

Opinnäytetyö (AMK)

Liiketalous

Taloushallinto

2014

Sari Lähteenmäki

KUVATAITEILIJAN KIRJANPITO JA VEROTUS

- lomake 5 vai 15?



TURUN AMMATTIKORKEAKOULU
TURKU UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Sari Lähteenmäki

KUVATAITEILIJAN KIRJANPITO JA VEROTUS

– lomake 5 vai 15?

Opinnäytetyöni tavoitteena oli tehdä selkeä opas kuvataiteilijoille kirjanpidosta ja verotuksesta. Aikaisemmat tutkimukset yhdessä lakien ja erilaisten oikeuskäytäntöjen kanssa muodostivat teoreettisen viitekehyksen ja asiat konkretisoituvat taiteilijoille suunnatussa oppaassa. Monet kuvataiteilijat pitivät verotukseen ja kirjanpitoon liittyviä asioita vaikeina.

Opinnäytetyö toteutettiin toiminnallisena opinnäytetyönä ja se koostuu kahdesta osasta. Teoreettisessa osassa tutkin kirjanpitoon ja verotukseen liittyvää lainsäädäntöä ja aiheeseen liittyvää ammattikirjallisuutta. Erilaiset oikeuskäytännöt olivat tärkeitä tietoperusteita opinnäytetyölle. Toiminnallisen työn oppaassa asiat selitetään yksinkertaisemmin ja kuvataiteilijoiden lähtökohdista. Opas tullaan julkaisemaan ainakin sähköisessä muodossa.

Taiteilijoiden toimeentulojen muodostuminen ja niistä raportoiminen on tehty mielestäni erittäin vaikeiksi. Monet kuvataiteilijat joutuvat olemaan palkkatöissä tehdäkseen taidetta, jolla ilmaisevat itseään. Ammattikuvataiteilijat ovat eriarvoisessa asemassa, koska kaikki eivät osaa hakea verotuksen kautta huojennuksia. Kaikki taiteilijat eivät varmasti halua toimia yrittäjämäisesti, ja osuuskunnat ovatkin yksi tapa toimia yhdessä muiden taiteilijoiden kanssa. Keskusteltuani useamman taiteilijan kanssa olen yhä vakuuttuneempi, että opinnäytetyöni oppaalle on tarvetta.

ASIASANAT:

ammatinharjoittaja, ammattitaiteilija, kirjanpito, kulttuuri, kuvataiteilija, liiketalous, luova talous, taide, talous, verotus

Sari Lähteenmäki

ACCOUNTING AND TAXATION OF AN ARTIST

- Which form is it: number 5 or number 15?

The aim of the present bachelor's thesis is to compile a clear and simple bookkeeping and taxation handbook for artists working in a professional way. The theoretical part of the study is based on previous studies, laws and legal practices. Many artists consider bookkeeping and taxation as a difficult thing to do.

The study was conducted as a functional study and it consists of two parts. In the theoretical part, the legislation on bookkeeping and taxation and the field related literature discussed. In addition legal practices form an important part of the background material. In the handbook the approach is more practical and the issue is discussed from the point of view of an artist. The handbook will be published at least on the Internet.

The study shows that income formation of an artist and how to report on it are difficult. Most artists are forced to work as employees in order to make art to express themselves. It is obvious that not every artist wants to work as entrepreneur and cooperatives are one way of working as a group. After many discussions with artists conducted in the context of this study, it has become clear that there is a need for this kind of handbook.

KEYWORDS:

art, accounting, entrepreneur, taxation

SISÄLTÖ

KÄYTETYT LYHENTEET	6
1 JOHDANTO	6
1.1 Tutkimuksen taustaa	6
1.2 Tutkimuksen tavoitteet	7
2 AMMATTIKUVATAITEILIJAJA	9
2.1 Kuka on ammattikuvataiteilija?	9
2.2 Verotus	10
2.3 Ammattikuvataiteilijan verotus	11
2.4 Veroilmoituslomakkeet	14
2.5 Tappio ja sen vähentäminen	16
3 KUVATAITEILIJAN KIRJANPITO	17
3.1 Kirjanpito	17
3.2 Liiketapahtumien kirjaaminen	18
3.3 Tilikausi ja tilinpäätös	18
3.4 Arvonlisäverovelvollisuus	20
3.5 ALV:n laskutusmääräykset	23
3.6 Verotili	24
4 TAITEELLISEN TOIMINNAN TULOT	25
4.1 Apurahat	25
4.2 Muut apurahat	27
4.3 Ulkomaiset apurahat	28
4.4 Apurahojen tilitys	29
5 MENOJEN VÄHENNYSKELPOISUUS	30
5.1 Työhuonevähennys	30
5.2 Materiaali- ja tarvikekulut	30
5.3 Puhelin- ja tietoliikennekulut	31
5.4 Työmatkat	31
5.5 Muut kulut	31
6 TAIDE JA MARKKINAT	33
6.1 Taidekauppa	33
6.2 Julkinen sektori ja taide	34
6.3 Taiteilijat yrittäjinä	35
7 JOHTOPÄÄTÖKSET	36
LÄHTEET	38

LIITTEET

Liite 1. Verolomake nro 15

Liite 2. Verolomake nro 5

TAULUKOT

Taulukko 1. Kuvataiteilijoiden toimeentulon lähteet. Lähde (Akola ym. 2007, 67.).....12

Taulukko 2. Yleisimmät arvonnisäprosentit 1.1.2013 alkaen. (Verohallinto)..... 21

Taulukko 3. Yritysten kuvataideostot ja –tuki, miljoonaa euroa. Lähde (Kohvakka-Viinanen 2012, 37; Taiteen Keskustoimikunta.)..... 33

KÄYTETYT LYHENTEET

ALV	arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501
EPL	ennakkoperintälaki 20.12.1996/1118
EVL	laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KPL	kirjanpitolaki 30.12.1997/1336
MVL	maatilatalouden tuloverolaki 543/67
TVL	tuloverolaki 30.12.1992/1535
VML	laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558
Y-tunnus	yritys- ja yhteisötunnus
YTJ	yritys- ja yhteisötietojärjestelmä (Verohallinnon sekä Patentti- ja rekisterihallituksen ylläpitämä yritys- ja yhteisötunnusrekisteri)

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustaa

Tapasin kesällä 2013 arvostetun kuvataiteilijan ja keskustelin hänen kanssaan kuvataiteilijoiden toimeentulosta. Olen itse opiskellut Turun Taideakatemiassa elokuvaalijnalla vuodet 1996 - 2001 ja minulla on paljon taiteilijaystäviä. Taiteilijat suhtautuvat usein asenteellisesti liiketalouteen. Teosten myyntityötä vierastetaan ja liiketalouden termit aiheuttavat toisissa taiteilijoissa jopa kauhua. Näin tein itsekin kunnes aloitin liiketalouden opinnot Turun ammattikorkeakoulussa vuonna 2006.

Liiketaloudella ja taiteella on paljon yhteistä. Taiteilijat ja yrittäjät työskentelevät usein ympäri vuorokauden ja molempiin aloihin liittyy riskejä. Riski toimeentulosta; onko huomenna tilillä rahaa ruokaan tai materiaaleihin. Itse molempia aloja opiskelleena olen ymmärtänyt, että molemmat alat voisivat hyötyä toisistaan. Liiketalous tarvitsee visionäärejä, jotka osaavat luoda Applen tai Angry Birdsien kaltaisia mahdollisuuksia. Taide taas tarvitsee liiketalouden osaamista hyvin monellakin sektorilla. Taiteilijan on hyvä tulla toimeen ammatillaan ja osata tehdä tai ainakin tulkita kirjanpitoa ja verotuspäätöstä. Myyntityö on kaikille yrittäjille haastavaa ja sitä ei opi kuin tekemällä.

Siksi päätin tehdä opinnäytetyönäni kuvataiteilijoille konkreettisen oppaan, jossa selvitetään mahdollisimman selkeästi kuvataiteeseen liittyvää kirjanpitoa ja verotusta. Tuntemani kuvataiteilija antoi oman kirjanpitomateriaalinsa vuodelta 2012 minulle, ja sen perusteella voin todeta, että hänellä ovat asiat hyvin hallinnassa. Toisilla taiteilijoilla asiat eivät ole näin hyvin. Mietin kuinka monelta taiteilijalta jäävät esimerkiksi veronhuojennukset saamatta, koska he eivät osaa täyttää veroilmoitusta? Verotusinstrumentit ovat olennainen osa suomalaista taidepolitiikkaa ja on väärin, että toiset taiteilijat eivät osaa hyödyntää niitä toiminnassaan. Tutkimuksissa on havaittu ammattikuvataiteilijoiden olevan tulotasoltaan heikoimmassa asemassa oleva taiteilijaryhmä, jonka tulotaso on

jäänyt pysyvästi voimakkaasti jälkeen muista korkeakoulutetuista suomalaisista. (Rautiainen 2012, 29.)

1.2 Tutkimuksen tavoitteet

Taiteilijoiden toimeentuloa on tutkittu paljon. Opetus- ja kulttuuriministeriö tilasi tohtori Tarja Cronbergiltä selvityksen taiteilijoiden toimeentuloedellytysten parantamisesta. Luova kasvu ja taiteilijan toimeentulo -raportti, valmistui elokuussa 2010. Ennen tätä selvitystä asiaa oli tutkittu jo opetusministeriön toimesta niin kutsutuilla TAISTO I, II ja III toimikunnilla.

Selvityksissä on käytetty monien toimijoiden kuten Eläketurvakeskuksen, sosiaali- ja terveysministeriön, työministeriön, Kansaneläkelaitoksen ja valtiovarainministeriön tietämystä ja verkostoja hyväksi. Taiteilijoiden ongelmat työmarkkinoilla on hyvin tiedossa ja toimikunnat ovat ehdottaneet useita parannusehdotuksia. Selvityksissä mainitaan taiteilijoiden alhainen toimeentulo ja epätyypillinen työmarkkina-asema. Kuvataiteilija harjoittaa ammattiaan tyypillisesti palkkatyön ja yrittäjyyden välimaastossa. Taiteilija on usein palkkatyössä voidakseen tehdä taidetta, jolla haluaa ilmaista itseään.

Opinnäytetyöni on toiminnallinen ja lopputuloksena teen ammattitaiteilijoina toimiville kuvataiteilijoille oppaan aiheeseen liittyvästä kirjanpidosta ja verotuksesta. Jokainen, joka harjoittaa liike- tai ammattitoimintaa, on tästä toiminnastaan kirjanpitovelvollinen (KPL 1 luku 1§). Toivon, että oppaani kuvataiteilijoille kertoo mahdollisimman selkeästi, miten taiteilija voi tehdä itse yksinkertaisen kirjanpionsa ja täyttää veroilmoituksensa. Olen rajannut aiheen tarkoituksellisesti kuvataiteilijoihin. Kuvataiteilijoihin kuuluvat taidemaalarit, kuvanveistäjät, taidegraafikot, mediataiteilijat, valokuvataiteilijat sekä muut visuaalisen alan taiteilijat. Opinnäytetyössä käytetään termejä: ammattikuvataiteilija, taiteilija ja kuvataiteilija.

Tutkimuksissa käy ilmi, että monet taiteilijat eivät pidä itseään yrittäjinä, vaikka he toimisivatkin yrittäjämäisesti. Myös liiketalouteen liittyvä sanasto koetaan vaikeaksi ja oppaassa kuvaillaan asioita mahdollisimman yksinkertaisesti ja

ymmärrettävästi. Verotukseen ja kirjanpitoon liittyvät asiat ovat opittavissa ja tärkeintä on ymmärtää, mistä voi hakea niihin liittyvää tietoa. Haasteellista on verotukseen liittyvien tietojen nopea muuttuminen. Aikaisemmat tutkimukset yhdessä lakien ja erilaisten oikeuskäytäntöjen kanssa muodostavat opinnäytetyöni teoreettisen viitekehyksen ja asiat konkretisoituvat taiteilijoille suunnatussa oppaassa.

Olen keskustellut useamman ammattikuvataiteilijan kanssa sähköpostin välityksellä ja olen yhä vakuuttuneempi siitä, että opas tulee tarpeeseen. Kirjanpito ja verotus eivät ole ammattiin valmistuvilla taiteilijoilla varmasti ensimmäisenä mielessä. Monet taiteilijat oppivatkin asiat vasta käytännössä ja omalla tavallaan. Opas tulee ammattikuvataiteilijoiden käytettäväksi ainakin sähköisessä muodossa.

2 AMMATTIKUVATAITEILIJAJA

2.1 Kuka on ammattikuvataiteilija?

Ammattikuvataiteilijana pidetään henkilöä, joka saa toimeentulonsa pääsääntöisesti taiteen tekemisestä tai siihen tarkoitettuun apurahasta. Kuvataiteilija voi toimia yrittäjänä, freelancerina tai olla työsuhhteessa johonkin yritykseen. Verotuspäätöksissä verottaja arvioi taiteilijan ammattipätevyyden yleisesti taideopintojen, pidettyjen näyttelyiden ja mahdollisten saatujen apurahojen avulla. Myös erilaisiin taiteilijajärjestöihin kuulumista pidetään merkittävänä.

