksin hyödyntää tuotteidensa valmistuksessa sopimuskumppanimaasta peräisin olevia raaka-aineita myös ilman, että riittävän valmistuksen ehdot täyttyvät, jolloin lopputuotteen alkuperän voidaan silti katsoa olevan Suomessa/EU:ssa. Lisäksi on hyvä huomioida se, että luonnollisesti EU:n alueelta peräisin olevia Suomeen tuotuja raaka-aineita kohdellaan samalla tavalla kuin kotimaisia raaka-aineita eli ne kartuttavat tuotteen suomalaista/EU-alkuperää.

**Ehto 3: Selvitys alkuperästä**

Alkuperän osoittaminen on verrattain helppoa, mikäli tavaratoimituserän arvo on enintään 6 000 euroa. Useimmat EU:n kauppasopimukset sallivat tällaisessa tapauksessa viejien itse laatia arvorajallisen kauppalasku- tai alkuperäilmoituksen. Tämä tarkoittaa sitä, että viejä täydentää kauppalaskua määrämuotoisella lausekkeella, jossa ilmoitetaan tuotteen olevan peräisin Suomesta/EU:sta.

Toimituksen arvon ylittäessä 6 000 euroa yrityksellä on kaksi vaihtoehtoa. Se voi pyytää Tullia antamaan **alkuperätodistuksen** jokaiselle 6 000 euroa ylittävälle toimitukselle. Suomessa viennin etuuskohteluun oikeuttavaan alkuperän todentamiseen tarvittava EUR.1 –tavaratodistus (tyhjä lomake) on ostettavissa osoitteesta [www.kopistore.fi](http://www.kopistore.fi).

Joissain tapauksissa alkuperän todistamiseen tarvitaan EUR-MED-tavaratodistus. Yritys voi vaihtoehtoisesti hakea Tullilta **valtuutetun viejän lupaa** laatia itse määrämuotoinen kauppalasku- tai alkuperäilmoitus kauppalaskuun. Hakeutumista valtuutetuksi viejäksi suositellaan, kun alkuperätuotteiden vienti on toistuvaa, sillä se helpottaa sekä viejää että Tullia. Hakemus laaditaan Tullin lomakkeella 295s. Huomion arvoista on, että viennissä Etelä-Koreaan EUR.1 –tavaratodistusta ei voi käyttää. Tullietuuden saamiseksi yrityksen tulee aina hakea Tullilta valtuutetun viejän lupaa, jos toimitusten arvo ylittää 6 000 euroa.

Kun valtuutetun viejän lupa on saatu, voi viejä itse laatia lähetysasiakirjoihin (esim. kauppalasku tai kuljetusasiakirja) määrämuotoisen alkuperäilmoituksen riippumatta toimituksen arvosta. Alkuperäilmoituksessa ilmoitetaan Tullilta saatu lupanumero ja tuotteen alkuperämaa. Näin vastaanottajamaan viranomaiset tietävät, että saapuville tuotteille haetaan EU:n ja sopimuskumppanimaan välisen kauppasopimuksen mukaista tullietuutta. Lisäksi maahantuonnin yhteydessä tehtävässä tulli-ilmoituksessa on käytävä ilmi tullietuuden hakeminen, esimerkiksi ilmoittamalla tullietuuskohtelukoodi.

**Muut ehdot**

Edellä lueteltujen kolmen perusehdon lisäksi EU:n kauppasopimuksiin liittyvissä alkuperäsäännöissä on myös muita ehtoja ja sääntöjä, kuten suoran kuljetuksen sääntö. Tämä edellyttää, että tuotteet viedään suoraan EU:sta sopimuskumppanimaahan. Tuotteet voidaan kuitenkin kuljettaa muiden alueiden kautta ja tarvittaessa välivarastoida ja uudelleen lastata. Ehtona on, että tuotteiden on pysyttävä tullivalvonnassa kuljetuksen ja välivarastoinnin aikana, eikä tuotteille saa tehdä muita kuin niiden purkamiseen, uudelleen lastaukseen ja kunnon ylläpitämiseen tarvittavia toimenpiteitä.

Alkuperäsääntöihin liittyvät ehdot voi tarkistaa kauppasopimuskohtaisesti [EU:n komission internetsivuilta](http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/calculation-customs-duties/rules-origin/general-aspects-preferential-origin/arrangements-list_en).

**Lisätietoja antavat**

**Tullineuvonta**  
Puh. + 358 295 5202  
yritysneuvonta.vienti@tulli.fi

Kattavammat kuvaukset tullietuuskohtelusta löytyvät esimerkiksi Tullin sivuilta:  
tulli.fi/yritysasiakkaat/vienti/viennin-etuuskohtelut   
tulli.fi/yritysasiakkaat/tuonti/etuuskohtelut-ja-tavaran-yleinen-alkupera

**Ulkoasiainministeriö**  
Taloudellisten ulkosuhteiden osasto  
Markkinoillepääsy-yksikkö  
TUO-20@formin.fi