

Yhdistysten ja säätiöiden kirjanpidosta ja verotuksesta

Sisällys

Yleistä yhdistysten ja säätiöiden lainsäädännöstä	1
Yleisohje kirjanpidon menetelmistä ja aineistoista	1
Keskeiset uudet tai täsmennetyt asiat – Tosite	1
Keskeiset uudet tai täsmennetyt asiat – Kirjanpitoaineiston säilytys	1
Kirjanpitolautakunta 1838/2009: Pysyviin vastaaviin kuuluvan vähäarvoisen irtaimen omaisuuden poistoista:	2
Lähipiiriliiketoimet	2
Velvollisuus valita tilintarkastaja ja varatilintarkastaja	2
Yhdistyslain uudistaminen	3
Yhdistysten jäsenten yksimielinen päätös ilman kokousta	3
Hallituksen tehtävät kirjanpidon ja varainhoidon osalta	3
Yhdistyksen tarkastus	3
Esimerkki toiminnantarkastuskertomuksesta (PRH):	4
Toiminnantarkastusmerkintä (PRH)	5
Toiminnantarkastajan tehtäviä (Lakivaliokunnan esityksen mukaan)	5
Toiminnantarkastuskertomus (Lakivaliokunnan esityksen mukaan)	5
 Aatteellisen yhteisön ja säätiön tilinpäätösraportointi	5
Rahastot – oikeudellinen perusta	5
Rahastot – sidottu rahasto	6
Rahastot – vapaa rahasto	6
Rahastot – esittäminen taseessa	6
Rahastosiirrot – oikeudellinen perusta	7
Rahastot – yhteenveto	8
Lahjoitukset	9
Lahjan arvostus	9
Avustukset	10
Kirjaushetki	10

Yhdistyksen ja säätiön tuloverotus.....	12
Yleishyödyllisyys	12
Yleishyödyllisyyden edellytyksistä	12
Tuloverovelvollisuus	13
Yleishyödyllisten yhteisöjen verovelvollisuus.....	13
Verovapaa toiminta	13
Yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona ei pidetä (TVL 23 § 3 mom)	14
TVL 23 § 3 mom – tilaisuuksien yhteydessä saadut tulot.....	14
TVL 23 § 3 mom – jäsenlehti	14
Yhdistyksen elinkeinotulo.....	15
Erityiskysymyksiä	15
KHO 4.3.2010 T 411 (mainostilan myynti).....	16
Helsingin HaO 30.6.2009 09/0538/1 (taulujen välitystoiminta)	16
Kiinteistötulo	17
Veroilmoitus	17
Veroilmoituksen antaminen – yhdistys ja säätiö.....	17
Eri tulolähteiden kulut?	18
Poistopohja toiminnan muuttuessa elinkeinotoiminnaksi.....	18
Toiminnan muuttuminen ja tappiot	18
Lahjoitukset	19
Perintö- ja lahjaverotus	19
Lahjoitusvähennys lahjanantajan verotuksessa	19
Talkootyö.....	19
Verohallituksen ohje 12.10.2005 (Dnro 508/32/2005)	19
Talkootyö – KHO 2008:84	20
Talkootyö – KVL 237/1995.....	20
Talkootyö – ennakonpidätys	21
Apurahat.....	21
 Tulo- ja arvonlisäverotuksen suhde.....	 21
Tuloverotuksen vaikutus yhdistyksen arvonlisäverotukseen.....	21
Yleishyödyllisen yhteisön arvonlisäverotus.....	21
Vähäinen liiketoiminta	22
Alarajahuojennus.....	22

Yleishyödyllisen yhteisön verottoman toiminnan arvonlisäverotus	22
Maahantuonti.....	22
Yhteisöhankinta.....	23
Käännetty verovelvollisuus.....	24
Jäsenlehti.....	24
Verovelvolliseksi hakeutujat.....	24
Vapaaehtoinen alv-velvolliseksi hakeutuminen.....	24
Verovelvolliseksi hakeutuminen KHO 2011:75	24
KVL 23/2010	25
Verovelvolliseksi hakeutuminen – hakeutumisen kannattavuus?	25
Verovelvolliseksi hakeutumisen seuraukset	25
Verovelvolliseksi hakeutumisen vaikutukset?.....	26
Verovelvollisen yhteisön veroton toiminta	26
Verotuksen ulkopuolinen toiminta.....	26
Arvonlisäveroton koulutuspalvelu.....	26
Arvonlisäveroton sosiaalihuolto.....	27
Verottoman sosiaalihuoltopalvelun edellytykset (Verohallituksen ohje):	27
Verohallituksen ohje.....	27
Arvonlisäveroton terveyden- ja sairaanhoito.....	27
Terveydenhuollon ammattihenkilö – rajanvetoa.....	28
Kiinteistöjen arvonlisäverotuksesta	28
Kiinteistön myynnin ja vuokrauksen arvonlisäverotus.....	28
Hakeutumisen edellytykset	29
Tarkistusvelvollisuus.....	29
Kiinteistöhallintapalveluiden oma käyttö.....	29
Mitkä kiinteistöt?.....	29
Poikkeukset verollisuuteen	29
Kiinteistöhallintapalvelut.....	30
KHO 18.9.2009 T 2282 – verottomaan toimintaan kuuluva siivous.....	30

Yleistä yhdistysten ja säätiöiden lainsäädännöstä

Yleisohje kirjanpidon menetelmistä ja aineistoista

- Tosite
 - Tositteen tulee olla niin selkeä ja yksityiskohtainen, että taloushallintoa ymmärtävän on mahdollista toistaa tehty kirjaus
- Kirjanpidon laatiminen
 - Ajalliset vaatimukset
 - Pää- ja päiväkirjavaatimukset
 - Audit Trail
 - Täsmäytysvaatimukset osakirjanpidon ja pääkirjanpidon välillä
 - Tositteen numerointi siten, että kirjaus on vaivattomasti johdettavissa tositeelle
- Kirjanpitoaineisto ja sen säilyttäminen
 - Kirjapitokirjat on säilytettävä 10 vuotta (tasekirja osakirjanpitoineen ja erittelyineen)
 - Tositteet 6 vuotta
 - Kirjanpito voidaan säilyttää myös koneellisella tietovälineellä tietyin edellytyksin

Keskeiset uudet tai täsmennetyt asiat – Tosite

- Tositteen määrittely ilmiönä ja konkretisointi selkein esimerkein
 - **Automaattitiliöintien** laskentasääntöjen ja perusteiden dokumentointi osaksi tositetta
 - **Tositteen yhtenäisyyden** varmistaminen – tositteen koostuessa eri asiakirjoista tai tiedostoista tai muista osista, tulee yhteyden olla kuvattu selkeästi.
 - Esimerkiksi sopimusperusteisissa menoissa ja tuloissa selkeä ja yksilöivä viittaus sopimukseen – sopimus on osa tositetta.
 - **Muistiotositteista:** ”tositteen sisällöstä käy selkeästi ilmi, millä oletuksilla ja laskentasäännöillä tositteen luvut on laskettu”.