Verottajan ja taiteilijan tulkinnat taiteilijan ammattimaisuudesta ovat kuitenkin joskus ristiriidassa keskenään. Taiteilijan veroilmoitukseen kannattaa liittää CV (ansioluettelo), mistä selviää taiteilijan koulutus, alan ammattiliiton jäsenyys, apurahat ja näyttelytoiminta. Esimerkkinä tästä on Korkeimman hallinto-oikeuden päätös KHO 8.6.1990/2023.

Verovelvollinen, joka päätoimenaan oli valtion palveluksessa, työskenteli sivutoimenaan kunnan kuvataidepiirin tuntiopettajana. Tämän ohella hän ilmoitti veroilmoituksessaan taidemaalauksesta saatuina tuloina 3.900 markkaa ja siitä aiheutuneina menoina 7.932 markkaa. Hän vaati taidemaalauksesta johtuneen 4.032 markan alijäämän sekä 2.510 markan työhuonevähennyksen hyväksymistä vähennettäväksi päätoimesta saadusta palkkatulosta tai muista palkkatuloista tai ainakin tappion vahvistamista kyseisten erien osalta. Kun otettiin huomioon verovelvollisen esittämä selvitys taideopinnoistaan ja osallistumisestaan näyttelyihin sekä se, että hän oli taiteilijatoimintaansa varten saanut apurahoja ja hänen töitään oli hankittu museoiden kokoelmiin, hänellä katsottiin olevan vaatimiensa erien osalta oikeus vähentää verotettavasta tulostaan taiteen harjoittamisesta johtuneina kohtuulliseksi katsottavina menoina 2.000 markkaa. Äänestys 3-2.

Korkein hallinto-oikeus osoittaa päätöksessään, että ammattimaisen kuvataiteilijan erottaa taiteenharrastajasta juuri koulutuksen, näyttelyiden, apurahojen ja museokokoelmissa olevien töiden avulla. Taiteellisen toiminnan tappiollisuudella ei ole vaikutusta vähennysoikeuden arvioimiseen, koska taiteella on liikevoittoa korkeampia tavoitteita. Taiteellisen toiminnan kriteerinä ei voida pitää taloudellista laajuutta vaan taiteellista laatua. Siinä suhteessa taide eroaa normaalista liiketoiminnasta.

2.2 Verotus

Verotuksen tavoite on fiskaalinen eli kerryttää julkiselle vallalle varoja. Veropolitiikan keskeisimpiin kysymyksiin kuuluu, kuinka paljon pyritään neutraaliin verotukseen ja kuinka paljon verotuksella on ohjaavia tehtäviä. Neutraalia verotus on silloin, kun se ei vääristä kotitalouksien ja yritysten päätöksiä. Ohjaavalla verotuksella taas pyritään vaikuttamaan yksityisen sektorin käyttäytymiseen. (Niskakangas 2011, 52–53.)

Suomalaisen tuloverojärjestelmän keskeinen piirre on luonnollisen henkilön ja kuolinpesän eri tulolähteistä saamien tulojen jakaminen kahteen tulolajiin: pääoma- ja ansiotuloon. Pääomatuloa on omaisuuden tuotto, omaisuuden luovutuksesta saatu voitto ja muu tulo, jota varallisuuden katsotaan kerryttäneen, esimerkiksi korkotulot, myyntivoitot ja vuokratulot. (TVL 32§.) Pääomatulosta maksetaan yhtenäistä suhteellista verokantaa vain valtiolle. Pääomatuloja on verotettu vuodesta 2012 lähtien siten, että 50 000 euron tuloihin saakka veroprosentti on 30 % ja ylimenevältä osalta 32 %. Verotettava pääomatulo saadaan laskettua bruttotulon ja siitä tehtävien vähennysten jälkeen. Ansiotuloina verotetaan kaikkia niitä tuloja, joita ei ole laissa määritelty pääomatuloiksi tai verovapaiksi tuloiksi.

Tyypillisesti ansiotulona TVL:ssä on maksettu palkka ja siihen rinnastettava tulo sekä eläke. Ansiotuloista maksetaan veroa progressiivisen taulukon mukaan valtiolle. Kunnallisvero on suhteellinen vero, jonka eri kunnallisvaltuustot määrittävät vuosittain. Ansiotuloista peritään eläkemaksuja ja eräitä sosiaaliturvamaksuja. Valtionkirkon jäsenet maksavat ansiotuloistaan myös kirkollisveroa. (Niskakangas 2011, 81.) Verotettava tulo saadaan veronalaisten tulojen ja vähennyskelpoisten menojen ja muiden vähennysten erotuksena. Verovuosi on ajanjakso, jonka aikana saadusta tulosta on maksettava veroa ja se on yleensä kalenterivuosi.

Suomalaisessa kulttuuripolitiikassa olennaisimpia tuki-instrumentteja ovat verolainsäädännössä määräytyvät erilaiset verovähennykset. Vähennysjärjestelmän tarkoituksena on oikaista verotusta niin, että kukin joutuu

maksamaan veroja oman veronmaksukykyensä mukaan. (Myrsky 2013, 130.) Ammattikuvataiteilijoiden eräät apurahat ovat määritelty poikkeuksellisesti verovapaiksi. Myös erilaiset kuluvähennykset ja arvonnisäverotuksessa käytettävät alennetut verokannat kuuluvat näihin taiteen tukimuotoihin. Verovähennykset eivät ole ammattikuvataiteilijoiden kannalta kuitenkaan täysin ongelmaton tukimuoto. Jos vähennykset tehdään tuloverolain mukaan, niin suurituloisempi ammattikuvataiteilija hyötyy vähennyksistä enemmän progressiivisen verotuksen takia. (Määttä 2007, 95–97; Rautiainen 2012, 195–196.)

2.3 Ammattikuvataiteilijan verotus

Elinkeinoverolaki säätelee liikkeen- ja ammatinharjoittajien verotettavan tulon määräytymistä. Taiteilijan verotusta päätettäessä ratkaistaan ensin pääasiallisen toiminnan tulolähde. Tulolähteitä on verotuksessa kolme: henkilökohtaisen toiminnan tulolähde (TVL), elinkeinotoiminnan tulolähde (EVL) ja maatalouden tulolähde (MVL). Jos taiteilija saa pääasiallisen toimeentulonsa teosten myynnillä, kuuluu hän useimmiten EVL:n piiriin. Tällaisissa tapauksissa on suositeltavaa ulkoistaa kirjanpito, koska toiminta rinnastetaan normaaliin yritystoimintaan. Myös verosuunnittelun kannalta tilitoimiston käyttäminen on järkevää. (Nieminen 2010, 1.) Opinnäytetyössä käsitellään ensisijaisesti vain TVL:n mukaan verotettavia ammattikuvataiteilijoita.

Harva kuvataiteilija tulee toimeen pelkällä taiteella ja useimmat taiteilijat tekevät taiteen ohella palkkatöitä. Taiteilijoiden tulonmuodostumista ja työllistymistä on tutkittu viime vuosina paljon niin Suomessa kuin kansainvälisestikin. Tilastojen perusteella on hyvin tyypillistä kuvataiteilijoille, että heille kertyy yhtä aikaa tuloja niin palkkatyöstä kuin yrittäjyydestä. Pirstaleisen tulonmuodostuksen lisäksi osa taiteilijoista on työttömänä tai poissa työmarkkinoilta. (Nieminen 2010, 58.)

Palkkatyön ja yrittäjyyden lisäksi taiteilija voi saada työkorvausta tehdystä työstä tai käyttökorvausta erilaisista tekijänoikeuksista. Koska kyseessä eivät ole työsuhteet, saaduista työ- tai käyttökorvauksesta tulee suorittaa

ennakonpidätys. (EPL 25§.) Jos taiteilija kuuluu ennakonpidätysrekisteriin, tulee hänen huolehtia itse ennakonpidätyksestä. Muussa tapauksessa verosta huolehtii korvauksen maksaja. Tilaustyön, esimerkiksi taide-esineen valmistuksen, perusteella saatua korvausta pidetään verotuksessa työkorvauksena, ei tavarahan kauppahintana. (Lallukka 2009, 21.) Tekijänoikeuskorvauksiin liittyvien tulojen ennakonpidätys on ollut vaihtelevaa, mutta nykyisessä ennakkoperintälaissa lähtökohtana on, että luonnollisen henkilön saamasta tekijänoikeuskorvauksesta tulee periä ennakkovero. (Myhrberg 2013, 12.)

Turun Kauppakorkeakoulu julkaisi tutkimuksen, jossa tutkittiin palkkatyön ja yrittäjyyden rajapinnalla työskenteleviä ammattiryhmiä. Rajapinnalla työskentely tarkoittaa, että ammattikuvataiteilijoiden tulonmuodostuksesta osa on palkkatyötä ja osa yrittäjänä tai freelancerina toimimisesta. Yllättävän yleistä on ajattelu, että ”kuvataiteilijat elävät erilaisilla tuilla”. Kaikki taiteilijoiden tuloista tehdyt tutkimukset osoittavat ajattelun vääräksi. Useimmat kuvataiteilijat tekevät palkkatyötä voidakseen tehdä taidetta.

	YHTEENSÄ		
	kaikki	sukupuoli	
		nainen	mies
oma taiteellinen työ (esim. teosten myynti)	64 %	62 %	67 %
palkkatyö taiteen asiantuntijana	44 %	45 %	42 %
apuraha	32 %	32 %	32 %
muu palkkatyö	14 %	16 %	10 %
oma yritys / liiketoiminta	10 %	11 %	9 %
työttömyyskorvaus	14 %	16 %	11 %
taiteilijan eläke	8 %	5 %	13 %
opintoraha	5 %	5 %	5 %
perhevapaa	5 %	6 %	5 %
vuorottelu- tai virkavapaa	0 %	0 %	0 %
muu (mm. muut eläkkeet, puolison tms. avustus, säästöt)	20 %	17 %	26 %
Vastaaajia yhteensä	425	274	150

Taulukko 1. Kuvataiteilijoiden toimeentulon lähteet. Lähde (Akola ym. 2007, 67.)

Tärkeimmät toimeentulon lähteet kuvataiteilijoille ovat taulukon mukaisesti: oma taiteellinen työ, taiteenalan tuntemusta vaativa palkkatyö sekä apurahat.

Suurimmat syyt tulojen vaihtelevuudelle olivat apurahojen saamisen, palkkatyön määrän sekä teosmyynnin vaihtelut. Apurahoja ei ole saatavilla koko ajan ja palkkatyö on usein epävarmaa ja kausiluontoista. Monet taiteilijat tekevät palkkatyönään opetustyötä, jonka määrä vaihtelee ja jota on tarjolla lomakausina vähemmän (Akola ym. 2007, 67.) Suomessa toimii ammattimaisesti noin 3000 kuvataiteilijaa. Taiteilijat perustavat osakeyhtiöitä harvoin ja lähinnä vain silloin, kun se katsotaan perustelluksi teosten tuotannon näkökulmasta. Toiminimi hankitaan vasta siinä vaiheessa kun töiden myyminen sitä edellyttää. Suhde yrittäjyyteen on tässä mielessä jo erilainen suhteessa muihin toimialoihin. (Havu 2011, 123.)

Tulkinta siitä, onko taiteilijan toiminta EVL:n tai TVL:n mukaista, ei ole aina yksiselitteistä. Toisinaan oikeuskirjallisuudessa on todettu ammattikuvataiteilijan edustavan hyvää esimerkkiä elinkeinoverolain mukaan verotettavasta liikkeen- tai ammatinharjoittajasta. Suurin vaikutus asialla onkin siihen, mistä tuloista taiteellisen toiminnan menot voidaan vähentää. Verottaja kiinnittää huomiota taiteilijan omiin selvityksiin veroilmoituksessa, mutta verottaja ei ole kuitenkaan sidottu taiteilijan käsityksiin. Siksi taiteilijan tulee tehdä veroilmoitus selvityksineen erityisellä huolella. (Rautiainen 2012, 197.) On myös huomioitava, että jos selvityksiä ei ole tehnyt huolella, verottaja voi turvautua arvioverotukseen.

Taiteilijoiden kohdalla TVL on usein luontevampaa kuin EVL:n mukaan verotus. Käytännössä EVL:n mukaan verotettavia taiteilijoita ovat ne, joiden taiteellisesta toiminnasta saamat tulot ovat pääsääntöisesti suuremmat kuin taiteellisen toiminnan menot. Taiteen harjoittamisesta johtuvien menojen vähennyssäntö onkin merkittävä taiteilijoiden kannalta. Säännöstä sovelletaan, kun kyseessä on henkilökohtaisten tulojen verotus. Esimerkkinä tästä on Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO: 2009: 106.

Kun otettiin huomioon S:n taiteellinen peruskoulutus, usean ammattitaiteilijoille tarkoitetun järjestön jäsenyys sekä monivuotinen taiteellinen toiminta, johon oli kuulunut taiteellisten töiden tuottaminen ja taiteelliselta kannalta kansainvälisestikin menestyksekkäs ja laaja näyttelytoiminta, se seikka, että S:n taiteellinen toiminta oli ollut tappiollista ja hänen ansiotulonsa oli kyseisenä verovuonna koostunut lähes yksinomaan työeläketulosta, ei ollut este S:n taiteen harjoittamisen pitämiseksi tuloverolain 31 §:n 1 momentin 4 kohdassa

tarkoitettuna taiteellisenä toimintana, josta aiheutuneet menot oli luonnollisina vähennyksinä vähennettävä S:n kyseisestä ansiotulosta. Verovuosi 2004.

