

Saimaan ammattikorkeakoulu
Liiketalous/Lappeenranta
Liiketalouden koulutusohjelma

Juuso Pyysing ja Janne Ropponen

YLEISHYÖDYLLISEN YHDISTYKSEN KIRJANPITO, TILINTARKASTUS JA VEROTUS

Opinnäytetyö 2010

TIIVISTELMÄ

Juuso Pyysing ja Janne Ropponen

Yleishyödyllisen yhdistyksen kirjanpito, tilintarkastus ja verotus, 94 sivua

Saimaan ammattikorkeakoulu, Lappeenranta

Liiketalous, Liiketalouden koulutusohjelma

Ohjaaja: yliopettaja Marjut Heikkilä

Opinnäytetyön aiheena on yleishyödyllisin yhdistyksen kirjanpito, tilintarkastus ja verotus. Työn tavoitteena on tehdä kokonaisvaltainen kuvaus urheiluseurojen kannalta talouden hoidosta. Työn alussa määritellään yleishyödyllinen yhdistys ja käsitellään yleishyödyllisyysarviointiin liittyviä tekijöitä sekä lainsäädäntöä, joka ohjaa yhdistysten toimintaa. Tämän jälkeen käsitellään kirjanpitoa ja tilintarkastusta ja työn lopussa käsitellään yhdistysten verotusta ja muita huomioitava asioita. Työssä on tarkasteltu yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaa urheiluseurojen kannalta.

Yleishyödyllisten yhdistysten toiminta on muuttunut paljon ja ne toimivat yhä useammin kilpailuolosuhteissa elinkeinonharjoittajien kanssa. Yhdistyksiä koskeva lainsäädäntö on osittain vanhaa, mutta lähivuosina muun muassa Verohallinto on pyrkinyt saattamaan yhdistysten verotuskohtelua vastaamaan nykypäivää. Työn tarkoituksena on tehdä kokonaisvaltainen selvitys urheiluseurojen toiminnasta, mistä on hyötyä seuroissa toimiville henkilöille.

Työn lähdeaineistona käytetään lainsäädäntöä, kirjallisuutta, Verohallinnon ohjeita, päätöksiä ja julkaisuja. Lisäksi työhön on sisällytetty oikeustapauksia, jotka selventävät käsiteltäviä asioita oikeuskäytännön avulla. Työtä varten on myös tutkittu erään urheiluseuran talouden hoitoa ja muuta toimintaa. Sisältö on valittu niistä aiheista, jotka koskevat urheiluseurojen toimintaa ja jotka kirjoittajat itse kokivat tärkeiksi oman kokemuksen perusteella.

Työtä tehdessä on huomattu, että eniten epäselvyyttä verotusasioissa urheiluseurojen kannalta aiheuttaa talkootyö, jota tehdään kolmannen osapuolen luokun. Myös muut verotusasiat ovat usein epäselviä seuroissa ja muissa yleishyödyllisissä yhteisöissä toimiville ihmisille. Tämä johtuu lähinnä tietämättömyydestä ja myöskin siitä, että seuroille ei ole olemassa kattavaa ja selkeää ohjetta verotuksesta.

Asiasanat: yleishyödyllisyys, kirjanpito, tilintarkastus, varainhankinta, verotus, talkootyö

ABSTRACT

Juuso Pyysing and Janne Ropponen

Accounting, Auditing and Taxation of a Non-profit Association, 94 pages

Saimaa University of Applied Sciences, Lappeenranta

Degree Programme in Business Administration

Bachelor's Thesis 2010

Instructor: Senior Lecturer Marjut Heikkilä

The theme of the studies is accounting, auditing and taxation of a non-profit association. The aim was to compose a comprehensive description of sport clubs' economy. At the beginning of the study non-profit association is defined, the aspects that affect on non-profitability evaluation are considered and laws that control the actions of non-profit associations are explained. After this accounting and auditing are discussed and at the end of the study taxation and other things related to non-profit association are taken under consideration. In this studies non-profit associations are examined from a sport clubs' point of view.

The actions of non-profit associations have changed a lot and more often they compete with businesses on the same markets. The laws that control non-profit association are partly outdated but during previous years actions have been taken for example by Finnish Tax Administration to match the taxation on the demands of present day. The purpose of the studies is to create a comprehensive description of sports clubs' actions that can be used by people operating in sport clubs.

The material of the study is based on laws, literature and instructions, decisions and releases given by the Finnish Tax Administration. Some cases of legal praxis are added to clarify things that are discussed. Furthermore economy and other actions of a sport club are examined for the studies. The content of the studies is chosen from the topics that affect on sport clubs' operations and topics that are important based on writers' own experience.

Most confusion about taxation is caused for sport clubs by voluntary work for third parties. Also other topics related to taxation are often unclear for people working for sport clubs and other non-profit association. This is mostly caused by ignorance and that a comprehensive and clear guide about taxation does not exist for sport clubs.

Keywords: non-profitability, accounting, auditing, gathering of funds, taxation, voluntary work

SISÄLTÖ

| | |
|---|----|
| 1 JOHDANTO | 6 |
| 2 YLEISHYÖDYLLINEN YHTEISÖ..... | 7 |
| 2.1 Yhdistyslaki..... | 7 |
| 2.2 Kirjanpitolaissa sanottua..... | 14 |
| 2.3 Järjestötoiminta | 14 |
| 2.4 Yleishyödyllisten yhteisöjen varainhankinta | 15 |
| 2.5 Yleishyödyllisyyden määrittely tuloverolain mukaan..... | 16 |
| 2.6 Yleishyödyllisyyden arviointi | 17 |
| 2.7 Luottamuksensuoja | 19 |
| 2.7.1 Luottamusperiaate..... | 19 |
| 2.7.2 Luottamuksensuojan soveltamisedellytykset | 20 |
| 2.8 Ilmoittamisvelvollisuus | 24 |
| 2.9 Yhteisö vs. rekisteröimätön yhdistys | 24 |
| 3 KIRJANPITO..... | 25 |
| 4 KIRJANPITOVIENNIIT..... | 26 |
| 4.1 Tapahtumien kirjaaminen | 26 |
| 4.2 Suorite ja maksu kirjaamisen perusteena..... | 27 |
| 4.3 Tositteet..... | 28 |
| 5 YHDISTYKSEN TILINPÄÄTÖS | 29 |
| 5.1 Tuloslaskelma..... | 30 |
| 5.2 Varsinainen toiminta | 33 |
| 5.3 Varainhankinta, sijoitustoiminta ja satunnaiset erät..... | 35 |
| 5.4 Avustukset | 35 |
| 5.5 Vapaaehtoiset varaukset | 36 |
| 6 YHDISTYKSEN TASE | 37 |
| 6.1 Pysyvät vastaavat..... | 38 |
| 6.1.1 Aineelliset hyödykkeet..... | 38 |
| 6.1.2 Sijoitukset | 39 |
| 6.2 Vaihtuvat vastaavat | 39 |
| 6.2.1 Vaihto-omaisuus..... | 39 |
| 6.2.2 Saamiset..... | 41 |
| 6.2.3 Rahat ja pankkisaamiset | 42 |
| 6.3 Oma pääoma | 42 |
| 6.3.1 Ylikurssirahasto | 43 |
| 6.3.2 Arvonkorotusrahasto | 43 |
| 6.4 Tilinpäätössiirtojen kertymä | 44 |
| 6.4.1 Poistoero | 44 |
| 6.4.2 Vapaaehtoiset varaukset..... | 44 |
| 6.5 Pakolliset varaukset..... | 44 |
| 7 TASEKIRJA | 45 |
| 7.1 Tilinpäätöksen liitekirjat | 46 |
| 7.2 Toimintakertomus | 46 |
| 8 ERITYISAVUSTUKSET, LAHJOITUKSET JA TALKOOTYÖT..... | 47 |
| 9 SÄILYTYSAJAT | 49 |
| 10 TILINTARKASTUS..... | 49 |
| 10.1 Tilintarkastajat | 49 |

| | |
|--|----|
| 10.2 Toiminnantarkastus | 50 |
| 10.3 Tilintarkastajan tehtävät..... | 50 |
| 10.4 Tilintarkastajan riippumattomuus ja vastuu | 51 |
| 10.5 Hyväksytty tilintarkastaja | 52 |
| 10.6 Maallikkotilintarkastaja..... | 53 |
| 10.7 Tilintarkastuksesta vapautetut | 53 |
| 11 YLEISHYÖDYLLISEN YHTEISÖN VEROTUS..... | 54 |
| 11.1 Verohallinnon verotusohje yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille... | 54 |
| 11.2 Valtionvarainministeriön mietintö yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksesta | 55 |
| 11.3 Verovelvollisuus tulo- ja arvonlisäverotuksessa | 55 |
| 11.3.1 Tuloverotus..... | 56 |
| 11.3.1.1 Elinkeinotoiminta tuloverotuksessa | 60 |
| 11.3.1.2 Kiinteistötulo | 62 |
| 11.3.2 Arvonlisäverotus | 64 |
| 11.3.3 Urheiluseurojen verotuskohtelu | 68 |
| 11.3.4 Mainonta..... | 69 |
| 12 TALKOOTOYÖN VEROTUS | 69 |
| 12.1 Talkootyön määrittely verotuksessa | 70 |
| 12.1.1 Perinteinen talkootyö | 71 |
| 12.1.2 Vastikkeeton työ | 72 |
| 12.1.3 Vastikkeellinen työ..... | 72 |
| 12.1.4 Työstä saadun korvauksen käyttö | 72 |
| 12.2 Talkootyön verotuskäytännön epäselvyydet..... | 73 |
| 12.3 Talkootyön verotuksen kokoavat näkökohdat | 76 |
| 12.4 Ennakkotiedot ja -ratkaisut | 77 |
| 13 YLEISHYÖDYLLISEN YHTEISÖN HUOMIOITAVAT ASIAT | 78 |
| 13.1 Ennakonpidätys | 78 |
| 13.2 Matkakustannukset..... | 80 |
| 13.3 Tuomarit | 82 |
| 14 VEROHALLINNON TOIMET..... | 85 |
| 14.1 Verotili..... | 85 |
| 14.2 Verotuksen keskittäminen ja sen vaikutukset..... | 88 |
| 15 LOPPUPÄÄTELMÄT | 89 |
| LÄHTEET | 92 |

1 JOHDANTO

Tämän opinnäytetyön aiheena on yleishyödyllinen yhteisö. Tässä työssä on tarkoitus tarkastella yhdistysten taloudellista toimintaa kirjanpidon ja verotuksen osalta ja antaa sen mukaan ohjeistusta mahdollisia ongelmatapauksia varten. Työssä määritellään yleishyödyllinen yhteisö ja käsitellään yleishyödyllisyyden arviointia ja siihen liittyviä tekijöitä. Työssä käsitellään myös hieman tilintarkastusta, kuinka se tulee suorittaa, kuka sen tekee ja milloin. Verotuksen osalta käsitellään yleishyödyllisen yhteisön verovelvollisuutta elinkeinotoiminnan, arvonnisäveron ja talkootyön verotuksen osalta. Lisäksi työn lopussa käsitellään muita yleishyödyllisen yhteisön toimintaan vaikuttavia tekijöitä, kuten ennakonpidätyksen suorittamista, matkakustannuksia ja verotiliä.

Opinnäytetyön aihe tuli osittain meiltä itseltämme, koska olemme olleet mukana urheiluseuratoiminnassa niin pelaajana kuin toimihenkilönäkin. Opinnäytetyön ohjaajamme terävöitti aihetta ja loi kehykset työlle. Olemme huomanneet, että urheiluseuroissa toimivat henkilöt toimivat hyvin usein itse opittujen käytäntöjen mukaan, jotka eivät lakien ja asetusten mukaan ole oikeita. Opinnäytetyösämme olemme halunneet tuoda esille asioita, jotka aiheuttavat eniten epäselvyyttä.

Opinnäytetyö on tehty lähinnä urheiluseurojen kannalta, mutta työssä käsitellään yleishyödyllisiä yhteisöjä myös yleisellä tasolla. Työssä olemme tutkineet erään urheiluseuran toimintaa. Urheiluseurasta käytetään jäljempänä nimitystä Seura. Seuran toiminnanjohtajan kanssa tehdyn suullisen haastattelun mukaan Seuran varsinaisena toimintana on liikuntaharrastuksen edistäminen Etelä-Karjalassa kuntourheilun ja kilpailutoiminnan muodossa. Seura tarjoaa jäsenilleen myös koulutustoimintaa, valmennus- ja harjoitustoimintaa, nuorisotoimintaa, tiedotus- ja suhdetoimintaa ja muuta samantapaista toimintaa tavoitteena kasvattaa fyysisesti ja henkisesti hyvinvoivia ihmisiä.

Opinnäytetyön tavoitteena on tehdä kokonaisvaltainen ohjeistus talouden hoitamisesta esimerkiksi urheiluseuroissa. Työhön hyödynnetään lainsäädäntöä ja

asetuksia, kirjallisuutta, verohallinnon ohjeita ja julkaisuja. Toivomme työstä olevan hyötyä jokaiselle urheiluseurojen toiminnassa mukana oleville ihmisille.

2 YLEISHYÖDYLLINEN YHTEISÖ

Tässä luvussa määritellään yleishyödyllinen yhteisö ja käsitellään yleishyödyllisyysarviointiin vaikuttavia tekijöitä. Lisäksi käsitellään sen toimintaa sääntelevää lainsäädäntöä, luottamuksensuojaa ja yhdistystoimintaa Suomessa.

2.1 Yhdistyslaki

Yleishyödyllisen yhteisön toimintaa sääntelee muun muassa yhdistyslaki (26.5.1989/503). Yhdistyslain 2 §:n mukaan laki koskee yhteisöjä, joiden tarkoituksena ei ole voiton tai muun välittömän taloudellisen edun hankkiminen siihen osalliselle tai yhteisöä, jonka toiminnan laatu ei muuten ole pääasiassa taloudellinen. Lain mukaan tällaisen yhdistyksen saa perustaa aatteellisen tarkoituksen yhteistä toteuttamista varten eikä yhdistyksen tarkoitus saa olla lain tai hyvien tapojen vastainen. Yhdistys on oikeutettu harjoittamaan vain sellaista elinkeinoa tai ansiotoimintaa, josta on määrätty sen säännöissä tai joka muutoin välittömästi liittyy sen tarkoituksen toteuttamiseen taikka jota on pidettävä taloudellisesti vähäarvoisena. Kun yhdistys on rekisteröity yhdistyslain mukaisesti, se voi hankkia oikeuksia ja tehdä sitoumuksia. Lisäksi se voi olla asianosaisena tuomioistuimessa ja muun viranomaisen luona. Rekisteröinnin jälkeen yhdistyksen jäsenet eivät vastaa henkilökohtaisesti yhdistyksen velvoitteista. (Yhdistyslaki 1989.)

Yhdistyslain toisessa luvussa käsitellään yhdistyksen perustamista. Perustamisesta on tehtävä perustamiskirja, johon on liitettävä yhdistykselle laaditut säännöt. Perustamiskirjassa on oltava päiväys ja vähintään kolmen yhdistyksen jäseneksi liittyvän henkilön allekirjoitus. Perustajana olevan luonnollisen henkilön on oltava 15 vuotta täyttänyt. Yhdistyksen säännöissä on mainittava seuraavat asiat:

- 1) yhdistyksen nimi
- 2) yhdistyksen kotipaikkana oleva Suomen kunta
- 3) yhdistyksen tarkoitus ja toimintamuodot
- 4) jäsenen velvollisuudesta suorittaa yhdistykselle jäsenmaksuja ja muita maksuja
- 5) yhdistyksen hallituksen jäsenten ja yhdistyksen tilintarkastajien sekä toiminnantarkastajien lukumäärä tai vähimmäis- ja enimmäismäärä sekä toimikausi
- 6) yhdistyksen tilikausi
- 7) milloin yhdistyksen hallitus ja tilintarkastajat sekä toiminnantarkastajat valitaan, tilinpäätös vahvistetaan ja vastuuvapaudesta päätetään
- 8) miten ja missä ajassa yhdistyksen kokous on kutsuttava koolle sekä
- 9) miten yhdistyksen varat on käytettävä, jos yhdistys purkautuu tai lakkautetaan. (Yhdistyslaki 1989.)

Yhdistyslain kolmannen luvun mukaan jäsenenä yhdistyksessä voi olla yksityinen henkilö, yhteisö ja säätiö. Jäsenistä on pidettävä luetteloa, johon on merkittävä kunkin jäsenen täydellinen nimi ja kotipaikka. Halusta liittyä jäseneksi on ilmoitettava yhdistykselle. Yhdistyksen hallitus päättää jäseneksi hyväksymisestä, jollei säännöissä ole toisin määrätty. Yhdistyksen jäsen voi erota milloin tahansa ilmoittamalla siitä kirjallisesti yhdistyksen hallitukselle tai sen puheenjohtajalle. Jäsen voi erota myös ilmoittamalla siitä yhdistyksen kokouksessa pöytäkirjaan merkittäväksi. Yhdistyksen säännöissä voidaan määrätä, että eroaminen tulee voimaan vasta määrätyn ajan kuluttua eroilmoituksen tekemisestä. Aikaa ei saa kuitenkaan määrätä yli yhtä vuotta pidemmäksi. Jäsen voidaan myös erottaa säännöissä mainitulla erottamisperusteella. Jäsen voidaan kuitenkin erottaa aina, jos jäsen:

- 1) on jättänyt täyttämättä ne velvoitukset, joihin hän on yhdistykseen liittymällä sitoutunut
- 2) on menettelyllään yhdistyksessä tai sen ulkopuolella huomatta-

vasti vahingoittanut yhdistystä tai

3) ei enää täytä laissa tai yhdistyksen säännöissä mainittuja jäsenyyden ehtoja. (Yhdistyslaki 1989.)

Yhdistyksen kokouksessa päätetään jäsenen erottamisesta, jollei säännöissä ole toisin määrätty. Erottamisen syy on mainittava päätöksessä, mutta ennen päätöksen tekemistä asianomaiselle jäsenelle on varattava tilaisuus selityksen antamiseen. Tätä tilaisuutta ei ole annettava, jos jäsen on jättänyt jäsenmaksun maksamatta. Yhdistyksen säännöissä voidaan määrätä, että yhdistys voi katsoa jäsenen eronneen yhdistyksestä, jos jäsen on jättänyt jäsenmaksunsa säännöissä määrätyn ajan maksamatta. (Yhdistyslaki 1989.)

Päätösvalta yhdistyksessä kuuluu sen jäsenille. Säännöissä voidaan kuitenkin määrätä päätösvallan kuuluvan yhdistyksen valtuutetuille tai yhdistyksessä sekä siihen suoraan tai välillisesti kuuluvissa yhdistyksissä jäseninä oleville yksityisille henkilöille liittoäänestyksessä. Mikäli päätösvalta annetaan valtuutetuille, on säännöissä mainittava valtuutettujen lukumäärä tai sen määräytymistapa sekä toimikausi, valitsemistapa ja tehtävät. Valtuutetut tai jäsenet käyttävät päätösvaltaa yhdistyksen kokouksessa. Jokaisella 15 vuotta täyttäneellä jäsenellä on äänioikeus ja jokaisella äänioikeutetulla yksi ääni, jollei säännöissä ole täysin määrätty. Yksityinen henkilö voi käyttää äänioikeutensa asiamiehen välityksellä vain, jos säännöissä on niin määrätty. (Yhdistyslaki 1989.)

Jäsenellä ei ole äänioikeutta yhdistyksen kokouksessa, jos päätetään hänen ja yhdistyksen välisestä sopimuksesta tai muusta asiasta, jossa hänen yksityinen etunsa on ristiriidassa yhdistyksen edun kanssa. Myöskään hallituksen jäsen tai muu, jolle on annettu yhdistyksen hallintoon kuuluva tehtävä, ei saa äänestää päätettäessä tilintarkastajan tai toiminnantarkastajan valitsemisesta tai erottamisesta. Esteellisyys äänestykseen on myös, kun on kyse tilinpäätöksen vahvistamisesta tai vastuuvapauden myöntämisestä, kun asia koskee hallintoa, josta hän on vastuussa. (Yhdistyslaki 1989.)

Yhdistyksen kokous on pidettävä säännöissä määrättynä aikana. Jokaisella jäsenellä on oikeus vaatia kokouksen pitämistä, jos sitä ei ole kutsuttu koolle.

Ylimääräinen kokous pidetään silloin, kun yhdistyksen kokous niin päättää, hallitus katsoo siihen olevan aihetta tai, kun vähintään yksi kymmenesosa yhdistyksen äänioikeutetuista jäsenistä sitä ilmoittamansa asian käsittelyä varten vaatii. Vaatimus kokouksen pitämisestä on esitettävä yhdistyksen hallitukselle kirjallisesti, jolloin hallituksen on kutsuttava kokous viipymättä koolle. Kokous on kutsuttava koolle sääntöjen määräämällä tavalla. Kutsussa on mainittava kokouksen paikka ja aika. (Yhdistyslaki 1989.)

Yhdistyksen päätökseksi tulee yhdistyksen mukaan, jollei säännöissä ole toisin määrätty:

1) se mielipide, jota on kannattanut yli puolet äänestyksessä annetuista äänistä

2) äänen mennessä tasan se mielipide, jota kokouksen puheenjohtaja ilmoittaa kannattavansa, tai, jos päätös tehdään ilman kokousta erillisissä äänestystilaisuuksissa, postitse taikka tietoliikenneyhteyden tai muun teknisen apuvälineen avulla, arvalla ratkaistava tulos sekä

3) sääntöjen muuttamista, yhdistyksen purkamista tai yhdistyksen omaisuuden pääosan luovuttamista koskevassa asiassa se mielipide, jota on kannattanut vähintään kolme neljäsosaa äänestyksessä annetuista äänistä. (Yhdistyslaki 1989.)

Kokouksissa toimitettavassa vaalissa noudatetaan enemmistövaalitapaa, jos henkilövalinta ei tapahdu yksimielisesti tai jos säännöissä ei ole toisin määrätty. Suhteellista vaalitapaa käytetään, jos vaali suoritetaan ilman kokousta erillisessä äänestystilaisuudessa, postitse tai tietoliikenneyhteyden tai muun teknisen apuvälineen avulla, jollei säännöissä toisin määrätä. (Yhdistyslaki 1989.)

Yhdistyksen kokouksista on laadittava pöytäkirja, jonka kokouksen puheenjohtaja allekirjoittaa ja vähintään kaksi kokouksessa sitä varten valittua henkilöä tarkistaa tai yhdistys itse hyväksyy pöytäkirjan. (Yhdistyslaki 1989.)

Yhdistyksen kuudes luku käsittelee yhdistyksen hallintoa. Sen mukaan yhdistyksellä on oltava vähintään kolmen jäsenen hallitus. Hallituksella on oltava pu-

heenjohtaja, joka ei voi olla vajaavaltainen. Muiden jäsenten on oltava 15 vuotta täyttäneitä. Hallituksen tehtäviä ovat yhdistyksen asioiden hoito huolellisesti sekä huolehtiminen siitä, että kirjanpito on lainmukainen ja varainhankinta on järjestetty luotettavalla tavalla. (Yhdistyslaki 1989.)

Hallituksen puheenjohtajalla on nimenkirjoitusoikeus, jollei tätä ole rajoitettu niin, että kahdella tai useammalla henkilöllä on vain yhdessä oikeus kirjoittaa yhdistyksen nimi. Yhdistyksen säännöissä voidaan määrätä, että nimenkirjoitusoikeus on lisäksi yhdellä tai useammalla hallituksen jäsenellä, asemansa perusteella muulla henkilöllä tai henkilöllä, jolla on siihen hallituksen erikseen antama henkilökohtainen oikeus. Yhdistystä ei voi edustaa, eikä toimia sen nimenkirjoittajana, konkurssissa oleva tai vajaavaltainen. (Yhdistyslaki 1989.)

Yhdistyksen hallituksen jäsen ja yhdistyksen toimihenkilö on velvollinen korvaamaan vahingon, jonka hän on toimessaan aiheuttanut tahallaan tai tuottamuksellisesti yhdistykselle tai yhdistyslakia ja sääntöjä rikkomalla yhdistyksen jäsenelle tai muulle taholle. Yhdistykselle valittu toiminnanjohtaja on työsuhhteessa yhdistykseen, joten hänen vahingonkorvausvastuunsa määräytyy työntekijä- eikä toimihenkilöaseman perusteella, vaikka hän on yhdistyslain mukaan yhdistyksen toimihenkilö. Hallituksen jäsenen on tiedostettava oma vastuunsa päätöksenteossa ja lisäksi varmistaa, että asiat valmistellaan ja ratkaistaan huolellisesti käyttäen tarvittaessa ulkopuolista neuvonantajaa. Hallituksen jäseneltä odotetaan siis tietynasteista osaamista ja asiantuntemusta tehtävässään. Vahingonkorvausoikeudellisen vastuun lisäksi hallituksen jäsenen toiminta tai laiminlyönti voi aiheuttaa rikosoikeudellisen vastuun. (Kallio, Pöyhönen & Vierros 2010, 35.)

Mikäli yhdistyksellä ei ole tilintarkastajaa, on sille valittava toiminnantarkastaja, jonka on oltava luonnollinen henkilö. Jos yhdistykselle valitaan vain yksi toiminnantarkastaja, on lisäksi valittava varatoiminnantarkastaja. Toiminnantarkastajan on tarkistettava yhdistyksen talous ja hallinto yhdistyksen toiminnan edellyttämässä laajuudessa. (Yhdistyslaki 1989.)

Tarkastuksesta on annettava kirjallinen toiminnantarkastuskertomus tilinpäätöksestä päättävälle yhdistyksen tai valtuutettujen kokoukselle. Toiminnantarkastajalla on oltava taloudellisten ja oikeudellisten asioiden tuntemusta riittävästi yhdistyksen toimintaan nähden. Yhdistyksen hallituksella on velvollisuus avustaa toiminnantarkastajaa. Tilintarkastuslaissa on tarkemmin määritelty toiminnantarkastajan avustamisesta sekä läsnäolosta kokouksissa ja salassapitovelvollisuudesta. (Yhdistyslaki 1989.)

Yhdistyksen 7. luku käsittelee yhdistyksen purkautumista. Hallituksen on huolehdittava purkautumisesta johtuvista selvitystoimista, jollei hallituksen tilalle ole tehtävään valittu yhtä tai useampaa muuta selvitysmiestä. Selvitystoimiin ei ole ryhdyttävä siinä tapauksessa, että hallitus on laatinut loppuselvityksen, jonka mukaan yhdistykselle ei ole velkoja purkautumisesta päättäessään. Kun yhdistys on päättänyt purkautua, voi sen taloudellista toimintaa jatkaa vain siinä määrin kuin tarkoituksen mukainen selvittely sitä vaatii. Kun purkautumisesta on tehty merkintä yhdistysrekisteriin, yhdistys katsotaan lakanneeksi. Yhdistyksen kotipaikan tuomioistuimelta voi myös hakea yhdistyksen julistamista purkautuneeksi, jos yhdistyksen toiminta on loppunut eikä yhdistystä ole purettu. Purkautuneeksi julistusta voi hakea yhdistyksen jäsen ja muu, jota asia koskee. (Yhdistyslaki 1989.)

Yhdistyksen kotipaikan alioikeus voi julistaa yhdistyksen lakkautetuksi sisäasiainministeriön, virallisen syyttäjän tai yhdistyksen jäsenen kanteesta seuraavissa tapauksissa:

- 1) yhdistys toimii olennaisesti vastoin lakia tai hyviä tapoja
- 2) yhdistys toimii olennaisesti vastoin sen säännöissä määrättyä tarkoitusta tai
- 3) yhdistys toimii vastoin yhdistyksen 4 §:ssä tarkoitettua lupaa tai 35 §:n 3 momentin säännöstä. (Yhdistyslaki 1989.)

Yhdistykselle voidaan antaa lakkauttamisen sijasta varoitus, jos yleinen etu ei vaadi lakkauttamista (Yhdistyslaki 1989).