Keskeiset uudet tai täsmennetyt asiat – Kirjanpitoaineiston säilytys

- **Kirjanpitoaineiston** selkeä määrittely ja rajausta
- **Palkanlaskennan** kirjanpitoaineiston selkeytys
- **Tasekirjan** merkitys korostuu kirjanpitoaineiston sisällön ja säilytysmenetelmien dokumentoinnissa
 - Tasekirjassa ohjeistus miten ja missä kirjanpitoaineisto on säilytetty ja miten se saatetaan luettavaksi
- **Kirjanpitoaineiston pysyvän säilytyksen** menettelyjen entistä tarkempi ohjeistus – *kirjanpitovelvollisten menettelyissä nyt usein puutteita kokoon katsomatta*

Kirjanpitolautakunta 1838/2009: Pysyviin vastaaviin kuuluvan vähäarvoisen irtaimen omaisuuden poistoista:

- Kysymys Voidaanko kannettavan tietokoneen hankintameno vähentää pienhankintana? Taloudellinen käyttöikä arvioitu olevan enintään kolme vuotta ja hankintahinta yli 850 €.
- Vastaus: Kirjanpitolain tarkoittaman pysyvien vastaavien aktivointivelvoitteen näkökulmasta tarkasteltuna tavanomaista kannettavaa tietokonetta voidaan pitää sellaisena vähäarvoisena hankintana, joka kirjataan käyttöönottoilikauden kuluksi, ellei kirjanpitovelvollisen toiminnan laadusta ja laajuudesta muuta johdu.

Lähipiiriliiketoimet

Esimerkki Suomen Palloliiton lähipiiriohjeistuksesta seuroille:

Lähipiiri ja sopimussidonnaisuus seuraan:

Yhdistyksen lähipiirillä tarkoitetaan yleensä hallituksen jäseniä, muiden toimielinten jäseniä, toiminnanjohtajaa tai muuhun toimivaan johtoon kuuluvaa henkilöä, näiden avio- tai avopuolisoa ja lapsia sekä näiden omistamia tai määräysvallassa olevia yhtiöitä ja yhdistyksiä. Yhdistyksen lähipiiriin kuuluvat myös samaan (kirjanpidolliseen) konserniin kuuluvassa toisessa yhteisössä ja yhdistyksessä edellä mainitussa asemassa olevat henkilöt.

Yhdistyksen lähipiiriin kuuluvien lojaalisuusvelvollisuuteen kuuluu välttää sopimussidonnaisuuksia yhdistyksen kanssa. Jos yhdistyksen etu edellyttää tällaisia sopimuksia, hallituksen on osoitettava ne yhdistyksen edun mukaisiksi ja ne käsitellään ja päätetään dokumentoidusti yhdistyksen hallituksessa.

Lähipiirille maksettavien palkkioiden tulee olla tavanomaisia ja perustua yhdistyksen hyväksi tehtävään välttämättömään työhön.

Lähipiirisidonnaisuudet raportoidaan yhdistyksen vuosikertomuksessa.

Velvollisuus valita tilintarkastaja ja varatilintarkastaja

TTL 2.4 §:

- Yhteisössä ja säätiössä on valittava tilintarkastaja ja toimitettava tilintarkastus.
- 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.
- Huom! Yhtiöjärjestyksissä ja säännöissä edellytyksiä tilintarkastajan valinnalle.

Yhdistyslain uudistaminen

- Uudistettu laki tuli voimaan 1.9.2010.
- Merkittävimmät uudistukset:
 - yhdistyksellä on oltava toiminnantarkastaja, jos sillä ei ole tilintarkastajaa
 - toiminnantarkastajalla on oltava sellainen taloudellisten ja oikeudellisten asioiden tuntemus kuin yhdistyksen toimintaan nähden on tarpeen tehtävän hoitamiseksi
 - riippumattomuus
 - toiminnantarkastajan on annettava kirjallinen toiminnantarkastajan kertomus
 - vahingonkorvausvelvollisuus

Yhdistysten jäsenten yksimielinen päätös ilman kokousta

- Yhdistyksen kaikkien jäsenten yksimielisellä suostumuksella yhdistyksen kokoukselle kuuluva päätös voidaan tehdä ilman muodollista kokousta.
 - Säännös vastaa nykyistä oikeustilaa, vaikka ei ilmene yhdistyslaista
 - Voidaan käyttää vain pienissä yhdistyksissä, koska edellyttää koko jäsenkunnan suostumusta.
 - Käytännössä pienissä yhdistyksissä voitaisiin tehdä päätöksiä sähköpostilla ja näin tehdyistä päätöksistä laaditaan yhdistyksen kokouksen pöytäkirjaksi nimetty asiakirja.

Hallituksen tehtävät kirjanpidon ja varainhoidon osalta

- Entisessä yhdistyslainsäädännössä ei ollut nimenomaisia säännöksiä siitä, että hallitus vastaa yhdistyksen hallinnon järjestämisestä. Hyvän yhdistyskäytännön ja oikeuskirjallisuuden mukaan yhdistyksen hallituksen vastuulla on, että yhdistyksessä huolehditaan kirjanpidosta, laaditaan asianmukainen tilinpäätös ja pidetään huolta yhdistyksen omaisuudesta.
- Uudistettuun lainsäädäntöön on lisätty selvyiden vuoksi nimenomaiset säännökset hallituksen tehtävistä kirjanpidon ja varainhoidon järjestämisestä.

Yhdistyksen tarkastus

- KHT- ja HTM-tilintarkastajan käyttövelvollisuus laajenee siten, että KHT- tai HTM-tilintarkastaja on oltava yhdistyksellä, jos yhdistys täyttää vähintään kaksi seuraavasta kolmesta raja-arvosta:
 - taseen loppusumma yli 100 tuhatta euroa
 - liikevaihto tai sitä vastaava tuotto 200 tuhatta euroa (tuottoihin ei lasketa yhdistyksen saamia yleisavustuksia)
 - palveluksessa keskimäärin enemmän kuin 3 henkilöä.
- Em. raja-arvoja pienempien yhdistysten ei tarvitse valita auktorisoitua tilintarkastajaa, kuitenkin on valittava toiminnantarkastaja, joka käytännössä vastaa

nykyistä maallikotarkastajaa. Tätä perustellaan erilaisten avustusten jatkumisen ja mahdollisen palautusvelvollisuuden kannalta.