Tuloverolaki 29 § 1 momentti ja 31 § 1 momentti 4 kohta.

”TVL 31,1 §:n 4:ssä kohdassa oleva taiteellisen toiminnan menojen vähennyssääntö toimiikin välillisesti eräänä taiteen tukimuotona”, toteaa professori Andersson Verotus – lehdessä (2010, 243). Kyseinen lainkohta mahdollistaa taiteellisen toiminnan menojen vähentämisen henkilökohtaisen tulonlähteen kaikista tuloista sekä mahdollisen tappion vahvistamisen siinä tulolähteessä. Tätä KHO:n ennakkopäätöstä voidaan pitää merkittävänä useammastakin syystä.

1. Laki antaa ammattikuvataiteilijalle oikeuden tehdä luonnollisia vähennyksiä, vaikka toiminta olisikin tappiollista.
2. Tärkeitä perusteluja taiteilijan ammattimaisesta toiminnasta ovat mm. alaan liittyvä koulutus, taiteilijoiden ammattijärjestöjen jäsenyydet sekä riittävän edustava julkinen näyttelytoiminta.
3. Eläkkeellä oleminen ei välttämättä vaikuta ammattimaisen toiminnan arvioimiseen.
4. Taiteen ei tarvitse tuottaa myyntituloja tai voittoa ollakseen ammattimaista.

2.4 Veroilmoituslomakkeet

Taiteellisen toiminnan tulot ja menot ilmoitetaan verottajalle esitäytetyllä lomakkeella. Verottaja on merkinnyt lomakkeeseen jo tiedot henkilön mahdollisista palkkatuloista ja erilaisista lainoista. TVL:n mukaan verotettava taiteilija ilmoittaa taiteellisen toiminnan tulonsa ja menonsa yleensä verolomakkeella numero 15 (liite 1). Samalle lomakkeelle ilmoitetaan lisäksi veronalaiset apurahat, stipendit ja palkinnot sekä verovapaat apurahat, stipendit ja palkinnot. Jos taiteilija on arvonlisäverovelvollinen, hänen tulee merkitä tulonsa ilman arvonlisäveroa. EVL:n mukaan verotettava taiteilija täyttää veroilmoituksen numero 5 (liite 2).

Verottajalla ei ole tietoa esimerkiksi teosmyynneistä, joten ne tulee ilmoittaa verottajalle tuloksi sinä vuonna, kun taiteilija on nostanut sen tililtään tai se on kirjattu taiteilijan pankkitilille. Mikäli taiteilija ei ole saanut myyntituloja, tulee esitötetty lomake palauttaa silti verotoimistoon, jos taiteellisesta toiminnasta on syntynyt menoja. Taiteellisen toiminnan menot ilmoitetaan ns. kassaperiaatteella eli sinä verovuonna kuin ne ovat syntyneet. Mahdolliset tulonhankkimiskulut tulee merkitä huolellisesti mahdollisine lisäselvityksineen. (Nieminen 2010, 2-3.) Vähennyksiin palataan opinnäytetyössä myöhemmin. Veroilmoituslomakkeet löytyvät verohallinnon sivuilta osoitteesta www.vero.fi lomakkeen-osion alta. Liikkeen- ja ammatinharjoittajat jättävät veroilmoituksensa huhti-toukokuussa, veroilmoituksessa määrättyyn päivään mennessä.

Viimeistään seuraavan vuoden syksyllä verottaja lähettää verotuspäätöksensä. Jos verottaja ei ole hyväksynyt jotain kuluvähenystä, varaa se yleensä verotettavalle henkilölle mahdollisuuden lausua kirjallisesti asiasta oman vastineensa. Verotuspäätöksestä voi tehdä oikaisuvaatimuksen verotuksen oikaisulautakunnalle. Sen päätöksestä voi valittaa vielä hallinto-oikeuteen ja edelleen korkeimpaan hallinto-oikeuteen, mikäli kysymys on sellainen, että sille myönnetään valituslupa. (Nieminen 2013, 9.)

Ammattikuvataiteilijoiden tulot ovat usein epäsäännöllisiä ja vuosittain erisuuruisia. Tulontasausmenettely on yleinen veron tasaamiseen liittyvä verotuksellinen instrumentti. Siinä verotusta lievennetään jaksottamalla kertatulo useammalle verovuodelle. Tuloverolain 128 §:n mukaan tulontasaukseen ovat oikeutettuja ainoastaan luonnolliset henkilöt ja kuolinpesät. Tulontasaus voidaan toimittaa, jos verovelvollinen on saanut verovuonna vähintään 2500 euron suuruisen ansiotulon, joka on kertynyt etu- tai jälkikäteen kahdelta tai useammalta vuodelta ja joka on vähintään neljäsosa hänen verovuonna saamasta puhtaan ansiotulon yhteismäärästä. (Myhrberg 2013, 16.)

Tulontasaus on veron suuruuteen liittyvä toimenpide ja sen voi tehdä sekä EVL:n että TVL:n mukaan verotettava taiteilija. Tulontasausta pitää

verovelvollisen itse erikseen pyytää. Työ- ja elinkeinoministeriön (TEM) elinkeino- ja innovaatio-osastolle tekemässään selvityksessä Myhrberg toteaa ”tuloverotuksen tulontasausjärjestelmän olevan riittämätön luovan alan toimijoiden tulojen jaksottamisessa.” Ruotsissa taiteilijoilla on käytössä ns. tekijäntilijärjestelmä. Se on eräänlainen rahastointimalli, joka urheilijoilla on tällä hetkellä Suomessa. Ruotsissa tekijäntilillä olevia tuloja ei veroteta ennen kuin rahaa nostetaan tililtä. (Myhrberg 2013, 25.) Tekijäntilijärjestelmä kannustaa yritystoimintaan tasaamalla taiteilijoiden tulovirtoja.

2.5 Tappio ja sen vähentäminen

Tappiontasaus toimitetaan tulolähteittäin. Ammattikuvataiteilijan verotuksessa vahvistetut tappiot vähennetään valtionverotuksessa seuraavan 10 verovuoden aikana verovuoden ansiotulosta ja kunnallisverotuksen verovuoden tulosta sitä mukaa kuin näitä tuloja syntyy. Tappio vahvistetaan verottajan puolesta automaattisesti. EVL:n mukaan verotettavan taiteilijan tappio vähennetään seuraavien vuosien elinkeinontulosta ennen tulon jakamista pääoma- ja ansiotuloksi. Verovelvollinen voi myös erikseen pyytää tappion vähentämistä syntymisvuonna pääomatulolajissa.

3 KUVATAITEILIJAN KIRJANPITO

3.1 Kirjanpito

Kirjanpidon päätarkoituksena on yrityksen tuloksen selvittäminen. Kirjanpidon avulla pidetään myös esimerkiksi yksityisliikkeen omistajan menot, tulot ja varat erillään yrityksen menoista, tuloista ja varoista. Tärkeimmät kirjanpitoa koskevat säännökset ovat kirjanpitolaissa ja – asetuksessa. Kirjanpidossa on noudatettava myös hyvää kirjanpitotapaa. (Tomperi 2012, 11.)

Kirjanpitovelvollisuus koskee kaikkia liikkeen- ja ammatinharjoittajia. Ammatinharjoittajat ovat kirjanpitovelvollisia, mutta eivät velvollisia pitämään kahdenkertaista kirjanpitoa. Muilta osin heidän tulee kuitenkin noudattaa kirjanpitolakia. Ammatinharjoittajana toimivaa kuvataiteilijaa koskee verotuksessa ns. muistiinpanovelvollisuus ja taiteellisen toiminnan tulot ja menot on kyettävä luotettavasti selvittämään verottajalle. Hyvin tehty kirjanpito helpottaa myös veroilmoituksen tekemistä. Kirjanpitolautakunta on lausunnossaan 1988/996 täsmentänyt jakoa ammatinharjoittajien ja liikkeenharjoittajien välillä. (Liikekirjanpito 2013, luku 15.)

Kirjanpitolautakunta toteaa, ettei se voi antaa yleistä lausuntoa siitä, milloin taloudellinen toiminta muodostuu sellaiseksi liike- tai ammattitoiminnaksi, josta seuraa kirjanpitovelvollisuus. Kirjanpitovelvollisen toiminnan tunnusmerkkien toteutumista arvioidaan kokonaisuutena kussakin tapauksessa erikseen toiminnan yksilöllisten piirteiden perusteella. (Kirjanpitolautakunta 1988/996.) Vero-oikeudessa liiketoiminnan keskeisimpiä tuntomerkkejä on, että toiminta perustuu liikevoiton tavoittelemiseen. Yritystoimintaan liittyy aina riskejä ja nämä tunnusmerkit täyttävät yrittäjyyden määritelmän enemmän kuin yrittäjyyden oikeudellinen muoto. (Rautiainen 2012, 204.) Ammattitoiminnassa korostuu yrittäjän henkilökohtainen ammattitaito ja siinä harjoitetaan liiketoimintaa suppeammassa puitteissa. Liike- ja ammattitoimintojen väliset erot ovat kuitenkin vain aste-eroja ja niiden merkitys on nykyään vähäinen. (Mattila 2009, 133.)

3.2 Liiketapahtumien kirjaaminen

Kirjanpitoon merkitään liiketapahtumina maksetut menot, korot ja verot sekä saadut tulot samoin kuin tavaroiden ja palvelusten oma käyttö. Yhdenkertainen kirjanpito on aina maksuperusteista. Kirjanpidon tapahtumista tulee olla aina tosite ja niiden tulee olla päivättyjä ja numeroituja. Tositteita ei liitetä veroilmoituslomakkeeseen, vaan ne säilytetään yhdessä kirjanpidon kanssa. Liiketapahtumat kirjataan aikajärjestyksessä ja merkintöjen tulee olla selkeitä ja pysyviä. Ammatinharjoittajan liiketapahtumat kirjataan sidottuun kirjaan tai välittömästi tilinpäätöksen jälkeen sidottavaan kirjanpitokirjaan. (KPL 7 luku 2§.)

Ammatinharjoittajan kirjanpitokirjat ja tositteet on säilytettävä järjestettynä vähintään kuusi vuotta sen vuoden lopusta, jonka aikana tilikausi on päättynyt. Verohallinnolla on halutessaan oikeus saada tositteet ja kirjanpitokirjat nähtäväksi. Mahdollinen arvonnäkövelvollisuus lisää erilaisia muotomääräyksiä laskuihin ja kirjanpitoon. Suoritettavan ja vähennettävän veron määrään vaikuttavien liiketapahtumien kirjausten on perustuttava kirjanpitolaissa tarkoitettuihin tositteisiin ottaen lisäksi huomioon, mitä arvonnäköveloissa säädetään tositteista. (ALV 209 §.)

3.3 Tilikausi ja tilinpäätös

Ammatinharjoittajalla tilikausi on aina kalenterivuosi. Toimintaa aloittaessa tai lopettaessa tilikausi voi olla normaalista poikkeava, mutta enintään 18 kuukautta. Tilinpäätös on laadittava kahden kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Yhdenkertaista kirjanpitoa pitävän ammattiharjoittajan tilinpäätökseen kuuluvat tuloslaskelma ja eritelty luettelot tilikauden päättyessä olleesta ammattia varten hankitusta vaihto- ja käyttöomaisuudesta, saamisista, veloista ja varauksista. Tuotoista vähennetään riittävästi eriteltyinä maksetut menot, korot, poistot ja verot sekä mahdolliset varaukset. Tasetta ei tilinpäätökseen vaadita. (KPL 7. luku 3§ 4§.) Kirjanpitolain 7 luvun 4 §:ssä tarkoitetun ammatinharjoittajan tuloslaskelma saadaan laatia 1 §:ssä säädetyn sijasta seuraavan kaavan mukaan:

1) Tuotot

- a) Tuotot ammatista
- b) Muut varsinaiset tuotot
- c) Satunnaiset tuotot
- d) Oma käyttö
- e) Vapaaehtoisten varausten vähennys

2) Kulut

- a) Aineet, tarvikkeet ja tavarat
 - (a) Tilikauden alussa
 - (b) Ostot tilikauden aikana
 - (c) Tilikauden lopussa
- b) Palkat
- c) Vuokrat
- d) Muut vakinaiset kulut
- e) Poistot
- f) Satunnaiset kulut
- g) Korot
- h) Vapaaehtoisten varausten lisäys
- i) Välittömät verot

3) Tilikauden voitto (tappio)

Jos tuotot ja kulut on merkitty tuloslaskelmaan suoriteperusteisina, siitä tulee ilmoittaa tuloslaskelmassa tai sen liitteessä. (KPL 7. luku 5§.) Vaikka

kirjanpitolaissa ei edellytetäkään taseen laatimista, verotettavan ammatinharjoittajan tulee tehdä selkoa varallisuudesta jaettuna samantapaisiin eriin, joita tasekaavassa edellytetään

- rahat ja pankkitalletukset, joihin sisältyvät ammattiin liittyvät käteisvarat
- vaihto-omaisuus (jäljellä olevan varaston arvo, josta on vähennetty mahdollinen arvonalennus)
- irtaimet pysyviin vastaaviin kuuluvat hyödykkeet (verotuksessa jäljellä oleva hankintameno vähennettynä verovuoden poistolla)
- muut elinkeinotoiminnan varat
- maksamattomat verot, joilla tarkoitetaan maksuunpantuja, mutta maksamatta olevia veroja ja
- elinkeinotoiminnan muut velat. (Liikekirjanpito 2013, 15.luku.)