Yhdistys voidaan asettaa myös väliaikaiseen toimintakieltoon, kun yhdistyksen lakkauttamisesta tullut asia on tullut vireille. Näin voidaan menetellä, jos yhdistyksen uskotaan todennäköisesti toimivan olennaisesti vastoin edellisessä kappaleessa mainittuja säännöksiä. Mikäli yhdistys on julistettu lakkautetuksi tai määrätty väliaikaiseen toimintakieltoon, sen toiminta on lopetettava välittömästi. Hallituksella on kuitenkin oikeus jatkaa yhdistyksen harjoittamaa elinkeinoa tai ansiotoimintaa ja hoitaa sen omaisuutta, kunnes päätös lakkauttamisesta tulee lainvoimaiseksi. Tuomioistuin voi määrätä omaisuuden hoitajaksi myös vähintään yhden uskotun miehen, mikäli se ei salli hallituksen hoitaa yhdistyksen omaisuutta. Lakkauttamista koskeva kanne käsitellään yhdistyksen kotipaikan tuomioistuimessa. (Yhdistyslaki 1989.)

Yhdistysrekisteriä pitää patentti- ja rekisterihallitus, jonne tehtävä ilmoitus yhdistyksen rekisteröimiseksi on oltava kirjallinen. Ilmoitus voidaan antaa myös kotipaikan paikallisviranomaiselle, joka toimittaa sen patentti- ja rekisterihallitukselle. Perusilmoituksessa (yhdistyksen rekisteröimiseksi tehtävä ilmoitus) on ilmoitettava yhdistyksen hallituksen puheenjohtajan ja yhdistyksen nimenkirjoittajan täydellinen nimi, osoite, kotikunta henkilötunnus sekä mahdollinen nimenkirjoitusoikeutta koskeva rajoitus. Yhdistyksen hallituksen puheenjohtajan on allekirjoitettava ilmoitus ja vakuutettava ilmoituksessa mainitut tiedot oikeiksi ja nimenkirjoittajat täysivaltaisiksi. (Yhdistyslaki 1989.)

Patentti- ja rekisterihallitus tarkastaa, että perustamisilmoitus on tehty oikein, yhdistyksen nimi erottuu rekisterissä ennestään olevista yhdistysten nimistä eikä ole harhaanjohtava ja ettei rekisteröimiselle ole lakiin perustuvaa estettä. Jos rekisteröimiselle ei ole estettä, on se suoritettava viipymättä. Yhdistyksen rekisteröimisen jälkeen lisätään sen nimeen sanat "rekisteröity yhdistys" tai lyhennys "ry". Jos säännöt ovat ruotsinkieliset ovat käytetyt tunnukset "registrerad förening" tai lyhennys "rf". (Yhdistyslaki 1989.)

Yhdistyksen sääntöjen muuttamisesta sekä hallituksen puheenjohtajan ja nimenkirjoittajan vaihtumisesta on tehtävä muutosilmoitus. Sääntöjä muutettaessa on ilmoitukseen liitettävä uudet säännöt. Muutosilmoituksen laatimisesta on voimassa samat säännökset kuin perusilmoituksen laatimisesta. Yhdistyksen

purkautumisesta on hallituksen puheenjohtajan tai selvitysmiehen tehtävä purkautumisilmoitus. Ilmoituksesta on käytävä ilmi, ketkä ovat toimineet selvitysmiehinä ja se, että selvitystoimet on saatettu loppuun. (Yhdistyslaki 1989.)

Yhdistyksen 10. luvun 58 §:ssä todetaan, että yhdistys, joka ei ole merkitty rekisteriin ei voi saada nimiinsä oikeuksia tai tehdä sitoumuksia eikä kantaa vastuuta tai vastata. Rekisteröimättömän yhdistyksen puolesta tehdystä toimesta aiheutuneesta velvoitteesta vastaavat toimeen osallistuneet tai siitä päättäneet henkilökohtaisesti ja yhteisvastuullisesti. Muut jäsenet eivät vastaa henkilökohtaisesti sellaisesta velvoitteesta. (Yhdistyslaki 1989.)

2.2 Kirjanpitolaissa sanottua

Kirjanpitolaissa kirjanpitovelvollisuus on määrätty siten, että kaikki jotka harjoittavat liike- tai ammattitoimintaa ovat toiminnastaan kirjanpitovelvollisia. Myös yhdistykset ovat pääsääntöisesti kirjanpitovelvollisia ja niiden on pidettävä kahdenkertaista kirjanpitoa ja noudatettava hyvää kirjanpitoa, eli kirjaukset tehdään selvästi ja summat menevät niille tarkoitetuille tileille ja toimintaa tehdään lakien ja asetusten mukaan. Tilikauden pituus on 12 kuukautta. Toimintaa aloitettaessa tai lopetettaessa tai jos muutetaan tilinpäätöksen ajankohtaa, saa tilikausi olla sitä lyhyempi tai pitempi, kuitenkin enintään 18 kuukautta. Kirjanpitovelvollisen kaikilla liikkeillä on oltava sama tilikausi. Tämä tarkoittaa sitä, että jos yhdistyksillä on alajaostoja, on niillä oltava sama tilikausi kuin emoyhdistyksellä. Esimerkiksi urheiluseuran kaikilla juniorijoukkueilla on oltava sama tilikausi kuin emoseuralla.

2.3 Järjestötoiminta

Järjestötoiminta on yleensä vapaata harrastamista siihen liittyneiden kesken, edunvalvontaa, tiedottamista, kouluttamista, tutkimus- ja kehittämistoimintaa, vapaaehtoistyötä sekä kansainvälistä toimintaa ja yhteistyötä. Sillä on tärkeä merkitys yhteiskunnassamme yhteisöllisyyden, kansalaiskasvatuksen ja vaikutusmahdollisuuksien luomisessa ja kehittämisessä. Perustuslain 13 § mahdollistaa sekä positiivisen että negatiivisen yhdistymisvapauden, oikeuden perustaa

yhdistyksiä ilman lupaa, oikeuden osallistua yhdistyksen toimintaan sekä yhdistysautonomian. (Valtionvarainministeriö 2009, 15.)

Patentti- ja rekisterihallituksen yhdistysrekisterissä on rekisteröity noin 127 000 yhdistystä (PRH), joista yli 140 000 on perustettu itsenäisyyden aikana. Yhdistysten määrä kasvoi voimakkaasti 1980-luvulla, jolloin perustettiin paljon sosiaali- ja terveys- sekä kulttuuri- ja liikuntayhdistyksiä ja -järjestöjä. (Valtionvarainministeriö 2009, 15.)

Ensimmäiset urheiluseurat perustettiin 1800-luvulla. Tällä hetkellä yhdistysrekisterissä on yli 20 000 urheilu- ja liikuntaseuraa, joista yli 4000 on rekisteröity 1990-luvun alusta lähtien. (Valtionvarainministeriö 2009, 15.)

Järjestötoiminnassa on kiinnitetty erityistä huomiota niiden yleishyödyllisyyteen sekä järjestöjen yhteiskunnalle tuottamiin hyötyihin. Järjestötoiminta kasvattaa osaltaan yhteiskunnan aineellista, henkistä ja sosiaalista pääomaa. Se vahvistaa julkista toimintaa, täyttää julkiselle toiminnalle säädettyjä velvollisuuksia ja täydentää myös elinkeinotoimintaa, mikäli kaupallinen toiminta ei täytä yhteiskunnan vaatimuksia. Joillakin aloilla, kuten sosiaali- ja terveysalalla, kansalaisjärjestöjen toiminta on laajentunut viime vuosikymmeninä laaja-alaiseksi vertais-toiminnaksi sekä julkisen vallan toimintoja toteuttavaksi ja pääosin sen rahoittamaksi palvelutuotannoksi. Toiminta on myös usein elinkeinotoiminnan luonteista. (Valtionvarainministeriö 2009, 17.)

2.4 Yleishyödyllisten yhteisöjen varainhankinta

Yleishyödylliset yhteisöt keräävät varojaan toimintansa mahdollistamiseksi moninaisilla keinoilla. Jäljempänä tässä opinnäytetyössä tullaan käsittelemään eri varojenkeruutapojen verottomuutta ja verollisuutta. Varainkeruumuotoja ovat:

- jäsenmaksut
- pääsylipputulot
- talkootyöt
- kahvilatoiminta
- arpajaiset

- kirpputori
- seurojen ”fanituotteiden” myynti
- mainostilan myynti (esimerkiksi peliasuihin ja kentän laiduille)
- jäsenlehti ja kausiohjelma.

Tämä lista ei ole tyhjentävä, mutta nämä varainkeruumuodot ovat varmasti käytössä useassa yleishyödyllisessä yhteisössä, kuten myös kohdeyhdistyksessämme.

2.5 Yleishyödyllisyyden määrittely tuloverolain mukaan

Tuloverolain (30.12.1992/1535) 22 §:n mukaan yhteisö on yleishyödyllinen, jos

- 1) se toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkissä, siveellisessä tai yhteiskunnallisessa mielessä
- 2) sen toiminta ei kohdistu vain rajoitettuihin henkilöpiireihin
- 3) se ei tuota toiminnallaan siihen osalliselle taloudellista etua osinkona, voitto-osuutena taikka kohtuullista suurempana palkkana tai muuna hyvityksenä.

Tuloverolain 22.2 §:n mukaan yleishyödyllisenä yhteisönä voidaan pitää muun muassa maatalouskeskusta, maatalous- ja maamiesseuraa, työväenyhdistystä, työmarkkinajärjestöä, nuoriso- tai urheiluseuraa, näihin rinnastettavaa vapaaehtoiseen kansalaistyöhön perustuvaa harrastus- ja vapaa-ajantoimintaa edistävää yhdistystä, puolerekisteriin merkittyä puoluetta sekä sen jäsen-, paikallis-, rinnakkais- tai apuyhdistystä. Yleishyödyllisenä voidaan pitää myös muuta yhteisöä, jonka varsinaisena tarkoituksena on valtiollisiin asioihin vaikuttaminen tai sosiaalisen toiminnan harjoittaminen taikka tieteen tai taiteen tukeminen. Myös yleisissä vaaleissa ehdokkaan tukemiseksi varattua varallisuuskokonaisuutta voidaan pitää yleishyödyllisenä yhteisönä. (Tuloverolaki 1992.)

2.6 Yleishyödyllisyyden arviointi

Jotta yhteisöä voidaan pitää yleishyödyllisenä, on kaikkien tuloverolain 22 §:ssä lueteltujen edellytysten täytyttävä yhtäaikaisesti. Yhteisön sääntöjen on täytettävä pykälässä mainitut edellytykset ja yhteisön tosiasiallisen toiminnan on vastattava sääntöjen mukaista tarkoitusta. Yleishyödyllisyysarviointi tehdään tosiasiallisen toiminnan, eikä sääntöjen perusteella. (Verohallinto 2007, 3.)

Arvioitaessa yhteisön toimimista yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi, on huomioitava yhteisön toiminnan laatu. Yhteisölle ei voida myöntää yleishyödyllisyysstatusta, mikäli sen pääasiallisena tarkoituksena on varojen hankkiminen ja toiminnan henkilöpiiri on pieni ja suljettu. Yleishyödyllisen yhteisön toiminnan päätarkoituksena ei voi olla yksityistaloudellisten intressien tukeminen. Tämän vuoksi esimerkiksi tietyn toimialan yhdistys ei voi saada yleishyödyllisyysstatusta mikäli sen pääasiallisena toimena on jäsenyrityksen tukeminen. Tällainen toiminta lasketaan elinkeinotoiminnaksi ja laajamittaisen itsenäisen elinkeinotoiminnan harjoittaminen voi johtaa yleishyödyllisyyden menettämiseen. (Verohallinto 2007, 6 - 7.)

Yleishyödyllisen yhteisön toiminta ei voi keskittyä rajoitettuihin henkilöpiireihin. Tämän vuoksi esimerkiksi tietyn perheen tai pienen yrityksen suljettuun piiriin kohdistuvat yhteisöt eivät ole yleishyödyllisiä. Yhteisön toiminnan on oltava ulospäin suuntautuvaa ja yhteisön on oltava kaikille tai ainakin suurelle joukolle avoin, eikä jäsenyyttä voi pyrkiä rajaamaan erilaisin toimin. Toisaalta pieni jäsenmäärä ei estä yhteisöä olemasta yleishyödyllinen. Jäsenmäärä voi olla pieni esimerkiksi harvinaisen harrastuksen vuoksi. (Verohallinto 2007, 11.)

Yleishyödyllisen yhteisön tarkoituksena ei ole taloudellisen edun tavoittelu. Yhteisöllä on kuitenkin oltava jonkin verran taloudellista toimintaa toimintakyvyn ja yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseksi. Palkatulle henkilöstölle ei voida maksaa kohtuullista suurempaa palkkaa eikä yhteisö voi olla perustettu tai toi-

mia vain tietyn henkilön tai henkilöiden palkkaamiseksi, eikä myöskään palkatun henkilöstön toimeentulon turvaamiseksi. (Verohallinto 2007, 12.)

Tuloverolain 22.2 §:n mukainen luettelo yleishyödyllisistä yhteisöistä ei ole sitova, eikä maininta esimerkkiluettelossa tarkoita yhteisön automaattista yleishyödyllisyyttä. Kuten edellä on mainittu, sääntöjen mukainen tarkoitus ja tosiasiallinen toiminta ovat yleishyödyllisyysarvioinnissa ratkaisevia. Myös tietyt sääntöjen kohdat, kuten voitonjakoa osoittava sääntömääräys, saattavat estää katsomasta yhteisöä yleishyödylliseksi. Osakeyhtiö voidaan katsoa yleishyödylliseksi yhteisöksi, jos sen yhtiöjärjestyksessä on kielletty voitonjako ja muut yleishyödylliselle yhteisölle asetetut vaatimukset täyttyvät. (Verohallinto 2007, 4; Valtionvarainministeriö 2009, 23 - 24.)

Yleishyödyllisyysratkaisu on verovuosikohtainen. Se koskee sitä verovuotta, jonka verotuksen toimittamisesta on kulloinkin kyse. Yleishyödyllisyysratkaisua tehtäessä huomioidaan kuitenkin yhteisön toiminta useamman vuoden ajalta. Näin ratkaisua ei tehdä verovelvollisen vahingoksi vain yhden verovuoden perusteella ja lähtökohtaisesti yhteisön status voi muuttua yleishyödyllisestä ei-yleishyödylliseksi vain, jos yhteisön toiminnassa tapahtuvien merkittävien muutoksien vuoksi. (Verohallinto 2007, 3 - 4.)

KHO 11.4.1984 T 1378

Yhdistys oli sääntöjensä mukaan siihen liittyneiden ATK-alalla tai sitä läheisesti sivuavien alojen piirissä toimivien yhdistysten keskuselin. Sen tarkoitus oli tukea jäsenten yhteisiä pyrkimyksiä sekä edistää automaattisen tietojenkäsittelyn mahdollisimman tehokasta hyväksikäyttöä. Yhdistyksen tarkoitus ei ollut toiminnallaan tuottaa siihen osallisille voittoa eikä välitöntä taloudellista ansiota. Yhdistyksellä oli julkaisu-, koulutus-, tutkimus- ja standardointitoimintaa. Yhdistyksen katsottiin toimivan yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa ja henkisessä mielessä siten kuin tulo- ja varallisuusverolain 13 §:ssä tarkoitetaan. Verovuosi 1977.

TVL 13 §

KHO 11.11.1994 T 5599

Yhdistyksen tarkoituksena on sääntöjen mukaan saattaa toiminta-alueellaan varsinaista taksiliikennettä tai muuta ammattimaista henkilötilausliikennettä muilla kuin linja-autoilla harjoittavat henkilöt ja oikeuskelpoiset yhteisöt läheiseen yhteistoimintaan keskenään, valvoa jäsentensä ammatillisia ja sivistyksel-

lisiä etuja, toimia hyödyllisten uudistusten aikaansaamiseksi autoliikenteen alalla, kehittää hyvää ja toverillista yhteisymmärrystä jäsentensä keskuudessa ja estää heidän keskinäistä epälojaalia kilpailuaan. Tarkoituksenaan yhdistys toteutti järjestämällä neuvottelu- ja valistustilaisuuksia sekä illanviettoja, tekemällä toiminta-alueensa viranomaisille esityksiä ja antamalla lausuntoja paikkakunnan liikennettä ja erityisesti ammattimaista taksiliikennettä koskevissa asioissa sekä tekemällä esityksiä ja antamalla lausuntoja alan valtakunnalliselle liitolle liikennettä ja jäseniä koskevissa asioissa. Yhdistyksen toiminta rahoitettiin jäsenmaksutuloilla sekä kuljettajakurssien järjestämisestä, lehden julkaisemisesta, taksitarkastajatoiminnasta, takalasinmainonnasta ja ajopäiväkirjojen ja tilikirjojen välittämisestä saaduilla tuloilla. Yhdistyksen tuloja käytettiin paitsi varsinaisen toiminnan aiheuttamiin kuluihin yhdistyksen aikaisemmin harjoittamasta liiketoiminnasta aiheutuneiden takausvastuiden suorittamiseen. Yhdistyksen katsottiin tosiasiallisen toimintansa perusteella ensisijaisesti pyrkivän järjestämään ja kehittämään jäseninään olevien taksiautoilijoiden elinkeinotoimintaa, minkä vuoksi yhdistystä ei pidetty yleishyödyllisenä yhteisönä. Äänestys 4-3. Verovuosi 1993. Verovuosi 1994 Ennakkotieto.

TVL 22 §

Seura täyttää yleishyödyllisyyden kriteerit. Se toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi. Tämän lisäksi sen toiminta ei kohdistu rajoitettuihin henkilöpiireihin. Seura harjoittaa kahta lajia, mutta se ei aseta mitään vaatimuksia seuran jäseneksi pääsemiseksi esimerkiksi lajien taitojen osaamisen suhteen. Näin ollen kaikki pystyvät liittymään seuran jäseniksi. Seura ei myöskään tuota jäsenilleen taloudellista etua missään muodossa. Seuralla on yksi palkattu henkilö, mutta hänelle maksettava palkka ei ole kohtuullista suurempaa.

2.7 Luottamuksensuoja

Verohallinto on antanut 22.3.2000 toimintaohjeen (Dnro 569/38/2000) verovirastoille, minkä tarkoituksena on verotusmenettelystä annetun lain 26.2 §:n tarkoittaman luottamusperiaatteen soveltamisen yhdenmukaistaminen.

2.7.1 Luottamusperiaate

Verotusmenettelystä annetun lain (VML) 26.2 § sisältää luottamuksensuojan periaatteen. Säännös määrittelee olosuhteet, joissa verovelvollinen voi saada luottamuksensuojaa, ja miten suojaa annetaan. Luottamuksensuojan periaatteen tarkoituksena on lisätä verotuksen ennakoitavuutta ja oikeusvarmuutta. (VML 1995.)

VML 26.2 §:n mukaan asia on ratkaistava verovelvollisen eduksi siltä osin kuin asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti. Jos vero kuitenkin maksuunpannaan, veronlisäys, viivästyskorko, viivästyskorkoa vastaava korko, jäämämaksu, viivekorko, yhteisökorko ja jäännösveron korko voidaan jättää perimättä osittain tai kokonaan, jos niiden perintä olisi asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuutonta. (VML 1995.)

Luottamuksensuojaperiaate tarkoittaa asiakkaan kannalta sitä, että asiakkaalla on oikeus luottaa veroviranomaisen toimivan lainmukaisesti, pysyvän päätöksissään ja että viranomainen noudattaa omaksumaansa tulkintalinjaa johdonmukaisesti eikä muuta sitä takautuvasti. Jos VML 26.2 §:n tarkoittamat luottamuksensuojan edellytykset täyttyvät, tulkinnallisesti virheelliseksi osoittautunutta verotuspäätöstä ei voida muuttaa jälkikäteen veronmaksajalle epäedulliseksi. (Verohallinto 2000.)

Verohallinnon ohjeen mukaan (Dnro 569/38/2000) veronsaajan kannalta luottamuksensuoja tarkoittaa, että veronsaaja kantaa VML 26.2 §:n soveltuessa taloudellisen riskin virheellisestä verotuspäätöksestä. Vaikka veroviranomaiselta edellytetään johdonmukaista toimintaa samaa asiaa koskevissa vuosittaisissa ratkaisuisissa, ei selvästi vastoin lakia toimitettu verotus saa luottamuksen suojaa. Selvä lainvastaisesti toimitettu virheellinen verotus on oikaistava entiseen tapaan. (Verohallinto 2000.)

2.7.2 Luottamuksensuojan soveltamisedellytykset

Verovelvollinen saa luottamuksensuojan, kun kaikki VML 26.2 §:ssä mainitut soveltamisedellytykset täyttyvät yhtä aikaa. Soveltamisedellytykset ovat

1. asia on joko tulkinnanvarainen tai epäselvä
2. verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä
3. verovelvollinen on toiminut joko viranomaisen omaksuman käytännön tai sen antamien ohjeiden mukaan.

Asia voi olla tulkinnanvarainen esimerkiksi arvioitaessa onko tulo luonteeltaan palkkaa vai liiketuloa, onko yhtiöstä saatua etuutta pidettävä peiteltyä osingonjakona, onko jotakin yrityksen omaisuutta pidettävä vaihto- vai käyttöomaisuutena tai onko toimintaa pidettävä ylipäänsä elinkeinotoimintana. Asia ei ole tulkinnanvarainen, jos siihen soveltuu jokin säännös suoraan. Tulkinnanvaraisena ei pidetä myöskään oikeuskäytännön tai vakiintuneen verotuskäytännön perusteella säännöksestä muotoutunutta tulkintaa. (Verohallinto 2000.)

Asia on epäselvä, kun saatavilla ei ole yksiselitteistä näyttöä asian selvittämiseksi. Epäselviä asioita voivat olla esimerkiksi arvostuskysymykset, kun omaisuuden arvosta ei ole esittää täsmällistä näyttöä. (Verohallinto 2000.)

Verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä, kun hän toimii säännösten ja verottajan antamien ohjeiden mukaisesti eikä anna veroviranomaiselle väärää, epäselvää, puutteellista tai harhaanjohtavaa tietoa verotuksen perusteena olevista asioista. Verovelvollisen täytyy itse ottaa riittävä selko säännöksistä ja ohjeista, jotta hänen voidaan katsoa toimineen vilpittömässä mielessä. (Verohallinto 2000.)

Veroviranomaisen noudattama käytäntö muodostuu verotuksen yhteydessä tehdyistä päätöksistä ja annetuista ennakkotiedoista. Viranomaisen antamat ohjeet löytyvät täyttöoppaista ja tiedotteista. Annetut ohjeet ja neuvot luovat pohjan luottamuksensuojalle. Viranomaisen antama virheellinen ohje sitoo viranomaista siihen asti, kunnes virhe oikaistaan. Veroviranomaisen antaman paikallisen ohjeistuksen pitää olla yhtenevää sekä valtakunnallisen ohjauksen että virastosta annettujen ennakkoratkaisujen kanssa. (Verohallinto 2000.)

KHO 2000 T 15

Vuonna 1950 perustetun säätiön sääntöjen mukainen tarkoitus oli ylläpitää sisivistys- ja urheilutaltoa itsekannattavuuteen tähtäävää periaatetta noudattaen ylijäämiä tavoittelematta. Säätiö oli luovuttanut tuon talon X:n kaupungille jo vuonna 1973. Sen jälkeen säätiön harjoittama pääasiallinen toiminta tuli käsittelemään säätiön omistaman toisen kiinteistön vuokralle antamisen ja vuodesta 1993 lähtien säätiön omistamien erään kiinteistöyhtiön osakkeiden nojalla hallitsemien tilojen vuokralle antamisen käyvästä hinnasta. Säätiö oli omistanut kiin-

teistöyhtiön osakkeista ensin 75 % ja vuodesta 1996 lähtien kaikki osakkeet. Kiinteistöyhtiön rakennushankkeen kustannukset olivat noin 27 miljoonaa markkaa, josta säätiön osuus oli noin 17,9 miljoonaa markkaa. Säätiö oli rahoittanut osuutensa ottamalla pankeilta lainaa 11 miljoonaa markkaa ja käyttämällä omia varoja 6,9 miljoonaa markkaa. Sanottuja tiloja ei asiakirjojen mukaan ollut luovutettu sivistys- tai urheilukäyttöön. Laajamittainen, käypään hintaan tapahtunut vuokraustoiminta oli tuottanut säätiölle huomattavat tuotot ja ylijäämät. Verovuonna 1995 säätiö oli saanut tuottoja kaikkiaan 2 646 344 markkaa, lähes kaikki vuokratuottoa, ja tuloslaskelma osoitti 961 158 markan ylijäämää. Säätiön sääntöjen mukaan osa ylijäämävaroista voitiin käyttää muuhunkin sivistyksellisen ja urheilutoiminnan edistämiseen X:n kaupungissa, kuten kirjastojen perustamiseen, muistomerkkien pystyttämiseen, taideharrastusten tukemiseen sekä uimahallien, urheilu- ja leikkikenttien, voimistelusalien ynnä muun rakentamisen avustamiseen. Säätiö oli vuosina 1962, 1966, 1970, 1975, 1983-1993 ja vuonna 1996 jakanut avustuksia ja stipendejä yhteensä 2 536 880 markkaa. Säätiö ei jakanut avustuksia tai stipendejä lainkaan vuosina 1994 ja 1995. Säätiötä oli aikaisemmin verotuksessa pidetty yleishyödyllisenä yhteisönä, mutta verovuoden 1995 verotuksessa säätiötä ei enää katsottu yleishyödylliseksi yhteisöksi. Korkein hallinto-oikeus totesi, että jaettujen avustusten ja stipendien määrä oli ollut säätiön vuosittaisiin ylijäämiin ja varallisuusmassaan nähden vähäinen. Säätiölle oli vuoteen 1992 mennessä kertynyt noin 7 miljoonaa markkaa varoja, joita ja pankeilta lainaksi otettuja 11 miljoonan markan varoja oli käytetty varojen sijoittamiseksi tulonhankintaan. Säätiön keskeiseksi toiminnaksi oli niin ollen muodostunut kiinteistöjen ja osakkeiden omistus sekä käypään hintaan tapahtuneen vuokraustoiminnan muodossa toteutettu tulonhankinta. Säätiön sääntöjen mukainen yleishyödylliseksi tarkoitettu toiminta oli todellisuudessa jäänyt vähäiseksi, ja sitä oli estänyt muun muassa varojen sitoutuminen suurelta osin lainavaroin harjoitettuun vuokraustoimintaan. Näin ollen korkein hallinto-oikeus katsoi, että säätiötä ei voitu verovuonna 1995 pitää tuloverolain 22 §:ssä tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä, vaan se oli koko toiminnastaan, siis myös vuokraustoiminnasta, verovelvollinen. Asiassa ei nähty perustetta säätiön esittämään luottamuksensuojan antamiseen, vaikka säätiö oli aikaisemmissa verotuksissa hyväksytty yleishyödylliseksi yhteisöksi. Verovuosi 1995
Tuloverolaki 22 §

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa kiinnitettiin huomiota yleishyödyllisen toiminnan vähäisyyteen ja varojen sitoutumiseen tulonhankintaan. Säätiö katsottiin verovelvolliseksi koko toiminnastaan eikä korkein hallinto-oikeus nähnyt enää syytä antaa säätiölle luottamuksensuojaa.

KHO 1998/2104

Korkein hallinto-oikeus oli antanut ratkaisun 1984 II 505, jonka mukaan omakustannusperiaatteella toiminut osuuskunta, joka ylläpiti ja hoiti vedenhankinta- ja viemärintilaitosta, oli tulo- ja varallisuusverolain 13 §:ssä tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö, jonka toiminta ei ollut liiketoimintaa. Verohallitus oli lääninverovirastoille ja verotoimistoille 26.10.1984 osoittamassaan kirjeessä nro 10101/41/84 viitannut sanottuun päätökseen ja lausunut käsityksensä, että tuota päätöstä voidaan soveltaa myös osakeyhtiömuotoiseen paikallista vesi- ja viemäriulaitosta hoitavaan yhteisöön, jos korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä mainitut seikat muutoin ovat olemassa. Mainitusta päätöksestä oli muodostunut oikeus- ja verotuskäytännössä noudatettu ennakkopäätöissäntö. Korkein hallinto-oikeus oli toisaalta arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitsemistä arvonlisäverolain voimaantulosta 1.6.1994 lukien koskevassa ratkaisussaan 1997:37 katsonut, että vesiosuuskunnan veden myynnistä saamaa tuloa ei ollut pidettävä tuloverolain 23 §:n nojalla tuloverotuksessa verovapaana, vaan se oli osuuskunnan veronalaista elinkeinotuloa. Vesi- ja viemäriulaitostoimintaa harjoittavaa lähes kokonaan kunnan omistuksessa olevaa osakeyhtiötä A oli pidetty jatkuvasti korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun 1984 II 505 mukaisesti verotuksessa yleishyödyllisenä yhteisönä, jonka toiminta ei ollut elinkeinotoimintaa. Näin oli tapahtunut myös verovuodelta 1994 toimitetussa verotuksessa, johon veroasiamies haki muutosta katsoen, että noudatettu verotuskäytäntö oli virheellinen. Lääninoikeus hyväksyi veroasiamiehen valituksen ja katsoi, että A:ta ei ollut pidettävä yleishyödyllisenä yhteisönä, minkä vuoksi se oli velvollinen suorittamaan tuloveroa saamastaan elinkeinotulosta. A haki muutosta korkeimmassa hallinto-oikeudessa, joka myönsi valitusluvan. Äänestys 4-2+1.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että vesiosakeyhtiö A:n olosuhteet olivat nyt erilaiset kuin oli ollut vuonna 1984 ratkaistussa tapauksessa, kun otettiin huomioon korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu 1997:37 ja arvonlisäverolaista ilmenevä kytkentä yhteisön veronalaiseen elinkeinotuloon. Vesi on kulutushyödyke, jonka jatkuvaa myyntiä asiakkaille vastiketta vastaan arvioidaan nykyisin laadultaan eri tavalla kuin ennen, vaikka olosuhteissa ei muutoin olisi tapahtunut merkittäviä muutoksia. Kun vielä otettiin huomioon, että vuoden 1984 ratkaisussa oli ollut kysymys harkintaverotuksesta, jota koskeva säännöstö on kumottu korkein hallinto-oikeus pysytti lääninoikeuden päätöksen lopputuloksen. Äänestys 4-2+1.