- Tarkoitus on, että toiminnantarkastajaa ja toiminnantarkastusta koskevat vaatimukset vastaisivat nykyistä hyvää maallikotilintarkastuskäytäntöä.
- Yhdistyksen ei tarvitse muuttaa sääntöjään toiminnantarkastajan käyttöön siirtymisen yhteydessä.
- Toiminnantarkastus eroaa tilintarkastuksesta seuraavasti:
 - o ei tilintarkastajia koskevia vaatimuksia vastaavia ammatillisia kelpoisuusvaatimuksia
 - o toiminnantarkastuksen suorittamiseen ja toiminnantarkastajan lausuntoon ei sovelleta tilintarkastusta koskevia laajoja ja yksityiskohtaisia kansainvälisiä normistoja.
- Toiminnantarkastajan tehtävänä on tarkastaa yhdistyksen talous ja hallinto yhdistyksen toiminnan luonne ja laajuus huomioon ottaen.
- Toiminnantarkastus on laillisuustarkastusta eikä toiminnan tarkoituksenmukaisuuden tarkastusta tai arviointia.
- Tarkastuksesta on annettava kirjallinen toiminnantarkastuskertomus. Tarkastuksen ja kertomuksen sisällön yksityiskohdat muotoutuvat yhdistyskäytännössä.
- Yhdistyksen säännöissä ja yhdistyksen kokouksen päätöksellä voidaan tarkemmin määrittää tarkastusta. Toiminnantarkastajan vahingonkorvausvastuu määräytyy samoin perustein kuin hallituksen jäsenen ja tilintarkastajan vastuu.

Esimerkki toiminnantarkastuskertomuksesta (PRH):

Toiminnantarkastuskertomus Yhdistys X ry:n jäsenille:

Olen tarkastanut Yhdistys X ry:n talouden ja hallinnon tilikaudelta 1.1. – 31.12.2012. Yhdistyksen hallitus vastaa siitä, että yhdistyksen kirjanpito on lainmukainen ja varainhoito on luotettavalla tavalla järjestetty. Toiminnantarkastajan tehtävänä on tarkastaa yhdistyksen talous ja hallinto yhdistyksen toiminnan edellyttämässä laajuudessa.

Tähän selvitys siitä mitä on tarkastettu, miten on tarkastettu ja mitä on havaittu.

Tarkastuksessa en ole havainnut, että yhdistykselle olisi aiheutunut vahinkoa tai yhdistyslakia tai sääntöjä olisi rikottu.

Päiväys ja allekirjoitus

Toiminnantarkastusmerkintä (PRH)

- PRH suosittelee, että toiminnantarkastaja merkitsee tasekirjaan merkinnän suoritetusta toiminnantarkastuksesta.
- Tasekirja päivätään ja allekirjoitetaan ja tasekirjaan tehtävässä merkinnässä todetaan, että ”suoritetusta toiminnantarkastuksesta on annettu kertomus”

Toiminnantarkastajan tehtäviä (Lakivaliokunnan esityksen mukaan)

- Toiminnantarkastuksen tavoitteena on kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastuksen osalta yleiskuvan saaminen siitä, vastaako tilinpäätös olennaisilta osin yhdistyksen toimintaa ja taloudellista asemaa. Hallinnon tarkastuksen tavoitteena on yleiskuva siitä, onko yhdistyksen johto ja hallinto järjestetty muissa vastaavissa yhdistyksissä tavanomaisella ja yhdistyksen kokouksen päätösten mukaisella tavalla, onko johto pannut täytäntöön yhdistyksen kokouksen päätökset, ovatko johdon ja hallinnon palkat, palkkiot ja muut taloudelliset etuudet yhdistyksen kokouksen linjausten mukaisia ja ettei yhdistyksen johto tai hallinto ole suosinut itseään, jotakin jäsentä tai sivullista.

Toiminnantarkastuskertomus (Lakivaliokunnan esityksen mukaan)

- Toiminnantarkastajan on annettava tarkastuksestaan kirjallinen toiminnantarkastuskertomus sille kokoukselle, joka päättää tilinpäätöksen vahvistamisesta. Tarkastuskertomuksessa on mainittava, mitä tilinpäätöstä se koskee. Jos yhdistyksessä on useita toiminnantarkastajia, he voivat antaa yhteisen kertomuksen. Kertomuksessa on mainittava, jos tarkastuksessa on ilmennyt olennaista huomautettavaa yhdistyksen talouden tai hallinnon osalta. Jos tarkastuksessa ilmenee, että yhdistykselle on aiheutunut vahinkoa tai yhdistyslakia tai yhdistyksen sääntöjä on rikottu, siitä on mainittava toiminnantarkastuskertomuksessa. Yhdistyslailla tarkoitetaan tässä myös muuta lakia, jonka soveltamisesta yhdistykseen säädetään yhdistyslaissa, kuten kirjanpitolakia.

Aatteellisen yhteisön ja säätiön tilinpäätösraportointi

Rahastot – oikeudellinen perusta

- Kirjanpitolaki: ei määräyksiä rahastoista.
- Kirjanpitoasetus 1:6.4-5 §:
 - o Aatteellisen yhteisön ja säätiön taseessa on ilmoitettava erikseen sellaiset varat tai sellainen pääoma, joiden käyttöä on rajoitettu erikoismääräyksiin = Rahasto
 - o Erillään hoidettavat varat on ilmoitettava omana ryhmänään taseessa.

Rahastot – sidottu rahasto

- Määrätarkoitukseen sidottu rahastot muodostetaan varoista / pääomista, joiden käytön suhteen on rajoittavia erityismääräyksiä:
 - o rajoituksesta ulkopuolinen tahdonilmaisu (Kirjanpitolautakunta 1884/2012)
 - o ”erityinen määräys” poikkeaa yhteisön normaalista toiminnasta
 - o usein erillinen hoitokunta tms. päättäjäelin
- Sidottujen rahastojen jaottelu (Kirjanpitolautakunta 1771/2006, 1884/2012):
 1. Omakatteinen rahasto eli epäitsenäinen säätiö, jos varat pidettävä erillään yhteisön / säätiön muista varoista
 2. Muut sidottu rahastot, jos ei varojen erilläänpitovelvollisuutta

Rahastot – vapaa rahasto

- Vapaa rahasto = Varojen / pääoman käytön suhteen ei ole ulkopuolisia erityismääräyksiä. Varat / pääomat voidaan käyttää hallituksen tai johdon päätösten mukaisesti yleisesti yhdistyksen tai säätiön toimintaan.
- Vapaa rahasto muodostetaan
 - o lahjoittajan tai testamentin tekijän pyynnöstä (nimikkorahastot, muistorahastot) tai
 - o omien hallintoelinten päätöksillä