Ammattikuvataiteilijan on ilmoitettava taiteelliseen toimintaan käytettävien koneiden ja muiden työvälineiden poistot, jos esineen arvioitu käyttöikä on yli kolme vuotta ja sen hankintameno on 1000 euroa tai sitä enemmän. Poistot tehdään esinekohtaisesti. Koska opinnäytetyö on toiminnallinen, siihen liittyvä opas on oleellinen osa opinnäytetyön kokonaisuutta. Oppaassa kuvaillaan tarkemmin, miten käytännössä tehdään yhdenkertainen ammattikuvataiteilijan kirjanpito.

3.4 Arvonlisäverovelvollisuus

Arvonlisävero on kulutusvero, jonka yrittäjä lisää tavaran tai palvelun myyntihintaan. Myyjä perii veron myynnin yhteydessä ja tilittää sen valtiolle. Arvonlisäverovelvollisia ovat kaikki, jotka harjoittavat liiketoiminnan muodossa tavaroiden tai palveluiden myyntiä, vuokrausta tai niihin rinnastettavaa toimintaa. (ALV 2§.)

Kuvataiteilijalle arvonlisäverovelvollisuus tulee usein yllätyksenä, kun yksittäinen taidemyynti ylittääkin vuosittaisen 8500 euron rajan. Taiteilijan tulee itse arvioida, ylittävätkö hänen tuottonsa tuon rajan ja ilmoittautua verohallinnolle arvonlisäverovelvolliseksi oma-aloitteisesti. Perustamisilmoituksia on saatavilla www.ytj.fi -sivuilta, TE-keskuksista sekä verohallinnon toimipisteistä. Jos myyntien määrä on alle 8500 euroa verovuonna, ei hän ole arvonlisäverovelvollinen, mutta voi halutessaan hakeutua sellaiseksi. (Nieminen 2013, 12.)

yleinen verokanta, tavarat ja palvelut	24 %
elintarvikkeet, rehu, ravintola- ja ateriapalvelut	14 %
henkilökuljetus, kirjat, kulttuuri- ja viihdetilaisuudet, liikuntapalvelut, lääkkeet, majoituspalvelut, tekijän taide-esineiden myynti ja kaikkien taide-esineiden maahantuonti, tekijänoikeuskorvaukset, televisio- ja yleisradiotoiminnasta saadut korvaukset sekä yli kuukauden ajaksi tilatut sanoma- ja aikakauslehdet (irtomyynti 24 %).	10 %

Taulukko 2. Yleisimmät arvonlisäprosentit 1.1.2013 alkaen. (Verohallinto)

Taide-esineiden myyntiin sovelletaan alennettua 10 %:n verokantaa kulttuuripoliittisista syistä. Muilta osin sovelletaan yleisiä arvonlisäverokantoja taulukon mukaisesti. Taidegallerioiden perimien välitysprovisioiden arvonlisäverokanta on 24 %.

Taide-esineet on tarkasti määritelty laissa (ALV 79c §). Niitä ovat

- taiteilijan kokonaan käsin tekemät taulut, kollaasit, maalaukset, piirustukset ja pastellit
- taiteilijan kokonaan käsin valmistamasta yhdestä tai useammasta laatasta suoraan saatuja mustavalkoisia tai värillisiä vedoksia, muutoin kuin mekaanisesti tai fotomekaanisesti valmistettuja alkuperäiskaiverruksia, -painoksia tai -litografioita

- alkuperäisveistokset ja -patsaat mistä tahansa aineesta, taikka hänen tai hänen oikeudenomistajiensa valvonnassa valmistetut jäljennökset enintään kahdeksan kappaleen määrään. Massatuotantona valmistettuja jäljennöksiä sekä tavanomaisia kauppatavaran luontoisia käsityötuotteita ei pidetä taide-esineinä
- käsin kudotut kuvakudokset, käsin tehdyt seinävaatteet ja niistä käsin taiteilijan alkuperäisluonnosten mukaan tehdyt jäljennökset, enintään kahdeksan jäljennöstä työtä kohti
- taiteilijan ottamat ja hänen vedostamansa tai valvonnassaan vedostetut signeeratut ja numeroidut valokuvat, joiden määrä on rajoitettu enintään kolmeenkymmeneen riippumatta koosta ja tukimateriaalista. (Verohallinto 2014.)

On huomioitavaa, että arvonlisäverohuojennusten piiriin eivät kuulu esimerkiksi mediataiteen tai installaatiotaiteen kaltaisten kuvataiteen uusien ilmaisumuotojen teoksia. Näin ollen alennetun arvonlisäverokannan taidetta edistävä vaikutus kohdistuu vain osaan kuvataiteellisesta ilmaisusta. Syy siihen, miksi vain osa kuvataiteesta sisältyy huojennuksen piiriin, lienee historiallinen. Selitystä siihen ei löydy edes lainvalmisteluasiakirjasta HE 88/1993. (Rautiainen 2012, 206.)

Arvonlisäverolain 45 §:n mukaan erilaiset esiintymispalkkiot, esiintymisen myynnit ja tietyt tekijänoikeuskorvaukset ovat verottomia. Niitä ovat mm. artikkelin, käsikirjoituksen tai sarjakuvan tekijänoikeuspalkkiot kustantajalta, julkaisijalta tai muulta taholta. Kuvasto ry:ltä saadut tekijänoikeuskorvaukset ovat myös verottomia.

Ammattikuvataiteilijat ovat oikeutettuja kalenterivuoden pituiseen ilmoitus- ja maksujaksoon arvonlisäveron osalta liikevaihdon suuruudesta riippumatta. Jos liikevaihto jää alle 50 000 euron, muut oma-aloitteiset verot ja maksut voidaan ilmoittaa ja maksaa kolmen kuukauden välein eli neljännesvuosittain. Arvonlisäverotuksen piiriin kuulumisella tai kuulumattomuudella ei ole vaikutusta siihen, verotetaanko taiteilijaa tuloverotuksessa EVL:n vai TVL:n mukaan.

3.5 ALV:n laskutusmääräykset

Arvonlisäverovelvollisen myyjän laskutusmerkinnät on tarkkaan säädelty laissa (ALV 209 b). Koska opinnäytetyössä käsitellään pääsääntöisesti TVL:n mukaan verotettavia ammattikuvataiteilijoita, riittävät taiteilijoille kevennetyt laskumerkintävaatimukset. Kevennetyjä sisältövaatimuksia ei sovelleta tavaroiden yhteisömyyntiin tai tavaroiden kaukomyyntiin, eikä sellaiseen toisessa EU-maassa tapahtuvaan tavaroiden tai palvelun myyntiin, josta ostaja suorittaa veron käännetyn arvonlisäverovelvollisuuden muodossa. Muissa kuin edellä mainituissa tilanteissa riittää, että laskussa on kevennetyt laskumerkinnät, kun laskun loppusumma on enintään 400 euroa. (Verohallinto 2012, 6.2.) Vähennyksen tekeminen edellyttää, että ostajalla on hallussaan alkuperäinen lasku vähennyksen tekemishetkellä, jos kirjanpito on maksuperusteista.

Kevennetyissä laskumerkinnöissä tulee olla

- laskun antamispäivä
- myyjän nimi ja arvonlisätunnus (Y-tunnus)
- myytyjen tavaroiden määrä, palvelujen laajuus ja niiden laji
- suoritettavan veron määrä verokannoin tai veron peruste verokannoin
- muutoslaskujen osalta tulee merkitä viite alkuperäiseen laskuun.

Aloittaessaan verollista liiketoimintaa verovelvollinen saa, eräitä poikkeuksia lukuun ottamatta, tehdä ns. alkuvarastovähennyksen hallussaan olevasta verollisena hankkimastaan tai valmistamastaan vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen käytettävästä tavarasta tai palvelusta. (ALV 112 § 2 mom.) Lisäksi verovelvollinen saa tehdä vähennyksen tavarasta tai palvelusta, jonka hän siirtää vähennyskelvottomasta toiminnasta vähennyskelvoiseen toimintaan. (Verohallinto 2012.)

3.6 Verotili

Kaikilla yrityksillä, jotka ilmoittavat oma-aloitteisia veroja on verotili www.vero.fi/verotili. Järjestelmä tuli voimaan 1.1.2010 alkaen. Verotili otetaan käyttöön, kun yrittäjä on antanut ensimmäisen kausiveroilmoituksen oma-aloitteisesta verosta tai on veroa maksaessa käyttänyt verotiliviitettä, jonka saa Verohallinnosta perustamisilmoituksen rekisteröinnin jälkeen. Verotilipalvelussa voi tarkastella verotilin tapahtumia ja antaa kausiveroilmoituksen. Maksetut maksut ovat nähtävillä parin päivän kuluttua siitä, kun ne ovat saapuneet Verohallintoon. (Verohallinto 2012.)

Verotilijärjestelmän avulla Verohallinto kokoaa tiedot verovelvollisen hyväksi luettavista hyvityksistä ja verovelvollisen maksettavista velvoitteista. Sähköisen kausiveroilmoituksen jättämisen eräpäivä on jokaisen kuukauden 12. päivä.

4 TAITEELLISEN TOIMINNAN TULOT

Ammattikuvataiteilijoiden taiteellisen toiminnan tulot muodostuvat tyypillisesti taideteosten myynnistä, tekijänoikeusluovutuksen yhteydessä syntyvistä käyttö- tai näyttelykorvaustuloista, erilaisista apurahoista tai mahdollisista taidekilpailujen palkinnoista. (Rautiainen 2012, 196.) Kuvataiteilijat työllistyvät parhaiten pitämiensä näyttelyiden avulla. Myös taidelainaamot ja erilaiset kuvataidejärjestöt ovat tärkeitä vaikuttamiskanavia. Mitä enemmän taiteilija on esillä julkisuudessa ja näyttelyissä, on hänen teoksiaan helpompi myydä. Kuvataiteilijoiden tärkeimpiä asiakkaita ovatkin yksityishenkilöt. Muita asiakkaita ovat kunnat, valtiot ja yritykset. Myös internet on mahdollistanut uuden tavan myydä taidetta. Taiteesta saadut tulot ovat kuitenkin melko pienet ja palkkatyöstä on tullut yksi tapa rahoittaa omaa taiteellista työtä. (Akola ym. 2007, 70–72.)

4.1 Apurahat

Perustuslain 16 §:n 3 momentin mukaan tieteen, taiteen ja ylimmän opetuksen vapaus on turvattu. Pohjoismaisessa hyvinvointivaltiossa eräs tärkeimmistä vapaan kuvataiteen julkisista tukimuodoista ovat apurahat. Niiden tarkoituksena on tukea taidekentän monipuolista toimintaa ja varmistaa taiteen riippumattomuus markkinoista. Apurahojen historia juontaa autonomian ajalta lähtien jaettaviin elinikäisiin rahalahjoihin eli gratiaaleihin, joista yhden ensimmäisistä sai Magnus von Wright vuonna 1836. (Rautiainen 2012, 179.)

Valtionhallinnon tärkein taiteen ja kulttuurin rahoittaja on opetus- ja kulttuuriministeriö. Taiteen edistämiskeskus ja valtion taidetoimikunnat myöntävät määrärahojensa mukaisesti taiteilija-apurahoja kaikkien alojen taiteilijoille. Apurahan myöntämiseen vaikuttavat laadulliset perusteet ja niistä on olemassa tarkat säännökset lainsäädännössämme. Nykyinen apurahajärjestelmä tuli käytännössä voimaan vuodesta 1968 lähtien. (Mertanen 2012, 7.)

Apurahat ovat

- elatusapuraha taiteellista työskentelyä varten
- kirjastoapuraha
- kohdeapuraha
- yleisapuraha.

Tuloverolain 82 §:n mukaan stipendi tai muu apuraha, joka on saatu opintoja, tieteellistä tutkimusta tai taiteellista toimintaa varten, ei ole veronalaista tuloa, jos se on saatu valtiolta, kunnalta, muulta julkisyhteisöltä tai Pohjoismaiden neuvostolta.

Julkisyhteisöjä ovat

- evankelisluterilainen kirkko ja ortodoksinen kirkkokunta
- Kansaneläkelaitos
- kunnat ja kuntayhtymät
- läänien taidetoimikunnat
- Suomen Pankki
- taiteen keskustoimikunta
- valtio ja valtion tieteelliset toimikunnat, joista käytetään yhteisnimitystä Suomen Akatemia
- sosiaali- ja terveysministeriön valvonnassa toimiva työsuojelurahasto.