Korkein hallinto-oikeus katsoi siis vastoin aikaisemmassa ennakkopäätöksessä ilmaisemaansa kantaa, että vesiosakeyhtiötä ei voitu pitää tuloverolaissa tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä. Käytännön muutos säännönmukaista verotusta kiristävään suuntaan säännösten pysyessä asiallisesti ennallaan oli kuitenkin yhtiön kannalta ilmeisen kohtuutonta. Veronhuojennusta koskevaa hakemusta silmällä pitäen korkein hallinto-oikeus saattoi asianomaisten viranomaisten tietoon käsityksensä siitä, että verovelvollinen oli tässä tapauksessa erehtynyt verosäännösten sisällöstä olosuhteissa, joissa erehtymistä ei voitu pitää verovelvollisen huolimattomuudesta tai laiminlyönnistä aiheutuneena, ja että yhtiön luottamusta verotuskäytännön pysymiseen ennallaan olisi syytä suojata. Verovuosi 1994. Äänestys 4-2+1.

*Tuloverolaki 22 §
Tuloverolaki 23 §
Elinkeinoverolaki 1 §
Laki verotusmenettelystä 88 § 1 momentti*

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että verovelvolliselle oli annettava luottamuksensuoja, vaikka tämä oli erehtynyt verosäännösten sisällöstä. Oikeuden mielestä verovelvollinen ei kuitenkaan ollut erehtynyt verosäännöksistä huolimattomuuttaan tai laiminlyönyt omaa velvollisuuttaan asiassa.

2.8 Ilmoittamisvelvollisuus

Verovelvollinen, jolla on ollut verovuonna veronalaista tuloa tai varallisuutta tai velkoja taikka muita verotukseen vaikuttavia tietoja, on verotusmenettelylain 7.6 §:n mukaan velvollinen toimittamaan verotusta varten veroilmoituksen kehotuksesta. Yleishyödyllisen yhteisön ei tarvitse antaa kehotusta veroilmoitusta yksinomaan varoistaan ja veloistaan, ellei kysymys ole kiinteistöverotukseen vaikuttavista, verovuoden aikana muuttuneista tiedoista. Veronhuojennus ei vapauta yleishyödyllistä yhteisöä ilmoittamisvelvollisuudesta. (Verohallinto 2007, 34.)

2.9 Yhteisö vs. rekisteröimätön yhdistys

Rekisteröimätön yhdistys ei ole tuloverolain 3 §:n mukaan yhteisö, eikä se voi näin olla tuloverolain 22 §:n mukainen yleishyödyllinen yhteisö. Rekisteröimättöntyä yhdistystä käsitellään verotuksessa yhtymänä ja sen tulo verotetaan sen osakkailla. Rekisteröimättöntyä yhdistystä voidaan pitää kuitenkin TVL 3 ja 22 §:n mukaisena yhteisönä, mikäli sen tarkoituksena on rekisteröityä ja rekisteröinti on laitettu vireille enne verovuoden päättymistä. (Verohallinto 2007, 5.)

KHO 1983 T 354

Yhdistys oli perustettu ja sen säännöt oli hyväksytty ja toiminta aloitettu verovuonna. Yhdistys merkittiin yhdistysrekisteriin vasta verovuotta seuraavan vuoden syyskuussa. Yhdistyksen sääntöjen mukainen ja tosiasiallinen toiminta vastasivat asiakirjojen mukaan yleishyödyllisen yhteisön toimintaa. KHO katsoi, että yhdistystä ei ollut pidettävä tulo- ja varallisuusverolain 4 §:n 2 momentissa tarkoitettuna yhtymänä. Yhdistykseen ei voitu soveltaa tulo- ja varallisuusverolain

4 §:n 1 momenttia siten, että tulo- ja varallisuusverolain 13 §: säännökset jätettiin ottamatta huomioon. Verovuosi 1978.

Tapauksessa yhteisön sääntöjen mukainen ja tosiasiallinen toiminta vastasivat yleishyödyllisen yhteisön toimintaa, eikä yhdistystä näin pidetty yhtymänä, vaikka rekisteröinti tapahtui verovuotta seuraavana vuotena.

Seura on rekisteröity yhdistys, joten se on tuloverolain 22 §:n mukainen yleishyödyllinen yhteisö.

3 KIRJANPITO

Kirjanpidon tehtävänä on kirjata taloutta koskevat tiedot juoksevasti ja toimia perustana tilinpäätökselle. Kirjanpitoa säätelee ja ohjaa kirjanpitolaki ja kirjanpitoasetus.

Yhdistys on pieni kirjanpitovelvollinen, kun sekä päättyneellä että sitä juuri edeltäneellä tilikaudella on ylittynyt enintään yksi seuraavista rajoista:

- Liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 7 300 000 euroa
- Taseen loppusumma 3 650 000 euroa
- Palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä (Kirjanpitolaki 3:9§.)

Aatteellisessa yhteisössä ja säätiössä liikevaihtoa vastaava tuotto tarkoittaa varsinaisen toiminnan, varainhankinnan sekä sijoitus- ja rahoitustoiminnan tuottojen yhteismäärää.

Kirjanpitäjän ei tarvitse olla yhdistykselle valittu taloudenhoitaja, suosituksena perehtyneisyys nimenomaan yhdistyksen kirjanpitoon, tilinpäätökseen ja veroitukseen. Rahastonhoitaja kirjanpitäjänä on yleisesti arveluttava yhdistelmä eikä sitä juuri tapahdukaan. Jos yhdistys harjoittaa liiketoimintaa, oli se miten pientä tahansa, tulee kirjanpitäjän osata pitää liikekirjanpitoa ja tehdä tilinpäätös. (Perälä & Perälä 2003, 44.)

Perusohjeistus kirjanpidolle:

- Kirjanpito-ohjelmissa on tilikartta yhdistyksille valmiina yleisessä muodossa
- Tilikartta olisi hyvä muokata omien tarpeiden mukaan ja tuloslaskelma-kaavan mukaiseksi
- kohdistus oikeaan tuloslaskelman erään helpottuu
- Ohjelmat sisältävät yleensä kirjausohjeet siitä mitä kullekin tilille kirjataan
- Liiketoimintaa varten on hyvä olla omat tilit selkeyden vuoksi
- Jos kirjanpidossa on mahdollista olisi hyvä käyttää kustannuspaikkoja jotta tulojen menojen kohdistaminen toiminnanaloille helpottuisi

(Perälä & Perälä 2003, 44.)

4 KIRJANPITOVUENNIIT

4.1 Tapahtumien kirjaaminen

Käytännön kirjanpidossa kirjaukset kirjanpitoon tehdään sekä aikajärjestyksessä että asiajärjestyksessä (Kirjanpitolaki 2:4§.):

- aikajärjestyksessä: tapahtumat kirjataan kronologisessa järjestyksessä päivämäärään perustuen (mm. osto- ja myyntikirjoihin)
- asiajärjestyksessä: tapahtumat kirjataan pääkirjanpitoon

Kaikkien yhdistysten on huolehdittava kirjanpidosta. Kirjanpidon on oltava kaksinkertainen. Kaksinkertainen kirjanpito tarkoittaa sitä, että tosittien rahamäärä kirjataan kahdelle tilille: toisen tilin debet-puolelle ja toisen tilin kredit-puolelle. Debet-puolelle kirjataan menot (esim. ostot) ja kredit-puolelle tulot (esim. jäsenmaksut, myyjäistulot ym.). Esimerkiksi jäsenmaksut kirjataan jäsenmaksutilin kredit-puolelle ja kassa- tai pankkitilin debet-puolelle. Kassatilillä rahanlisäys viedään debet-puolelle ja vähennys kredit-puolelle. (Kirjanpitolaki 1:2§.)

| | |
|-------|-------------|
| Kassa | Jäsenmaksut |
| 500 | 500 |

Kuva 1 Jäsenmaksun kirjaaminen

Kirjanpito täytyy hoitaa niin, että se on ajan tasalla, eli kirjaukset täytyy tehdä tarpeeksi usein. Käteisellä hoidetut maksutapahtumat kirjataan samana päivänä kassakirjaan, ja kaikki kirjaukset pääkirjaan tehdään esimerkiksi kerran kuukaudessa. Maksutapahtumiksi kutsutaan käteisellä rahalla, pankkikortilla tai muulla maksuvälineellä suoritettuja maksuja. Käteisellä suoritettu maksu on kirjattava päiväkohtaisesti (siitä voidaan poiketa liiketapahtumien vähäisyyden tai kirjanpito-tekniisten ratkaisujen vuoksi). Muut kuin maksutapahtumat kirjataan kuukausikohtaisesti tai neljän viikon jaksolta viimeistään neljän kuukauden kuluessa kalenterikuukauden tai jakson päättymisestä. (Kirjanpitolaki 2:4§.)

4.2 Suorite ja maksu kirjaamisen perusteena

Suoriteperusteisessa kirjanpidossa meno tai tuloa kirjataan silloin, kun tavara tai palvelu vaihtaa omistajaa. Kirjanpidollisesti meno siis syntyy jo silloin, kun tavarat vastaanotetaan vaikka ne olisi ostettu velaksi. Vastaavasti tulo syntyy sillä hetkellä, kun tavara tai palvelu luovutetaan. Maksuperusteisessa kirjanpidossa meno tai tulo kirjataan vain silloin, kun se todella on maksettu. Kirjanpidollisesti meno tai tulo kirjataan silloin, kun maksu suoritetaan tai saadaan. (Kirjanpitolaki 2:3§.)

Sama asia voidaan siten kirjata joko maksuperusteisena tai suoriteperusteisena. Maksuperusteinen kirjaus on yksinkertaisempi ja sopii, jos yhdistyksellä on hyvin pieni kirjanpito. Suoriteperusteinen kirjaustapa on kattavampi ja sopii siten isommalle yhdistykselle, jolle yksityiskohtaisempi kirjaaminen on tärkeää. Kuitenkin tilinpäätös laaditaan aina suoriteperusteisesti. (Kirjanpitolaki 3:4§.)

4.3 Tositteet

Tositteet ovat todisteita siitä, mihin käyttöön raha on mennyt tai tullut. Sen tehtävänä on vahvistaa, että kirjanpidon kirjaukset pitävät todella paikkansa. Taloudenhoitajan tehtävänä on huolehtia siitä, että kaikista menoista ja tuloista on tosite (kuitti, lasku, tiliote, pöytäkirjan ote, jne.). Tapahtumista, joista ei synny ulkopuolisen antamaa tositetta, on laadittava tosite. Esimerkiksi keräysten ja arpajaisten tuotoista ja sen tulee olla asianmukaisesti varmennettu liittämällä siihen dokumentti, joka voi olla esimerkiksi ote hallituksen pöytäkirjasta. Mikäli tosite on kooltaan pieni, se kannattaa kiinnittää A4-paperille ja paperiin tulee merkitä kaikki selventävät tiedot: mitä tosite koskee, päivämäärä, tositteen numero ja merkintä hyväksymisestä. (Kirjanpitolaki 2:5§.)

Tositteesta on aina käytävä ilmi:

- mihin tarkoitukseen rahaa on käytetty
- paljonko rahaa on käytetty
- kenelle on maksettu
- milloin on maksettu (päiväys)
- tositteen hyväksyjän omakätinen allekirjoitus (Kirjanpitolaki 2:5§.)

Merkinnät tositteisiin on tehtävä selvästi ja pysyvästi. Tästä huomioitavana yksityiskohtana mainittakoon, että lämpöpaperille tulostetut kuitit on suositeltavaa kopioida, koska teksti ei usein säily vaan se haalenee pois. Ostolaskujen, kuittien ja muiden tositteiden on oltava alkuperäisiä. Edustuskulutositteisiin on merkittävä osallistujien nimet ja tilaisuuden tarkoitus. Jos tosite liittyy veronalaiseen elinkeinotoimintaan tulee siinä olla alv-erittely. (Perälä & Perälä 2003, 63.)

Tulot ja menot on tositteissa tarvittaessa eriteltävä niin, että ne voidaan helposti jakaa kirjanpidossa eri toiminnoille oikein, koska esimerkiksi ulkopuolinen kirjanpitäjä ei välttämättä osaa tehdä jakoa itse. On tärkeää, että verotettavalle liiketoiminnalle kohdistuu kaikki ja vain sen aikaansaamat tulot ja menot. Kaikkien yhdistyksen tositteita käsittelevien henkilöiden on hyvä tuntee ohjeet, jotka hallitus laatii. Tositteet eivät saisi hävitä, mutta jos näin käy, voidaan laatia kir-

jallinen selvitys syntyneistä kuluista. Selvityksen allekirjoittaa se, joka on rahaa käyttänyt. (Perälä & Perälä 2003, 63.)

5 YHDISTYKSEN TILINPÄÄTÖS

Yhdistyksen täytyy tehdä jokaiselta tilikaudelta tilinpäätös. Tilikausi on yleensä yksi kalenterivuosi (12 kk). Tilinpäätös sisältää seuraavat asiat:

- tuloslaskelma (näyttää miten tulokseen päästiin, mistä se muodostuu)
- tase (näyttää yhdistyksen taloudellisen aseman tilinpäätöspäivänä)
- liitetiedot
- vertailutiedot (verrataan tätä vuotta edelliseen vuoteen)
- rahoituslaskelma (ei pakollinen)
- toimintakertomus (ei pakollinen)

(Kirjanpitolaki 3:1§.)

Nämä tiedot on annettava suomeksi tai ruotsiksi euromääräisinä. (Kirjanpitolaki 3:5§.)

Tilinpäätös täytyy tehdä neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä: esimerkiksi, jos tilikausi päättyy 31.12., tilinpäätöksen pitää olla valmis viimeistään 30.4. seuraavana vuonna. Tilinpäätös on tehty, kun yhdistyksen hallitus ja mahdollinen toiminnanjohtaja ovat hyväksyneet ja allekirjoittaneet sen. Yhdistyksen säännöissä on voitu myös määritellä, kuka/ketkä allekirjoittavat tilinpäätöksen. Esimerkiksi koko hallituksen ei tarvitse allekirjoittaa tilinpäätöstä: riittää, kun toimi- ja päätösvaltainen allekirjoitushetkellä toimiva hallitus allekirjoittaa. (Kirjanpitolaki 3:6§.)

Suurten, liiketoimintaa harjoittavien yhdistysten pitää lähettää kopio tilinpäätöksestä Patentti- ja rekisterihallitukseen puolen vuoden kuluessa tilinpäätöksen allekirjoittamisesta. Tavallisten, pienten yhdistysten ei tätä tarvitse tehdä. (Kirjanpitolaki 3:9§).

Tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva yhdistyksen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta tilinpäätöshetkellä. Tilinpäätöksen tulee sisältää kaiken toiminnan kaikki talousasiat ja niiden vertailuarvot edelliseltä tilikaudelta. Yhdistyksen ei tarvitse laatia rahoituslaskelmaa eikä liittää tilinpäätökseen toimintakertomusta, ellei pienen kirjanpitovelvollisuuden kriteereistä ylity kuin korkeintaan yksi. Tilinpäätöstä varmentamaan on laadittava myös tase-erittelyt, joissa eritellään omaisuus- ja velkaerät sekä liitetietojen erittelyt, joissa eritellään liitetiedot. (Kirjanpitolaki 3:1§.)

Yhdistyksen talous on tasapainossa, kun tuloja ja menoja on yhtä paljon. Yhdistyksen tavoitteena ei siis ole tehdä voittoa, vaan pyrkiä nollatulokseen. Negatiivinenkaan tulos ei ole automaattisesti vaarallinen, eikä sitä esimerkiksi pidä yrittää salata, mutta se pitää ottaa huomioon seuraavan vuoden talousarviossa ja toimintasuunnitelmassa. Negatiivisia tuloksia ei voi tulla monena vuonna tai yhdistys joutuu vaikeuksiin. Huonoa tulosta seuraavana vuonna yhdistyksen onkin hyvä pyrkiä positiiviseen tulokseen budjetin tasaamiseksi. (Perälä & Perälä 2003, 287)

5.1 Tuloslaskelma

Tuloslaskelma kuvaa sitä, miten ja millaisista osista yhdistyksen tulos on muodostunut.

Yhdistyksen talous eroaa paljon yrityksen taloudesta: yhdistyksen tavoitteena ei ole tehdä voittoa. Yhdistykset toimivat, jotta niiden tarkoitus ja tavoitteet toteutuisivat. Toiminnasta aiheutuu yhdistykselle menoja, mutta toisaalta niistä voidaan myös saada tuloa. Tärkeimmän osan yhdistyksen taloudesta muodostavat: a) varainhankinta ja b) aatteellinen toiminta. Siis, yhdistys hankkii rahaa, jolla se voi sitten rahoittaa toimintaansa.

Yhdistykset hankkivat toimintaansa tuloja erilaisista lähteistä. Usein yhdistysten varainhankintamuotoja ovat osallistumismaksut, keräykset, myyjäiset ja lahjoitusten vastaanottaminen. Näillä rahoilla yhdistys voi toteuttaa aatteellista toimintaa, eli tehdä sitä, mikä on yhdistyksen tarkoitus (esimerkiksi monikulttuurisuus-

den edistäminen tiedottamalla sekä järjestämällä tapahtumia ja kerhoja). Rahaa voi kuluu paitsi itse toiminnan rahoittamiseen, myös varainhankintaan: esimerkiksi myyjäisten järjestäminen voi maksaa.

Yhdistykselle tulevat rahat, yhdistyksen tuotot, voidaan jakaa kolmeen tyyppiin:

1. varsinaisen toiminnan tuotot (ne rahat, jotka saadaan varsinaisesta toiminnasta)
2. varainhankinnan ja sijoitusten tuotot (ne rahat, jotka saadaan varainhankinnasta ja mahdollisista sijoituksista)
3. avustustuotot (ne rahat, jotka saadaan yleisavustuksina esim. kaupungilta).

Kirjanpitoasetuksessa on kerrottu, mitkä asiat pitää olla yhdistyksen tuloslaskelmassa. Tuloslaskelmasta täytyy löytyä tuotot, kulut ja tuotto- tai kulujäämät seuraavissa osissa:

- varsinainen toiminta (perustoiminta, myös erityisavustukset)
- varainhankinta (esim. jäsenmaksut, keräys- ja myyjäistuotot sekä varainhankinnasta syntyneet kulut)
- sijoitus- ja rahoitustoiminta (esim. pitkäaikaisista sijoituksista ja rahoitustoiminnasta saadut tuotot)
- satunnaiset erät (muusta kuin varsinaisesta toiminnasta syntyneet, kertaluonteiset tuotot ja kulut, esimerkiksi yleisavustukset, sekä siirrot ja varaukset)
- tilikauden ylijäämä tai alijäämä (eli jäädäänkö plussalle vai miinukselle)

(Kirjanpitoasetus 1:10§)

Pienissä yhdistyksissä ei ole aina kaikkia näitä kulu- ja tuotto-ryhmiä. Varsinainen toiminta voidaan jakaa toiminnanaloittain: esimerkiksi määritellään kulut ja tuotot kerhotoiminnalle, leiritöiminnalle, edunvalvonnalle ja muulle varsinaiselle toiminnalle.

Tuloslaskelma on tehtävä bruttoperiaatteella. Bruttoperiaate tarkoittaa sitä, että tuloslaskelmassa täytyy esittää tulot (tuotot) ja menot (kulut) erikseen, eikä niitä saa vähentää toisistaan. Tuotot ja kulut esitetään selvästi ja toimintatyypeittäin.

Kirjanpitovelvollisen, kuten yleishyödyllisen yhdistyksen tulot jaksotetaan elinkeinoverolain mukaisesti:

- Tilikauden aikana kirjaukset saadaan tehdä maksuperusteisesti, kuitenkin tilinpäätös on laadittava aina suoriteperusteisesti.
- Useammalle tilikaudelle kohdistuvat merkittävät erät on jaettava, mutta pieniä ja säännöllisiä eriä ei tarvitse jaksottaa. (Kirjanpitolaki 3:4§.)

Lahjoitukset kirjataan sen tilikauden tuotoksi, jonka aikana ne on saatu lopullisesti.

Yhdistys saa jäsenmaksuilla tuloa tilikaudella 10 000 euroa. Lisäksi yhdistys on hankkinut mainoksia yhdistyksen asuihin 8 000 eurolla, joiden hankkimisesta aiheutuneet kulut ovat 300 euroa. Yhdistys on saanut myös lahjoituksen, arvo 5 000 euroa. Päätetään varainhankinta tuloslaskelmaan.

TULOSLASKELMA 1.1.200x 31.12.200x

Varainhankinta

Tuotot

| | | | |
|---------------------|--------------|-------|---------------|
| Jäsenmaksutuotot | 10 000 | | |
| Mainostuotot | | 8 000 | |
| Saadut lahjoitukset | <u>5 000</u> | | <u>23 000</u> |

Kulut

| | | | |
|-------------------------|------------|--|------------|
| Mainosten hankintakulut | <u>300</u> | | <u>300</u> |
|-------------------------|------------|--|------------|

Tuotto/Kulujäämä

22 700

Esimerkki 1 Varainhankinta tuloslaskelmassa

Yhdistyksen tuloslaskelman osat

Varsinainen toiminta (sisältää kaikki yhdistyksen tarkoituksen toteuttamisesta johtuvat tuotot ja kulut, myös erityisavustukset):

1. Tuotot
2. Kulut
 - a. henkilöstökulut (jos yhdistyksellä on palkattuja työntekijöitä)
 - b. poistot
 - c. muut kulut
3. Tuotto-/ Kulujaämä

Varainhankinta (esim. jäsenmaksut, keräys- ja myyjäistuotot sekä varainhankinnasta syntyneet kulut):

4. Tuotot
5. Kulut
6. Tuotto-/ Kulujaämä

Sijoitus- ja rahoitustoiminta (pitkäaikaisista sijoituksista ja rahoitustoiminnasta saadut tuotot sekä kulut esim. omaisuuden hoidosta):

7. Tuotot
8. Kulut
9. Tuotto-/ Kulujaämä

Satunnaiset erät (muusta kuin varsinaisesta toiminnasta syntyneet, kertaluonteiset tuotot ja kulut):

10. Satunnaiset tuotot
11. Satunnaiset kulut
12. Yleisavustukset (esim. kaupungin antama yleisavustus)
13. Tilikauden tulos (tuotto- ja kulujaämä, josta ei vielä ole tehty tilinpäätössiirtoja)
14. Tilinpäätössiirrot
 - a. poistoeron muutos
 - b. vapaaehtoisten varausten muutos
15. Tilikauden ylijäämä tai alijäämä (eli jäädäänkö plussalle vai miinukselle)

Kuva 2 Yhdistyksen tuloslaskelmakaava

(Kirjanpitoasetus 1:3§)

5.2. Varsinainen toiminta

Voidaan jakaa eri toiminnanaloihin tarpeen vaatiessa esimerkiksi sisäistä laskentaa ja suunnittelua helpottamaan

- eriteltävä tuloslaskelmassa tai liitteessä, jos toiminnot poikkeavat toisistaan merkittävästi

- omat tilit tai kustannuspaikkaseuranta.(Perälä & Perälä 2003, 101-102.)

Varsinaisen toiminnan erityisavustukset esitetään varsinaisen toiminnan tuottoina. Menot ja tulot toiminnanaloille aiheuttamisperiaatteen mukaan. Yhteiskuluja voidaan kohdistaa toiminnanaloille (esimerkiksi sähkö, lämmitys, henkilösivukulut).

- kiinnitettävä huomiota elinkeinotoimintaan kohdistuvien yhteiskulujen jakamiseen
- jakoperusteet hallituksen määriteltävissä (esim. aika, pinta-ala). (Perälä & Perälä 2003, 102-104.)

Caseyhdistyksen varsinaisena toimintana on liikuntaharrastuksen edistäminen Etelä-Karjalassa, kuntourheilun ja kilpailutoiminnan muodossa. Se tarjoaa jäsenilleen: kuntoilutoimintaa, kilpailutoimintaa, koulutustoimintaa, valmennus- ja harjoitustoimintaa, nuorisotoimintaa, tiedotus- ja suhdetoimintaa, muuta samantapaista toimintaa tavoitteena kasvattaa fyysisesti ja henkisesti hyvinvoivia ihmisiä. Yhdistyksen tavoitteena on kiinnittää viranomaisten ja muiden tahojen huomio ehdotusten, anomusten ja aloitteiden kautta jotta toimintaa voitaisiin edistää. Yhdistys harjoittaa myös pientä julkaisutoimintaa vuosikertomuksensa muodossa jossa esitellään sen toimintaa, kerrotaan kuluneen vuoden toiminnasta ja esitellään tavoitteita.

Poistot

Yhdistys voi tehdä kuluvaan käyttöomaisuudestaan (esim. tietokoneet, huonekalut) poistoja. Tämä tarkoittaa sitä, että omaisuuden käyttöajan mukaan sen arvo voidaan vähentää. Poistojen avulla yhdistys voi siis pienentää käyttöomaisuuden arvoa tilinpäätöksessään. Poistot voidaan siis laskea ja kirjata taaseeseen tilinpäätösvaiheessa. Yleishyödyllinen yhdistys saa tehdä poistot ilman ennalta laadittua poistosuunnitelmaa. Verotuksessa hyväksytään sellaiset poistot, jotka on tehty myös kirjanpidossa. Poistot suositellaan tehtäväksi EVL:n mukaisina kaavamaisina enimmäispoistoina (Perälä & Perälä 2003, 151-152.):

- 7 % myymälä-, varasto- ja tehdasrakennukset

- 4 % asuin- ja toimistorakennukset
- 25 % koneet ja kalusto

Vaikka poistot tehtäisiin ilman ennalta laadittua suunnitelmaa, olisi hyvä antaa liitetiedot joita edellytetään vain suunnitelman mukaisista poistoista.

Esim: Ostetaan tietokone 1200 €:lla (rahoitustapahtuma) ja poistetaan sitä 300€ vuodessa (meno)

Esimerkki 2 Suunnitelman mukaiset poistot

5.3 Varainhankinta, sijoitustoiminta ja satunnaiset erät

Varainhankinnan tuotot koostuvat keräyksistä, myyjäisistä, arpajaisista, jäsenmaksuista ja lahjoituksista. Kun yleishyödyllinen yhdistys harjoittaa liiketoimintaa, liiketoiminnan tuotot ja kulut esitetään omana ryhmänään varainhankinnan pääryhmässä. Jos liiketoiminta on laajaa, sen osalta laaditaan liikekaavan mukainen tuloslaskelma joka liitetään yhdistyksen tilinpäätökseen. (Perälä & Perälä 2003, 106-107.)

Sijoitustoimintaan kuuluvat yhdistyksen omistuksessa olevat kiinteistöt, osakkeet tai muu sellainen omaisuus, joka on hankittu sijoitustarkoituksessa, eikä niitä käytetä varsinaisessa toiminnassa. (Perälä & Perälä 2003, 111-112.)