Rahastot – esittäminen taseessa

- Sidottu rahastot:
 - o Kirjanpitoasetus 1:6.4-5 §: Taseessa on ilmoitettava erikseen sellaiset varat tai sellainen pääoma, joiden käyttöä on rajoitettu erityismääräyksin. Erillään hoidettavat varat on ilmoitettava omana ryhmänään taseessa.
 - o Kirjanpitolautakunta 1334/1995: Omakatteisten rahastojen varat ilmoitetaan taseessa erikseen pääryhmän ”Käyttöomaisuus ja muut pitkävaikutteiset sijoitukset” jälkeen. Vastaava tieto voidaan antaa taseen liitteessä.
 - o Kirjanpitolautakunta 1334/1995: Omakatteisten rahastojen – erillään esitettäviä varoja vastaava – pääoma esitetään taseessa oman pääoman ryhmässä heti mahdollisen peruspääoman jälkeen.
- Vapaat rahastot:
 - o Ei säännöksiä, esitettävä kuitenkin erillään sidotuista.
 - o Käytännössä voidaan rinnastaa edellisten tilikausien ylijäämiin.

Rahastot – esittäminen taseessa

VASTAAVAA

Pysyvät vastaavat

Aineettomat hyödykkeet

Aineelliset hyödykkeet

Sijoitukset

Omakatteisten rahastojen varat

Osakkeet ja osuudet

Rahat ja pankkisaamiset

Vaihtuvat vastaavat

Avustussuamiset

Rahat ja pankkisaamiset

VASTATTAVAA

Oma pääoma

Säädepääoma

Sidotut rahastot

Omakatteiset rahastot

Muut sidotut rahastot

Vapaat rahastot

Nimikkorahastot

Muut rahastot

Edellisten tilikausien ylijäämät

Tilikauden ylijäämä

Rahastosiirrot – oikeudellinen perusta

- Rahastosiirrolla tarkoitetaan siirtoja oman pääoman rahastoihin ja rahastoista, esimerkiksi
 - o saadun lahjoituksen tai sen tuottojen siirto tuloslaskelmasta rahastoon
 - o rahastojen käytön veloitus rahastosta tuloslaskelmaan.
- Kirjanpitolaki ja asetus: ei määryksiä rahastosiirroista.
- Ohjeistusta löytyy Kirjanpitolautakunnan lausunnoista 1995/1334, 1995/1328, 2006/1771, 1884/2012.
- Kirjanpitolautakunta – Siirrot omakatteiseen rahastoon
 - o Aatteellisen yhteisön tai säätiön saadessa lahjakirjan tai testamentin perusteella vastikkeetta omaisuutta, merkitään omaisuuden todennäköistä luovutushintaa vastaava määrä ensivaiheessa tuotoksi sekä luonteensa mukaiseen omaisuusryhmään (Per varat an tuotot)
 - satunnainen tuotto
 - jos ei täytä satunnaisen erän tunnusmerkkejä, kyse on varainhankinnan tuotosta
 - o Toisessa vaiheessa siirretään todennäköistä luovutushintaa vastaava määrä tuloslaskelmassa erillisen erän avulla omakatteiseksi rahastoksi.
Rahastosiirto tehdään tuloslaskelmassa ennen tuloslaskelman ”Tilikauden tulos”-erää. Tuloslaskelman siirtoerä voidaan nimetä esimerkiksi ”Siirto omakatteiseen rahastoon” – nimiseksi (Per siirto omakatteiseen rahastoon an omakatteinen rahasto)

Rahastot – yhteenveto

Soveltaen Kirjapitolautakunnan lausuntoja ja HE:stä:

- Siirrot määrätarkoitukseen sidottuihin rahastoihin:
 - o Määrätarkoitukseen saatujen lahjoitusten siirrot sidottuihin rahastoihin tehdään tuloslaskelman kautta.
 - o Sidottujen rahastojen tuottojen siirto rahaston pääomaan tehdään tuloslaskelman kautta.
 - o Sidottujen rahastojen varojen käytön veloitukset tehdään tuloslaskelman kautta.
- Siirrot vapaisiin rahastoihin:
 - o Tehdään oman pääoman sisäisenä siirtona – ei tulosvaikutusta. Esim. sijoitusten myyntivoittojen siirto vapaaseen rahastoon tulosta rasittaen ei ole sallittua.
 - o Myös sääntöjen edellyttämät rahastosiirot tehdään oman pääoman sisäisenä siirtona, ellei voida katsoa sääntöjen edustavan ulkopuolista tahtoa, jolloin voi muodostua sidottu rahasto.

Esimerkki: Sidottu rahasto

Määrätarkoitukseen saadun lahjoituksen kirjaus

Varainhankinta (tai satunnainen tuotto)			
Saadut lahjoitukset	10 000	Rahaston pääoma 1.1	120 000
.....		Lisäys tilikaudelle	10 000
.....		Rahaston pääoma 31.12.	130 000
Siirto rahastoon	-10 000		
Tilikauden tulos	xxx		

Sidotun rahaston tuottojen ja kulujen kirjaus

Varsinainen toiminta			
Jaetut			
apurahat	-500	Rahaston pääoma 1.1.	10 000
.....		Lisäys tilikaudelle	200
Sijoitus- ja rahoitustoiminta		Rahaston pääoma 31.12.	10 200
Osinkotuotot	700		
.....			
Siirto rahastoon	-200		
Tilikauden tulos	xxx		

Esimerkki: Vapaa rahasto				
<u>Lahjoitus, jonka käyttötarkoitus "vapaa" tuloslaskelmassa:</u>				
Varainhankinta (tai satunnainen tuotto)				
	Saadut lahjoitukset		10 000,00	
.....				
Tilikauden tulos			20 000,00	
<u>Siirto vapaaseen rahastoon omassa pääomassa:</u>				
Matti Meikäläisen rahasto 1.1.			12 000,00	
Siirto tilikauden ylijäämästä			10 000,00	
Matti Meikäläisen rahasto 31.12.			22 000,00	
Tilikauden ylijäämä			20 000,00	
Siirto Matti Meikäläisen rahastoon		-	10 000,00	
			10 000,00	

Lahjoitukset

- lahjoitukset ja testamentit ovat yleensä kertaluonteisia ja aina vastikkeettomia
- lahjoituksen antaja on yleensä yksityinen henkilö tai yritys
- lahjoitus kirjataan kun saaminen on lopullinen
- lahjoituksen tai testamentin antaja asettaa usein lahjoitetun omaisuuden tai sen tuoton käytölle erityismääräyksiä, joita saaja sitoutuu noudattamaan vastaanottaessaan lahjoituksen tai testamentin → sidottu rahasto
- Lahjoitus kirjataan KILA 1328/1995 mukaan
 - o Varainhankinnan tuotoksi tai satunnaiseksi tuotoksi ja
 - o Luonteensa mukaiseen omaisuusryhmään (Per varat an tuotot)
- Mikäli lahjoitus sidottu määrätarkoitukseen, siirretään lahjoitus tuloslaskelmassa ennen ”Tilikauden tulos”- erää oman pääoman rahastoon
 - o Per ”siirto omakatteiseen rahastoon ” an omakatteinen rahasto

Lahjan arvostus

- Lahjoituksena voidaan saada rahan lisäksi myös muuta omaisuutta
- Lahjoituksena saatu omaisuus kirjataan todennäköiseen luovutushintaan
 - o Käytetään lähtökohtaisesti sen päivän arvoa, jolloin omaisuus siirtyy saajan nimiin
 - o Arvostetaan varovasti
 - o Työpanoksena saatu ammattityö?
 - o ”ProBono”-tuki yrityksiltä?