Uuden yliopistolain (558/2009) mukaan suomalaiset yliopistot ja korkeakoulut eivät ole enää vuodesta 2010 alkaen olleet julkisyhteisöjä. Julkisyhteisöjä eivät ole yksityistaloudelliset yhdistykset ja säätiöt, rekisteröidyt yhdistykset, valtion tai kunnan omistamat yhteisöt ja poliittiset puolueet. Suomen Kulttuurirahasto ei myöskään ole julkisyhteisö. (Lallukka 2009, 11.)

Valtion taiteilija-apuraha on yhtä suuri kaikille apurahan saajille. Apuraha on 1.4.2013 alkaen ollut 1 649,77 euroa kuukaudessa. Apurahan suuruuteen eivät vaikuta taiteen aloilla olevat erilaiset kustannukset tai työsuunnitelmien erot. Tomi Mertasen kyselytutkimus osoittaa, että valtion taiteilija-apurahoilla on edelleen suuri merkitys taiteilijoiden toimeentulon turvaamisessa. Taiteilijat pitävät apurahaa myös kannustimena taiteelliselle toiminnalleen. (Mertanen 2012, 41–43).

Apurahan saaja on veloitettu rahoittamaan vuodesta 2009 alkaen eläkkeensä maksamalla vakuutusmaksua Melalle (Maatalousyrittäjien eläkelaitos). Eläkemaksut ovat keskimäärin 12 prosenttia apurahan kokonaismäärästä ja eläkemaksu on verotuksessa vähennyskelpoinen. Alle neljän kuukauden työskentelyaikaa tai esimerkiksi matka-apurahaa tai soittimen hankintaan myönnettyä kohdeapurahaa eläkevakuutusmaksut eivät koske. (Mertanen 2012, 15–16 .)

Veroilmoituksessa apurahat, stipendit ja tunnuspalkinnot tulee ilmoittaa aina erikseen esitetytyn veroilmoituksen yhteydessä ja apuraha tulee ilmoittaa sinä verovuonna, jona se on ollut nostettavissa. On suositeltavaa tehdä tarkka selvitys apurahasta lisäselvityksellä ja liittää mukaan kopio myöntämispäätöksestä. Apurahan veronalaisuus ratkaistaan tapausittain. Kaikki apurahan nimellä maksetut suoritukset eivät ole TVL:n tarkoittamia apurahoja. (Nieminen 2010.)

4.2 Muut apurahat

Muita mahdollisia apurahoja ovat esimerkiksi kuvataiteen näyttöapurahat, joita on myönnetty vuodesta 1997 lähtien ja apurahan saa vuosittain 120 taiteilijaa. Näyttöapuraha on verovapaata tuloa ja se on ns. työskentelyapuraha eli siihen ei kohdisteta taiteellisen toiminnan kuluja. Valtion valokuvataidetoimikunta myöntää valokuvateosten laatutukea sekä valokuvaproduktioiden tuotantotukea. (Karhunen 2001, 5, 12.)

Kattavat sivut apurahoista on Taiteen edistämiskeskuksen sivuilla: <http://www.taike.fi/fi/kaikki-apurahat>. Valtiovarainministeriön nimeämästä taiteellisesti merkittävästä valtakunnallisesta tai kansainvälisestä kilpailusta saatu palkinto ei ole veronalaista tuloa. Valtiovarainministeriö nimeää verovapaat kilpailut vuosittain etukäteen opetusministeriön esityksestä. (Lallukka 2009, 20.)

Jos apurahan myöntää saajan työnantaja, suoritus on yleensä korvausta tehdystä työstä, vaikka se maksettaisiin apurahan nimellä. Jos apuraha on tarkoitettu ammattitaidon ylläpitämistä tai täydentämistä varten, apuraha voidaan rinnastaa työnantajan järjestämään koulutukseen. On erittäin tärkeää, että apurahan saaja huomioi, että stipendin ja apurahan veronalaisuus ratkaistaan tapauksittain. Jos kyseessä on toisen lukuun tehty työ, apuraha tulkitaan palkaksi.

Jos kuvataiteilija on saanut sekä julkisyhteisön että yksityisten myöntämiä apurahoja, niiden yhteismäärä vaikuttaa siihen, onko yksityiseltä saatu osuus verovapaata vai verotettavaa tuloa. Kun apurahat lasketaan yhteen, niistä vähennetään ensin kustannukset. Jos taiteilija on saanut apurahaa sekä julkisyhteisöltä että muualta, työstä aiheutuneet kustannukset jaetaan apurahojen suhteessa. Jos apurahat kohdistuvat eri töihin, tulee kustannukset kohdistaa erikseen. (Verohallinto 2012.)

4.3 Ulkomaiset apurahat

Ulkomaisten apurahojen veronalaisuus ratkaistaan Suomen verotuksessa myös tuloverolain 82 §:n perusteella. Ulkomainen valtio tai julkisyhteisö ei ole kuitenkaan tuloverolaissa tarkoitettu julkisyhteisö. Verovapaus koskee näin ollen vain suomalaisilta julkisyhteisöiltä tai Pohjoismaiden neuvostolta saatuja apurahoja.

4.4 Apurahojen tilitys

Osa apurahojen myöntäjistä vaatii kirjallisen selvityksen siitä, miten taiteilija on käyttänyt apurahan. Tilitykseen kannattaa suhtautua vakavasti, koska se voi vaikuttaa seuraavien vuosien apurahapäätöksiin. (Vainio 2007, 18.)

5 MENOJEN VÄHENNYSKELPOISUUS

Kuten aikaisemmin on todettu, TVL:n mukaan verotettavalla ammattitaiteilijalla on oikeus vähentää tuloistaan niiden hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet luonnolliset vähennykset, jos niitä ei ole maksettu verovapaalla apurahalla. (TVL:n 29 §:n 1. sekä 31,1 § 4.) Vuoden 1988 muutoksen jälkeen, menojen vähennyskelpoisuutta ei ole rajoitettu enää kohtuullisiin kustannuksiin kuten aikaisemmin on tehty. Tulonhankkimisesta johtuvat menot ilmoitetaan sinä verovuonna, kun ne ovat syntyneet. Kulujen tulee olla eriteltyinä kuluryhmittäin sekä veroilmoitukseen tulee liittää selkeät perustelut.

5.1 Työhuonevähennys

Jos kuvataiteilijalla on erillinen työhuone oman asunnon yhteydessä, kuluina voidaan vähentää suhteellinen osuus koko asunnon kuluista. Osuus voidaan laskea esimerkiksi pinta-alan mukaan. Selvitykseen voi laittaa mukaan pohjapiirroksen asunnosta. Kuluihin lasketaan myös vuokra-, sähkö- ja lämmityskulut. Mikäli henkilö on vuokrannut omasta asunnosta erillisen työhuoneen, on vuokratulo vähennyskelpoinen kokonaisuudessaan.

5.2 Materiaali- ja tarvikekulut

Taideteoksiin kuluvat materiaalit ja taiteilijatarvikkeet vähennetään täysimääräisesti. Jos taiteelliseen työhön tarvittavien koneiden tai laitteen arvioitu käyttöaika on yli kolme vuotta tai hankintameno on yli 850 euroa, vähennetään hankintameno vuotuisin poistoin. Poisto tehdään työvälinekohtaisesti. Vuosipoiston määrä on enintään 25 % verovuoden menojäännöksestä. Jos välineen käyttöikä on alle kolme vuotta, vähennys tehdään yhdellä kerralla ns. kertapoistona.

Se hyväksyykö verottaja työvälineen vähennyskelpoiseksi, riippuu taiteilijan tekemistä lisäselvityksistä. Mikäli työvälinettä käytetään osittain yksityiskäyttöön, tulee sekin erikseen mainita. (Nieminen 2013, 4-5.)

5.3 Puhelin- ja tietoliikennekulut

Mikäli kuvataiteilijalla ei ole olemassa erillistä puhelinliittymää ammattikäyttöä varten, voidaan tässäkin soveltaa prosentuaalista osuutta. Käytännössä taiteilijan tulee arvioida puhelimen ja internetin käyttö ja perustella se verottajalle. Työkäytön osuus vaihtelee yleisesti 30–70 prosentin välillä. Erillisen työhuoneen puhelinliittymän voi lisätä kokonaisuudessaan vähennyksiin. Kuvataiteilijan taiteellista toimintaa varten tehtyjen kotisivujen ylläpito- ja suunnittelukulut voi myös vähentää kokonaisuudessaan. On hyvä merkitä muistiin, miten on päätynyt tiettyyn jakoperusteeseen. Kulujen jakamista koskevan laskelman, selvitys jakoperusteesta, voi joutua esittämään verotuksen toimittamisen yhteydessä. (Raittinen 2009, 20.)

5.4 Työmatkat

Jos taiteilijalla on erillinen työhuone, matkakulut merkitään esitetyyn veroilmoitukseen kohtaan ”asunnon ja työpaikan väliset matkakulut”. Vähennykset hyväksytään pääsääntöisesti halvimman vaihtoehdon mukaan. Residenssityöskentelyn kulut ovat ammattitaiteilijalle vähennyskelpoisia. Matkakulut ja majoituskulut vähennetään täysimääräisesti. Vähennyskelpoisia ovat myös matkasta aiheutuneet lisääntyneet elantokustannukset. Verottajan mukaan yleisesti hyväksyttävä vähennyskelpoinen määrä on noin puolet soveltuvan päivärahan määrästä.

5.5 Muut kulut

Näyttelykulut, kehys- ja valukulut ja teoskuljetuskulut vähennetään täysimääräisinä aiheutuneiden kulujen mukaan. Galleriaprovisiot vähennetään

aiheutuneiden kulujen mukaan. Kun teos on myyty, taiteilija saa yleensä myyntiselvityksen, jossa peritty provisio on jo vähennetty teosmyynnin tuloista. Tässä tapauksessa vähennystä ei enää tehdä. Apulaisille maksetut palkat sivukuluineen ovat myös kokonaisuudessaan vähennyskelpoisia.

Yrittäjäeläkevakuutusmaksut (YEL ja MYEL) vähennetään täysimääräisesti. Kodista erillisen työhuoneen vakuutusmaksu voidaan vähentää myös täysimääräisesti. Jos vakuutuksissa maksetaan myös taiteilijan yksityismaksuja, tulevat kulut erotella ja vähentää vain työhön liittyvät osuudet.

Teosdokumentaatiot ja ammattikirjallisuus vähennetään myös täysimääräisesti aiheutuneiden kulujen mukaan. Helsingin Sanomat ja tavalliset aikakauslehdet eivät ole vähennyskelpoisia. Näyttely- ja museokäynnit ovat tarpeellisia taiteilijalle ja kulut tulisi saada vähentää ainakin 50 % osalta. Tapauskohtaisesti verottaja on hyväksynyt myös 100 % vähennyksiä.

Työvaatteet ovat vähennyskelpoisia, jos kyseessä ovat suojavaatteet. Edustusasut esimerkiksi näyttelyn avajaisiin eivät toisaalta ole vähennyskelpoisia. Tilanne voi olla tapauskohtaisesti toinen, jos esimerkiksi vuokraa asun tiettyä tilaisuutta varten. Omien teosten myynninedistäminen erilaisella mainonnalla oikeuttaa tekemään täysimääräisen vähennyksen. Samoin taiteen alan ammattiliittojen jäsenmaksut ovat vähennyskelpoisia.

Veronvähennykset ovat taiteilijoita tukevia yhteiskunnallisia instrumentteja. Vähennykset ovat hyödyllisiä kuvataiteilijoille, jotka osaavat hoitaa asiaan liittyvän byrokratian. Tasa-arvoiseksi järjestelmää ei voi minusta kutsua. Matti Myrskyn mielestä ”lähimenneisyyden osalta puuttuu historialliskriittistä vero-oikeustutkimusta suurten veroratkaisujen osalta. Suurten veroreformien perustelut, vaikutukset ja eri toimijoiden vaikutusten arviointi odottavat tarkkaa tieteellistä selvittämistä.” (Myrsky 2007, 249.)

6 TAIDE JA MARKKINAT

6.1 Taidekauppa

Taidekauppa mittaa hyvin talouden tilaa. Vuoden 2008 jälkeen Lehman Brothersin konkurssi vaikutti suomalaiseen taidekauppaankin. Forsblom Gallerian liikevaihto romahti vuonna 2011 yli 25 prosenttia ja Galleria Anhavan liikevaihto supistui ensin 27 % ja sitten 22 %. Forsblomin vuosi 2011 oli vielä synkkä, sillä liikevaihdon supistuminen yhdessä uusien galleriatilojen investointien kanssa aiheutti yli puolen miljoonan tappiot. Suomalainen taidemaailma on herkkä globaaleille talousmuutoksille, mutta nyt vihdoinkin myyntitrendi on muuttanut suuntaansa. Kotimaisen taiteen myyntivoitot tulevat nykyään suuremmaksi osaksi ulkomailta ja myyntityö perustuu paljon erilaisiin messutapahtumiin. (Ånes Markus 2013, 19.)