Tänne kirjataan esimerkiksi kiinteistöstä saadut huomattavat myyntivoitot ja –tappiot, poikkeuksellisen suuret kertalahjoitukset, mutta tämä ei kuitenkaan ole mikään jämäerien kaatopaikka, jonne laitetaan ne erät joille ei muuta paikkaa keksitä. (Perälä & Perälä 2003, 115.)

5.4 Avustukset

Jos tiettyjä kuluja varten on saatu avustuksia, ne ovat sen vuoden tuloja jonka aikana kyseinen meno kirjataan tuloslaskelmaan kuluksi. Tilikauden lopussa nostettu käyttämätön avustus kirjataan velaksi avustuksen myöntäjälle ja myönnetty, mutta nostamaton avustus sitä vastoin kirjataan tilinpäätöksessä saata-

vaksi avustuksen myöntäjältä jos avustusta vastaan on tilinpäätöshetkellä kirjattu syntyneitä menoja. (Perälä & Perälä 2003, 116.)

Avustusten käyttötarkoitus määrittelee sen miten avustus käsitellään kirjanpidossa(Perälä & Perälä 2003, 267.):

- Erityisavustukset myönnetään yleensä tiettyä varsinaisen toiminnan hanketta varten, jolloin se esitetään varsinaisen toiminnan alla kyseisen hankkeen tuottona.
- Jos erityisavustus on saatu tietyn kuluerän kattamiseen, se kirjataan kulun vähennykseksi
- Investointiavustus käsitellään kirjanpidossa hankintamenon vähennyksenä, jolloin vastaava siirto hankintamenon katteeksi on esitettävä tuloslaskelmassa.
- Poistot tehdään avustuksella vähennetystä hankintamenosta.

5.5 Vapaaehtoiset varaukset

Aatteelliset yleishyödylliset yhteisöt voivat tehdä vapaaehtoisia varauksia vain silloin, kun varauksen tekeminen vaikuttaa yhdistyksen verotettavaan tuloon. Vapaaehtoisen varauksen tekeminen tulee tekemisen tulee aina vaikuttaa tosiasiallisesti verotettavan tulon määrään, joten sen enimmäismäärä on se joka voidaan verolakien mukaan vähentää verotuksessa verotettavasta tulosta. Vapaaehtoisten varausten tekeminen muuten kuin verotuksen takia ei ole hyvän kirjanpitotavan eikä varsinkaan kirjanpitolain mukaista toimintaa, eli ei ole sallittua varautua tuleviin menoihin kirjaamalla osa voitosta kuluksi esimerkiksi toimintilan hankintavarauksen nimisenä. Liitetiedoissa voidaan aina selvittää tuloksen syntyminen poikkeuksellisissa olosuhteissa, eikä avustusten tarve ole oikeutus tuloksen vähentämiseen varauksilla. Taseeseen voidaan perustaa rahastoja joista annetaan selostus liitetiedoissa, näin voidaan tavallaan merkitä voittovarot joita tullaan käyttämään tiettyyn tulevaan tarkoitukseen. Päätöksen voiton käytöstä tekee yhdistyksen yleinen kokous. (Perälä & Perälä 2003, 117.)

6 YHDISTYKSEN TASE

Tase kuvaa yhdistyksen taloudellista asemaa tilinpäätöspäivänä. Koostuu kahdesta puolesta; vastaavaa, jossa esitetään yhdistyksen varat ja vastattavaa, jossa on oma ja vieras pääoma. Erikseen on ilmoitettava sellaiset varat tai pääomat, joiden käytöstä on annettu erityismääräyksiä, kuten omakatteiset rahastot ja niiden varat. Tasekaava on sama kaikille kirjanpitovelvollisille. Pieni kirjanpitovelvollinen saa laatia lyhennetyn taseen, jossa kuitenkin täytyy eritellä myyntisaamiset, ostovelat ja saadut ennakkomaksut. (Kirjanpitolaki 3:9§; Kirjanpitoasetus 1:7§.)

Lyhennetty taseen kaava

Vastaavaa:

A. Pysyvät vastaavat

- a. Aineettomat hyödykkeet (aineettomat menot, ei yleensä yhdistyksissä)
- b. Aineelliset hyödykkeet (käyttöomaisuus kuten kalusteet, tietokoneet)
- c. Sijoitukset (omistettava toimitus- ja sen asunto-osakeyhtiön osakkeet)

B. Vaihtuvat vastaavat

- a. Vaihto-omaisuus (esim. myyntitavarat, julkaisut)
- b. Saamiset: lyhyt- ja pitkäaikaiset erikseen (esim. jäsenmaksusaamiset, nostamattomat avustussaaamiset)
- c. Rahoitusarvopaperit (tilapäiset arvopaperit)
- d. Rahat ja pankkisaamiset

Vastattavaa:

A. Oma pääoma

- a. Osake-, osuus- tai muu pääoma
- b. Ylikurssirahasto
- c. Arvonkorotusrahasto
- d. Muut rahastot
- e. Edellisten tilikausien voitto/tappio
- f. Tilikauden voitto/tappio

B. Tilinpäätössiirtojen kertymä

C. Pakolliset varaukset

D. Vieras pääoma: lyhyt- ja pitkäaikaiset erikseen.

Kuva 3 Lyhennetty tasekaava

(Kirjanpitoasetus 1:7§.)

Lisäksi taseeseen eritellään myyntisaamiset, ostovelat ja saadut ennakkomaksut. (Kirjanpitoasetus 1:7§.)

6.1 Pysyvät vastaavat

Kirjanpitolain mukaan Pysyviä eriä ovat ne, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena. Tällaisia ovat kalusteet, tietokoneet ja omistettavat toimitilat ja sen asunto-osakeyhtiön osakkeet. (Perälä & Perälä 2003, 141.)

6.1.1 Aineelliset hyödykkeet

Aineellisen omaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi, eli kaikkien sellaisten hyödykkeiden hankintameno, joiden vaikutusaika ulottuu useammalle kuin yhdelle tilikaudelle, tulee siirtää tilinpäätöksessä seuraavalle tilikaudelle tai seuraaville tilikausille. Vähäarvoiset käyttöomaisuushankinnat voidaan kirjata kokonaisuudessaan käyttöönottilikauden kuluksi. Tässä tapauksessa hankinnan vähäarvoisuutta tulkitaan kirjanpitovelvollisen toiminnan laajuuden ja pysyvien vastaavien kokonaismäärän perusteella. Irtaimen kuluvan käyttöomaisuuden hankintameno saadaan jättää aktivoimatta, jos hyödykkeen todennäköinen käyttöikä on alle kolme vuotta ja hankintameno on alle 850 euroa. Tällaisina pienhankintoina saadaan verovuonna vähentää yhteensä 2500 euroa. (Perälä & Perälä 2003, 143.)

Tasekaavassa aineelliset hyödykkeet eritellään maa- ja vesialueisiin, rakennuksiin ja rakennelmiin, koneisiin ja kalustoon, muihin aineellisiin hyödykkeisiin sekä ennakkomaksuihin ja keskeneräisiin hankintoihin. (Perälä & Perälä 2003, 143.)

Maa- ja vesialueet ovat kulumatonta käyttöomaisuutta, josta ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja, vaan mahdolliset poistot kirjataan tuloslaskelmaan arvonalentumisina. Rakennusten ja rakennelmien hankintamenot sen sijaan aktivoidaan ja kirjataan poistoina kuluksi. Aineellisten hyödykkeiden erään kuu-

luvut rakennukset ja rakennelmat voivat liittyä kirjanpitovelvollisen toimintaan tai olla sijoitusomaisuutta. (Perälä & Perälä 2003, 143.)

Koneisiin ja kalustoon luetaan yleensä kaikki irtaimet esineet, kuten toimistokalustot ja autot. Muita aineellisia hyödykkeitä ovat esimerkiksi soranottoapaikat, joiden arvo vähenee sen mukaan, miten maasta soraa irrotetaan. Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat kirjataan asianomaisen hyödykkeen hankintamenoksi, kun hankinta on lopullisesti toteutunut. (Perälä & Perälä 2003, 144.)

6.1.2 Sijoitukset

Kohdassa sijoitukset, esitetään kirjanpitovelvollisen kaikki omaisuuseriin sisältyvät osake- ja osuusmuotoiset sijoitukset siltä osin kuin ne eivät ole vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereita. Myös tietyt pitkäaikaiset saamiset ja esimerkiksi palautuskelpoiset liittymismaksut esitetään sijoituksina. Tässä esitettävistä omaisuuseristä ei laadita suunnitelman mukaisia poistoja, mutta jos hyödykkeen tai sijoituksen tulo jota se tule kerryttämään tulevaisuudessa on poistamatonta hankintamenoa pienempi, erotus on kirjattava arvonalennuksena kuluksi. Sijoituksista tehdyt arvonalennukset esitetään tuloslaskelmassa joko poistojen yhteydessä tai sijoitus- ja rahoitustoiminnan kuluina riippuen sijoituksen luonteesta. (Perälä & Perälä 2003, 145.)

6.2 Vaihtuvat vastaavat

Vaihtuvat vastaavat jaetaan tasekaavassa vaihto-omaisuuteen, saamisiin, rahoitusarvopapereihin ja rahoihin ja pankkisaamisiin. Kolme viimeisintä muodostavat omaisuusryhmän joka tunnetaan myös nimellä rahoitusomaisuus. (Kirjanpitolaki 4:4§.)

6.2.1 Vaihto-omaisuus

Vaihto-omaisuutta ovat sellaisinaan tai jalostettuina luovutettaviksi tai kulutettaviksi tarkoitetut hyödykkeet. Tasekaavassa vaihto-omaisuus eritellään jalostusteensa perusteella aineisiin ja tarvikkeisiin, keskeneräisiin tuotteisiin ja

valmiisiin tuotteisiin tai tavaroihin. Vaihto-omaisuuserät, jotka eivät kuulu näihin ryhmiin, esitetään muuna vaihto-omaisuutena. Muuta vaihto-omaisuutta ovat esimerkiksi arvopaperikauppiaan myytäväksi hankkimat arvopaperit. Viimeisenä eränä vaihto-omaisuudessa esitetään vaihto-omaisuushankinnoista suoritettavat ennakkomaksut. Esimerkkinä aatteellisen yhteisön vaihto-omaisuudesta mainittakoon varainhankintaan liittyvät myyntivarastot. Useimmilla aatteellisilla yhteisöillä ei kuitenkaan ole vaihto-omaisuutta. (Kirjanpitolaki 4:4§.)

Tilikauden päättyessä jäljellä oleva vaihto-omaisuuden hankintameno aktivoidaan eli kirjataan taseeseen. Hankintamenuon luetaan ensisijaisesti hyödykkeen hankinnasta tai valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat kulut, mutta kirjanpitolaki sallii myös olennaisten kiinteiden menojen sisällyttämisen hankintamenuon. Aktivoituun hankintamenuon luetut menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai –laskelmien avulla. Mikäli vaihto-omaisuuden hankintaan on saatu avustuksia, vähennetään saadut avustukset hankintamenuosta. (Kirjanpitolaki 5:6§.)

Vaihto-omaisuus arvostetaan tilinpäätökseen niin sanotun alimman arvon periaatteen mukaan. Jos vaihto-omaisuuden todennäköinen hankintameno tai luovutushinta on tilinpäätöshetkellä kirjapidon hankintamenua pienempi, erotus kirjataan kuluksi ja vaihto-omaisuus esitetään taseessa todennäköiseen hankintamenuonsa tai luovutushintaansa. Vaihto-omaisuudesta tehtävää vähennystä nimitetään hinnanalentumis- tai epäkuranttiusvähennykseksi. Arvostus ja mahdolliset vähennyskirjaukset on tehtävä jokaisesta vaihto-omaisuushyödykkeestä erikseen. (Kirjanpitolaki 5:6§.)

Vaihto-omaisuuden aineisiin ja tarvikkeisiin kuuluvat samanlaiset ja hankintamenuoltaan vähäiset hyödykkeet saadaan merkitä taseeseen samaan hintaan tilikaudesta toiseen. Edellytyksenä on, että kirjanpitovelvollinen hankkii kyseisiä hyödykkeitä jatkuvasti siten, että niiden määrän ja yhteenlaskettujen hankintamenujen muutokset ovat vähäisiä. (Kirjanpitolaki 5:6§.)

Myytäessä vaihto-omaisuutta määritetään siihen kuuluvien samanlajisten hyödykkeiden hankintamenu olettaen, että hyödykkeet on luovutettu siinä järjestyk-

sessä kuin ne on hankittu, tai että luovutusjärjestys on ollut hankintajärjestykselle päinvastainen. Samanlajisten vaihto-omaisuushyödykkeiden hankintamenoksi saadaan merkitä myös hankintamäärillä painotettujen toteutuneiden hankintamenojen keskiarvo. (Kirjanpitolaki 5:6§.)

6.2.2 Saamiset

Lyhennetyn taseen kaavaa käyttävän kirjanpitovelvollisen tarvitsee eritellä saamiset lyhytaikaisiin ja pitkäaikaisiin saamisiin. Noista pitää kuitenkin vielä eritellä myyntisaamiset, muut saamiset ja siirtosaamiset. Myyntisaamisia ovat suoritteiden myynnistä syntyneet saamiset, lisäksi myyntisaamisissa esitetään esimerkiksi käyttöomaisuushyödykkeiden myynnistä syntyneet saamiset. (Perälä & Perälä 2003, 159.)

Muita saamisia ovat sellaiset saamiset, jotka eivät sisällöllisesti sovi mihinkään muuhun saamisten erään. Yhdistys voi esittää muissa saamisissa esimerkiksi jäsenmaksu- ja avustussaamiset, jotka voidaan tosin esittää myös omilla nimikkeillään. Avustussaamisena kirjataan se osa myönnetystä avustuksesta, joka on nostamatta mutta jota vastaavat menot ovat syntyneet. (Perälä & Perälä 2003, 160.)

Siirtosaamisia ovat tilikaudella tai aikaisemmalla tilikaudella suoritettut maksut tulevina tilikausina suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuvista menoista, jollei niitä ole merkittävä ennakkomaksuihin. Myöskin sellaiset päättyneellä tai aikaisemmalla tilikaudella suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuneet tulot, joista ei ole saatu maksua, jollei niitä ole merkittävä myyntisaamisiin. (Perälä & Perälä 2003, 160.)

Siirtosaamisia ovat siis edellä mainitut menoennakot ja tulojäämät. Menoennakoita ovat muun muassa jo maksetuista vuokrista, koroista ja palkoista seuraavalle tilikaudelle kuuluva osuus. Tulojäämiä ovat esimerkiksi tilinpäätöspäivänä saamatta olleet korko- ja vuokratuotot, jotka suoriteperusteisesti kuuluvat päättyneelle tilikaudelle. Myös kuluksi kirjaamattomat kurssitappiot esitetään siirtosaamisina. (Perälä & Perälä 2003, 160.)

Saamiset merkitään taseeseen nimellisarvoon, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon. Saamisista on viimeistään tilinpäätöshetkellä vähennettävä ne saamiset tai saamisten osat, joista ei todennäköisesti enää saada suoritusta. Esimerkiksi yhdistyksillä on usein taseessaan jäsenmaksusaamisia, joista saatavat maksut voivat olla hyvinkin epävarmoja. Koska saamisia on usein suuri määrä, ei saatavakohtainen kuranttiuden arvioiminen välttämättä ole mahdollista tai järkevää, jolloin voidaan kirjata myös arvioon perustuva epäkuranttiusvähennys. (Perälä & Perälä 2003, 160.)

6.2.3 Rahat ja pankkisaamiset

Kassassa ja pankkitileillä tilinpäätöspäivänä olevat likvidit varat sisältyvät taseeseen erään ”Rahat ja pankkisaamiset”. Pankkisaamisiin sisältyvät pankkitilit ovat yleensä kirjanpitovelvollisen omistuksessa. (Perälä & Perälä 2003, 162.)

6.3 Oma pääoma

Kirjanpitoasetuksen mukaan oma pääoma on taseessa jaettava eriin ”Osake-, osuus- tai muu pääoma”, ”Ylikurssirahasto”, ”Arvonkorotusrahasto”, ”Muut rahastot”, ”Edellisten tilikausien voitto(tappio)”, ”Tilikauden voitto(tappio)”. Omaa pääomaa koskevat tarkemmat säännökset sisältyvät pääsääntöisesti yhteisölaakeihin. Yhdistyslakiin ei kuitenkaan sisälly oman pääoman nimikkeitä tai sisältöä koskevia säännöksiä, joten asiaa on tarkasteltava vallitsevan kirjanpitoikäytännön perusteella.

Aatteellisten yhdistysten oma pääoma on usein luonteeltaan varsin erilainen kuin kaupallisissa yhteisöissä. Yhdistysten oma pääoma poikkeaa esimerkiksi osakeyhtiön omasta pääomasta siinä, että sitä ei ole saatu osakkailta pääomasijoituksena, sille ei suoriteta osinkoa eikä sitä vastaavaa omaisuutta yhdistyksen purkautuessaan jaeta jäsenille vaan luovutetaan yhteisön sääntöjen edellyttämään tarkoitukseen. (Perälä & Perälä 2003, 163.)

Yhdistyksellä ei ole varsinaista alkupääomaa, vaan oma pääoma syntyy kirjatessa tilikausien yli- ja alijäämät taseeseen. Yhdistys voi esimerkiksi kerätä ensimmäisen tilikautensa aikana ensimmäiset rahansa jäsenmaksuilla, jotka kirjataan tuloslaskelmaan. Kun tuloslaskelman tuottojen ja kulujen erotus eli tilikauden ylijäämä siirretään taseeseen, syntyy sinne yhdistyksen ensimmäisen tilikauden oma pääoma. (Perälä & Perälä 2003, 163.)

Yhdistyksen ylijäämistä syntyneestä omasta pääomasta on kirjanpitokäytännössä yleisesti käytetty tasenimikettä toimintapääoma tai käyttöpääoma, joka siis esitetään tasekaavan erän ”Edellisten tilikausien voitto(tappio)” tilalla. Päättyneen tilikauden yli- tai alijäämä esitetään taseessa näkyvästi omana eränään ”Tilikauden ylijäämä(alijäämä)” ja kirjataan tilinpäätöksen laatimisen jälkeen oman pääoman sisäisenä siirtona kertyneeseen toimintapääomaan. (Perälä & Perälä 2003, 163.)

6.3.1 Ylikurssirahasto

Kirjanpitoasetuksen tasekaavassa esitetyistä oman pääoman rahastoista jotkut ovat sellaisia, että ne eivät voi esiintyä kaikkien yhteisömuotojen taseissa. Esimerkiksi oman pääoman erän ”Ylikurssirahasto” liittyy nimenomaan osakeyhtiön ja joissakin tapauksissa myös osuuskunnan oman pääoman esittämiseen. Ylikurssirahastoon kirjataan esimerkiksi uusmerkinnän yhteydessä osakkeista maksettu nimellisarvon ylittävä määrä sekä optio-oikeudesta ja vaihtovelkakirjasta maksettu määrä. Ylikurssirahasto on sidottua omaa pääomaa.

6.3.2 Arvonkorotusrahasto

Tasekaavassa esitettyyn arvonkorotusrahastoon kirjataan kirjanpitoasetuksen mukaan pysyvien vastaavien hyödykkeisiin tehtyjen arvonkorotusten vastakirjaukset. Arvonkorotuksia voidaan tehdä maa- ja vesialueisiin sekä sijoituksiin sisältyviin omaisuuseriin. Edellytyksenä on tällöin, että arvopaperin todennäköinen luovutushinta on pysyvästi ja olennaisesti alkuperäistä hankintamenoa suurempi. Arvonkorotus saa olla enintään todennäköisen luovutushinnan ja poista-

matta olevan hankintamenon erotuksen suuruinen. Arvonkorotusrahasto on si-
dottua omaa pääomaa.

6.4 Tilinpäätössiirtojen kertymä

Tilinpäätössiirtoihin kuuluvat erät ”Poistoero” ja ”Vapaaehtoiset varaukset” ovat
verotuksellisista syistä esitettäviä tuloksenjärjestelyeriä, jotka ovat harvinaisia
aatteellisen yhteisön ja säätiö taseessa. Eriin sisältyy tuloslaskelmassa esitetty-
jen tilinpäätössiirtojen kumulatiivinen saldo. (Perälä & Perälä 2003, 173.)

6.4.1 Poistoero

Poistoero syntyy, kun kirjanpidossa tehdään pysyvien vastaavien hyödykkeistä
poistosuunnitelman ylittäviä poistoja. Ylimääräiset poistot esitetään aatteellisen
yhteisön ja säätiön tuloslaskelmakaavan alaosassa erässä ”Poistoeron muu-
tos”. Poistoeron syntyminen on yhdistyksissä ja säätiöissä kuitenkin harvinaista,
koska nämä eivät yleensä ole verovelvollisia. (Perälä & Perälä 2003, 173.)

6.4.2 Vapaaehtoiset varaukset

Kirjapitolain mukaan tuloslaskelmassa saadaan tehdä vapaaehtoinen varaus,
joka esitetään aatteellisen yhteisön ja säätiön tuloslaskelmakaavan alaosassa
erässä ”Vapaaehtoisten varausten muutos”. Kirjapitolautakunnan mukaan va-
paaehtoinen varaus on tuloksenjärjestelyerä, jonka muodostaminen edellyttää
aina verotukseen perustuvaa syytä. Yleishyödyllinen yhteisö voi tehdä vapaaeh-
toisen varauksen kirjanpidossaan ainoastaan siinä laajuudessa kuin sillä on
vaikutusta yhteisön verotettavan elinkeinotulon määräytymiseen, joten aattee-
listen yhteisöjen ja säätiöiden kohdalla vapaaehtoisen varauksen kirjaaminen
tulee kyseeseen hyvin harvoissa tapauksissa. (Perälä & Perälä 2003, 174.)

6.5 Pakolliset varaukset

Pakolliset varaukset ovat vastaisia menoja ja menetyksiä, jotka on vähennettä-
vä tuloslaskelmassa tilikauden tuotoista, mikäli:

- ne kohdistuvat päättyneeseen tai aikaisempaan tilikauteen
- niiden toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä
- niitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen
- ne perustuvat lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen sivullista kohtaan (Perälä & Perälä 2003, 174.)

Pakollisella varauksella varaudutaan vastaisiin menoihin ja menetyksiin, joihin on tilikauden päättyessä sitouduttu ja joiden määrään ja toteutumisajankohtaan liittyy epävarmuutta. Mikäli täsmällinen määrä ja toteutumisajankohta tiedetään, tehdään menokirjauksen vastakirjaus siirtovelkoihin, vaikka se realisoituisikin tilikauden päättymisen jälkeen. Tilikauden päättymisen jälkeen syntyneeseen velvoitteeseen perustuvat vastaiset menot ja menetykset eivät oikeuta kirjaamaan pakollista varausta. (Perälä & Perälä 2003, 176.)

7 TASEKIRJA

Tilinpäätös pitää yhdistää tasekirjaan. Tasekirjan sivut on numeroitava. Sitä on säilytettävä vähintään 10 vuotta. Tasekirjaan on sisällytettävä:

- tuloslaskelma
- tase
- liitetiedot
- toimintakertomus
- luettelo kirjanpitokirjoista (yksilöidyt kirjanpitokirjat)
- luettelo tositteiden lajeista (millaisia tositteita on, esim. kuitit: aina päiväys ja numerointi)
- tieto tositteiden säilytystavoista (missä ja miten säilytetään)
- päiväys ja allekirjoitukset
- merkintä tilintarkastuksen suorittamisesta. (Perälä & Perälä 2003, 66-67.)

Yhdistys voi myös samalla tehdä rahoituslaskelman, joka liitetään tasekirjaan. Rahoituslaskelmassa annetaan selvitys varojen hankinnasta ja niiden käytöstä tilikauden aikana. (Perälä & Perälä 2003, 231.)

7.1 Tilinpäätöksen liitekirjat

Pienten yhdistysten ei tarvitse liittää tilinpäätökseen monia liitteitä, mutta pienimmänkin yhdistyksen täytyy esittää liitteinä seuraavat tiedot(Perälä & Perälä 2003, 222.):

- annetut pantit ja velan vakuudeksi annetut kiinnitykset, takaukset, vekselit, takuu- ja muut vastuut sekä vastuusitoumukset
- yhdistyksen täytyy esittää peruste, jonka mukaan toisesta valuutassa olleet saamiset ja velat on käännetty Suomen valuutaksi (€), jos ei ole käytetty Suomen Pankin tilinpäätöspäivänä noteeraamaa kurssia.

Lisäksi olisi suotavaa, että yhdistys selvittäisi liitetiedoissa myös tilinpäätöserien arvostus- ja jaksotusperiaatteet sekä saatujen avustusten, lahjoitusten ja testamenttien kirjausperiaatteet. (Perälä & Perälä 2003, 222.)

7.2 Toimintakertomus

Kirjanpitolain mukaan pienten yhdistysten ei tarvitse liittää tilinpäätökseen toimintakertomusta. Jos toimintakertomuksen laittaa liitteeksi, sen täytyy täyttää tarkat muotovaatimukset. Virallinen, tilinpäätökseen liitettävä toimintakertomus voi olla suppea. Laajempi selvitys toiminnasta voidaan julkaista erikseen. Menneen kauden toiminta arvioidaan kirjallisessa toimintakertomuksessa. Toimintakertomus käsitellään yhdistyksen kevätkokouksessa. Toimintakertomus on tarkka selostus kuluneesta toimintakaudesta. Siinä kannattaa käyttää samantyyppistä jäsentelyä kuin toimintasuunnitelmassa. (Kirjanpitolaki 3:1§.)

Kirjallinen toimintakertomus on tärkeä asiakirja. Se on:

- historiallinen dokumentti, joka on välttämätön viimeistään silloin, kun halutaan kirjoittaa esimerkiksi yhdistyksen 10-vuotishistoria
- toiminnan kehittämisen tärkeä apuväline. Hyvä toimintakertomus sisältää paitsi selvityksen, siitä mitä yhdistys on tehnyt toimintakauden aikana, myös arvion siitä, miten hyvin toimintavuodelle asetetut, toimintasuunnitelmaan kirjatut tavoitteet, on saavutettu. Siihen kirjataan onnistumiset,

sekä asiat, joiden toteutuksessa on parantamisen varaa ja opiksi otettavaa.

- parlamentaarisen valvonnan väline. Sen avulla jäsenet voivat arvioida, miten hyvin hallitus on onnistunut tehtävässään eli toteuttamaan kyseiselle toimintakaudelle hyväksytyin toimintasuunnitelman. (Kirjanpitolaki 3:1§.)

Yhdistyksen toimintakertomusta ei tarvitse lähettää millekään ulkopuoliselle taholle, mutta se tulee arkistoida asianmukaisesti myöhempää käyttöä varten. (Kirjanpitolaki 3:1§.)

8 ERITYISAVUSTUKSET, LAHJOITUKSET JA TALKOOTYÖT

Tässä luvussa muistutetaan vielä muutamista asioista, jotka on hyvä muistaa yhdistyksen varainhankinnasta ja tuloista.

Yhdistyksen omasta varainhankinnasta (esim. jäsenmaksut, myyjäistulot) saadut rahat ovat ns. vapaata rahaa, eli yhdistys voi päättää, miten kohdistavat hankitut rahat. Samoin usein erilaiset yleisavustukset annetaan yleisesti yhdistyksen toiminnan tukemiseen, siis yleiskuluihin. Toki nämäkin rahoitukset tulee käyttää sellaiseen toimintaan ja kuluihin, jotka on määritelty yhdistyksen hyväksymässä talousarviossa. Käytännössä rahoitus käytetään aina yhdistyksen toiminta-ajatuksen mukaisen toiminnan toteuttamiseen. (Perälä & Perälä 2003, 266.)

Erytisavustusten käyttökohteet ja -tavat voivat sen sijaan olla hyvin tarkasti määriteltyjä. Kun yhdistys saa esimerkiksi tiettyyn projektiin rahoitusta, rahoituksen myöntäjä edellyttää, että saatu avustus käytetään avustuspäätöksessä ja -hakemuksessa määritellyllä tavalla. Erytiseen tarkoitukseen saatua rahoitusta ei voi noin vain käyttää johonkin muuhun tarkoitukseen. Jos avustus on käytetty väärin, yhdistys voi joutua maksamaan sen takaisin. Samoin saatu avustus tulee käyttää annetussa ajassa: jos esimerkiksi projekti ei koskaan käynnisty,

saatu avustus tulee palauttaa tai yrittää neuvotella avustuksen myöntäjän kanssa mahdollisuudesta pidentää avustuksen käyttöaikaa. Väärinkäytöksistä myös näissä tapauksissa vastaa viime kädessä yhdistyksen hallitus. (Perälä & Perälä 2003, 267.)