Avustukset

- Avustus on yleensä jatkuva, vuodesta toiseen toistuva, kun taas lahjoitus on kertaluonteinen.
- Yleensä avustuksen myöntää julkisyhteisö tai keskusjärjestö, kun taas lahjoituksen myöntää yksityishenkilö tai yritys.
- Yleisavustukset on saatu yhteisön toiminnan yleiseen tukemiseen – oma paikka tuloslaskelmassa.
- Erityisavustukset on saatu tietyllä toiminnanalalla, projektille tms. ja tuloutetaan kyseisen toiminnanalan tai projektin tuottona.
- Investointiavustukset on saatu investointimenon kattamiseen. Ne esitetään tuloslaskelmassa yleisavustusten jälkeen, jonka jälkeen esitetään avustuksen siirto hankintamenon vähennykseksi tai siirtovelkoihin (KILA 1701/2003)
- Lainan korkoja varten saatu avustus kirjataan korkomenon vähennykseksi.

Sijoitus- ja rahoitustoiminta			
Rahoituskulut			
Korkokulut	-2000		
Avustukset lainojen korkoihin	500	-1500	

Kirjaushetki

Aatteelliselle yhteisölle tai säätiölle myönnetty avustukset kirjataan tulona sen tilikauden tuotoksi, jonka aikana avustukset on saatu lopullisesti.

- Avustusta ei tulouteta ennen kuin avustus on myönnetty.
- Yleisavustukset kirjataan yleensä sen vuoden tuotoksi, jolle se saadaan. Jos kuitenkin palautusvelvollisuus olemassa, käsitellään takaisinmaksettava osa velkana.
- Erityisavustukset tuloutetaan, kun suorite luovutettu (esim. projekti tms. valmis ja tulokset luovutettu) tai kun avustuksella katettava meno kirjattu kuluksi.
 - o Riippuu sopimuksesta
 - o Tulo menon kohdalle
 - o Tappiollinen projekti ennustettava – tappion kirjausta ei saa lykätä
- KILA 1821/2008: Kehitysyhteistyöstä aiheutuvat menot tuli käsitellä valtiolta saatujen avustusten peilikuvana, koska valtionapu oli luonteeltaan läpikulkuerän kaltainen eli saadut avustukset tuli pyrkiä jaksottamaan menojen mukaisesti.

Esimerkki: Yhdistys on saanut investointiavustusta koulutuskeskuksen rakentamiseen 50 000 euroa. Avustus voidaan esittää tuloslaskelmassa ja taseessa seuraavasti:

Tuloslaskelma:			
.....			
Tuotto-/Kulujäämä			-30 500
Yleisavustukset RAY:ltä			30 000
Tuotto-/Kulujäämä			-500
Avustus			
rakentamiskustannuksiin	50 000		
Vähennetty hankintamenosta	-50 000	0	
Tilikauden alijäämä			-500
Tase:			
Rakennukset	200 000		
Lisäys	150 000		
./. Katettu investointiavustuksella	-50 000	300 000	

Uuden rakennuksen poistot lasketaan investointiavustuksella vähennetystä hankintamenosta. Vaihtoehtoisesti avustus olisi voitu kirjata siirtovelaksi ja tulouttaa se poistoja vastaan rakennuksen vaikutusaikana.

Esimerkki

Rakennusinvestointi	150 000
Investointiavustus	50 000
Omarahoitus	100 000
Tilikauden poisto 5 %	5 000
Kirjanpitoarvo	
31.12.	95 000

	Pankkisaamiset		Rakennus		Poistot	
Investointimenot		150 000	150 000			
Avustus	50 000			50 000		
Poisto				5000	5000	

	Pankkisaamiset		Rakennus		Poistot		Siirtovelat	
Investointimenot		150 000	150 000					
Avustus	50 000							50 000
Poisto				7500	7500	2500	2500	

Yhdistyksen ja säätiön tuloverotus

Yleishyödyllisyys

- Yhteisö on yleishyödyllinen, jos
 1. se toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisessä, siveellisessä tai yhteiskunnallisessa mielessä
 2. toiminta ei kohdistu vain rajoitettuihin henkilöpiireihin
 3. ei tuota toiminnallaan siihen osallisille taloudellista etua osinkona, voitto-osuutena taikka kohtuullista suurempana palkkana tai muuna hyvityksenä.
(Tuloverolaki 22.1 §)
- Edellytysten täytyttävä samanaikaisesti
- Kokonaisarviointi
- Verovuosi-kohtainen arvio, mutta huomioidaan pidempi aika
- Säännöt vs. tosiasiallinen toiminta
- TVL 22.2 §:ssä esimerkkiluettelo¹

Yleishyödyllisyyden edellytyksistä

Välittömästi yleiseksi hyväksi

- ei esim. tietyn toimialan markkinointi-, tiedotus- ja koulutusyhdistyksiä, joiden pääasiallisena toimintana tukea jäsenyrityksiä
- laajemmin kotimaista talouselämää ja muita kuin taloudellisia etuja palveleva toiminta voi olla
- Esim. yhden yhdistyksen tukiyhdistys ei täytä kriteeriä

Taloudellisen edun tuottaminen

- päätarkoituksena yleishyödyllisen toiminnan rahoittaminen, ei liiketoiminta
- ei voida minimoida jäsenten kustannuksia tai maksaa kohtuullista suurempia palkkoja
- osakeyhtiön estettävä osingonjakomahdollisuus yhtiöjärjestyksessä

Toiminnasta on löydettävä seuraavia piirteitä

- yhteisön hyväksi tehdään palkatonta tai vapaaehtoistyötä
- yhteisö tarjoaa ilmaispalveluita tai -hyödykkeitä
- yhteisö tarjoaa alle omakustannushintaan palveluita tai hyödykkeitä

¹ 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, puoluekisteriin merkittyä puoluetta sekä sen jäsen-, paikallis-, rinnakkais- tai apuyhdistystä, niin myös muuta yhteisöä, jonka varsinaisena tarkoituksena on valtiollisiin asioihin vaikuttaminen tai sosiaalisen toiminnan harjoittaminen taikka tieteen tai taiteen tukeminen. Yleishyödyllisenä yhteisönä voidaan pitää myös yleisissä vaaleissa ehdokkaan tukemiseksi varattua varallisuuskokonaisuutta.