1987	5-6,6
1990	5
1993	1,5
1999	2,5
2003	4
2008	2

Taulukko 3. Yritysten kuvataideostot ja – tuki, miljoonaa euroa. Lähde (Kohvakka-Viinänen 2012, 37; Taiteen Keskustoimikunta.)

Yritykset ovat ennen olleet merkittäviä taiteenostajia, mutta nyt monet yritykset ovat vähentäneet viime vuosina taideostoksiaan taulukon kolme mukaisesti. Tärkeäksi ovat nousseet yksityiset keräilijät. Ammattisijoittaja osaa analysoida, miten taiteella voi mahdollisesti tehdä rahaa, mutta yksityisen keräilijän

osingoksi riittää joskus mielihyväkin. Yksityisten keräilijöiden Kuvataidesäätiö Ars Fennica, on perustettu vuonna 1990 tukemaan suomalaisen taiteen kansainvälistymistä ja innostamaan taiteilijoita heidän luovassa työssään. (Säntti 2011.)

Taidekaupassa hinnoittelu on haasteellista. Hinnanmuodostuksessa otetaan huomioon teoksessa käytetty tekniikka, onko kyseessä uniikki työ sekä mikä on taiteilijan kysyntä taidemarkkinoilla. Myyntiprosessit voivat olla pitkiä ja vaativat usein ammattimaista otetta. Näyttelyt ovat galleristeille myyntitilaisuuksia ja he työskentelevätkin liike-elämän ja taiteen välimaastossa. (Harma 2011, 18.)

Taloudellisesti vaikeiden vuosien jälkeen, yritykset harkitsevat yhä tarkemmin rahavirtojaan. Yritysmaailma ei ole ehkä vielä löytänyt kaikkia niitä tapoja, joilla se voisi hyödyntää taidetta. Eräs hyvä esimerkki on rakentamiseen sovellettava ns. prosenttitaide. Siinä julkiseen rakentamiseen ja joiltakin osin peruskorjaamiseen liittyy noin prosentin verran taidehankintoja kokonaiskustannuksista. Tällaisesta toimintatavasta hyötyvätkin useammat tahot. Vienti on tärkeää taidemaailmassa, sillä suurin osa kotimaisen taiteen myynnistä tulee ulkomailta. Yksittäiselle galleristille messut ovat iso investointi, sillä yksi messumatka voi maksaa jopa 60 000 - 80 000 euroa. (Ånes 2013, 19.)

6.2 Julkinen sektori ja taide

Kansainvälisten markkinoiden lisäksi julkinen sektori on merkittävä taiteen ostaja Suomessa ja esimerkiksi moni suomalainen sairaala on merkittävä taidelaitos. Yhä enemmän myös tiedostetaan kulttuurin merkitys hyvinvoinnin luojana erilaisissa ympäristöissä. Pääministeri Kataisen hallitusohjelmaan 2011 on kirjattu tavoitteeksi edistää julkisen rakentamisen *prosentti taiteeseen-periaatetta*. Puhutaan niin sanotusta prosenttiperiaatteesta, missä taiteen hankinta otetaan mukaan jo rakennuksen suunnitteluvaiheessa ja sen toteuttamiseen varataan yksi prosentti rakennuksen kokonaiskustannuksista.

Yksityisten tai julkisten rakennuttajien hankkeiden lisäksi prosenttiperiaatteen kohteena voivat olla uudisrakentamisen lisäksi myös korjausrakentaminen tai viherrakentaminen.

6.3 Taiteilijat yrittäjinä

Suomalaiset taiteilijat ovat korkeasti koulutettuja ja monilla heistä on useampi tutkinto alalta. Käytännössä taiteilijan arvo määräytyy taidekentän instituutioiden ratkaisuilla ja jäsenyys erilaisissa ammattijärjestöissä on yksi merkki siitä. Raha aiheuttaa kuvataiteilijoissa voimakkaita tunteita. Siitä ollaan riippuvaisia, mutta se ei saa eikä sen tulekaan määrittää taiteen sisältöä. Toisaalta jatkuva ponnistelu pienellä toimeentulolla on varmasti jokaiselle vaikeata ja tietynlainen myyttinen kuva boheemista, köyhästä taiteilijasta on murroksessa. Onko taiteilijan yrittäjyys pelkästään negatiivista muiden taiteilijoiden silmissä?

Mielestäni yhteiskuntamme hukkaa paljon potentiaalia, kun se ei ota ammattitaiteilijoita enemmän yhteistyökumppaneikseen. Liiketalous tarvitsee luovia ihmisiä, koska mistä muualta uudet liikeideat kumpuavat kuin luovuudesta? Taiteilija näkee asioita siten, miten joku muu ei ehkä näe.

Nykyinen taiteen rahoitusjärjestelmä on erittäin vaikea hahmottaa ja se vie paljon energiaa. Ilokseni olen huomannut, että erilaiset taidealan osuuskunnat ovat nousseet yhdeksi vaihtoehdoksi toteuttaa yrittäjyyttä. Osuuskuntalain uudistuksen myötä 1.1.2014 osuuskuntatoiminnan byrokraattisuutta onkin haluttu keventää. Yhdistämällä tietotaitonsa, taiteilijat voivat toimia paremmin yrittäjinä ja ehkä todeta, että yrittäjyys ei ole niin negatiivista kuin miltä se on ehkä aiemmin vaikuttanut.

7 JOHTOPÄÄTÖKSET

Valtioneuvosto ohjaa kulttuuripolitiikan toteutumista lainsäädännön, hallitusohjelman ja talousarvion avulla. Valtioneuvostossa opetusministeriöllä on vastuu kulttuuripolitiikan toteutumisesta (Opetusministeriö 2009, 11.) Taide on poliittisia valintoja, halusimmepa sitä tai emme. Suomessa työskentelee noin 3000 kuvataiteilijaa. Taide- ja kulttuurialan koulutuspaikat ovat viime vuosina olleet halutuimpia opiskelupaikkoja. Kuitenkin kaikki tilastot todistavat, että työllistyminen alalla on vaikeata ja ura tulee muodostumaan erilaisista pätkätöistä, apurahoista ja työttömyydestäkin. Taiteella on kaksijakoinen suhde rahaan.

Taiteilijoilla ja yrittäjillä on paljon yhteistä. Taiteilijat ottavat suuria riskejä tehdessään taidetta, jonka mahdollisesta myynnistä ei ole takeita. Työtä tehdään vuorokauden ympäri tunteja laskematta. Oikeuskirjallisuuden mukaan ammattikuvataiteilijoiden luokittelu täysipäiväisiksi yrittäjiksi, on vaihtelevaa. Toisinaan ammattikuvataiteilijan on katsottu edustavan teoreettisesti hyvää esimerkkiä elinkeinoverolain mukaan verotettavasta liikkeen- tai ammatinharjoittajasta ja toisinaan taas ei. (Rautiainen 2012, 197.)

Suomessa on tehty paljon selvityksiä ammattitaiteilijoiden toimeentulosta. Taiteilijoiden sosiaaliturva on heikompi kuin suomalaisten keskimäärin. Pirstaleisista työurista, apurahojen riittämättömyydestä ja taidemarkkinoiden kehittymättömyydestä johtuen yhteiskuntamme ei kykene hyödyntämään luovuutta, joka taiteilijoilla on. Samalla kun taiteilijat eivät tunnista omaa yrittäjyyttään, liiketalous ei osaa hyödyntää luovaa taloutta.

Kuvataiteilijoiden koulutustaso on maassamme korkea, mutta taiteilijoiden määrää ei mielestäni tule lisätä. Sen sijaan jonkinlaista yrittäjyyskoulutusta tulisi lisätä taidekoulutuksessa. Kaikista taiteilijoista ei varmasti ole yrittäjiksi, mutta ehkä esimerkiksi osuuskuntatoiminta voisi olla taiteilijoille uusi tapa toimia. Myös Ruotsin mallin mukainen tekijäntili voisi olla toimivampi malli kuin tämänhetkinen tulontasausjärjestelmä tuloverotuksessamme. Kaiken kaikkiaan

taiteilijoiden toimeentulojen muodostuminen ja niistä raportointi on tehty mielestäni erittäin vaikeaksi. Järjestelmää tulisi yksinkertaistaa ja sitä kautta kannustaa taiteilijoita yrittäjyyteen.

Luova talous on termi, jota käytetään paljon juhlapuheissa. Kuvataiteilijat tarvitsevat myös konkreettisia toimenpiteitä toimintansa helpottamiseksi. Julkisen rakentamisen prosenttiperiaate on minusta toimiva idea. Kuntien taloudellisen tilanteen heikkeneminen voi valitettavasti vaikuttaa siihen, että prosenttiperiaatetta ei toteuteta. Päättäjiltä tarvitaan rohkeita päätöksiä tässä haasteellisessa taloudellisessa tilanteessa.

LÄHTEET

- Aaltonen, T. 3/2010. Veroilmoituksen laadintaopas kuvataiteilijoille. Taidemaalari liitto.
- Aaltonen, T. 2000. Taiteilijoiden verotuksesta ja sosiaaliturvasta Suomessa ja Irlannissa. Taiteen keskustoimikunta ja Terhi Aaltonen. Helsinki.
- Akola, E., Heinonen, J., Kovalainen, A., Pukkinen, T., Österberg, J. 2007. Yrittäjyyden ja palkkatyön rajapinnalla? Työn ja toimeentulon rakentuminen eri ammateissa 2000-luvun Suomessa. Työpoliittinen tutkimus: Helsinki.
- Andersson E. Verotus 3/2010. Tieteenharjoittajan ja kuvataiteilijan verotuksesta uusien oikeustapausten valossa. s. 243.
- Fokus Sanoma Pro Oy. 2013. Liikekirjanpito. Viitattu 14.1.2014.
- Harma, O. Markkinointi & Media. 3/2011. Provisio 50 prosenttia. s.18.
- Havu, P. 4/2011. Luova raha. Näkökulmia luovien alojen rahoitukseen. Hermla Oy. Viitattu 6.2.2014.
- Karhunen, P. Rensujeff, K. 2010. Taidetoimikuntien myöntämä tuki. Taiteen keskustoimikunta: Helsinki.
- Mertanen, T. 2012. Taiteilija-apurahajärjestelmän toimivuus ja koettu vaikuttavuus. Taiteen keskustoimikunta: Helsinki.
- Kohvakka-Viinanen, A. 18/2012. Talouselämä. s. 36-37.
- KK 389/2004 vp. Kuvataiteen apurahojen myöntämisperusteet.
- Lallukka, T. 27.11.2009. Kela, Mela ja mä – seminaarissa. Suomen Taiteilijaseura. Viitattu 23.11.2013. http://www.artists.fi/edunvalvonta/verotus/diasarja_taiteilija_ja_verotus
- Mattila, P. 2/2009. Verotus-lehti. Tulolähdejaotuksesta ja sen merkityksestä verotuksessa. s. 131–144.
- Myhrberg, M. 16.8.2013. Tekijänoikeustulon kohtelu erioikeussubjektien kannalta. Työ- ja elinkeinoministeriö. Elinkeino- ja innovaatio-osasto. Viitattu 1.12.2013 https://www.tem.fi/files/37312/TEMrap_30_2013_16082013.pdf.
- Myrsky, M. 3/2007. Verotus-lehti. Vähennysjärjestelmän kehityspiirteitä Suomessa. s. 242–251.
- Myrsky, M. 1/1993. Verotus-lehti. Tulolähteistä uudessa tuloverojärjestelmässä. Keskusverolautakunnan julkaistut ennakkoratkaisut. s. 17–19.
- Myrsky, M. 2013. Suomen veropolitiikka. Helsinki: Talentum.
- Määttä, K. 2007. Veropolitiikka: teoria ja käytäntö. Helsinki. Edita.
- Nieminen, H. 2010. Taiteilijoiden Tili- ja Lakiasiantoimisto Oy. Ammattitaiteilijan Verotus / ohjeet 2013. Viitattu 22.11.13. http://www.artists.fi/edunvalvonta/verotus/vero-opas_taiteilijalle
- Niskakangas, H. 2011. Veropolitiikka. Helsinki: WSOYpro Oy.
- Opetusministeriön julkaisuja 2009:12. Kulttuuripolitiikan strategia 2020.
- Raittinen, M. 20.1.2009. Taiteilijan ja freelancerin tuloverotus. Varsinais-Suomen verotoimisto.

Rautiainen, P. 2012. Kuvataiteilijan oikeudellinen asema. Ammattimaista taiteellista toimintaa rajoittava ja edistävää oikeussäätely. Tampereen Yliopisto: Tampere.

Rensujeff, K. 2003. Taiteilijan asema. Raportti työstä ja tulonmuodostuksesta eri taiteenaloilla, Taiteen keskustoimikunta. Helsinki.

Säntti, H. 20.5.2011. Taiteen osingoilla. Talouselämä Plantium.

Opetusministeriö. 1995. Taisto-toimikunnan mietintö. Helsinki.

Opetusministeriö. 2003. Taisto II -seurantatyöryhmän muistio. Helsinki.

Tikka, K., Nykänen, O., Juusela, J., Viitala, T., 12.8.2013. Yritysverotus I–II. Sanoma Pro Oy.