Yhdistys voi saada erilaisia lahjoituksia. Jos yhdistykselle testamentataan tai muuten lahjoitetaan rahaa, saatu summa kirjataan yhdistyksen kirjanpitoon tulona. Jos taas lahjoitettu omaisuus on tavaraa, pitää miettiä miten sen arvo merkitään kirjanpitoon. Yleensä käytetään ns. käypää arvoa, eli arvioidaan mikä arvoinen tavara on lahjoitushetkellä. Yhdistykset voivat saada pieniä tavara-lahjoituksia esimerkiksi myyjäisiä varten. Näitä ei tarvitse merkitä erikseen lahjoitustuotoksi, vaan kaikki lahjoitukset voidaan kirjata yhdellä kertaa sen jälkeen, kun myyjäisistä tms. on tehty tilitys. (Perälä & Perälä 2003, 279.)

Yhdistys voi myös ottaa vastaan vapaaehtoista, palkatonta työaikaa eli talkootyötä. Talkootyötä ei Suomessa lasketa lahjoitukseksi, eli sitä ei tarvitse merkitä tuotoksi kirjanpitoon. Talkootyöksi lasketaan esimerkiksi siivous- ja postitustalkoot. Jos kyseessä on suurta ammattitaitoa vaativa, arvokas työ, siitä saatetaan joutua tekemään merkintä kirjanpitoon, eli se on lahjoitus. Tällaisessa tilanteessa on tärkeää selvittää etukäteen veroasiat.

Case yhdistyksen erityisavustukset ovat kaupungilta saadut haetut avustukset joita voi mikä tahansa yhdistys hakea. Lahjoituksia yhdistys saa joiltakin yrityksiltä, säätiöiltä ja keräyksinä. Yksityishenkilöt voivat myös antaa rahallisen lahjoituksen tai ostaa kannattajajäsenyyden, suurimmaksi osaksi kuitenkin yksityishenkilöt tuovat yhdistyksen tapahtumiin oman työpanoksensa. Tavaralahjoituksiakin tulee jonkin verran mutta ne keskittyvät yleensä yhdistyksen merkkipäiviin. Säätiöiden lahjoitukset tulevat säätiön harkinnan mukaan eikä niitä haeta millään lailla vaan säätiöt jakavat lahjoituksia sitä mukaa kun haluavat olla tukemassa jotain toimintaa. Yhdistyksen juniorijoukkueet tekevät pääasiallisesti talkootöitä mistä saavat rahaa toimintaansa, edustusjoukkueelle raha tulee varsinaisista varainhankintatoimista se ei tee juurikaan talkootoimintaa.

9 SÄILYTYSAJAT

Kirjanpito kirjat, kuten tasekirja, tase-erittelyt ja käyttöaikaa koskevin merkinnöin varustettutilikartta on säilytettävä vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisen jälkeen. Tositteet on säilytettävä vähintään 6 vuotta sen vuoden lopusta lukien, jolloin tilikausi päättyi. Säilytysaika koskee myös liiketapahtumia koskevaa kirjeenvaihtoa, koneellisen kirjanpidon täsmäytys selvityksiä ja muuta kirjanpitoaineistoa. Kirjanpitoaineisto voidaan säilyttää myös koneellisella tietovälineellä. Säilyttämisestä KILA on antanut menettelytapaohjeen. Tasekirja on kuitenkin aina oltava paperille tulostettu, sidottu dokumentti. (Kirjanpitolaki 2:10§.)

10 TILINTARKASTUS

Tilintarkastus käsittää yhteisön tai säätiön tilikauden kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen sekä hallinnon tarkastuksen.

10.1 Tilintarkastajat

Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajien lukumäärä on ilmoitettava yhdistyksen säännöissä, esimerkiksi ”kaksi varsinaista ja kaksi varatilintarkastajaa”. Lain mukaan yhdistyksellä on oltava vähintään yksi tilintarkastaja ja yksi varatilintarkastaja. Tilintarkastajat tarkastavat tilikauden lopuksi yhdistyksen kirjanpidon ja tilinpäätöksen. Hallituksen jäsen ei voi olla tilintarkastaja, koska hallitus vastaa taloudesta. Hallituksen jäsenet eivät saa edes osallistua tilintarkastajien valintaan yhdistyksen kokouksessa. (Tilintarkastuslaki 4§.)

Tilintarkastaja tarkastaa yrityksen tai muun kirjanpito velvollisen tilinpäätöksen, kirjanpidon ja hallinnon sekä antaa siitä tilintarkastuslaissa tai muualla lainsäädännössä edellytetyt raportit, esimerkiksi tilintarkastuskertomuksen yhtiökokoukselle tai vastaavalle. Yhdistyksessä valinnan tekee yhdistyksen kokous eli vuosikokous, jossa yhdistyksen jäsenet ovat läsnä. Tilintarkastajan on kuitenkin täytettävä tietyt riippumattomuussäännökset, sillä esimerkiksi hallituksen jäsen ei voi toimia tilintarkastajana. Suurempien yhteisöjen osalta edellytetään tiettyjä

määriä tietyt pätevyysvaatimukset täyttäviä tilintarkastajia. Mikäli valitaan vain yksi tilintarkastaja eikä se ole kauppakamarilaitoksen hyväksymä tilintarkastusyhteisö, on aina valittava ainakin yksi varatilintarkastaja.(Tilintarkastuslaki 8§.)

10.2 Toiminnantarkastus

Yhdistyksellä on oltava toiminnantarkastaja, jos yhdistyksellä ei ole tilintarkastajaa. Jos valitaan vain yksi toiminnantarkastaja, on lisäksi valittava varatoiminnantarkastaja, johon sovelletaan, mitä toiminnantarkastajasta säädetään. (Yhdistyslaki 38 a§.)

Toiminnantarkastajan on oltava luonnollinen henkilö. Toiminnantarkastajalla on oltava sellainen taloudellisten ja oikeudellisten asioiden tuntemus kuin yhdistyksen toimintaan nähden on tarpeen tehtävän hoitamiseksi. Toiminnantarkastajana ei voi olla vajaavaltainen taikka se, joka on konkurssissa tai jonka toimintakelpoisuutta on rajoitettu. Toiminnantarkastajan on oltava riippumaton tarkastusta suorittaessaan. Aluehallintovirasto voi määrätä toiminnantarkastajan jos tätä ei ole valittu lain tai yhdistyksen sääntöjen mukaisesti. (Yhdistyslaki 38 a§.)

Toiminnantarkastajan on tarkastettava yhdistyksen talous ja hallinto yhdistyksen toiminnan edellyttämässä laajuudessa sekä annettava tarkastuksestaan kirjallinen toiminnantarkastuskertomus tilinpäätöksestä päättävälle yhdistyksen tai valtuutettujen kokoukselle. Jos tarkastuksessa on ilmennyt, että yhdistykselle on aiheutunut vahinkoa tai lakia tai sääntöjä on rikottu, siitä täytyy mainita tarkastuskertomuksessa.(Yhdistyslaki 38 a§.)

10.3 Tilintarkastajan tehtävät

Tilintarkastajat tarkastavat kirjanpitoa ja hallintoelinten toimintaa tilikauden aikana ja sen päätyttyä sekä tilinpäätöksen. Tilintarkastajat antavat yhtiökokoukselle tilintarkastuskertomuksen, jossa he kertovat tekemästään tarkastuksesta ja sen tuloksista. Jos kaikki on ollut tilintarkastajien mielestä kunnossa, he esittävät kokoukselle tilinpäätöksen vahvistamista ja vastuuvapauden myöntämistä tar-

kastetun tilikauden osalta hallintoelimille, esimerkiksi hallitukselle ja toimitusjohtajalle. (Tilintarkastuslaki 18§.)

Tilintarkastajan pitää lain mukaan antaa yhteisön kokoukselle tilintarkastuskertomus. Siinä pitää vähintäänkin olla lausunto seuraavista asioista:

- Onko tilinpäätös laadittu kirjanpitolain ja tilinpäätöksen laatimista koskevien muiden säännösten ja määräysten mukaisesti
- Antaako tilinpäätös kirjanpitolaissa tarkoitetulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta
- Tilinpäätöksen vahvistamisesta
- Tuloksen käsittelystä hallituksen tai muun vastaavan toimitielimen esittämällä tavalla
- Vastuuvapaudesta (Tilintarkastuslaki 15§.)

Mikäli joissain näistä asioista ilmenee tilintarkastajan mielestä ongelmia, pitää niistä myös mainita tilintarkastuskertomuksessa. Tämän lisäksi tilintarkastaja voi antaa muita lausuntoja itse yhtiön johdolle, esimerkiksi niin tilintarkastuspöytäkirjassa. Siinä voidaan ottaa kantaa pienempiin virheisiin, piileviin riskeihin tai muihin asioihin, joita tilintarkastaja katsoo aiheelliseksi mainita. Tilintarkastuspöytäkirja ei ole julkinen asiakirja kuten tilintarkastuskertomus, ja sen tarkoituksena onkin lähinnä ohjeistaa yhteisön hallintoa. (Tilintarkastuslaki 15§.)

Tilintarkastuslain 19§:n mukaan tilintarkastajalla on oikeus olla läsnä ja käyttää puheoikeuttaan kaikissa yhteisön kokouksissa, joissa käsitellään hänen tehtäviinsä liittyviä asioita. Tilintarkastajalla on velvollisuus olla läsnä, mikäli kokouksessa käsiteltävät asiat ovat luonteeltaan sellaisia, että tilintarkastajan läsnäolo on tarpeellinen.

10.4 Tilintarkastajan riippumattomuus ja vastuu

Tilintarkastuksen keskeinen lähtökohta on tilintarkastajan riippumattomuus tarkastettavasta kohteesta. Tilintarkastajana ei voi luonnollisestikaan toimia kukaan yhteisön työntekijä tai luottamustehtävässä oleva, eikä myöskään liike- tai

velkasuhteessa yhteisöön oleva henkilö. Tilintarkastajana ei voi myöskään toimia edellä mainittujen henkilöiden lähisukulainen. Koska tilintarkastajalla on oikeus (ja velvollisuus) saada käsiinsä kaikki tarkastuksessa tarvittavat tositteet ja asiakirjat, on myös luonnollista, että tilintarkastajaa sitoo ankara vaitiolovelvollisuus. (Tilintarkastuslaki 24§.)

Kun tilintarkastaja on antanut puhtaan tilintarkastuskertomuksen, on hän myös omalta osaltaan vastuussa tarkastettujen tietojen oikeellisuudesta. Käytännössä tilintarkastajan on lähes mahdotonta huomata virheitä tai ongelmia, jos hallinto tietoisesti harhauttaa tarkastajaa esimerkiksi väärentämällä tositteita. Yleensä tilintarkastaja ei myöskään joudu tällaisista ongelmista vastuuseen. Lähihistoria on kuitenkin osoittanut, että tilintarkastaja voi myös näissä tilanteissa joutua vastuuseen, mikäli ongelmat olisi pitänyt huomata muista merkeistä. (Tilintarkastuslaki 22§.)

10.5 Hyväksytty tilintarkastaja

Tilintarkastajien pätevyystasoa osoittavat lyhenteet KHT ja HTM. Tunnuksien käyttäjät ovat suorittaneet Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan järjestämän tilintarkastajan ammattitutkinnon. KHT tarkoittaa Keskuskauppakamarin hyväksymää tilintarkastajaa ja HTM kauppakamarin hyväksymää tilintarkastajaa ("hyväksytty tilimies"). KHT-tutkinnon tehtävät liittyvät teoreettisen tiedon soveltamisvalmiuksiin vaativissa tilintarkastustehtävissä. HTM-tutkinnon tehtävät liittyvät teoreettisen tiedon soveltamisvalmiuksiin ammattimaisissa tilintarkastustehtävissä. (Tilintarkastuslaki 30§)

Tilintarkastajana voi toimia myös hyväksytty tilintarkastusyhteisö. Tällaisen yhteisön, joka voi olla kommandiitti- tai osakeyhtiö, osakkaiden, hallinnon jäsenten sekä toimitus- ja varatoimitusjohtajan tulee olla hyväksytyjä tilintarkastajia. (Tilintarkastuslaki 30§)

10.6 Maallikkotilintarkastaja

Maallikkotilintarkastaja tarkoittaa tilintarkastajaa, jolla ei ole auktorisointia KHT- tai HTM-tilintarkastajaksi. Osa tällaisista henkilöistä on ammattilaisia. Ammattilaisia ovat esimerkiksi KHT-tilintarkastajan apulaiset, jotka hankkivat kokemusta hankkiakseen myöhemmin auktorisoinnin. Maallikkotilintarkastajat eivät kuitenkaan voi tehdä varsinaista tilintarkastusta, mutta on huomattava että tilintarkastuslaki koskee yhtä lailla heidän toimintaansa. He voivat kuitenkin tehdä muita kuin lain määrittämiä kirjanpidon ja hallinnon tarkastuksia yhtiön niin halutessa, esimerkiksi ei-tilintarkastusvelvollisen yhtiön kirjanpidon tarkistuksen. Poikkeuksena ovat ennen vuotta 2007 perustetut yhtiöt ja osuuskunnat, joissa maallikot voivat määrättyissä tilanteissa toimia tilintarkastajina vuoden 2011 loppuun. Tämän jälkeen kaikissa yhtiöissä tilintarkastukset tekee vähintään HTM-tilintarkastaja. Yhdistykseen on edelleen sallittua valita maallikkotilintarkastaja. (Tilintarkastuslaki 30§)

10.7 Tilintarkastuksesta vapautetut

Vuonna 2007 voimaan tullut uusi tilintarkastuslaki (2007/459) vapauttaa kokonaan tilintarkastuksesta kaikkein pienimmät yhtiöt ja osuuskunnat. Tilintarkastaja voidaan jättää valitsematta yhteisössä, jossa sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on täytynyt enintään yksi seuraavista edellytyksistä:

1. taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa
2. liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa tai
3. palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä.
4. Asunto-osakeyhtiölain mukaisissa yhtiöissä edellytetään lisäksi, että huoneistoja on alle 30.

Tilintarkastaja on kuitenkin aina valittava yhteisössä, jonka pääasiallisena toimialana on arvopapereiden omistaminen ja hallinta ja jolla on kirjanpitolain 1 luvun

8 §:ssä tarkoitettu huomattava vaikutusvalta toisen kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan tai rahoituksen johtamisessa.

11 YLEISHYÖDYLLISEN YHTEISÖN VEROTUS

Tässä luvussa käsiteltäviä yleishyödyllisen yhteisön verotuskysymyksiä on tutkittu ja selvitetty verotusta koskevan lainsäädännön avulla. Huomattavan osan muodostaa myös Verohallinnon ohjeistus yleishyödyllisille yhteisöille sekä Valti-onvarainministeriön mietintö yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksesta.

Luvussa tullaan käsittelemään erikseen yleishyödyllisen yhteisön tulo- ja arvonalisäverotusta. Lisäksi käsitellään veronhuojennusta erityislainsäädännön nojalla sekä yleishyödyllisten yhteisöjen tekemää talkootyötä ja sen aiheuttamia verokysymyksiä.

11.1 Verohallinnon verotusohje yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille

Verohallinto on antanut 30.4.2007 ohjeen Verotusohje yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille. Tämä ohje korvasi 1.6.2005 annetun ohjeen ja 19.12.2005 annetun tarkennuksen. Ohjeen tarkoituksena on yleishyödyllisyyden ja elinkeinotoiminnan arvioinnin selventäminen sekä yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevien ajankohtaisten kysymysten esiin nostaminen. Verohallinnon ohje ei ole kuitenkaan täysin kattava esitys yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksesta. (Verohallinto 2007, 1.)

Yhteiskunta on muuttunut paljon ja yhteisöjen toiminta ja varojen hankkiminen on muuttunut samalla. Yleishyödyllisenä pidetyt yhteisöt saattavat kilpailla samoilla markkinoilla elinkeinotoimintaa harjoittavien yritysten kanssa kilpailevaa. Myös liikuntapalvelujen tarjoamisesta on tullut kasvava elinkeinotoiminnan ala. Samaan aikaan yleishyödyllisiä yhteisöjä koskeva lainsäädäntö, kuten vuonna 1992 annettu tuloverolaki, on kuitenkin pysynyt ennallaan ja oikeuskäytäntö on suurelta osin vanhaa. (Verohallinto 2007, 2.)

Myös esimerkkinä toimiva Seura kilpailee jossain määrin elinkeinotoimintaa harjoittavien yritysten kanssa. Seuran miesten joukkue ja juniorijoukkueet tekevät kolmansien osapuolten lukuun sellaisia talkootöitä, jotka myös elinkeinotoimintaa harjoittavat yritykset voisivat tehdä. Lisäksi kannatustuotteiden eli ”fanituotteiden” myynti ei enää rajoitu pieniin artikkeleihin, kuten korttien, merkkien ja viirien myyntiin, vaan urheiluseurat ja muut yleishyödylliset yhteisöt myyvät varojen hankkimiseksi esimerkiksi tavallisia vaatteita. Näiden tulojen verovelvollisuutta käsitellään tulevissa luvuissa.

11.2 Valtionvarainministeriön mietintö yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksesta

Valtionvarainministeriö asetti työryhmän jonka tarkoituksena oli selvittää yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen ongelmakohtia ja tehdä ehdotuksia havaittujen epäkohtien korjaamiseksi (Valtionvarainministeriö 2009, 3).

Elokuussa 2009 julkaistu mietintö käsittelee yleishyödyllisyyttä, elinkeinotoiminnan luonnetta, kiinteistötuloa ja veronhuojennusta erityislainsäädännön nojalla, talkootyön verotusta ja arvonlisäverotusta (Valtionvarainministeriö 2009, 3).

Mietinnössä on lisäksi arvioitu elinkeinotoiminnan harjoittamisen vaikutusta yleishyödyllisyyteen sekä muun muassa harrastus- ja vapaa-ajantoimintaa edistävän yhdistyksen yleishyödyllisyyttä nykypäivänä. Elinkeinotoiminnan osalta työryhmä on käsitellyt elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä ja elinkeinotoiminnan luonnetta. (Valtionvarainministeriö 2009, 3.)

Lisäksi työryhmä on käsitellyt yleishyödyllisen yhteisön kiinteistötuloa sekä kiinteistön yleistä ja yleishyödyllistä käyttöä (Valtionvarainministeriö 2009, 3).

11.3 Verovelvollisuus tulo- ja arvonlisäverotuksessa

Seuraavissa luvuissa käsitellään yleishyödyllisen yhteisön tulo- ja arvonlisäverotusta. Pääsääntönä on, että yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen tuloverotuksessa elinkeinotulosta ja kiinteistön tuottamasta tulosta. Arvonlisävero on

sidottu tuloverotukseen eli yleishyödyllinen yhteisö on pääsääntöisesti arvonnäkövelvollinen vain sellaisesta toiminnasta, jota pidetään elinkeinotulona. (Valtionvarainministeriö 2009.)

11.3.1 Tuloverotus

Tuloverolain 23 §:n mukaan yleishyödyllinen yhteisö on tuloverotuksessa vero-velvollinen saamastaan elinkeinotulosta sekä muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta kunnalle ja seurakunnalle. (Tuloverolaki 1992.)

Elinkeinotulona ei tuloverolain 23.3 §:n mukaan pidetä:

- 1) *yhteisön toimintansa rahoittamiseksi järjestämistä arpajaisista, myyjäisistä, urheilukilpailuista, tanssi- ja muista huvitilaisuuksista, tavarankeräyksestä ja muusta niihin verrattavasta toiminnasta eikä edellä mainittujen tilaisuuksien yhteydessä harjoitetusta tarjoilu-, myynti- ja muusta sellaisesta toiminnasta saatua tuloa*
- 2) *jäsenlehdistä ja muista yhteisön toimintaa välittömästi palvelevista julkaisuista saatua tuloa*
- 3) *adressien, merkkien, korttien, viirien ja muiden sellaisten hyödykkeiden myynnin muodossa suoritetusta varojenkeräyksestä saatua tuloa*
- 4) *sairaaloissa, vajaamielislaitoksissa, rangaistus- tai työlaitoksissa, vanhainkodeissa, invalidihuoltolaitoksissa, tai muissa sellaisissa huoltolaitoksissa ja huoltoloissa hoito-, askartelu- tai opetustarkoituksessa valmistettujen tuotteiden myynnistä tai tällaisessa tarkoituksessa suoriteutuista palveluksista saatua tuloa*
- 5) *bingopelien pitämisestä saatua tuloa.*

Yleishyödyllinen yhteisö ei ole siis verovelvollinen muun tulolähteen tulosta eikä maatalouden tulosta, ellei kysymys ole kiinteistön tuottamasta tulosta. Myös metsätalouden pääomatuloa, kuten puunmyyntituloa, pidetään kiinteistön tuottamana tulona. (Valtionvarainministeriö 2009, 37, 66.)

Tuloverolain 23.3 §:n 1 kohdassa mainituissa urheilu- tai tanssilaisuuksissa voidaan myydä lippuja tapahtumaan sekä tapahtuman aikana tapahtumaan liittyviä käsiohjelmia ja tarjoilua ilman, että kyse olisi elinkeinotoiminnasta. Tapahtumaa ei pidetä elinkeinotoimintana, jos sillä ei ole kiinteää organisaatiota eikä palkattua henkilökuntaa tai, jos tapahtumaa ei järjestetä säännöllisesti. Eräiden kesätapahtumien ja messujen osalta on kuitenkin käynyt niin, että vuosittain järjestetty tapahtuma on laajentunut elinkeinotoiminnaksi. Tällaisissa tapauksissa elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä ovat tapahtuman markkinointi kilpailuolosuhteissa rajoittamattomalle asiakaskunnalle, pysyvä organisaatio tapahtuman järjestämiseksi sekä toimintaan liittyvä taloudellinen riski. (Verohallinto 2007, 19.)

KHO 1996 T 1245

Yleishyödylliseksi yhteisöksi katsotun yhdistyksen ainoastaan ravikilpailujen aikana harjoittaman ravintola- ja pubitoiminnan tarjoilu- ja myyntitulot olivat tulo- ja varallisuusverolain (1240/88) 21 §:n 3 momentin 1 kohdassa ja tuloverolain (1535/92) 23 §:n 3 momentin 1 kohdassa tarkoitettua verovapaata tuloa eikä yhdistys siten ollut toimintansa tästä osasta liikevaihtoverovelvollinen. KHO kumosi lääninoikeuden päätöksen sekä saattoi voimaan lääninveroviraston oikeaiset maksuunpanopäätökset vuosilta 1991-1993.

Yleishyödyllisellä yhteisöllä voi olla useampia julkaisuja. Näistä osa voi kuulua elinkeinotoimintaan ja osa yleishyödylliseen toimintaan. Julkaisun luonteen arviointi tapahtuu tapauskohtaisesti. Verovapaata tuloa ovat yhteisön jäsenlehti ja yhteisön toimintaa välittömästi palveleva julkaisu tuloverolain 23.3 §:n 2 kohdan mukaan. Muista julkaisuista saatavia tuloja pidetään lähtökohtaisesti yhteisön veronalaisena elinkeinotulona. (Verohallinto 2007, 21.)

Jäsenlehden tarkoitus ei saa olla ainoastaan varojen kerääminen yhteisölle. Sitä tehdään asiasisällön takia, ja siinä käsitellään yhteisön kannalta tärkeitä jäseniä koskettavia asioita. Julkaisun on palveltava välittömästi yhteisön yleishyödyllistä tarkoitusta. Jäsenlehti lähetetään pääasiassa jäsenyyden, eikä tilausten perusteella ja ulkopuolisten tilaajien määrän tulee olla vähäinen. Jäsenlehti ei voi olla ulospäin suuntautunut, kuten elinkeinotoiminnassa eikä julkaisu-toimintaa voida harjoittaa kilpailuolosuhteissa. (Verohallinto 2007, 19.)

KHO 1992 T 1819

Yhdistys, joka oli verotuksessa katsottu yleishyödylliseksi yhteisöksi, oli jo usean vuoden ajan julkaissut säännönmukaisesti kerran kuukaudessa ilmestyvää ilmaisjakelulehteä, jota oli jaettu kaikkiin talouksiin A:n kaupungin alueella. Lehdessä olivat saaneet julkaista mainoksia yhdistyksen jäsenliikkeet. Lehden tuotot, jotka olivat muodostuneet jäsenten maksamista ilmoituksista, olivat verovuonna olleet 746.157 markkaa ja kulut 698.037 markkaa. Kun otettiin huomioon lehden levikki ja sisältö, lehteä ei ollut pidettävä jäsenlehtenä. Yhdistyksen harjoittama julkaisutoiminta oli näin ollen liiketoimintaa ja siitä saatu tulo oli yhdistyksen veronalaista liiketuloa. Verovuosi 1987.

Keskusverolautakunnan päätös 171/1997

Yleishyödyllisenä yhteisönä pidetty Liitto r.y. julkaisi liiton lehteä, joka tuli jäsenille jäsenetuna. Lehti oli ammatillinen jäsenlehti, jota voivat tilat myös muut kuin jäsenet. Lehden levikki oli noin 3 400 - 3 500 kappaletta, josta yli puolet jaettiin jäsenille jäsenetuna. Lehteen myytiin myös ilmoitustilaa. Ilmoitustulot olivat keskimäärin 95 000 markkaa numerolta. Lehti ilmestyi 10 kertaa vuodessa. Lehti julkaisi ns. messunumeron joka toinen vuosi. Sitä ei myyty irtonumeroina. Painos oli 7 000 kappaletta, josta puolet jaettiin alan messujen yhteydessä ilmaiseksi ja toinen puoli meni normaalisti jäsenille ja tilaajille. Messunumerossa oli runsaasti ilmoituksia. Liitto r.y. julkaisi myös kerran vuodessa ilmestyvää kalenteria, jonka painos oli 5 000 kappaletta. Kalenterissa oli yli 100-sivuinen taskutieto-osa alalta. Tieto-osa käsitti tiivistettyä alan tuoteinformaatiota. Kalenteriin myytiin ilmoitustilaa. Ilmoitustulot kalenterista olivat vuonna 1996 noin 140 000 markkaa. Kalenterin myyntihinta oli 50 markkaa kappale. Sitä myytiin jäsenille ja ulkopuolisille. Alueyhdistykset saivat kalentereiden myynnistä myyntipalkkion. Liitto r.y:n julkaisemaa lehteä messunumeroineen pidettiin TVL 23 §:n 3 mom 2 kohdassa tarkoitettuna jäsenlehtenä ja kalenteria samassa lainkohdassa tarkoitettuna muuna yhteisön toimintaa palvelevana julkaisuna. Liitto r.y:n lehdestä ja kalenterista saamat tulot eivät olleet liiton veronalaista tuloa tuloverotuksessa. Liitto r.y. ei ollut arvonlisäverovelvollinen lehden ja kalenterin sekä niissä olevan ilmoitustilan myynnistä. Verovuosi 1997.

Adresseja, merkkejä, kortteja ja viirejä ei hankita varsinaisesti itse tuotteen takia, vaan yhteisön toiminnan tukemiseksi. Hyödykkeitä myydään varainhankintana ja niistä saatu tulo ei ole yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotuloa. (Verohallinto 2007, 22.)

Varainkeruutarkoituksessa myytyjen tavanomaisten kulutustavaroiden (esimerkiksi elintarvikkeet ja vaatteet) myynti tapahtuu ansiotarkoituksessa pysyvästä liikepaikasta ja suuntautuu yleensä rajoittamattomaan asiakaspiiriin. Myynti on yleensä jatkuvaa ja myytävät tuotteet kilpailevat muiden markkinoilla olevien tuotteiden kanssa. Tämän takia myyntiä pidetään lähtökohtaisesti yhteisön elin-

keinotoimintana, siitäkin huolimatta, että myytävässä tuotteessa on yhteisön logo. (Verohallinto 2007, 29.)

KHO 1995 T 4016

Yleishyödyllinen yhteisö myi toimintansa rahoittamiseksi luonnonsuojelutuotteita. Kun kysymyksessä oli tavanomaisten kulutustavaroiden myynti, joka suuntautui rajoittamattomalle asiakaspiirille ansiotarkoituksessa ja oli jatkuvaa, myynnin katsottiin tapahtuvan arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Myyntiä pidettiin myös tuloverolain mukaan yhdistyksen veronalaisena elinkeinotulona eikä se ollut verovapaata tuloverolain 23 §:n 3 momentin nojalla. Tämän vuoksi yhdistys oli arvonlisäverolain 4 §:n mukaan verovelvollinen kysymyksessä olevasta myynnistä. Äänestys 3-1-1.