- yhteisön toimintaa tuetaan vapaaehtoisin lahjoituksin
- elinkeinotoiminnan harjoittaminen ei välttämättä johda statuksen menettämiseen, jos yhteisöllä on em. toimintaa

(Verohallinnon ohje)

Tuloverovelvollisuus

Yleishyödyllisten yhteisöjen verovelvollisuus

Muu tulo verovapaata, paitsi:

- elinkeinotulo 24,5 %
- kiinteistötulo, jos kiinteistöä on käytetty muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen
 - o verokanta 7,5068 % 2012
 - o 7,4970 % 2013
- Ei-yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen kaikesta tulosta 24,5 %:n mukaan (tulolähdejako EVL/TVL)
- Tuloverotuksen lisäksi myös:
 - o kiinteistövero, verovapaus joissain kunnissa
 - o verovapaus perintö- ja lahjaverotuksessa
 - o varainsiirtoverosta ei huojennusta

Verovapaa toiminta

- toiminta, joka ei elinkeinotoimintaa tai veronalaista kiinteistötuloa
- esim.
 - o jäsenmaksut
 - o osingot, korot (ellei elinkeinotoiminnan omaisuudesta)
 - o yleisavustukset
 - o lahjat ja perinnöt
 - o luovutusvoitot, osakehuoneistojen vuokratulot
 - o usein myös julkisesti tuettu tai lakisääteinen toiminta (usein alihintaista tai vahvasti subventoitua)
- Jäsenmaksu
 - o verovapaa jäsenmaksu on:
 - säännöissä määrätty
 - yhdistyksen yleisten kulujen kattamiseksi
 - o Veronalainen ”jäsenmaksu”?
 - jos nimitys ei vastaa sen tosiasiallista luonnetta ja
 - jos sitä pidetään vastikkeena tietystä tavarasta tai palvelusta

→ veronalaisuus arvioidaan elinkeinotoiminnan kriteerien perusteella

Yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona ei pidetä (TVL 23 § 3 mom)

- 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;
- jäsenlehistä ja muista yhteisön toimintaa välittömästi palvelevista julkaisuista saatua tuloa;
- adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myynnin muodossa suoritetusta varojenkeräyksestä saatua tuloa,
- sairaaloissa, vajaamielislaitoksissa, rangaistus- tai työlaitoksissa, vanhainkodeissa, invalidihuoltolaitoksissa ja huoltoloissa, hoito-, askartelu-, tai opetustarkoituksessa valmistettujen tuotteiden myynnistä tai tällaisessa tarkoituksessa suoritetuista palveluksista saatua tuloa;
- bingopelin pitämisestä saatua tuloa

TVL 23 § 3 mom – tilaisuuksien yhteydessä saadut tulot

- 1. kohta mahdollistaa mm. mainostulot, narikka- ja paikoitusmaksut yhdistyksen järjestämissä tilaisuuksissa
 - Vrt. kuitenkin KHO:1979-B-II-523, jossa
 - urheiluseura oli saanut kaupungilta korvausta vastaan oikeuden myydä urheiluhallista mainostilaa liikeyrityksille
 - Sopimusajan 28 kuukauden kokonaistuotto arvioitiin 300.000 markaksi
 - Seuran mainittu tulo oli sen veronalaista liiketuloa
 - Toisaalta KHO:1981-B-II-502:
 - yhdistysten järjestämien urheilukilpailujen ajaksi kilpailupaikoille järjestettyä mainostilaa myytiin
 - mainostilojen vuokraamisesta saatua tuloa ei verotettu

TVL 23 § 3 mom – jäsenlehti

- jäsenlehti julkaistaan jäseniä varten
 - Vähäistä ulkopuolista myyntiä / jakelua voidaan pitää mahdollisena (esim. 10 %)
- Muu yhteisön toimintaa välittömästi palveleva julkaisu
 - *Tarkoitus*: onko julkaisu tehty tulon vuoksi vai yhteisön tarkoituksen toteuttamisen vuoksi?
 - *Sisältö*: pystyykö yhteisö toteuttamaan tarkoitustaan yhtä tehokkaasti ilman julkaisua, jos siitä saadut varat kertyisivät muualta?
 - Jos tarkoitus ja sisältö ratkaisevat, puoltaa se verovapautta.

Yhdistyksen elinkeinotulo

- elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä (Verohallituksen ohje)
 - vieraan pääoman käyttö
 - sitoutuneen pääoman suuri määrä
 - toimintaan palkattu henkilökunta
 - ansiotarkoitus / voiton tavoittelu
 - toiminnan laajuus / voiton tavoittelu
 - toiminnan jatkuvuus / säännöllinen toistuvuus
 - käyvän markkinahinnan käyttäminen
 - toimiminen kilpailuolosuhteissa
 - toiminnan kohdistaminen tavanomaisiin kauppatarvikkeisiin tai suoritteisiin
- Arviointi tapauskohtaista
- Toiminnan liittyminen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen joissain tilanteissa yksi toiminnan verovapautta puoltava kriteeri
 - mitä etäämmällä toiminta on varsinaisesta yleishyödyllisestä toiminnasta, sitä enemmän puolletaan veronalaisuutta
 - esim. kilpailu- ja veroneutraliteettisyys puoltavat veronalaisuutta
- Lieventävänä seikkana voidaan pitää yhteiskunnalta saatavaa tukea edellyttäen, ettei sitä ole saatu elinkeinotoimintaa varten