Tomperi, S. 2012. Käytännön kirjanpito. Porvoo: Bookwell Oy.

Vainio, T. 2006. Opas vastavalmistuneelle kuvataiteilijalle. Turun ammattikorkeakoulu:Turku.

Verohallinto. Yritys- ja yhteisöasiakkaat/ arvonlisäverovelvollisuus. Viitattu 30.11.2013
http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Liikkeen_ja_ammatinharjoittaja/Arvonlisaverotus

Ånes, M. 10/2013. Talouselämä. Taidekauppa pinnistelee pohjalta. s. 19

Veroilmoitus nro 15

15 TAITEILIJAN JA
FREELANCERIN TULOT

5

Ilmoita täällä lomakkeella ne taiteellisesta toiminnasta tai freelancetoiminnasta saadut tulot, joita ei ole esittäytettyä veroilmoituksella. Lomaketta voit käyttää myös silloin, kun kohdistat kuluja esittäytettyä veroilmoituksella oleviin tuloihin ja täällä lomakkeella ilmoitettaviin tuloihin.

2013

1 HENKILÖTIEDOT		
Nimi	Henkilötunnus tai Y-tunnus	
2 TAITEEN ALA TAI AMMATTI		
3 TAITEELLISEN TOIMINNAN JA FREELANCETOIMINNAN TULOT		
	euro	snt
3.1 Tulot taiteellisesta toiminnasta tai freelancetoiminnasta _____		
3.2 Veronalaiset stipendit, apurahat ja palkinnot _____		
3.3 Verovapaat stipendit, apurahat ja palkinnot (siirrä kohtaan 5.6)		
4 KULUT		
	euro	snt
4.1 Työhuoneen kulut; työhuone on <input type="checkbox"/> oman asunnon yhteydessä <input type="checkbox"/> erillinen työhuone _____		
4.2 Materiaali- ja tarvikkeet _____		
4.3 Puhelin- ja tietoliikennekulut _____		
4.4 Ammattikirjallisuus ja jäsenmaksut _____		
4.5 Työmatkat _____		
4.6 Polstot (lomakkeen kohdasta 6.1) _____		
4.7 Muut kulut (YEL- ja MYEL-vakuutusmaksut ilmoitetaan esittäytetyn veroilmoituksen kohdassa 3.2)		
4.8 Kulut yhteensä (kohdista kulut tuloihin kohdassa 5)		
5 KULUJEN KOHDISTAMINEN		
	euro	snt
5.1 Tulot taiteellisesta toiminnasta ja freelancetoiminnasta kohdasta 3.1 sekä veronalaiset stipendit, apurahat ja palkinnot kohdasta 3.2 _____		
5.2 Taiteelliseen toimintaan ja freelancetoimintaan kohdistuvat kulut _____	-	
5.3 Veronalaisiin stipendeihin, apurahiin ja palkintoihin kohdistuvat kulut _____	-	
5.4 Kohtien 5.1, 5.2 ja 5.3 erotus (Siirrä tulo esittäytetyn veroilmoituksen kohtaan 1.4 Muut ansiotulot) (Lisää negatiivinen tulos tämän lomakkeen kohtaan 5.7)	-	
5.5 Kulut, jotka kohdistuvat esittäytettyä veroilmoituksella oleviin palkkoihin _____		
5.6 Kulut, jotka kohdistuvat esittäytettyä veroilmoituksella oleviin työkorvauksiin _____	+	
5.7 Kulut kohdista 5.5 ja 5.6 sekä kohdan 5.4 negatiivinen tulos yhteensä (Siirrä esittäytetyn veroilmoituksen kohtaan 3.4 Tulonhankkimiskulut/Muut kulut)	-	
5.8 Verovapaat stipendit, apurahat ja palkinnot kohdasta 3.3 _____		
5.9 Verovapaisiin stipendeihin, apurahiin ja palkintoihin kohdistuvat kulut _____		
Päiväys	Allekirjoitus ja puhelinnumero	

VEROH 3061 1/2 9.2013

T

Henkilötunnus tai Y-tunnus

6 POISTOT TAITEELLISESSA TOIMINNASSA TAI FREELANCETOIMINNASSA KÄYTETYISTÄ KONEISTA JA LAITTEISTA							
Kone tai laite	Hankinta- vuosi	Poistamaton hankintameno verovuoden alussa		Poisto (enintään 25 %)		Poistamaton hankintameno verovuoden lopussa	
		euro	snr	euro	snr	euro	snr
6.1 Poistot yhteensä (sillä kohtaan 4.6)							

T

TAITEILIJAN JA FREELANCERIN TULOT

5

Täytä tämä lomake, jos sinulla on sellaisia taiteellisesta toiminnasta tai freelancetoiminnasta saatuja tuloja, joita ei ole esitetyllä veroilmoituksella. Käytä tätä lomaketta myös silloin, kun sinulla on kuluja, jotka kohdistuvat sekä veroilmoituksella oleviin tuloihin, stipendeihin, apurahoihin ja palkintoihin että muihin tällä lomakkeella ilmoitettaviin tuloihin.

Laske tulot ja menot käteis- eli kassaperiaatteen mukaan. Tuloera on sen verovuoden tuloa, jona aikana se on nostettu, merkitty tilillesi tai muutoin saatu hallintaan. Meno on sen vuoden kuluja, jonka aikana se on maksettu.

Jos sinulla on muuta kuin palkkatuloja ja et ole kirjanpitovelvollinen, sinun on pidettävä sellaiset muistiinpanot, joista ja joihin liitettävistä tositteista riittävästi eriteltyinä käyvät selville tulot ja niistä johtuvat menot, arvonlisäveron määrät ja veron perusteet sekä tulonhankkimistoimintaa varten saadut tuet. Arvonlisäverovelvollinen taide-esineen tekijä ilmoittaa myyntitulot ilman myynnistä suoritettavan arvonlisäveron osuutta ja menot ilman vähennettävän arvonlisäveron osuutta.

Jos olet toiminnastasi arvonlisäverovelvollinen, lisätietoja ja ohjeita saat Verohallinnon Internet-palvelusta www.vero.fi ja Verohallinnon palvelunumeroista, palkan ja eläkkeensaajat 020 697 078, arvonlisäverotus 020 697 014.

TÄYTTÖOHJEET

1 HENKILÖTIEDOT

Merkitse tähän nimesi ja henkilötunnukseksi.

2 TAITEEN ALA TAI AMMATTI

Merkitse tähän se taiteen ala tai ammatti, josta olet saanut lomakkeella ilmoittamasi tulot, esimerkiksi toimittaja, valokuvaaja, taidemaalari, kuvanveistäjä, pianonsoiton opettaja, taulun opettaja.

3 TAITEELLISEN JA FREELANCETOIMINNAN TULOT

3.1 Merkitse tähän itsenäisestä taiteellisesta toiminnasta tai alan opetustyöstä saamasi tulot, joista ei ole toimitettu ennakonpidätystä.

3.2 Merkitse tähän saamasi veronalaiset stipendit, apurahat ja palkinnot.

3.3 Merkitse tähän saamasi verovapaat stipendit, apurahat ja palkinnot.

4 KULUT

4.1 Jos sinulla on ollut käytössäsi työhuone joko oman asunosi yhteydessä tai erillinen vuokrattu työtila, laita rasti kyselyksen vaihtoehdon kohdalle. Merkitse vähennykseksi se osuus vastikkeesta tai vuokrasta, joka kohdistuu työhuoneen osuuteen. Muun selvityksen puuttuessa työhuonevähennyksenä voidaan myöntää täyttöohjeessa mainittuja määriä.

4.2 Merkitse tähän taiteellisesta tai freelancetoiminnasta aiheutuneet materiaali- ja tarvikkeet.

4.3 Merkitse tähän puhelimen käytöstä ja muista tietoliikenneyhteyksistä. Jos olet jakanut kuluja yksityiskäytön ja ansiotoiminnan kesken, säilytä laskelma kulujen jakamisesta muistiinpanoissasi.

4.4 Merkitse tähän kulut ammattikirjallisuuden hankkimisesta, lehdistä, nuotteista, äänilevyistä yms. Merkitse tähän myös ne jäsenmaksut, joita ei ole esitetyllä veroilmoituksella ja jotka kohdistuvat tällä lomakkeella ilmoitettaviin tuloihin.

4.5 Merkitse tähän ne matkakulut, jotka ovat aiheutuneet tulojen hankkimisesta. Säilytä muistiinpanoissasi tiedot matkojen ajankohdista, määränpäästä, matkakilometreistä ja käytetystä kulkuneuvosta. Tähän voit myös merkitä kulut opintomatkoista. Säilytä matkajärjestelmä sekä perustelut matkan tarkoituksesta muistiinpanoissasi. Palkkatuloihin kohdistuvat asunon ja työpaikan väliset matkakulut vähennetään esitetyllä veroilmoituksella.

4.6 Sillä tähän kohdassa 6 erittelemäsi ja laskemasi poistojen yhteismäärä.

4.7 Merkitse tähän muut taiteelliseen toimintaan tai freelance-toimintaan kohdistuvat tulonhankkimiskulut kuten esim. sellaisten

VEROH 3061 2/2 9.2013

koneiden ja laitteiden hankintamenot, joiden käyttöaika on enintään kolme vuotta tai joiden hankintameno on vähäinen. Merkitse tähän myös mahdollisesta suojavaatetuksesta tai esiintymisasiasta aiheutuneet kulut.

4.8 Merkitse tähän kohtien 4.1 - 4.7 kulut yhteensä. Kohdista kulut tuloihin kohdassa 5.

5 KULUJEN KOHDISTAMINEN

5.1 Merkitse tähän kohdan 3.1 taiteellisen toiminnan tai freelance-toiminnan tulojen sekä kohdan 3.2 veronalaisen apurahojen, stipendien ja palkintojen yhteismäärä.

5.2 Merkitse tähän taiteelliseen toimintaan ja freelancetoimintaan kohdistuvat kulut.

5.3 Merkitse tähän veronalaisiin stipendeihin, apurahoihin ja palkintoihin kohdistuvat kulut.

5.4 Merkitse tähän erotus, jonka saat, kun vähennät kohdan 5.1 tuloista kohtien 5.2 ja 5.3 kulut. Sillä tulo esitetytyn veroilmoituksen kohtaan 1.4 Muut ansiotulot. Jos erotus on negatiivinen, lisää tulos tämän lomakkeen kohtaan 5.7.

5.5 Merkitse tähän ne kulut, jotka kohdistuvat esitetyllä veroilmoituksella oleviin palkkoihin.

5.6 Merkitse tähän ne kulut, jotka kohdistuvat esitetyllä veroilmoituksella oleviin työkorvauksiin.

5.7 Merkitse tähän kohtien 5.5 ja 5.6 yhteissumma. Lisää tähän myös mahdollinen negatiivinen tulos kohdasta 5.4. Sillä yhteismäärä esitetytyn veroilmoituksen kohtaan 3.4 Tulonhankkimiskulut/Muut kulut.

5.8 Merkitse tähän verovapaat stipendit, apurahat ja palkinnot kohdasta 3.3.

5.9 Merkitse tähän verovapaaisiin stipendeihin, apurahoihin ja palkintoihin kohdistuvat kulut.

6 POISTOT TAITEELLISESSA TOIMINNASSA TAI FREELANCETOIMINNASSA KÄYTETYISTÄ KONEISTA JA LAITTEISTA

Merkitse tähän laitteen nimi, hankintavuosi ja poistamaton hankintameno verovuoden alussa. Laske verovuoden poisto ja seuraavalle verovuodelle siirtyvä menojäätös.

6.1 Laske tähän poistojen yhteismäärä ja sillä luku kohtaan 4.6.

Muista päivätä ja allekirjoittaa lomake.

Veroilmoitus nro 5

5

VEROHALLINTO
TUNNUS 5019832
00003 VASTAUSLÄHETYS

E

Verovelvoitteen nimi ja osoite

**ELINKEINOTOIMINNAN VEROILMOITUS
LIIKKEEN- TAI AMMATINHARJOITTAJA**

Kotikunta 31.12.2012	
Y-tunnus tai henkilötunnus	
916 Kahdenkertainen kirjanpito	
Tilikausi (ppkkvvvv - ppkkvvvv)	
	—
904 Vaatimus ulkomaisen veron hyvittämisestä (erittely lomakkeella 70A)	

Tätä lomaketta käyttävät liikkeen- tai ammatinharjoittajat.

5 2013	Toimiala	
	Toimipaikan osoite (ellei ole sama kuin verovelvoitteen postiosoite)	908 Toimipaikan osoite on muuttunut
	Veroilmoitusta täydentäviä tietoja antaa	Puhelin

I Tuloverolaskelma

1 Elinkeinotoiminnan tuotot

30491

	Kirjanpito		Verotus	
	euro	snt	euro	snt
Liikevaihto / tuotot ammatista yhteensä		300		
Saadut avustukset ja tuet ¹⁾		318		
Muut tuotot		301		
Tuloutus yksityiskäytöstä, jos yksityiskäytön kulut on vähennetty kirjanpidossa		313		
Auton yksityiskäyttö (erittely sivulla 3 kohdassa V A)		314		
Tavaroiden yksityiskäyttö		315		
Muu yksityiskäyttö				
Saadut osingot ja osuuspääoman korot	319			
Saadut osingot				
Veronalainen osuus		320		
Osuuspääoman korot	321			
Veronalainen osuus		322		
Korkotuotot ja muut rahoitustuotot		323		
Varausten vähennys		312		
Muut veronalaiset tuotot (ei tilikauden tulolaskelmassa)		324		
ELINKEINOTOIMINNAN VERONALAISET TUOTOT YHTEENSÄ		316		
Tuloslaskelman verovapaat tuotot	317			

E

1) Merkitkää tähän kohtaan vain suoraan tuloutetut avustukset ja tuet.