Jos toimintaa ei mainita TVL 23.3 §:ssä, kiinnitetään huomiota muun muassa kilpailuolosuhteisiin ja siihen, miten kiinteästi toiminta liittyy yhteisön yleishyödylliseen toimintaan (Linnakangas & Juanto 2004, 32).

KHO: 1995 T 4017

Yleishyödyllisenä yhteisönä pidettävän yhdistyksen ylläpitämän ammatillisen oppilaitoksen koulutustoiminnan yhteydessä tuotettujen tavaroiden ja palvelujen myynnin katsottiin tapahtuvan arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentissa tarkoitetulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Myynti oli kuitenkin osa yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen mukaista toimintaa eikä siitä saatu tulo ollut yhdistykselle tuloverolain mukaan veronalaista elinkeinotuloa. Tämän vuoksi yhdistyksen ei ollut suoritettava myynnistä arvonlisäveroa.

Esimerkkinä käyttämämme Seura myy seuran edustusjoukkueen otteluihin pääsylippuja sekä pitää ottelun aikana kahvilapalveluja. Kahvilan pitämisestä vastaa aina jokin Seuran juniorijoukkue. Kahvilaa pidetään auki vain Seuran ottelujen aikana. Pääsylipputuloja sekä kahvilasta saatuja tuloja ei siis pidetä elinkeinotulona. Ottelujen aikana myydään lisäksi seuran ”fanituotteita”, kuten pienoispeliasuja, kaulahuiveja, pelipaitoja ja pipoja, jotka on varustettu seuran logolla. Tuotteita ei osteta itse tuotteen vuoksi, vaan Seuran toiminnan tukemiseksi ja tämän takia se ei ole elinkeinotuloa.

Seura julkaisee lisäksi kerran vuodessa kausijulkaisun, jonka tarkoituksena on seuran joukkueiden esittely. Julkaisun tarkoitus ei ole pelkästään varainhankinta, vaan seuran toiminnasta tiedottaminen. Kausijulkaisua jaetaan seuran jäse-

nille sekä pieniä määriä ulkopuolisille. Jäsenlehdestä saatavat tulot tulevat siihen myydyistä mainospaikoista. Mainoksia myydään pääasiassa yrityksille. Jäsenlehti ei ole maksullinen julkaisu Seuran jäsenille tai ulkopuolisille. Jäsenlehdestä saadut tulot eivät näin ole seuran elinkeinotuloa.

11.3.1.1 Elinkeinotoiminta tuloverotuksessa

Elinkeinotulon verottamisesta säädetyn lain (24.6.1968/360) 1 §:n mukaan elinkeinotulolla tarkoitetaan liike- ja ammattitoimintaa. Elinkeinotoiminnan käsitteellä ei ole lainsäädännössä tarkempaa määritelmää. Käsitteen sisältö on muodostunut oikeuskäytännön avulla. (Laki elinkeinotulon verottamisesta 1968; Valtionvarainministeriö 2009, 38.)

Oikeuskäytännössä on käytetty seuraavia kriteerejä arvioitaessa, onko kyseessä yleishyödyllisen yhteisön saama elinkeinotulo vai ei:

- toiminnan harjoittaminen ansiotarkoituksessa
- toiminen kilpailutilanteessa
- toistuvuus, pysyvyys
- toimintaan sisältyvä riski
- toiminnan tuottama suurehko osuus yhteisön koko varainhankinnasta
- palkattu henkilökunta
- toiminnan läheinen liittyminen yleishyödylliseen toimintaan
- suurehko liikevaihto
- varojen rahastoiminen
- toiminnan kohdistuminen ennalta rajoittamattomaan henkilöpiiriin
- toiminnan kohdistuminen tavanomaisiin kauppatavaroihin
- edun saaminen jäsenyydestä. (Myrsky & Ossa 2008, 74.)

Tapausten arviointi tehdään kokonaisvaltaisesti, soveltaen edellä mainittuja kriteerejä. Kriteerit ovat kuitenkin tulkinnanvaraisia ja ratkaisuja tehdään tapauskohtaisen harkinnan avulla. (Myrsky & Ossa 2008, 75.)

Yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen saamastaan elinkeinotulosta. Verotettava elinkeinotoiminnan tulo lasketaan EVL:n säännösten mukaisesti. (Verohallinto 2007, 22.)

KHO 2010 T 411

Paikallinen Lions Club ry oli vuonna 2005 julkaissut palvelukartan, johon se oli myynyt mainostilaa. Julkaisutoiminnan tuotot olivat olleet 5 410 euroa ja kulut 3 330 euroa, joten nettotulo oli ollut 2 080 euroa. Tuotot olivat kertyneet paikallisilta yrityksiltä mainostilasta perityistä korvauksista, joiden oli esitetty olevan osaksi myös tukea yhdistyksen toimintaan. Mainosten hankinta oli tapahtunut talkootyönä. Palvelukartat oli jaettu ilmaiseksi kunnan asukkaille ja kesävieraille. Asukkaita kunnassa oli noin 12 000. Julkaisutoiminnasta saatu tulo oli käytetty erilaiseen avustustoimintaan. Yhdistys oli julkaissut palvelukarttoja vuosina 2001, 2003 ja 2005. Kun otettiin huomioon palvelukarttatoiminnan laatu ja laajuus sekä siitä saadun tulon vähäinen määrä, korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei palvelukarttojen julkaisutoiminnasta saatua tuloa ollut pidettävä yhdistyksen veronalaisena elinkeinotulona vaan tuloverolain 23 §:n 3 momentissa lueteltuihin tuloihin verrattavana verovapaana varainhankinnan tulona. Verovuosi 2005. Tuloverolaki 23 §

KHO 1997 T 190

Liiton sääntöjen mukaan sen tarkoituksena oli olla alan teollisuuden ja siihen liittyvien teollisuuden ja kaupan alojen piirissä toimivien yritysten ja laitosten yhteenliittymä elinkeino- ja työnantajapoliittisissa asioissa. Tarkoituksensa toteuttamiseksi liitto muun muassa edusti jäseniään työmarkkinaneuvotteluissa, työriidan sattuessa ja uhatessa tuki ja auttoi jäseniään sekä toimi riidan selvittämiseksi, seurasi työsuhteita koskevan ja muun sosiaalisen lainsäädännön kehitystä ja ohjasi ja neuvoi jäseniään säännösten soveltamisessa. Sääntöjensä perusteella liitto oli tuloverolain 22 §:ssä tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö. Arvonlisäverolain 4 §:n mukaan tuloverolaissa tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen vain, jos sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään yhteisön veronalaisena elinkeinotulona. Liiton vuoden 1994 tuloslaskelman mukaan sen jäsenmaksutuotot olivat n. 11 miljoonaa markkaa ja sen maksullisten palveluiden nimellä veloittamat tuotot olivat yhteensä noin 500 000 markkaa. Näihin palveluihin kuului muun muassa asianajopalvelut, tuotto noin 60.000 markkaa, työpaikkakoulutus, tuotto noin 35.000 markkaa, ja kurssitoiminta, tuotto noin 265.000 markkaa. Liiton mainituista palveluista saamat tulot ottaen huomioon niiden välitön liittyminen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen, suuntautuminen jäsenistöön, palvelujen veloituspusterit ja toiminnan laajuus eivät olleet liiton elinkeinotuloa eikä liitto siten myöskään ollut palvelujen myynnistä arvonlisäverovelvollinen.

ArvonlisäveroL 4 §

TuloveroL 22 §

TuloveroL 23 §

KHO 1997 T 801

Erään teknillisen korkeakoulun opiskelijoiden tutkimus- ja harrastustoimintaa tukeva yleishyödyllinen yhdistys järjesti vuosittain kaksipäiväiset maakunnalliset ja yleisölle avoinna olevat messut, joiden kävijämäärä oli noin 18.000 henkeä. Kysymyksessä olivat seitsemännet perättäisinä vuosina järjestetyt messut. Messujen tuotot olivat noin 570.000 markkaa ja kulut noin 425.000 markkaa. Yhdistyksen messutoiminnasta, joka ei välittömästi liittynyt yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen, saama tulo oli yhdistyksen elinkeinotuloa. Äänestys 6-1. Ennakkotieto vuodelle 1996.

Seuran toiminta ei täytä edellä listattuja elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä, joten sen tuloja ei ole pidettävä elinkeinotuloina. Seuran tulot ovat tuloverolain 23.3 §:n mukaisia verottomia varainhankintamuotoja.

11.3.1.2 Kiinteistötulo

Tuloverolain 23 §:n mukaan yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen muuhun kuin yleiseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta kunnalle ja seurakunnalle. Kiinteistöstä saadun tulon tuloveroprosentti määräytyy tuloverolain 124.3 §:n mukaan. Valtionverotuksessa kiinteistötulot ovat verovapaita. Kiinteistön tuottamana tulona pidetään myös metsätalouden pääomatuloa. (Verohallinto 2007, 31.)

Kiinteistöä koskevia säännöksiä sovelletaan myös sellaiseen toisen maalla olevaan rakennukseen, rakennelmaan tai muuhun laitokseen, joka hallintaoikeuksineen maahan voidaan maanomistajaa kuulematta luovuttaa kolmannelle henkilölle (Tuloverolaki 6 §). Edellä mainituista rakennuksista ja rakennelmista saatavia tuloja pidetään siis yleishyödyllisen yhteisön kiinteistötuloina. Jos vuokraoikeus ei ole siirrettävissä, toisen maalla oleva rakennus on verotuksellisesti irtainta omaisuutta, josta saatu vuokratulo ei ole yleishyödyllisen yhteisön verotettavaa tuloa (Tuloverolaki; Verohallinto 2007, 31; Valtionvarainministeriö 2009, 66.)

Yleishyödyllisen yhteisön kiinteistötuloa ovat vuokratulo, viljelytulo, maatalouden tuottama tulo, metsätalouden pääomatulo eli puunmyyntitulo sekä kiinteis-

töyhtymästä saatu tulo. Henkilökohtaisen tulolähteen verovapaata tuloa ovat osakehuoneistosta saatu vuokratulo, keskinäisen kiinteistöyhtiön osakkeenomistuksen perusteella saatu tulo sekä kiinteistön luovutusvoitto. (Verohallinto 2007, 31 - 32.)

Yleishyödyllisen yhteisön kiinteistön käyttö jaetaan yleishyödylliseen ja muuhun käyttöön. Jos kiinteistö on vuokrattuna ulkopuoliselle, yleisen tai yleishyödyllisen ja muun käytön arviointi suoritetaan vuokralaisen kiinteistön käytön perusteella. Arviointi tehdään yleensä pinta-alan tai ajanjakson perusteella. Kiinteistön käyttö voidaan jakaa kolmeen osaan:

1. Yleinen tai yleishyödyllinen käyttö: verovapaata kiinteistötuloa.

Yleinen käyttö tarkoittaa yhteiskunnan tarpeita palvelevaa käyttöä. Tästä on esimerkiksi kiinteistön käyttö kouluna, kirkkona tai sairaalana. Yleishyödyllistä käyttöä on yhteisön oman yleishyödyllisen toiminnan harjoittaminen kiinteistöllä, kuten urheiluseuran omistaman urheiluun tarkoitettujen kiinteistön käyttäminen seuran perinteiseen seuratoimintaan. Myös kiinteistön vuokraaminen yleishyödylliseen käyttöön (kuten valtakunnallisen keskusjärjestön omistaman ja yleishyödylliselle jäsenyhdistykselle toimitilaksi vuokraaman kiinteistön) on yleishyödyllistä käyttöä.

2. Muu kuin yleinen tai yleishyödyllinen käyttö: veronalaista kiinteistötuloa.

Esimerkiksi asumistarkoitukseen varattujen tilojen luovuttamisessa on kyse vuokraustoiminnasta ja siitä saatava tulo on yleishyödyllisen yhteisön kiinteistötuloa. Myös yhdistyksen jäsenilleen vuokraamat tilat loma- ja vapaa-ajankäyttöön ovat tältä osin muussa kuin yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä. Sama koskee yksityistilaisuuksia ja juhlia varten vuokrattavaa kiinteistöä.

3. Kiinteistö on yksinomaan tai pääasiallisesti elinkeinotoiminnan käytössä: elinkeinotoiminnan tuloa.

Jos yleishyödyllinen yhteisö käyttää kiinteistöä yli 50 %:isesti elinkeinotoimintaa välillisesti tai välittömästi edistävään tarkoitukseen, on kiinteistöstä saatava tulo elinkeinotoiminnan tulolähteen tuloa. Elinkeinotuloksi katsotaan lähtökohtaisesti elinkeinotoiminnan käytössä olleen kiinteistön myynnistä saatava myyntivoitto. (Verohallinto 2007, 32 - 33.)

KHO 1982 T 5553

Kun metsästysyhdistyksen metsästysoikeus perustui alueenmetsästysvuokraoikeuteen, yhdistyksen hirvien metsästyksestä saama tulo oli luonteeltaan kiinteistötuloa. Kun puheena oleva metsästyksessä saadun hirvenlihan myynti liittyi yhdistyksen alueellaan harjoittamaan riistanhoitoon ja ylijäämä oli kokonaisuudessaan käytetty tai varattu käytettäväksi yhdistyksen yleishyödylliseen toimintaan, katsottiin, että kyseessä oli sellainen kiinteistön käyttäminen yleishyödylliseen tarkoitukseen, josta yhdistys ei ollut kunnalle verovelvollinen. Verovuosi 1979.

KHO 1979 T 3705

Erä- ja kennelkerhon kiinteistö majoineen oli ollut vain yhdistyksen jäsenten virkistyskäytössä. Näin ollen sitä oli käytetty muuhun kuin TVL 13 §:n 1 momentissa mainittuun yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen. Yhdistys, jota tosin pidettiin yleishyödyllisenä yhteisönä, oli verovelvollinen kunnallisverotuksessa kiinteistötulosta. Verovuosi 1975.

Seura ei omista kiinteistöjä. Seuran toimisto toimii vuokratussa tilassa, josta se maksaa normaalia vuokraa.

11.3.2 Arvonlisäverotus

Arvonlisävero on kulutusvero, eli se kohdistuu tavaroiden ja palvelujen kuluttamiseen. Kulutusverojen avulla on perinteisesti pyritty keräämään varoja julkiselle sektorille. (Linnakangas & Juanto 2004, 1 - 2.)

Arvonlisäverotus on joka vaiheen ei-kertaantuva järjestelmä. Veron suorittamisvelvollisuus on jaettu hyödykkeen koko tuotanto- ja jakeluketjulle. Jokainen suorittaa veroa siinä portaassa tuotteille syntyneestä arvonlisästä. (Linnakangas & Juanto 2004, 11.)

Arvonlisäverojärjestelmässä veron kertaantuminen on poistettu tuotantopanos-hankintoihin sisältyvän vähennysmenettelyn avulla. Tämä tarkoittaa sitä, että tuotantopanoset ostetaan verollisina, mutta verovelvollinen ostaja voi vähentää tuotantopanosien ostohintoihin sisältyvän veron. (Linnakangas & Juanto 2004, 13.)

Arvonlisäverolain (30.12.1993/1501) mukaan arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle Suomessa liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaran ja palvelun myynistä.

Yleishyödyllisen yhteisön arvonlisäverovelvollisuus

Arvonlisäverolain 4 §:n mukaan tuloverolaissa tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö on arvonlisäverovelvollinen, jos sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään yhteisön veronalaisena elinkeinotulona. Arvonlisäverolain soveltamisalan ulkopuolelle jää näin pääasiallisesti julkisen tuen avulla harjoitettu toiminta sekä vastiketta muodostamattomia jäsenmaksuja vastaan tapahtuva toiminta. (Valtionvarainministeriö 2009, 73.)

Arvonlisäverolain vähäistä toimintaa koskevan 3 §:n mukaan yleishyödyllinen yhteisö ei ole verovelvollinen, jos sen tilikauden liikevaihto on enintään 8 500 euroa eikä se vapaaehtoisesti hakeudu verovelvolliseksi. Yhteisö on vapautettu arvonlisäverosta myös siinä tapauksessa, että tulo on tuloverolain mukaan veronalaista elinkeinotuloa (Linnakangas & Juanto 2004, 30; Valtionvarainministeriö 2009, 73.)

Yleishyödyllinen yhteisö voi myös hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi arvonlisäverolain 12 §:n mukaan sellaisesta toiminnasta, joka on verotonta 4 §:n perusteella. Tämä hakeutumisoikeus koskee ainoastaan liiketoiminnan muodossa harjoitettua toimintaa ja sen seurauksena mainitun lainkohdan mukainen verosta vapautettu liiketoiminnan muodossa harjoitettu toiminta on yleishyödylliselle yhteisölle verollista. Hakeutuminen arvonlisäverovelvolliseksi ei vaikuta tuloverotukseen, mutta yhteisöllä on vähennysoikeus verollista toimintaa varten tehtyjen hankintojen verosta. Arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen saattaa olla

yhteisölle edullista, jos se myy tavarat tai palvelut verovelvolliselle yritykselle tai jos yhteisön tilitettävä vero on negatiivinen suurten vähennyskelpoisten hankintojen takia. Näin voi käydä esimerkiksi silloin, kun ostot on tehty 22 %:n verokannan mukaan, mutta myyntiä verotetaan 8 %:n verokannalla. Toiminnan on tällöin oltava liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa. Yhteisö ei voi hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi vain osasta harjoittamastaan liiketoiminnasta, vaan se on hakeutumisen jälkeen verovelvollinen kaikesta sellaisesta liiketoiminnan muodossa harjoitetusta toiminnasta, joka ilman arvonlisäverolain 4 §:ää olisi aiheuttanut verovelvollisuuden. (Linnakangas & Juanto 2004, 33 - 34; Valtionvarainministeriö 2009, 74.)

KHO 1997 T 189

Säätiö, joka oli tuloverolaissa tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö, harjoitti tarkoituksensa mukaista kaupungin teatteritoimintaa. Säätiö oli tuon toiminnan osalta arvonlisäverolain 4 §:n nojalla vapautettu arvonlisäverovelvollisuudesta. Teatteritoiminta oli jatkuvaa, suuntautui rajoittamattomaan asiakaskuntaan ja tapahtui kilpailuolosuhteissa muiden kulttuuri- ja vapaa-ajanviettopalvelujen kanssa. Toimintaa oli julkisesta tuesta huolimatta katsottava harjoitetun ansiotarkoituksessa. Teatteritoimintaa harjoitettiin näin ollen arvonlisäverolaissa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Säätiöllä oli oikeus hakeutua verovelvolliseksi tästä toiminnastaan.

KHO 1999 T 430

Liitto, joka oli tuloverolaissa tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö, harjoitti tarkoituksensa mukaista julkaisu-, tiedotus-, koulutus-, tutkimus- ja jäsenpalvelutoimintaa. Toiminta tapahtui arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Arvonlisäverolain 4 §:n perusteella liitto ei ollut harjoittamastaan toiminnasta kuitenkaan verovelvollinen. Jos liitto hakeutui arvonlisäverolain 12 §:n 1 momentin perusteella verovelvolliseksi, se oli arvonlisäverolain yleisten sääntöjen mukaan velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa kaikesta sellaisesta liiketoiminnan muodossa harjoittamastaan toiminnasta, joka ilman lain 4 §:n säännöstä olisi aiheuttanut verovelvollisuuden. Liitto ei siten voinut hakeutua verovelvolliseksi vain osasta harjoittamaansa liiketoimintaa.

Yleishyödyllinen yhteisö on arvonlisäverovelvollinen tarjoilupalvelun ottamisesta omaan käyttöön arvonlisäverolain 4 §:n ja 25 a §:n mukaan. 25 a §:n 1.7.2010 käyttöön otetun sanamuodon mukaan *henkilökunnalle luovutettu tarjoilupalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin, kun tarjoilupalvelua ei luovuteta*

verollisen liiketoiminnan yhteydessä ja vastaavia palveluja ei myydä ulkopuolille. (Arvonlisäverolaki 1993.)

Vastaavasti yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen myös kiinteistöhallintapalvelun ottamisesta omaan käyttöön. Edellytyksistä on säädetty arvonlisäverolain 32 §:ssä. (Linnakangas & Juanto 2004, 33.)

Yhdistyksen jäsenlehdistä saamat tulot ovat arvonlisäverotuksen ulkopuolella, koska niistä saadut tulot eivät ole elinkeinotuloa. Tämän lisäksi yleishyödyllisille yhdistyksille myydyt jäsenlehtien painokset ovat arvonlisäverottomia. Edellytyksenä on, että lehteä julkaistaan pääasiassa jäseniä varten, lehti ilmestyy vähintään neljä kertaa vuodessa erillisinä numeroina eikä kyse ole liiketoiminnasta. Yleishyödyllinen yhdistys voi siis ostaa jäsenlehden painoksen arvonlisäverottomaan hintaan. Kirjapaino voi laskuttaa yhdistystä jäsenlehden tekemisestä lisäämättä laskuun arvonlisäveroa (verokanta on nolla). Arvonlisäverottomuus koskee myös painotyön yhteydessä suoraan kirjapainolta ostettavia palveluita (taitto- ja ladontapalvelu, sivunvalmistuspalvelus, graafinen suunnittelupalvelu ja värierottelupalvelu). (Suomen Liikunta ja Urheilu 2010, 73.)

KHO 2002 T 92

A oli vuonna 1998 alkanut harjoittaa yhdellä hevosella ravi- ja siitostomintaa, josta tuona vuonna saadut tulot olivat 7 153 markkaa ja menot 19 420 markkaa. Lisäksi A harjoitti maatilallaan maitotaloutta ja nautakarjataloutta, josta saadut tulot olivat vuonna 1998 maataloustukineen 369 152 markkaa. Hevostaloudesta saadut tulot olivat 21 900 markkaa vuonna 1999 ja 152 690 markkaa vuonna 2000, jolloin hevostalouden nettotuotoksi jäi yli 90 000 markkaa. A:n harjoittama hevostalous katsottiin jo arvonlisäverotusta joulukuulta 1998 toimitettaessa arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetuksi liiketoiminnaksi. A sai näin ollen lain 102 §:n 1 momentin 1 kohdan ja 2 momentin nojalla vähentää tätä hevostaloustoimintaa varten hankkiemiensa tavaroiden ja palveluiden ostohintaan sisältyvän arvonlisäveron. Maksuunpano joulukuulta 1998. Äänestys 3-2.

Seura ei siis ole arvonlisäverovelvollinen edustusjoukkueen peleihin myydyistä lipuista tai ottelun aikana myydyistä Seuran "fanituotteista" ja kahvilapalvelusta eikä myöskään kausijulkaisusta. Näitä tuloja ei pidetä seuran elinkeinotuloina, joten niiden myynnistä ei myöskään ole suoritettava arvonlisäveroa. Seura ei ole myöskään hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi.

11.3.3 Urheiluseurojen verotuskohtelu

Perinteisen urheiluseuratoiminnan esimerkiksi junioritoiminnan ja kilpailutoiminnan muodossa on pääasiallisesti yleishyödyllistä toimintaa. Mm. jäsen-, lisenssi-, kilpailu- ja sarjamaksujen keräämistä, avustuksien ja lahjoitusten saamista sekä läheisesti seuran tarkoituksen toteuttamiseen liittyvää maksullista urheilutoimintaa (esimerkiksi jalkapallokoulu) voidaan pitää urheiluseuran verottomana toimintana. (Verohallinto 2007, 15.)

Yhtä urheiluseuraa tukemaan perustettua tukiyhdistystä ei voida pitää yleishyödyllisenä yhteisönä. Tukiyhdistys ei tällöin itse toimi yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi ja toiminta kohdistuu rajoitettuihin henkilöpiireihin. Jotta tukiyhdistystä voitaisiin pitää yleishyödyllisenä, sillä pitää olla omaa yleishyödyllistä toimintaa tai sen tulee tukea useampaa urheiluseuraa. (Verohallinto 2007, 13 - 14.)

Laajaa ammattuurheilutoimintaa ei voida verotuksessa pitää lähtökohtaisesti yleishyödyllisenä toimintana. Urheiluseura voi menettää yleishyödyllisyysstatuksensa, jos se harjoittaa suuressa mittakaavassa ammattuurheilua ilman muunlaista yleishyödyllistä toimintaa. Joissakin palloilulajeissa ammattuurheilua edistävää toimintaa on yhtiötetty. Näin yleishyödyllinen yhteisö ei menetä yleishyödyllisyysstatustaan, kun elinkeinotoiminta siirretään erilliseen osakeyhtiöön. (Verohallinto 2007, 15.)

Seura kerää varoja yleishyödyllisen toimintansa takaamiseksi ns. toimintamaksulla, joka sisältää jäsenmaksun osuuden. Toimintamaksun suuruus vaihtelee eri ikäluokkien mukaan. Seuran järjestämistä junioriturnauksista peritään turnausmaksu. Lisäksi Seura järjestää lajikoulun, joka on osanottajille maksullinen. Nämä tulot ovat seuralle verotonta tuloa.

11.3.4 Mainonta

Mainonta kilpailujen aikana on lähtökohtaisesti verovapaata. Tällaiseen mainontaan kuuluu muun muassa ääni- ja valomainokset, mainokset peliasuissa sekä kilpailuohjelmissa ja -lehdissä. Pysyvien laita-, halli- ja jäämainoksien mainostilan myyntiä pidetään kuitenkin urheiluseurojen elinkeinotoimintana. (Verohallinto 2005b.)

Seuran miesten joukkueen sekä juniorijoukkueiden pelipaidoissa on mainoksia. Tämän lisäksi miesten kotiotteluiden aikana soitetaan äänimainoksia ja jokaista ottelua varten painetussa ohjelmassa on mainoksia. Nämä tulot ovat siis verovapaita.

Seuran kotikentällä on myös kiinteitä mainoksia, jotka olisivat elinkeinotoimintaa. Seuran toiminnanjohtajan kanssa tehdyn puhelinhaastattelun mukaan näihin mainoksiin ei Verohallinto ole kuitenkaan puuttunut. Mainokset pitäisi peittää Seuran kotiotteluiden jälkeiseksi ajaksi, jolloin kentällä ei ole pelejä.

12 TALKOOTYÖN VEROTUS

Talkootyön käsitettä ei ole määritelty verolainsäädännössä tai muuallakaan lainsäädännössä, mutta verohallinnon antaman talkootyötä koskevan verotusohjeen (Dnro 508/32/2005) mukaan talkootyöllä tarkoitetaan yleensä toisen lukuun korvauksetta tehtävää työtä. Talkoilla tehtävä työ on yleensä ”jokamiehen työtä”, joka ei edellytä erityistä ammattitaitoa tai pätevyyttä. Näin talkootyö ei vaativuudellaan rajoita kenenkään osallistumista talkoisiin. (Verohallinto 2005a; Valtionvarainministeriö 2009, 97.)

Tyypillisinä talkootöinä on pidetty sadonkorjuutöitä sekä yksinkertaisia rakennustöitä. Pakkaus-, kanto- ja siivoustyöt ovat nykyisin yleisiä talkootöitä. Yhdis-

tysten jäsenten tekemää vapaaehtoistyötä pidetään myös talkootyönä. (Verohallinto 2005a; Valtionvarainministeriö 2009, 97.)

Työsopimuslain (26.1.2001/55) 1 luvun 1 §:n mukaan kyseessä on työsopimus, jos työntekijä tai työntekijät sitoutuvat tekemään työtä työnantajan lukuun tämän johdon ja valvonnan alaisena palkkaa tai muuta vastiketta vastaan. Tätä lakia sovelletaan myös, vaikka työtä tehdään työntekijän kotona tai hänen valitsemassaan paikassa ja jos työtä suoritetaan työntekijän koneilla tai työvälineillä. Ennakkoperintälain (20.12.1996/1118) 13 §:ssä palkaksi määritellään palkat, palkkiot, etuudet ja korvaukset, jotka saadaan työ- tai virkasuhteessa. Työtä ei voida pitää verottomana talkootyönä, jos ennakkoperintälain 13 §:n mukaiset palkan tunnusmerkit täyttyvät (Ennakkoperintälaki; Työsopimuslaki; Valtionvarainministeriö 2009, 97.)