Erityiskysymyksiä

- messu- ja näyttelytoiminta
 - Kaupallisessa tarkoituksessa järjestetyt tilaisuudet elinkeinotoimintaa
 - Mikäli ei kiinteää organisaatiota, palkattua henkilökuntaa eikä tapahtumaa järjestetä säännöllisesti, ei lähtökohtaisesti elinkeinotoimintaa
 - Jos toiminta liittyy läheisesti yhteisön tarkoituksen toteuttamiseen, se voi olla verovapaata
- kahvilat, ravintolat ja kioskit
 - Yhteisö voi varojenkeräystarkoituksessa järjestetyn tilaisuuden yhteydessä pitää kahvilaa, kioskia tai ravintolaa ja niissä myydyistä tuotteista tapahtuman aikana saadut tulot ovat yhteisölle verovapaita
 - Tyypillistä elinkeinotoiminnan muodossa harjoitettavalle tarjoilutoiminnalle:
 - asiakkaina muutkin kuin yhteisön jäsenet
 - toiminnan jatkuvuus
 - toiminnan ulospäin suuntautuvuus
 - toiminta tapahtuu kilpailuolosuhteissa
- kulutushyödykkeiden myynti
 - Elinkeinotoimintaa, jos tavanomaisten kulutustavaroiden myynti varainkeräystarkoituksessa suuntautuu rajoittamattomaan asiakaspiiriin, on jatkuvaa ja tuotteet kilpailevat muiden markkinoilla olevien tuotteiden kanssa (esim. nettikauppa)

- Vaikka tuotteissa olisi yhteisön logo, on myynti lähtökohtaisesti elinkeinotoimintaa
- kirpputoritoiminta
 - Tavarankeräystä ja siihen liittyvää kirpputoritoimintaa ei ole pidetty elinkeinotoimintana, kun myytävät tavarat on saatu lahjoituksina
- koulutustoiminta
 - Veronalaisuus ratkeaa elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien täyttymisen perusteella
 - Jos koulutus on kertaluonteinen tai kohdistuu vain yhteisön omiin jäseniin, on kyse lähtökohtaisesti verovapaasta koulutustilanteesta
 - Lakisääteinen tai julkisin varoin tuettu koulutus on lähtökohtaisesti verovapaata
- palvelutalo toiminta (sosiaali-, vanhusten- ja terveydenhoito)
 - Lähtökohtaisesti elinkeinotoimintaa (markkinaympäristö, elinkeinotoiminnan ehdot, palkattu henkilökunta, merkittäviä pääomia ja palveluista peritään käyvän hinnan mukainen korvaus)
 - Jos palvelutalo ei tarjoa asukkaille muita kuin asumispalveluja, on kyse passiivisesta vuokraustoiminnasta – jos tarjotaan myös muita palveluita, katsotaan kiinteistön käytön olevan elinkeinotoimintaa edistävää (Ks. Helsingin HAO:n 3 ratkaisua 14.12.2011 finlex.fi)

KHO 4.3.2010 T 411 (mainostilan myynti)

- paikallinen Lions club ry julkaisi 2005 palvelukartan, johon oli myyty mainostilaa
 - nettotuotto oli noin 2000 €
- mainoshankinta tapahtui talkootyönä, palvelukartat jaettiin ilmaiseksi kunnan asukkaille ja kesävieraille, asukkaita kunnassa oli noin 12000
 - tuotto käytettiin erilaiseen avustustoimintaan
 - palvelukarttoja oli julkaistu myös 2001 ja 2003
- ottaen huomioon palvelukarttatoiminnan laatu ja laajuus sekä tulon vähäinen määrä, ei julkaisutoiminta ollut elinkeinotoimintaa vaan TVL 23.3 §:n mukaisiin tuloihin verrattavaa verovapaata varainhankintaa

Helsingin HaO 30.6.2009 09/0538/1 (taulujen välitystoiminta)

- kuvataiteilijoiden harjoittama taulujen välitystoiminta kirjaston yhteydessä provisiota vastaan oli elinkeinotoimintaa
 - X:n kaupungin kuvataiteilijat ry:n tarkoitus oli edistää jäsentensä ammatillista kehitystä ja valvoa heidän etujaan. Jäseniä oli yli 100.
 - Yhdistys oli katsottu yleishyödylliseksi ja sen julkisin varoin tuettu galleriatoiminta oli yleishyödyllistä
 - Yhdistys harjoitti myös teosvälitystoimintaa siten, että se lainasi kahden kirjaston yhteydessä olevasta taidelainaamosta jäsentensä töitä ja peri teosvälitysprovision teosten myyntihinnasta

- HaO katsoi, ettei toiminta poikennut kilpailutilanteessa toimivasta taulujen välitystoiminnasta ja että se oli jatkuvaa ja ulospäin rajoittamattomaan asiakaskuntaan suuntautuvaa, joten sitä pidettiin elinkeinotoimintana

Kiinteistötulo

- veronalaista kiinteistötuloa:
 - muussa kuin yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä
 - esim. vuokraus yksityishenkilölle tai toisen elinkeinotoiminnan käyttöön
 - vuokratulo ja puun myyntitulo
- elinkeinotoiminnan tuloa
 - kiinteistö oman elinkeinotoiminnan käytössä
 - elinkeinotoiminnan käytössä olleen kiinteistön tai kiinteistöosakkeiden myyntitulo on elinkeinotuloa
- henkilökohtaisen tulolähteen verovapaata tuloa on:
 - osakehuoneistosta saatu vuokratulo
 - kiinteistön luovutusvoitto / osakehuoneiston luovutusvoitto
- yleistä käyttöä
 - vuokralainen julkinen taho ja käyttökohde julkinen koulu, kirkko, kirjasto, valtion virasto, julkinen sairaala
- yleishyödyllistä käyttöä
 - oma yleishyödyllinen käyttö (ei vuokraus jäsenten yksityiskäyttöön)
 - toisen yleishyödyllisen yhteisön yleishyödyllinen käyttö
 - asuminen vain erityistilanteissa
- kiinteistön käytön jakautuminen arvioidaan yleensä pinta-alan tai ajanjakson perusteella
 - arviointi tehdään eri käyttötarkoitusten kesken ja verotus jakautuu sen mukaan

Veroilmoitus

Veroilmoituksen antaminen – yhdistys ja säätiö

- Annettava aina, jos on saatu esitäytetty veroilmoituslomake tai erillinen kehoitus
- Veroilmoitus pitää antaa myös – ilman pyyntöä tai kehotusta –, jos
 - verovuonna ollut veronalaista tuloa
 - kiinteistön tiedot ovat muuttuneet
 - tilikauden aikana myyty tai ostettu kiinteistö
 - vaikka ei vielä aloittamisvuonna olisi ollut varsinaista toimintaa
 - jos toiminta on muuttunut edelliseen verovuoteen verrattuna eikä tulojen verovapaudesta ole täyttä varmuutta
- Yleishyödylliselle yhdistykselle tai säätiölle myönnetty verohuojennus ei vapauta veroilmoituksen antamisesta. Huojennuspäätös on aina liitettävä veroilmoitukseen.
- Annettava 4 kk kuluessa tilikauden päättymisestä

- Poikkeustapauksissa lykkäystä
- Puutteellisesta, myöhästyneestä tai kokonaan antamatta jätetystä ilmoituksesta yleensä seurauksena veronkorotus
- Veroilmoituksella esitettävät tiedot:
 - veroilmoituslomakkeen 6C täyttämisohteet
 - Vero.fi-sivustolla esimerkkejä täyttämisestä
 - Verohallinnon päätös ilmoittamisvelvollisuudesta ja muistiinpanoista 23.12.2011, Dnro 862/38/2011, 21§
- Verotus toimitetaan Savo-Karjalan yritysverotoimistossa (suomenkieliset) tai Lounais-Suomen yritysverotoimistossa (ruotsinkieliset yhdistykset ja säätiöt)
 - poikkeus: ahvenanmaalaiset Ahvenanmaalla
 - kiinteistövero sijaintipaikkakunnan verotoimistossa

Eri tulolähteiden kulut?