5 Y-tunnus tai
henkötunnus

- 2 -

2 Elinkeinotoiminnan kulut	Kirjanpito		Verotus	
	euro	snt	euro	snt
Ostot ja varastojen muutokset			333	
Ulkopuoliset palvelut			334	
Henkilöstökulut			335	
Palkat ja palkkiot				
Eiäke- ja henkilösivukulut			336	
Poistot (erittely osassa IV tai lomakkeella 62)	337			
Vähennyskelpoinen osuus (EVL 24, 30-34, 36-41 §)			338	
Edustuskulut	341			
Vähennyskelpoinen osuus 50 % (EVL 8 § 8 kohta)			342	
Vuokrat			343	
Muut vähennyskelpoiset kulut			344	
Korkokulut	346			
Vähennyskelpoinen osuus (osassa VII laskettu korko ei ole vähennyskelpoinen)			347	
Muut rahoituskulut			349	
Varausten lisäykset			353	
Lisävähennykset (erittely sivulla 3 kohdassa VI B1 ja B2)			364	
Kirjanpidon ulkopuoliset vähennyskelpoiset kulut			354	
ELINKEINOTOIMINNAN VEROTUKSESSA VÄHENNYSKELPOISET KULUT YHTEENSÄ			355	

5

Vähennyskeltvottomat kulut (eivät saa sisältyä ed. kohtien vähennyskelpoisiin kuluihin)			
Välttömät verot	365		
Sakot ja muut rangaistumaksut	366		
Muut vähennyskeltvottomat kulut	367		

ELINKEINOTOIMINNAN TULOS (kohtien 316 ja 355 erotuksen oltessa positiivinen)	358		
ELINKEINOTOIMINNAN TAPPIO (kohtien 316 ja 355 erotuksen oltessa negatiivinen)	359		

30492

II Vaatimus tappion vähentämisestä pääomatuloista

Pääomatuloista vähennettävän elinkeinotoiminnan tappion määrä			
Jos puolisot harjoittavat elinkeinotoimintaa yhdessä, vaatimus katsotaan yrittäjäpuolisoiden yhteiseksi vaatimukseksi.	373		

III Yritystulon jako yrittäjäpuolisoiden kesken

Mikäli yritystulo jaetaan puolisoiden kesken, täyttäkää molemmat kohdat.

	Yrittäjä		Puoliso	
		%		%
Osuus elinkeinotoiminnan nettovarallisuudesta (prosenttiosuus)	369		370	
Työskentely liikkeessä (prosenttiosuus)	371		372	

IV Irtaimen käyttöomaisuuden hankintamenoista tehdyt poistot ¹⁾
(EVL 30 §, 31 §)

	euro		snt	
Verotuksessa jäljellä oleva menoäännös verovuoden alussa	800			
Lisäys verovuoden aikana	801			
Luovutushinnat ja vakuutuskorvaukset	802			
Verovuoden poistot			804	
Lisäpoisto (EVL 32 §)			805	
Poistamaton hankintameno verovuoden päättyessä			806	

1) Eritytely tässä kohdassa, jos vain irtainta käyttöomaisuutta. Jos myös muuta kuin irtainta käyttöomaisuutta, eritytely lomakkeella 62.

E

5

5 Y-tunnus tai henkilö-tunnus

-3-

E

V Erittelyt yksityiskäytöstä

A Selvitys käyttömäärästä sisältyvien / leasing-sopimuksella vuokralle otettujen henkilö- ja pakettiautojen kuluista sekä muiden osittain yksityiskäytössä olleiden ajoneuvojen kuluista (ei sisällä luontolsetuautojen kuluja ja kilometrejä)

379 Käyttömäärästä sisältyy	henkilöauto/-autoja ja		pakettiauto/-autoja		4 muita kulkuneuvoja	
	1 henkilöauto/-autoja	2 pakettiauto/-autoja	3 henkilöauto/-autoja ja	3 pakettiauto/-autoja		
Elinkeinotoiminnan ajot km	Kulut yhteensä (varsinaiset kulut + poltto tai leasing-vuokra)		381	euro	snt	380 Käyttötiedot perustuvat 1 ajopäiväkirjaan
Yksityisajot km	Kulut keskimäärin / km (kulut yhteensä jaettuna kokonaiskilometrimäärällä)					2 muuhun selvitykseen 396
Kokonaiskilometrimäärä km	Yksityisajojen osuus kuluista (yksityisajot km x kulut keskimäärin / km)		382			1 Yksityisajojen kulut on vähennetty kirjanpidossa menona (tulolitus sivulla 1) 2 Yksityisajojen kuluja ei ole vähennetty kirjanpidossa

B Rahan nostot ja sijoitukset kirjanpidon mukaan

Tämän kohdan täyttää vain kahdenkertaista kirjanpitoa pitävä liikkeen- tai ammatinharjoittaja.

Rahan nostot kalenterivuonna 2013	euro	snt	Sijoitukset rahana kalenterivuonna 2013	euro	snt
	384			385	

VI Lisäselvitykset ja erittelyt elinkeinotoiminnan kuluista

A Selvitys yksityisvaroihin kuuluvan asunnon käyttämisestä elinkeinotoiminnassa

Koko asunnon pinta-ala m ²	josta oman elinkeinotoiminnan käytössä m ²	Koko asunnon vuokra, vastike tai kiinteistön käyttökulut		Oman elinkeinotoiminnan osuus	
		euro	snt	euro	snt
				386	

B Lisävähennys

B1 Selvitys tilapäisestä työmatkasta aiheutuneista lisäntyneistä eläntokustannuksista (EVL 55.1 § 1 kohta)

Matkan laatu	Matkapäivien määrä	Enimmäismäärä/matkapäivä 1)		1 Enimmäismäärä yhteensä		2 Kirjanpidossa vähennetty		3 Lisävähennys (1-2)	
		euro	snt	euro	snt	euro	snt	euro	snt
Yli 10 h									
Yli 6 h									
Ulkomaan matka									
Yhteensä						387		388 2)	

B2 Selvitys yksityisvaroihin kuuluvan auton käytöstä elinkeinotoiminnassa (EVL 55.1 § 2 kohta)

Auton käyttötiedot perustuvat		ajopäiväkirjaan		muuhun selvitykseen	
Kokonaiskilometrimäärä	389	Enimmäismäärä/km 1)	1 Enimmäismäärä yhteensä	2 Kirjanpidossa vähennetty	3 Lisävähennys (1-2)
Elinkeinotoiminnan ajot	390	euro	euro	euro	euro
		snt	snt	snt	snt
				391	392 2)

VII Laskelma korkokuluista, jotka eivät ole vähennyskelpoisia elinkeinotoiminnan tulolähteen tulosta silloin, kun oma pääoma on yksityisottojen vuoksi negatiivinen (EVL 18.2 §)

Tämän kohdan täyttää vain kahdenkertaista kirjanpitoa pitävä liikkeen- tai ammatinharjoittaja.

5

	euro	snt
Taseen mukainen negatiivinen oma pääoma (ilman etumerkkiä)		
Lisätään		
Omaan pääomaan sisältyvät arvonorotukset	+	
Vähennetään		
Tilikauden tappio	-	
Alkaisempien tilikauden tappiot, joiden kattamiseen ei ole kertynyt voittovaroja	-	
Oikaistu negatiivinen oma pääoma 3)	=	
Korot, jotka eivät ole vähennyskelpoisia elinkeinotoiminnan tulolähteen tulosta		383
Oikaistu negatiivinen oma pääoma X Peruskorko + 1 %	=	

1) VH:n päätös verovapaista matkakustannusten korvauksista vuonna 2013 (Verohp A144/200/2012)

2) Sirtäkää sivulle 2 kohtaan 2 Elinkeinotoiminnan kulut, Lisävähennykset.

3) Sirtäkää määrä sivulle 4 kohtaan VIII Varallisuuslaskelma, 2 Elinkeinotoiminnan velat, Oikaistu negatiivinen oma pääoma, ei kuitenkaan enempää kuin elinkeinotoiminnan velkojen yhtäsummaa on.

30493

VEROH-30493.pdf 3.8.4.2013

5 Y-tunnus tai henkilötunnus

- 4 -

5

VIII Varallisuuslaskelma

1 Elinkeinotoiminnan varat

		euro	snr
Käyttöomaisuus			
Kiinteistöt, rakennukset ja rakennelmat (erittely lomakkeella 18B)	703		
Koneet ja kalusto	704		
Käyttöomaisuusarvopaperit (erittely lomakkeella 8B)	705		
Muu käyttöomaisuus	706		
Vaihto-omaisuus			
Tavarat	708		
Muu vaihto-omaisuus	709		
Rahoitusomaisuus			
Myyntisaamiset	711		
Rahat (käteisvarat, ei pankkitalletuksia)	714		
Rahoitusomaisuusarvopaperit (erittely lomakkeella 8B)	745		
Muu rahoitusomaisuus (ei pankkitalletuksia)	716		
ELINKEINOTOIMINNAN VARAT YHTEENSÄ	718		

2 Elinkeinotoiminnan velat

Lyhytaikaiset velat	749		
Pitkäaikaiset velat	750		
Vähennetään			
Oikaistu negatiivinen oma pääoma	747		
ELINKEINOTOIMINNAN VELAT YHTEENSÄ	725		

3 Elinkeinotoiminnan nettovarallisuus

ELINKEINOTOIMINNAN POSITIIVINEN NETTOVARALLISUUS	733		
ELINKEINOTOIMINNAN NEGATIIVINEN NETTOVARALLISUUS	734		

IX Oman pääoman erittely

Jos kuku on negatiivinen, merkitään miinusmerkki (-). Tämän kohdan täyttää vain kahdenkertaista kirjapittoa pitävä liikkeen- tai ammatinharjoittaja.

Oma pääoma tilikauden alussa	748		
Yksityisnostot/-sijoitukset	741		
Tilikauden voitto/tappio (kirjanpito)	742		
Oma pääoma tilikauden lopussa	743		

X Toimintavaraus ¹⁾

Verovuoden 2013 toimintavaraus	871		
--------------------------------	-----	--	--

XI Maksetut palkat

Verovuoden 2013 päättymistä edeltävien 12 kuukauden aikana maksetut ennakonpidätyksen alaiset palkat	394		
--	-----	--	--

XII Käyttöomaisuusarvopapereiden ja -kiinteistöjen luovutusvoitot

Elinkeinotoiminnan käytössä olleiden arvopapereiden ja kiinteistöjen luovutusvoitot yhteensä (siltä osin kuin niistä ei ole muodostettu jälleenhankintavarausta)	393		
--	-----	--	--

XIII Vaatimus jaettavasta yritystulosta ²⁾

395	<input type="checkbox"/> 1 Pääomatulon enimmäismäärä on 10 % nettovarallisuudesta	<input type="checkbox"/> 2 Jaettava yritystulo on kokonaan ansiotuloa
Yrittäjäpuolisoiden vaatimus on yhteinen		

915 Liitteitä	Muita	Allekirjoitus ja nimen selvitys
<input type="checkbox"/> 1 Verohallinnon liitelomakkeelta	<input type="checkbox"/> 2 liitteitä	
Päiväys		

1) Tässä kohdassa ilmoitetaan, jos on tehty vain toimintavaraus. Jos on tehty myös muita varauksia kuin toimintavaraus, erittely lomakkeella 62.

2) Jos vaatimusta ei esitetä, pääomatulon enimmäismäärä on 20 % nettovarallisuudesta.

VEROCH 3049 A/4 3.2013

30494

E

Tiedostonimi: 2OpinnäytetyöSariLähteenmäki2014.doc
Hakemisto: C:\Users\Sari\Desktop
Malli: C:\Users\Sari\Downloads\opinnaytetyo2003 (1).dot
Otsikko: Kuva 1.
Aihe: Opinnäytetyö (AMK) / (YAMK)
Tekijä:
Avainsanat: (Kirjoita asiasanat tähän. Etsi sopivia asiasanoja Vesa-
verkkosanaston asiasanoista YSA (Yleinen suomalainen asiasanasto) ja MUSA
(Musiikin asiasanasto)
Kommentit:
Luontipäivä: 30.5.2014 9:23:00
Version numero: 17
Viimeksi tallennettu: 8.7.2014 11:01:00
Viimeksi tallentanut:
Kokonaismuokkaus aika: 158 minuuttia
Viimeksi tulostettu: 8.7.2014 11:15:00
Viimeisestä täydestä tulostuksesta
Sivuja: 46
Sanoja: 7 092 (noin)
Merkkejä: 57 451 (noin)