12.1 Talkootyön määrittely verotuksessa

Verohallinnon talkootyötä koskevan verotusohjeen mukaan talkootyö arvioidaan kokonaisuutena tapauskohtaisesti. Myös vastikkeellinen työ voi olla talkootyötä. Tällöin on huomioitava vastikkeen määräytyminen ja saaja sekä työ- ja verolainsäädännön säännökset. (Verohallinto 2005a.)

Ohjeessa erilaiset talkootyöt on jaettu veroseuraamusten mukaan kolmeen eri ryhmään:

- a) talkootyö, josta ei koidu veroseuraamuksia
- b) talkootyö, josta saatu palkkio on yleishyödyllisen yhteisön veronalaista elinkeinotuloa
- c) työ, josta saatu palkkio on työn suorittajan veronalaista tuloa. (Verohallinto 2005a.)

Arvioitaessa talkootyön verotusta lähtökohtana on työsuorituksen luonteen arviointi sekä työn tuloksen ja mahdollisen palkkion saajan määrittely. Ainoastaan perinteinen talkootyö voi olla verotonta sekä myös rekisteröidyn yleishyödyllisen yhdistyksen hyväksi tehtävä työ tietyin edellytyksin. (Verohallinto 2005a.)

Verohallinnon ohjeessa työsuoritukset on jaettu neljään ryhmään:

- 1) perinteinen talkootyö
- 2) yhdistyksen lukuun tehtävä vastikkeeton talkootyö (välitön työ)
- 3) rekisteröidyn yleishyödyllisen yhdistyksen nimissä kolmannen osapuolen lukuun tehtävä vastikkeellinen työ (välillinen työ), joka voi olla
 - a. yhdistyksen veronalaista elinkeinotoimintaa
 - b. työtä, josta maksettu palkkio on työn suorittavan henkilön palkkaa tai työkorvausta
 - c. verotonta talkootyötä
- 4) kolmannen osapuolen lukuun tehty työ, josta saatu palkkio lahjoitetaan edelleen. (Verohallinto 2005a.)

12.1.1 Perinteinen talkootyö

Perinteisellä talkootyöllä tarkoitetaan vastikkeetonta työtä, josta saatua hyötyä ei katsota veronalaiseksi tuloksi. Työ perustuu esimerkiksi ystävyys- tai sukulaisuussuhteeseen ja se on vapaaehtoista eikä siihen liity kolmansia osapuolia. Perinteinen talkootyö ei muodosta työsuhdetta. (Verohallinto 2005a.)

KHO 1983 T 3676

Maksuvelvollinen X oli ilmoittanut, että pääasiassa hänen itsensä vapaa-aikanaan rakentamasta omakotitalosta oli ollut palkkakustannuksia ainoastaan LVI- ja muuraustöiden osalta yhteensä 1 500 mk. Muilta osin rakennustyö oli suoritettu talkootyönä tai muuten palkatonta työvoimaa käyttäen. Veronsaaja oli seuraamalla X:n rakennusaikaista maksuliikennettä ja laatimansa rahankäyttölaskelman avulla osoittanut, että rakennus- tai muihin kustannuksiin kohdistumatonta rahaa oli ollut rakennustyön aikana X:n käytettävissä noin 45 000 mk, mikä määrä on voitu muun selvityksen puuttuessa käyttää ilmoittamattomien palkkojen maksuun, kun otetaan huomioon se, että suurehkoja rahaeriä oli useita kertoja nostettu tosittain selvittämättömiin menoihin. Edellä olevan perusteella ja ottaen lisäksi huomioon käytettävissä olleen työvoiman määrä, ammattitaidon ja näiden käytettävissä olleen vapaa-ajan sekä omakotitalon nopean valmistumisen, oli saatettu ilmeiseksi, että osasta palkkoja oli ilmeisesti laiminlyöty toimittaa ennakonpidätys ja suorittaa työnantajan sosiaaliturvamaksu. KHO katsoi, että lääninveroviraston toimittamalle enakkoperintälain 25 a §:n 3 momentin mukaiselle arviomaksuunpanolle oli ollut perusteet.

KHO:n ratkaisun mukaan omakotitaloa ei voitu kokonaan rakentaa talkoovoimin eli vastikkeettomana työnä. Tapauksessa ei voitu todistaa työn tekijöiden tehneen työtä ilman vastiketta.

12.1.2 Vastikkeeton työ

Vastikkeetonta työtä tehdään suoraan yhdistyksen hyväksi eikä siitä tule vero-seuraamuksia. Tällaista työtä on esimerkiksi oman urheilukentän kunnostustyö tai lipunmyynti yhdistyksen järjestämässä tilaisuudessa. (Verohallinto 2005a.)

12.1.3 Vastikkeellinen työ

Vastikkeellinen työ on yhdistyksen nimissä tehtävää työtä vieraan toimeksiantajan lukuun. Tällöin korvauksen verotuskohtelu ratkaistaan tapauskohtaisesti. Tapauksista ratkaistaessa määritetään, onko kyseessä verovapaa talkootyö vai työn tekijälle veronalaista palkkatyötä, josta saatu korvaus lahjoitetaan yhdistykselle. Ratkaisevia tekijöitä ovat yhdistyksen yleishyödyllisyys-status, työn kesto ja luonne sekä työn teettäjän johdon ja valvonnan olemassaolo. (Verohallinto 2005a.)

Yhdistyksen nimissä kolmannen osapuolen lukuun tehtävä vastikkeellinen työ (välillinen työ) voi olla verotonta vain silloin, kun yhdistys on rekisteröity ja tuloverolain 22 §:n mukaisesti yleishyödyllinen yhteisö. Rekisteröimätön yhdistys ei voi olla asianosaisena viranomaisessa, joten se ei voi olla verovapaa tai verovelvollinen. Rekisteröimätön yhdistys verotetaan yhtymänä, eli tulo verotetaan jäsenten tulona. (Verohallinto 2005a.)

12.1.4 Työstä saadun korvauksen käyttö

Rekisteröidyn yleishyödyllisen yhdistyksen on käytettävä työstä saadut veropaat korvaukset yleishyödyllisten päämäärien tukemiseen. Jos rekisteröidyn yleishyödyllisen yhdistyksen nimissä kerätään varoja työn suorittajien omaan käyttöön tai jos työn suorittajat saavat yhdistykseltä sen perustoimintaan kuuluttomia etuja, ei kyse ole verottomasta talkootyöstä. (Verohallinto 2005a.)

Työstä saatua hyötyä ei voida kohdistaa vain työn suorittajien hyödyksi. Vastikkeettomana työnä ei voida esimerkiksi pitää sellaista työtä, johon osallistuneet urheiluseuran jäsenet eivät joudu maksamaan yhdistykselle harjoitusleiristä maksua, jonka työhön osallistumattomat joutuvat maksamaan. Tällaisessa tilanteessa etu katsotaan työn suorittajan veronalaiseksi tuloksi. Näin seuran on katsottu maksaneen talkootyöhön osallistuneelle palkkion. Tästä palkkiosta seuran on toimitettava ennakonpidätys. (Verohallinto 2005a.)

12.2 Talkootyön verotuskäytännön epäselvyydet

Valtionvarainministeriön muistion mukaan epäselvyyttä verotuskäytännössä aiheuttaa yhdistyksen jäsenen tekemä työ kolmannelle osapuolelle. Epäselvyyttä on ollut siitä, milloin kyse on toimeksiantajan ja yhdistyksen jäsenen välisestä työsuhteesta. Tällöin työstä maksettu korvaus ei ole yhdistyksen verovapaata tuloa, vaan työtä tehneen jäsenen palkkaa. Epäselvää on myös ollut, milloin yhdistyksen talkootyönä tekemä toiminta on yhdistyksen elinkeinotoimintaa. (Valtionvarainministeriö 2009, 97 - 98.)

Verohallinnon ohjeen mukaan verottomana talkootyönä pidetään luonteeltaan tilapäistä, selvästi rajatun tehtävän suorittamista, joka ei vaadi erityistä ammattitaitoa. Mainosjakelu- tai postitustyö ovat esimerkiksi tällaisia töitä. Erityistä ammattitaitoa vaativat työt, kuten sähköasennus, eivät ole talkootyötä, koska ammattitaitovaatimus rajaa osallistujaryhmää. Talkootyönä ei yleensä voida pitää jatkuvaa tai pidempiaikaista toimeksiantosuhdetta. Talkootyötä ei ole jatkuvat ja pitkäkestoiset työsuoritukset, joiden tulos tulee suoraan kilpailutilanteessa toimivalle toimeksiantajalle. Näitä töitä ovat esimerkiksi aliurakoinnit, muuttotoiminta, jatkuvat pakkaus-, jakelu- ja postitustyöt sekä rakennusalan urakointi. Jatkuva toimeksiantosuhde voi kuitenkin olla verotonta talkootyötä, jos tehtävä liittyy läheisesti yhdistyksen omaan toimintaan ja työ suoritetaan ilman toimeksiantajan johtoa ja valvontaa. Tällaisia töitä ovat esimerkiksi urheiluseurojen suorittamat urheilu- ja liikuntapaikkojen hoito-, valvonta- ja kunnossapitotyöt. (Verohallinto 2005a.)

KHO 1991 T 2153

Kaupungin ja eri urheiluseurojen, jotka olivat rekisteröityjä yhdistyksiä, välillä oli sovittu, että urheiluseurat ottivat huolehtiakseen muun muassa erilaisten urheilu- ja liikuntapaikkojen hoidosta, kunnossapidosta ja valvonnasta. Urheiluseurat teettivät mainitut työt ja tehtävät jäsentensä palkattomana ja vapaaehtoisena työnä. Kaupunki maksoi urheiluseuroille korvauksia mainittujen tehtävien suorittamisesta. Näitä korvauksia ei mainituilta osin ollut pidettävä ennakkoperinnän alaisena palkkana, eikä kaupungin ollut toimitettava niistä ennakonpidätystä eikä suoritettava työnantajan sosiaaliturvamaksua. Sen sijaan muun muassa järjestysmies- ja lipunmyyntitehtävistä ja mainosten jaosta maksettuja korvauksia oli pidettävä ennakkoperinnän alaisena palkkana. Palkanmaksuvuodet 1983-1987.

Tapauksessa urheiluseurojen (rekisteröityneitä yhdistyksiä) hoidettavaksi annetun työn katsottiin liittyvän läheisesti urheiluseurojen oman toimintaan. Työt suoritettiin pääasiassa jäsenistön vapaaehtoisella ja palkattomalla työllä. KHO katsoi kyseessä olevan perinteinen varainhankinta, josta saatu tulo oli seuroille verovapaata.

Verohallinnon ohjeessa todetaan, että työsuhteen tunnusmerkkinä työsopimuslain mukaan on työnantajan johto ja valvonta. Talkootyön määrittämiseen vaikuttaa merkittävästi myös työtehtävän henkilökohtainen suorittaminen. Työn henkilökohtainen suorittaminen ilmenee siten, että työn teettäjä nimeää työn suorittajat tai että työ edellyttää erityistä ammattitaitoa tai pätevyyttä, jolloin työn teettäjä rajaa työnsuorittajien piiriä nimeämiseen rinnastettavalla tavalla. Työn tekijältä edellytettävää täysi-ikäisyyttä tai ajokorttia ei voida pitää pätevyysvaatimuksena. Erityisenä ammattitaito- tai pätevyysvaatimuksena ei myöskään yksistään pidetä järjestyksenvalvojlta vaadittavaa poliisin myöntämää lupaa. Henkilökohtainen suoritusvaatimus sen sijaan viittaa työn johdon ja valvonnan olemassaoloon. Työn johdon ja valvonnan säilyminen työn teettäjällä on oikeuskäytännössä katsottu merkitsevän talkootyöstä maksettavan palkkion käsittelyä työn suorittajan palkkana. (Verohallinto 2005a.)

KHO 1983 T 3230

Yhdistys A, jonka tarkoituksena oli auttaa Kristuksen lähetyskäsken täyttämistä, oli tehnyt osakeyhtiö B:n kanssa sopimuksen, jonka mukaan yhdistys otti 4 kk:n ajaksi tehtäväkseen yhtiön yhden tai useamman työntekijän yötyövuoron tekemisen siten, että työn suorittivat yhdistyksen jäsenet yhtiön johdon ja valvonnan alaisena, mutta että korvaus työstä maksettiin kokonaan yhdistykselle. Se, että

yhdistyksen jäsenet mainitulla tavalla luopuivat yhtiön heille tehtävän suorittamisesta maksettavasta, ennakkoperintälain 4 §:n mukaiseksi palkaksi katsottavasta korvauksesta yhdistyksen hyväksi, ei vapauttanut yhtiötä velvollisuudesta toimittaa korvauksesta ennakonpidätys.

KHO:n ratkaisun mukaan työtä ei voitu pitää verottomana talkootyönä, koska työ suoritettiin työn antajan johdon ja valvonnan alaisuudessa. Vaikka työstä saadulla korvauksella oli tarkoitus tukea yleishyödyllistä toimintaa, pidettiin työtä ennakkoperintälain alaisena palkkatyönä.

Elinkeinotoimintaongelman osalta Verohallinnon ohjeessa todetaan, että elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä ovat voiton tavoittelu, itsenäisyys, palkatun henkilökunnan käyttö, suunnitelmallisuus, jatkuvuus, taloudellisen riskin olemassaolo, ulospäin suuntautuneisuus ja kilpailu yleisillä markkinoilla. Toimintaa voidaan pitää elinkeinotoimintana, vaikka kaikki tunnusmerkit eivät täytyisikään. Tehtävän arviointiin vaikuttaa myös toiminnan harjoittamisen muoto, toiminnan laajuus ja liikevaihdon suuruus. Toiminta on yleensä elinkeinotoimintaa, jos sitä harjoitetaan kilpailuolosuhteissa. (Verohallinto 2005a.)

KHO 2008 T 2913

Harrastus- ja kilpaurheilua harjoittava yhdistys, joka oli yleishyödyllinen yhteisö, oli toimintansa tukemiseksi tehnyt vuonna 2006 kaupungin kanssa sopimuksen kaupunginteatterin naulakkopalvelujen hoitamisesta vuosina 2006-2009. Yhdistys oli hoitanut noita tehtäviä vuodesta 2003 lähtien. Kun otettiin huomioon tuotosten määrä, toiminnan jatkuvuus, ulospäin suuntautuminen, ansiotarkoitus ja kilpailuneutraalisuuden vaatimukset, yhdistyksen katsottiin harjoittavan naulakkotoimintaa arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentissa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Toiminta ei välittömästi edistänyt yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteutumista, joten naulakkopalvelu oli arvonlisäverolaissa tarkoitettu verollinen palvelu. Yhdistys oli verovelvollinen siitä saamastaan elinkeinotulosta. Ennakkoratkaisu ajaksi 1.1.2007-31.12.2007.

KHO 1997 T 188

Yleishyödyllisenä yhteisönä pidettävä urheiluseura oli tehnyt sopimuksen yritysten viikkomainosten jakelusta kunnan alueella. Jakelun suorittivat yhdistyksen jäsenet talkootyönä. Mainosten jakelusta saatavat tulot, joita arveltiin kertyvän 80.000 markkaa vuodessa, käytettiin yhdistyksen junioritoiminnan tukemiseen. Mainosten jakelutoiminta tapahtui ansiotarkoituksessa ja muutenkin arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Siitä saatua tuloa ei kuitenkaan toiminnan laatu ja laajuus huomioon ottaen pidetty tuloverolaissa tarkoitettuna veronalaisena elinkeinotulona. Koska

yleishyödyllinen yhteisö on arvonlisäverolain 4 §:n mukaan verovelvollinen vain, jos sen toiminnastaan saamaa tuloa pidetään tuloverolaissa tarkoitettuna veronalaisena elinkeinotulona, yhdistyksen ei ollut suoritettava harjoittamastaan jakelutoiminnasta arvonlisäveroa. Ennakkotieto ajalle 1.1.1995-31.12.1996

Seurassa on varojen hankkimiseksi tehty paljon erilaisia talkootöitä. Vastikkeetonta työtä eli suoraan seuran hyväksi tehtävää työtä tehdään jatkuvasti. Seuran edustusjoukkueen peleissä on henkilöitä myymässä lippuja ja seuran toimihenkilöt (valmentajat, joukkueenjohtajat ja huoltajat) tekevät seuran yleishyödyllistä toimintaa tukevaa työtä ilman korvausta. Tämä talkootyö on verotonta.

Myös kolmannen osapuolen lukuun tehdään työtä. Esimerkiksi maaliskuussa 2010 seuran juniorijoukkue teki lumitöitä kolmannen osapuolen lukuun, siis vastikkeellista työtä. Työ kesti viisi päivää eli se ei ollut pitkäkestoista. Työ ei vaatinut erityistä ammattitaitoa eikä näin ollen rajannut henkilöpiiriä, joka työn pystyi suorittamaan. Työ suoritettiin ilman työn antajan johtoa ja valvontaa. Työstä saatu palkkio ohjautui joukkueen yleishyödyllisen toiminnan tukemiseen, eikä työtä suorittaneet henkilöt saaneet siitä henkilökohtaista etua tai korvausta. Työstä saatua tuloa ei siis ole pidettävä Seuran juniorijoukkueen elinkeinotulona.

Seurassa on joskus ollut puhetta siitä, että talkootyöhön osallistuneet saisivat esimerkiksi alennusta pelimatkan kuluista sen määrän, jota talkoilla on tehty. Näin menettelemällä pelaaja saa veronalaista etua. Varmasti ei voida kuitenkaan sanoa, onko näin tapahtunut.

12.3 Talkootyön verotuksen kokoavat näkökohdat

Välillisestä työstä saatava palkkio katsotaan palkaksi, kun työ tehdään tavanomaiseen palkkatyöhön rinnastettavissa olosuhteissa. Talkootyöstä saatavaa korvausta pidetään palkkana erityisesti silloin, kun:

- työn suorittaja on nimetty tai valittu tehtävään erityisen ammattitaidon tai pätevyyden perusteella (esim. luvanvaraiset asennustyöt)
- korvaus perustuu käytettyyn aikaan

- työ ei liity sen suorittavan yhdistyksen omaan toimintaan
- työ on pitkäkestoista. (Verohallinto 2005a.)

Talkootyön tunnusmerkkien täytyessä palkkio on työn suorittaneen yhdistyksen verotonta tuloa. Jos työtä ei kuitenkaan voida pitää talkootyönä, on ratkaistava, onko kyse yhdistyksen elinkeinotoiminnasta vai työn tekijälle maksettavasta veronalaisesta työkorvauksesta. (Verohallinto 2005a.)

Verottoman talkootyön tunnusmerkkejä ovat:

- työn teettäjän johdon ja valvonnan puuttuminen
- palkkion ohjautuminen yhdistyksen sääntöjen mukaiseen yleishyödylliseen toimintaan
- työn urakka- ja kertaluonteisuus tai työn suorittaminen yhdistyksen omalla toimialueella tai sitä tukevalla toimialueella. (Verohallinto 2005a.)

Talkootyöstä ei siis koidu veroseuraamuksia, jos nämä tunnusmerkit täyttyvät (Verohallinto 2005a).

12.4 Ennakkotiedot ja -ratkaisut

Verovirastot ja keskusverolautakunta antavat kirjallisen hakemuksen perusteella etukäteen sitovan tiedon siitä, millaisia veroseuraamuksia yksittäisessä tapauksessa aiheutuu. Vapaamuotoisessa hakemuksessa tulee esittää yksilöitynä kysymys, johon ennakkokannanottoa haetaan. Hakemuksen lisäksi on esitettävä asian ratkaisemaksi tarvittava selvitys. Omalta verovirastolta voi hakea ennakkoratkaisun, jos suorituksen maksajalla on epäselvää, pitääkö tämän toimittaa ennakonpidätys. Verovirasto antaa myös tuloverotusta koskevia ennakkotietoja, joita voi hakea myös keskusverolautakunnalta. (Verohallinto 2005a.)

Veroviranomaiselta haettavat ennakkokannanotot ovat maksullisia. Verohallinnon 15.10.2009 antamassa ohjeessa (Dnro 1008/345/2009) on ohjeistettu ennakkokannanoton hakemuksen tekemisessä. (Verohallinto 2005a; Verohallinto 2009a.)

13 YLEISHYÖDYLLISEN YHTEISÖN HUOMIOITAVAT ASIAT

Tässä luvussa käsitellään verotukseen liittyviä asioita, jotka yleishyödyllisen yhteisön on huomioitava omassa toiminnassaan.

13.1 Ennakonpidätys

Ennakonpidätyksestä säädetään ennakoperintälaissa (20.12.1996/1118). Lain 1. luvun mukaan ennakoperintä toimitetaan tuloverolaissa tarkoitetun veronalaisen tulon perusteella valtiolle, kunnalle, seurakunnalle sekä Kansaneläkelaitokselle. Ennakoperintä toimitetaan ennakonpidätyksenä. (Ennakoperintälaki 1996.)

Ennakoperintälain 9 §:n mukaan suorituksen maksaja on velvollinen toimittamaan ennakonpidätyksen, ellei laissa toisin säädetä. Lain 11 §:ssä ennakonpidätys määrätään toimitettavaksi siten, että suorituksen maksaja vähentää ennakonpidätysprosentin mukaan lasketun määrän rahana maksettavasta määrästä suorituksen yhteydessä tai merkitessään sitä tilille asianomaisen hyväksi. 11 §:n mukaan ennakonpidätystä ei toimiteta rahana maksettavan suorituksen määrää suurempana. (Ennakoperintälaki 1996.)

Ennakopidätysprosentti määräytyy ennakoperintälain 10 §:n mukaan niin, että verohallinto voi verovelvollista kuulematta merkitä ennakonpidätyksen määrän prosentteina suorituksen saajan verokorttiin tai siirtää tiedon suoraan ennakonpidätyksen toimittamiseen velvolliselle. (Ennakoperintälaki 1996.)

Ennakoperintälain 12 §:n mukaan suorituksen maksajan on maksettava pidätetyt määrät Verohallinnolle viimeistään pidätyksen toimittamista seuraavana kalenterikuukautena verotililain 11 §:n 1 momentissa säädettyinä ajankohtana. Verotililain 11 §:n 1 momentti kuuluu seuraavasti:

Kausiveroilmoitukseen perustuvat velvoitteet erääntyvät maksettaviksi sen kalenterikuukauden yleisenä eräpäivänä, jona kohdekauden vero on asianomaista veroa koskevan lain mukaan maksettava. (Ennakoperintälaki 1996.)

Verotiliä käsitellään tarkemmin seuraavassa luvussa.

Ennakkoperinnän pääsääntö on, että tulosta toimitetaan ennakonpidätys, ellei tulo ole verovapaata, ennakonkannon piirissä tai vapautettu ennakonpidätyksen toimittamisesta. Tulo voi olla vapautettu ennakonpidätyksestä ennakkoperintäasetuksen (EPA) tai Verohallinnon päätöksen (Verohallinnon päätös ennakonpidätysvelvollisuudesta vapauttamisesta 1127/31/2009) nojalla. (Verohallinto 2009b.)

Verovapaaksi talkootyöksi katsottavasta suorituksesta on toimitettava ennakkoperintälain 25 §:n mukainen ennakonpidätys, jos suorituksen saaja ei ole merkitty ennakkoperintärekisteriin. Tämä koskee myös palkkion saajana olevaa yleishyödyllistä yhteisöä. Ennakkoperintärekisteriin merkitsemättömän yhteisön pidätysprosentti on 13 %. (Ennakkoperintäasetus 1996; Verohallinto 2005a.)

Palkaksi katsottavasta korvauksesta on toimitettava verokortin mukainen ennakonpidätys ja maksettava työnantajan sosiaaliturvamaksu. Ennakonpidätys on 60 %, jos verokorttia ei esitetä. (Verohallinto 2005a.)

Yhdistyksen lukuun tehdyssä työssä on usein kyse monen työntekijän yhteispalkkiosta. Ennakonpidätys on 50 %, jos palkkion saava yhdistys ei esitä selvitystä työhön osallistuneista ja palkkion jakautumisesta heidän kesken. Verovirasto jakaa tulon ja ennakonpidätyksen palkkion saajien kesken, jos pidätyksen toimittamisen jälkeen selvitetään palkkion jakautuminen. (Verohallinto 2005a.)

Työkorvauksesta (EPL 25 §) on toimitettava ennakonpidätys, jos palkkion saaja ei ole ennakkoperintärekisterissä, mutta työnantajan sosiaaliturvamaksua ei makseta. Näin on meneteltävä myös silloin, kun tulo olisi ennakonkannon piirissä. (Verohallinto 2005a; Verohallinto 2009b.)

Seura on merkitty ennakonperintärekisteriin, joten verovapaaksi katsotuista talkootyön tuotoista ei ole toimitettava ennakonpidätystä. Seura kuitenkin suorittaa

ennakonpidätyksen erotuomareille maksetuista työkorvauksista ja tietysti seuran palkatun henkilön palkasta.

13.2 Matkakustannukset

Yleishyödyllinen yhteisö voi tuloverolain 71.3 §:n mukaan maksaa verottomasti matkakustannusten korvausta yleishyödyllisen yhteisön hyväksi sen toimeksiannosta tehdystä matkasta. Verovelvollinen ei tällöin voi olla työsuhteessa yleishyödylliseen yhteisöön eikä voi saada palkkaa työstä, johon matka liittyy. Matkakustannusten korvauksesta on verovapaata tuloa vain:

1. päiväraha enintään kahdeltakymmeneltä päivältä kalenterivuodessa
2. majoittumiskorvaus
3. matkakustannusten korvaus julkisilla kulkuvälineillä koko määrästään ja muilla kuin julkisilla kulkuneuvoilla 2000 euroa kalenterivuodessa. (Tuloverolaki 1992.)

Nämä verovapauden rajat ovat verovelvolliskohtaisia. Jos rajat ylittyvät, ylimenevä osa on veronalaista ansiotuloa. Jos verovelvollinen saa korvausta useammalta maksajalta, verotusta toimitettaessa kaikki korvaukset lasketaan yhteen ja rajan ylimenevä osa verotetaan korvausten saajan tulona. Yksittäisen maksajan ei tarvitse huomioida muiden mahdollisesti maksamia määriä, vaan se voi soveltaa rajoja omassa maksamisessaan. (Verohallinto 2005a; Verohallinto 2009e.)

Ateriakorvaus ei ole verohallituksen säännöksen mukaan verovapaata tuloa. Suoritetun korvauksen nimi ei kuitenkaan ole ratkaiseva. Päivärahan sijasta voidaan maksaa sitä pienempi suoritus esimerkiksi ateriakorvauksen nimisenä, jos oikeus päivärahan maksamiseen täyttyy. (Verohallinto 2010a.)

Verohallinnon päätös verovapaista matkakustannusten korvauksista vuonna 2010 (1087/2009) määrittelee päivärahojen ja kilometrikorvausten enimmäiseuromäärät sekä aikarajoitukset. Niitä on noudatettava. Maksuperusteet poikkeavat työsuhteessa maksetuista kustannusten korvauksista siten, että

myös matka kotoa vakituiselle harjoitus- tai harrastuspaikalle voidaan korvata verovapaasti. (Verohallinto 2009c; Verohallinto 2010a.)

Palkansaajaan, joka on työsuhteessa yleishyödylliseen yhteisöön, sovelletaan samoja säännöksiä kuin muihinkin palkansaajiin (Verohallinto 2005a).

Verohallitus on antanut ennakonpidätysvelvollisuudesta vapauttamisesta päätöksen (1697/2009). Sen perusteella matkakustannusten korvauksista ei tarvitse toimittaa ennakonpidätystä, jos matkakustannukset on korvattu Verohallituksen päätöksen verovapaista matkakustannusten korvauksista vuonna 2010 mainittujen edellytysten mukaisesti. Suorituksen laadulla tai suorituksen maksajalla ei ole vaikutusta asiaan. *Ennakonpidätysvelvollisuutta ei synny, vaikka varsinaista palkkiota ei makseta tai korvausta maksetaan muussa kuin työsuhteessa olevalle henkilölle.* (Verohallinto 2009d; Verohallinto 2010a.)

KHO 2003 T 1827

Superpesis-sarjassa pesäpalloa pelaava seura oli maksanut 6 pelaajalle pelaajapalkkioita, joiden vuotuiset määrät olivat vaihdelleet vuosina 1995-1997 60 000 markasta 185 796 markkaan. Seura oli maksanut pelaajille myös asunnon ja säännöllisten harjoittelupaikkojen sekä kotipelipaikan välisistä matkoista matkakustannusten korvausta. Kyseisiä pelaajia pidettiin päätoimisina pelaajina ja seuran säännöllisiä harjoittelupaikkoja ja kotiottelupaikkaa heidän varsinaisina työpaikkoinaan. Tämän vuoksi seura ei ollut voinut korvata heille asunnon ja mainittujen paikkojen välisten matkojen kustannuksia ennakonpidätystä toimitamatta, vaan kysymys oli ennakkoperintälain (418/1959) 4 §:ssä ja ennakkoperintälain (1118/1996) 13 §:ssä tarkoitetusta palkasta. Verovuodet 1995-1997.

Seura on maksanut majoittumiskorvausta sekä matkakustannusten korvausta seuran hyväksi sen toimeksiannosta tehdyistä matkoista. Lajiliitto, johon Seura kuuluu järjestää vuosittain valmentajapäivät. Seuran valmentajat voivat osallistua näille valmentajapäiville. Valmentajat eivät ole työsuhteessa seuraan (eivät siis saa palkkaa matkasta), joten heille maksetut korvaukset matkan kuluista ovat verovapaata tuloa, ottaen huomioon verovapauden rajat.

13.3 Tuomarit

Tuomarit, erotuomarit ja arvostelutuomarit voidaan lajitella ainakin seuraavaan kolmeen ryhmään: työsuhteiset, työkorvausta saavat ja vapaaehtoiset. Järjestävällä seuralla ei yleensä ole direktio-oikeutta (johto ja valvonta) tuomariin, joten työsuhteen tunnusmerkit eivät useinkaan täyty. Työsuhdetta ei siis pääasiallisesti synny kilpailutapahtuman järjestävän seuran ja tuomarin tai tuomarin ja tuomareita välittävän yhdistyksen välille. Toisaalta erotuomari voi kuitenkin olla työsuhteessa liittoon tai sarjajärjestäjään. Tällaisessa tapauksessa liitto tai sarjajärjestäjä maksaa tuomarin palkan ja määrää tuomarin hoitamaan tehtäväänsä tiettyyn paikkaan tiettyä aikana. Yleensä kaikki tuomarikulut kantaa työnantaja, eikä niitä peritä kilpailun järjestäjältä. (Suomen Liikunta ja Urheilu 2010, 101.)

Työsuhteessa olevan tuomarin palkasta toimitetun ennakonpidätyksen yhteydessä maksetaan työnantajan sosiaaliturvamaksu. Työnantaja on velvollinen hoitamaan kaikki työsuhteeseen liittyvät työnantajavelvoitteet. Ennakonpidätyksen toimittamisen lisäksi työnantajan on palkanmaksun yhteydessä pidätettävä työsuhteisen tuomarin ennakonpidätyksen alaisesta palkasta palkansaajan työeläkemaksu ja työttömyysvakuutusmaksu. Työsuhteiselle tuomarille voidaan maksaa työmatkasta aiheutuneet matkakustannusten korvaukset ilman ennakonpidätystä Verohallinnon antamien matkakustannuspäätösten puitteissa. Korvaukset ovat lopullisessa verotuksessa verottomia ilman rajaa. (Suomen Liikunta ja Urheilu 2010, 101.)

Tuomarin saamat palkkiot suoraan kilpailun järjestäjiltä tai erotuomariyhdistyksen tai vastaavan välittäjän välittämänä sekä mahdolliset varustekorvaukset ja muut kuin matkakorvaukset ovat työkorvauksia. Nämä palkkiot eivät perustu työsuhteeseen. Työkorvauksesta toimitetaan ennakonpidätys ja työkorvauksen saajalle voi ilman ennakonpidätysvelvollisuutta maksaa matkakulukorvauksia. Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, että korvaukset olisivat saajalleen automaattisesti verottomia lopullisessa verotuksessa. Työkorvauksista ei makseta sosiaa-

liturvamaksua eikä myöskään pidätetä ennakonpidätyksen yhteydessä palkan-
saajan työeläkemaksua tai työttömyysvakuutusmaksua. Maksajan ei myöskään
tarvitse maksaa työeläkevakuutusmaksua tai työnantajan tapaturma-, työttö-
myys- ja ryhmähenkivakuutusmaksua. Jos yleishyödylliseltä yhteisöltä saatu
Verohallituksen matkakustannuspäätöksen mukainen oman auton käytön kor-
vaus ylittää 2000 euron ja päivärahojen määrä ylittää 20 päivärahan rajan ka-
lenterivuodessa, matkakulukorvaukset katsotaan lopullisessa verotuksessa saa-
jan tuloksi. Yli menevä osa ja muilta kuin yleishyödyllisiltä yhteisöiltä saadut
korvaukset ovat verotettavaa tuloa. Tuomarilla on kuitenkin vähennysoikeus
matkojen kuluista, joka tuomarin on vaadittava itselleen. (Suomen Liikunta ja
Urheilu 2010, 101 - 102.)

Vapaaehtoiselle tuomarille ei makseta tehtävästä palkkiota, mutta tuomarille
voidaan maksaa vain matkakulukorvaus. Matkakulukorvauksista ei toimiteta
ennakonpidätystä eikä makseta työnantajan sosiaaliturvamaksua. Vaikka työ-
suhdetta ei ole olemassa, yleishyödylliseltä yhteisöltä saatu korvaus on tuoma-
rille verovapaata Verohallituksen matkakustannuspäätöksen mukaisesti makse-
tuista oman auton käytön korvauksista 2000 euroon ja 20 päivärahaan asti ka-
lenterivuodessa. Ylimenevä osa, samoin kuin muilta kuin yleishyödyllisiltä yhtei-
söiltä saadut korvaukset ovat verotettavaa tuloa. Tuomarilla on kuitenkin vä-
hennysoikeus matkojen kuluista, joka tuomarin on vaadittava itselleen. (Suo-
men Liikunta ja Urheilu 2010, 102.)

Pienistä ja satunnaisista palkkioista voidaan kuitenkin jättää ennakonpidätys
suorittamatta. Yleisohjeena on pidetty sitä, että enintään 20 euron palkkiosta ei
vielä tarvitse suorittaa ennakonpidätystä (esimerkiksi yhdessä turnauksessa
kaikista otteluista maksettava yhteenlaskettu palkkio). Erotuomaripalkkioita pi-
detään pääsääntöisesti satunnaisina tuloina. Ennakonpidätys on kuitenkin suo-
ritettava kaikista maksuista, mikäli seura maksaa samalle erotuomarille palkkioi-
ta saman kalenterikuukauden aikana useamman kerran siten, että yhteenlas-
kettu palkkioiden määrä ylittää 20 euroa. Ennakonpidätys on suoritettava myös
silloin, kun sama erotuomari saa palkkioita samalta seuralta toistuvasti eri kuu-
kausienkin aikana. (Suomen koripalloliitto 2009.)

Seura voi kuitenkin halutessaan suorittaa ennakonpidätyksen erotuomarin osoittaman pidätysprosentin mukaisesti, vaikka palkkio olisi pieni. Tällöin vastuu verojen maksamisesta siirtyy seuralle. Tämä voi olla tarkoituksenmukaista silloin, kun ei ole tietoa, milloin ja kuinka usein sama erotuomari tuomitsee seuran otteluita. Erotuomarin on osoitettava pidätysprosenttinsa verokortilla aina, kun ennakonpidätys suoritetaan. Pidätysprosentti on 60 %, jos verokorttia ei esitetä. (Suomen koripalloliitto 2009.)

Erotuomareiden matkakorvaukset ovat verovapaata tuloa samalla tavalla, kuin yleishyödyllisessä yhteisössä vapaaehtoisesti ja vastikkeetta toimivalle henkilölle. Matka on tehtävä yleishyödyllisen yhteisön (tässä tapauksessa seuran) toimeksiannosta sekä hyväksi ja siitä on etukäteen asianmukaisesti päätettävä. Matkakustannusten korvauksesta verovapaata tuloa on:

- päiväraha enintään kahdeltakymmeneltä päivältä kalenterivuodessa
- majoittumiskorvaus (rajoituksetta)
- matkakustannusten korvaus (jota voidaan suorittaa myös verovelvollisen asunnolta tehdystä matkasta), julkisilla kulkuvälineillä koko määrästä ja muilla kuin julkisilla kulkuneuvoilla 2000 euroa kalenterivuodessa. (Verohallinto 2010a.)

Ateriakorvaus ei ole verovapaata tuloa. Päivärahan sijasta voidaan kuitenkin maksaa sitä pienempi suoritus esimerkiksi ateriakorvauksen nimellä, jos oikeus päivärahan maksamiseen täyttyy. (Verohallinto 2010a.)

Seuran käyttämät erotuomarit eivät ole työsuhteessa seuraan. He saavat työkorvauksen otteluista, joissa ovat tuomareina. Seura suorittaa ennakonpidätyksen tuomarin työkorvauksesta ja maksaa matkakorvaukset tuomareille, jotka tulevat tuomitsemaan Seuran miesten joukkueen otteluista toiselta paikkakunnalta.

14 VEROHALLINNON TOIMET

Tässä luvussa käsitellään verohallinnon toimia, joista on kuitenkin hyvä olla tietoinen yleishyödyllisissä yhteisöissä.

14.1 Verotili

Verotili, jota ylläpitää Verohallinto, on veronmaksajakohtainen kooste veronmaksajan oma-aloitteisista veroista. *Verohallinto merkitsee verotilille verot, jotka veronmaksaja on ilmoittanut kausiveroilmoituksella ja maksut, joita maksaessaan veronmaksaja on käyttänyt verotiliviitettä.* Lisäksi tilille merkitään Verohallinnon maksuunpanemat ja palauttavat oma-aloitteiset verot sekä korot. Tuloveroja, kiinteistöveroja, perintöveroja, metsänhoitomaksuja sekä varainsiirtoveroja ei merkitä verotilille. (Verohallinto 2010b, 3.)

Verotiliveroja ovat:

- arvonlisävero
- työnantajasuoritukset (ennakonpidätys ja lähdevero palkoista sekä työnantajan sosiaaliturvamaksu)
- arpajaisvero
- vakuutusmaksuvero
- ennakonpidätys puun myyntitulosta
- ennakonpidätys osakeyhtiöltä, osuuskunnalta tai muulta yhteisöltä
- ennakonpidätys koroista ja osuuksista
- ennakonpidätys osingoista ja osuuspääoman koroista
- lähdevero osingoista (rajoitetusti verovelvolliselta)
- lähdevero koroista ja rojalteista (rajoitetusti verovelvolliselta)
- lähdevero korkotuloista (yleisesti verovelvolliselta). (Verohallinto 2010b, 3.)

Verotili on kaikilla, jotka ilmoittavat ja maksavat verotilimenettelyyn kuuluvia veroja. Yritykset ja yhteisöt ilmoittavat ja maksavat verotiliveroja säännöllisesti

joko kuukausittain, neljännesvuosittain tai kalenterivuositain. Myös muilla voi olla maksettavanaan verotiliveroja esimerkiksi silloin, kun he toimivat työnantajana. (Verohallinto 2010b, 3.)

Verotili tulee käyttöön, kun

- ensimmäinen kausiveroilmoitus oma-aloitteisesta verosta on annettu
- verovelvollinen on käyttänyt verotiliviitettä maksaessaan veroa
- Verohallinto on tehnyt verotiliveroa koskevan maksuunpano- ja palautuspäätöksen. (Verohallinto 2010b, 3.)

Verotilin tietoja ja tilannetta voi seurata kirjautumalla Verohallinnon Verotilipalveluun. Verotilipalvelussa on nähtävissä kausiveroilmoitus ja maksetut maksut yleensä parin päivän kuluessa siitä, kun ne ovat saapuneet verohallintoon. (Verohallinto 2010b, 3 - 4.)

Pienillä yrityksillä on mahdollisuus antaa kausiveroilmoitus ja maksaa verot kalenterivuositain tai neljännesvuositain. Mikäli kalenterivuoden liikevaihto on enintään 50 000 euroa, arvonlisäveron, ennakonpidätykset, työnantajan sosiaaliturvamaksun ja lähdeverot voi ilmoittaa ja maksaa neljännesvuoden jaksoissa. Jos liikevaihto on enintään 25 000 euroa, voi arvonlisäveron ilmoittaa ja maksaa kalenterivuositain ja ennakonpidätykset, työnantajan sosiaaliturvamaksun sekä lähdeverot neljännesvuositain. (Verohallinto 2010b, 5.)

Verovelvollisen kuukausittain tai neljännesvuositain antaman kausiveroilmoituksen (sähköinen ilmoitus) on oltava perillä Verohallinnossa viimeistään sen kalenterikuukauden 12. päivänä, jona vero tai maksu on lain mukaan ilmoitettava. Jos ilmoitus annetaan paperilla, on sen oltava Verohallinnossa perillä jo kuukauden 7. päivänä. Kalenterivuositimenettelyssä olevan verovelvollisen on annettava arvonlisäverosta kausiveroilmoitus niin, että se on perillä helmikuun 28. päivä. Mikäli ilmoituksen antamisen määräpäivä sattuu lauantaiksi, sunnuntaiaksi tai muuksi pyhäpäiväksi, tulee ilmoituksen olla perillä seuraavana arkipäivänä. (Verohallinto 2010b, 5.)

Verotiliveroilla on yleinen eräpäivä, joka on kuukauden 12. päivä. Jos 12. päivä ei ole pankkipäivä, siirtyy eräpäivä seuraavaksi pankkipäiväksi. Vuosimenetelyssä olevat arvonlisäverovelvolliset antavat kausiveroilmoituksen sekä maksavat arvonlisäveron 28.2. Verotilille maksettaessa on käytettävä verotilin viitenumero, joka on pysyvä, jokaiselle verovelvolliselle yksilöllinen viitenumero. Vuoden 2011 ilmoitus- ja maksupäivät löytyvät Verotilin vuosikalenterista Verotilioppaassa sivulla 12. (Verohallinto 2010b, 6.)

Verotili toimii niin, että Verohallinto kirjaa verotilin tilitapahtumat (velvoitteet ja hyvitykset) verotilille aikajärjestyksessä päiväkohtaisesti. Velvoitteet kirjataan eräpäivälle ja hyvitykset arvopäivälle eli päivälle, josta alkaen hyvitys luetaan verotilillä verovelvollisen hyväksi. Verotilille kirjataan velvoitteeksi kausiveroilmoituksella ilmoitetut verot ja niiden muutokset, Verohallinnon maksuunpanemat verot ja niiden muutokset sekä viivästyskorot. Hyvitykseksi tilille kirjataan verotiliviitteellä maksetut maksut, verotiliverojen veronpalautukset sekä hyvityskorot. Verohallinto käyttää maksut ja muut hyvitykset velvoitteiden suorittamiseksi vanhimmasta velvoitteesta alkaen. Samana päivänä erääntyvistä velvoitteista katetaan ensin verot. Nämä jaetaan useammalle veronsaajalle (esimerkiksi ennakonpidätykset). Seuraavaksi verotililtä katetaan yhdelle veronsaajalle menevät verot, kuten Kelalle tilitettävät sosiaaliturvamaksut. Arvonlisäverot ja muut vain valtiolle tulevat verot katetaan viimeisenä. (Verohallinto 2010b, 7.)

Verotilistä laaditaan tiliote kuukausittain viimeistään kymmenentenä päivänä yleisen eräpäivän jälkeen (yleensä kuukauden 22. päivä). Tiliote käsittää muun muassa seuraavat tiedot:

- tiliotejakson tilitapahtumat
- tulin saldo tiliotejakson lopussa
- käyttämättä jääneet hyvitykset
- suorittamatta jääneet velvoitteet
- huomautukset maksamatta olevasta saldosta
- ilmoitus perittäväksi siirtämisestä. (Verohallinto 2010b, 7.)

Jos verotilillä on suorittamatta olevia veroja, peritään niistä viivästyskorkoa, joka on kalenterivuotta edeltävänä puolivuotiskautena voimassa ollut viitekorko, jo-

hon on lisätty seitsemän prosenttiyksikköä. Vuonna 2010 on kuitenkin väliaikaisesti noudatettu viivästyskorkoa joka on viitekorko lisättynä kuusi prosenttiyksikköä. Viivästyskorko ei ole tuloverossa vähennyskelpoista menoa. (Verohallinto 2010b, 11.)

Verotilillä käyttämättä oleville hyvityksille maksetaan hyvityskorkoa, joka on kalenterivuotta edeltävänä puolivuotiskautena voimassa ollut viitekorko, josta on vähennetty kaksi prosenttiyksikköä. Korko on kuitenkin vähintään 0,5 prosenttia ja se ei ole veronalaista tuloa. (Verohallinto 2010b, 11.)

Verohallinto määrää myöhästymismaksun, mikäli kausiveroilmoitus saapuu määräpäivän jälkeen. Myöhästymismaksusta tehty päätös merkitään tiliotteelle. (Verohallinto 2010b, 11.)

Verohallinto voi jättää yksittäistapauksissa viivästyskoron ja myöhästymismaksun perimättä, jos viivästyminen on johtunut verovelvollisesta riippumattomista syistä, kuten ylivoimaisista esteistä. Ylivoimaisia esteitä ovat esimerkiksi pankkilakko tai yleisen tietoverkon toimintahäiriö. Verovelvollisen oman tietokoneen käyttöhäiriötä tai tilitoimiston tai asiamiehen menettelyä ei kuitenkaan voida pitää verovelvollisesta riippumattomina syinä. Verohallinnolla on lisäksi mahdollisuus huojentaa viivästyskorkoa tai myöhästymismaksua. Näin voidaan menetellä, jos niiden periminen olisi verovelvollisen kannalta kohtuutonta. Arvioitaessa tilannetta otetaan huomioon verovelvollisen taloudelliset olosuhteet muut asiaan liittyvät seikat. (Verohallinto 2010b, 11.)

14.2 Verotuksen keskittäminen ja sen vaikutukset

Yhdistysten ja säätiöiden verotustehtävät on keskitetty vuoden 2009 alusta alkaen Savo-Karjalan ja Lounais-Suomen yritysverotoimistoihin. Savo-Karjalan yritysverotoimistossa hoidetaan suomenkielisten ja Lounais-Suomen yritysverotoimistossa ruotsinkielisten yhdistysten ja säätiöiden veroasiat. Ahvenanmaalaisten yhdistysten ja säätiöiden veroasiat kuuluvat edelleen Ahvenanmaan verotoimistolle. (Verohallinto 2010c.)

Oikaisuvaatimusten käsittely keskitetään tiettyjen oikaisulautakuntien toimivaltaan. Muiden yleishyödyllisten yhteisöjen verotus toimitetaan edelleen yhteisön kotipaikan verotoimistossa, joka on otettava huomioon pyrittäessä yhdenmukaiseen verotukseen. (Valtionvarainministeriö 2009, 99.)

Valitus oikaisuvaatimuksen johdosta annettuun päätökseen tehdään kotipaikan hallinto-oikeudelle verotuksen tai oikaisuvaatimusten keskittämisestä riippumatta. *Veronsaajien oikeudenvallontayksiköllä ei ole aina fiskaalista intressiä muutoksenhakuun hallinto-oikeuden päätöksestä, joka muutoin saattaa poiketa verotuksessa noudatetusta linjasta.* Päätöksen sisällön mukaan hallinto-oikeuden päätös voi jäädä lainvoimaiseksi. Verotuksen toimittava viranomainen käytännössä pyrkii tällöin myöhemmin noudattamaan alueellisen hallinto-oikeuden muodostamaa linjaa kyseisessä tapauksessa. (Valtionvarainministeriö 2009, 100.)

Verotuksen keskittämisen tarkoituksena on yhdenmukainen verotus ja asiantuntemuksen takaaminen.

15 LOPPUPÄÄTELMÄT

Opinnäytetyötä tehdessä on saanut varsin kattavan kuvan yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevista asioista ja epäselvyyksistä, joita on olemassa. Tähän opinnäytetyöhön onkin poimittu yhteisöjä koskevien perusasioiden lisäksi sellaisia asioita, jotka ovat aiheuttaneet epäselvyyttä ja tulkinnanvaraisuutta.

Verohallinnon antamat ohjeet ovat maallikolle ehkä vaikealukuisia ja tulkinnanvaraisia. Valtionvarainministeriön mietintö antaa kuitenkin toimenpideehdotuksia, jotka Verohallinnon olisi syytä huomioida tehdessään seuraavaa ohjeistusta yleishyödyllisille yhteisöille.

Elinkeinotoiminnan ja yleishyödyllisyyden osalta Verohallinnon ohjeessa yleishyödyllisille yhteisöille olisi syytä kuvailla esimerkkien avulla elinkeinotoiminnan

täyttymisen tunnusmerkkejä ja ottaa mukaan myös nykyaikaisia korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja. Näin yhteisöjen toiminnan nykytilasta saisi paremman käsityksen. Tuloverolaissa ei ole määritelmää yleishyödyllisen yhteisön harjoittaman elinkeinotoiminnan laajuudelle, eikä siihen ole myöskään otettu kantaa oikeuskäytännössä. Asia vaatisi tarkennusta, vaikka se ei varmasti koskaan tule olemaan täysin yksiselitteinen.

Tuloverolain 23.3 § ei myöskään täysin sovellu nykypäivään ja sen kohdat ovat tulkinnanvaraisia. Lain kohtaa ja sen tulkintaa tulisi muuttaa paremmin sopivaksi yleishyödyllisten yhteisöjen varainkeruuseen, jota toteutetaan tällä hetkellä.

On myös huomioitava, että yleishyödyllisissä yhteisöissä, kuten urheiluseuroissa, on harvemmin mukana verotukseen erikoistuneita tai verotuksen hyvin tuntevia ihmisiä. Tämän vuoksi yhdistyksissä syntyy epäselvyyttä verotuskäytännöistä tai eri veroseuraamuksia ei edes osata ajatella etukäteen tai ottaa huomioon.

Opinnäytetyöprosessi on ollut varsin pitkä ja haastava. Joiltakin osin työ on ollut melko vaivaton ja nopea tehdä, mutta tietyt asiat varsinkin verotuksen osalta ovat aiheuttaneet paljon työtä ja pohdintaa. Työn tekeminen kahdestaan mahdollisti asian käsittelyn laajemmalla näkökannalta, mutta se aiheutti myös tietynlaisia vaikeuksia ja ongelmia. Suurin ongelmista oli se, että etenimme eri tahtia ja tämän seurauksena työn viimeistely jäi aivan viime hetkien varaan.

Parityöskentely olisi vaatinut aikarajojen asettamista molemmille ja jatkuvaa työn etenemisen seuraamista molempien taholta. Tietysti eriävät aiheet eivät mahdollista esimerkiksi saman sivumäärän kirjoittamista tietyssä ajassa, mutta toisen valvonta ja kontrolli omaa työtä kohtaan kannustaisi ja vauhdittaisi etenemistä. Olemme molemmat kuitenkin tyytyväisiä, että parityöskentelymme onnistui siinä määrin, ettei välillemme tullut riitaa tai muita ongelmia. Kehitettävää jäi paljonkin ja uskomme tulevaisuudessa pystyvämme parempiin suorituksiin vastaavissa tilanteissa.

KUVAT

Kuva 1 Jäsenmaksun kirjaaminen, s. 26

Kuva 2 Yhdistyksen tuloslaskelmakaava, s. 33

Kuva 3 Lyhennetty tasekaava, s. 37

ESIMERKIT

Esimerkki 1 Varainhankinta tuloslaskelmassa, s. 32

Esimerkki 2 Suunnitelman mukaiset poistot, s. 35

LÄHTEET

Kallio, M., Pöyhönen, K. & Vierros, H. 2010. Yhdistykset ja säätiöt - kirjanpidon, tilinpäätöksen ja verotuksen erityiskysymyksiä. Helsinki: KHT Media Oy.

Linnakangas, E. & Juanto, L. 2004. Arvonlisäverotus ja muu kulutusverotus. Helsinki: Talentum.

Myrsky, M. & Ossa, J. 2008. Verotuksen perusteet. Helsinki: Talentum.

Perälä, S. & Perälä, J. 2001. Yhdistyksen ja säätiön talous, kirjanpito ja verotus. Helsinki: WSOYpro.

Suomen koripalloliitto. 2009. Ohje erotuomaripalkkioiden ja verojen maksamisesta.
http://www.koris.net.x.optinet.fi/alueet_seurat/lantinen_alue/kilpailutoiminnan_info/ohje_erotuomaripalkkioiden_ja_ve/ (Luettu 4.11.2010)

Suomen Liikunta ja Urheilu. 2010. Päätä oikein - seurajohtajan käsikirja. Helsinki. http://slu-fi-bin.directo.fi/@Bin/fce71f448652248709aa89c3f35f1e4d/1289819031/application/pdf/3035044/Paata_oikein_seurajohtajan_kasikirja_2010.pdf (Luettu 17.10.2010)

Valtionvarainministeriö. 2009. Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus. Valtionvarainministeriön julkaisuja 31/2009. Helsinki: Edita Prima Oy.

Verohallinto. 2000. Luottamuksensuojasta verotusmenettelyssä. Verohallinnon ohje Dnro 569/38/2000.
http://vero.fi/default.asp?path=5,40,87&article=437&domain=VERO_MAIN (Luettu 24.9.2010)

Verohallinto. 2005a. Talkootyön verotus. Verohallinnon ohje Dnro 508/32/2005.
http://vero.fi/default.asp?path=5,40,87&article=4195&domain=VERO_MAIN (Luettu 8.10.2010)

Verohallinto. 2005b. Verotusohje yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille. Verohallinnon ohje Dnro 753/32/2005.
http://www.edilex.fi/virallistieto/verohallituksen_diarioidut_ohjeet/2005_1219a.html (Luettu 19.11.2010)

Verohallinto. 2007. Verotusohje yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille. Verohallinnon ohje Dnro 384/349/2007.
<http://vero.fi/nc/doc/download.asp?id=5478;298999> (Luettu 12.8.2010)

Verohallinto. 2009a. Ennakkotieto-, ennakkoratkaisu- ja poikkeuslupahakemuksen tekeminen ja käsittely. Verohallinnon ohje Dnro 1008/345/2009.

http://vero.fi/default.asp?path=5,40,87&article=8464&domain=VERO_MAIN
(Luettu 9.10.2010)

Verohallinto. 2009b. Ennakonpidätyksen toimittaminen. Verohallinnon ohje.
http://www.vero.fi/default.asp?path=5,40&article=8304&domain=VERO_MAIN#kasi
(Luettu 28.10.2010)

Verohallinto. 2009c. Verohallinnon päätös verovapaista matkakustannusten korvauksista vuonna 2010. Verohallinnon päätös Dnro 1201/32/2009.
http://vero.fi/default.asp?path=5,40,421&article=8631&domain=VERO_MAIN
(Luettu 13.11.2010)

Verohallinto. 2009d. Verohallinnon päätös ennakonpidätysvelvollisuudesta vapauttamisesta. Verohallinnon päätös Dnro 1127/31/2009.
http://www.vero.fi/default.asp?path=5,40,421&article=8705&domain=VERO_MAIN
(Luettu 28.10.2010)

Verohallinto. 2009e. Työmatkakustannusten korvaukset. Verohallinnon ohje Dnro 54/31/2009.
http://www.vero.fi/default.asp?path=5,40,87&article=8183&domain=VERO_MAIN#Yleishy%F6dyllisten%20yhteis%F6jen%20erityiss%E4%E4nn%F6kset
(Luettu 13.11.2010)

Verohallinto. 2010a. Yleishyödylliseltä yhteisöltä saatujen matkakustannusten korvausten ilmoittaminen vuosi-ilmoituksella 2010.
http://www.vero.fi/?article=8990&domain=VERO_MAIN&path=5,298,305,316&language=FIN
(Luettu 25.10.2010)

Verohallinto. 2010b. Verotiliopas. Verohallinnon julkaisuja 88.10. Helsinki: Edita Prima Oy. <http://www.vero.fi/download.asp?id=7448;414177> (Luettu 10.11.2010)

Verohallinto. 2010c. Yhdistysten ja säätiöiden verotustehtävät on keskitetty Savo-Karjalan ja Lounais-Suomen yritysverotoimistoihin vuoden 2009 alusta alkaen.
http://www.vero.fi/?path=5,40,89,98&article=7644&domain=VERO_MAIN&language=FIN
(Luettu 24.9.2010)

LAINSÄÄDÄNTÖ

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501

Ennakkoperintälaki 20.12.1996/1118

Ennakkoperintäasetus 20.12.1996/1124

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336

Kirjanpitoasetus 30.12.1997/1339

Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360

Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558

Tilintarkastuslaki 13.4.2007/459

Tuloverolaki 30.12.1992/1535

Työsopimuslaki 26.1.2001/55

Yhdistyslaki 26.5.1989/503