- kustannuspaikkalaskenta
 - mikäli kustannuslaskelmaa tai muuta selvitystä ei ole, josta kustannusosuus kävisi ilmi, liiketoimintaan kohdistuvien vähennyskelpoisten menojen määrä on arvioitava (KHO 1980 II 517)
- yleiskulujen jako?
 - henkilöstö (työajan seuranta)
 - toimitilakulut, ATK-ohjelmiin liittyvät lisenssikustannukset sekä koneiden ja kaluston poistot
 - yleiskuluista kiinteistötulossa annettava erillinen liite
- kiinteistön käyttö?

Poistopohja toiminnan muuttuessa elinkeinotoiminnaksi

- ongelmana se, ettei aiemmin ole tehty poistoja verotuksessa
→ Mikä poistopohjaksi?
- kirjanpitoarvot lähtökohtana
- kirjanpidossa on saatettu tehdä suuremmat poistot kuin mitä EVL-maksimipoistot sallisivat:
 - KHO 1976 T 2431: irtaimen käyttöomaisuuden menojäännökseksi oli vahvistettava se määrä, joksi irtaimen käyttöomaisuuden poistamaton hankintameno olisi muodostunut, jos siitä olisi aikaisempina vuosina tehty elinkeinotuloverolain säännösten mukaiset poistot
- 62-lomake vain EVL-poistoille yleishyödyllisissä yhteisöissä. Kiinteistötulon poistot 76-lomakkeella

Toiminnan muuttuminen ja tappiot

- kun toimintaa aletaan verottaa elinkeinotoimintana jostain vuodesta lähtien, ei aiempien vuosien mahdollisia tappioita ole vahvistettu elinkeinotoiminnassa

→ Syytä selvittää, onko aiempina vuosina ollut tappiollista toimintaa ja onko mahdollista oikaista aiempien vuosien verotusta.

Lahjoitukset

Perintö- ja lahjaverotus

- Yhdistyksen lakkaamisesta saatu omaisuus
 - Vastaanottava yhdistys ei suorita perintö- ja lahjaveroa omaisuudesta, joka toisen yhdistyksen sääntöjen mukaan siirtyy toiselle yhdistykselle sen toiminnan lakattua.
 - säännöissä määräys
 - varat siirtyvät toiselle yhdistykselle
 - tässä ei vaadita saajayhdistyksen yleishyödyllisyyttä
 - Jos varat siirtyvät muulle kuin yhdistykselle, esim. säätiölle, edellytetään saajan yleishyödyllisyyttä, jotta lahja olisi verovapaa
- lahjoitukset ja testamenttisaannot
 - yleishyödyllinen yhteisö ei maksa perintöveroa saamastaan testamenttisaannosta eikä lahjaveroa saamastaan lahjasta
 - perintö- ja lahjaverolain tarkoittama yleishyödyllisyys ei viittaa suoraan tuloverolain käsitteeseen
→ Käytännössä jos yhdistystä tai säätiötä on tuloverotuksessa pidetty yleishyödyllisenä, sen saamia lahjoja on yleensä pidetty lahjaverovapaina ja testamenttisaantoja perintöverosta vapaina.
 - Erityiskysymyksenä vaaliavustukset (Verohallinnon ohje 14.1.2011, dnro 17/38/2011)

Lahjoitusvähennys lahjanantajan verotuksessa

- Yhteisön antama lahja (TVL 57 §)
 - Lahjanantajayhteisö vähentää tulostaan rahalahjoituksen, joka on tehty tiedettä, taidetta tai suomalaisen kulttuuriperinteen säilyttämistä edistävään tarkoitukseen seuraavasti:
 - 850-250 000 euroa yliopistolle tai korkeakoululle taikka näiden yhteydessä olevalle yliopistorahastolle
 - 850-50 000 euroa Verohallinnon nimeämälle yhdistykselle, säätiölle tai jonkin edellä mainitun yhteydessä olevalle rahastolle (jonka tarkoitus em. tukeminen)
→ Luettelo vero.fi-sivustolla
 - Veroilmoituksella selvitys: kohta 371, vapaamuotoinen liite mahdollinen
 - Lahjanantajayhteisön elinkeinotoiminnan tulolähteen tappiota vahvistettaessa ei oteta huomioon TVL 57 §:n lahjoitusta

Talkootyö

Verohallituksen ohje 12.10.2005 (Dnro 508/32/2005)

- Talkootyön verotus
 - työ, josta ei koidu veroseuraamuksia

- työ, josta saatu palkkio on palkkion saaneen yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotuloa
- työ, josta saatu palkkio on työn tekijän veronalaista tuloa
- Talkootöiden jako
 - perinteinen talkootyö
 - yhdistyksen lukuun tehty vastikkeeton talkootyö (välitön työ)
 - rekisteröidyn yleishyödyllisen yhdistyksen nimissä kolmannen lukuun tehtävä vastikkeellinen työ (välillinen työ), joka voi olla
 - yhdistyksen elinkeinotuloa
 - työn suorittajan palkkaa tai työkorvausta
 - verotonta talkootyötä
 - kolmannen lukuun tehty työ, josta saatu palkkio lahjoitetaan edelleen
- Työ yhdistyksen nimissä korvausta vastaan, vieraan toimeksiantajan lukuun:
 - Arvioidaan työn kestoa ja luonnetta
 - Verottomuutta puoltavat: tilapäisyys, selvästi rajattu tehtävä, ei erityistä ammattitaitoa – ”jokamiehentyö”
 - Tilapäinen mainosjakelu ei vaadi erityistä ammattitaitoa, vrt. sähköasennus
 - Arvioidaan toimeksiantajan johtoa ja valvontaa
 - Urheiluseura osallistui vaalipiiriin ääntenlaskentaan → virkavastuu → palkka
 - Jatkuva toimeksiantosuhde verovapaata mahdollisesti, jos tehtävä liittyy läheisesti yhdistyksen omaan toimintaan ja työ suoritetaan ilman toimeksiantajan johtoa ja valvontaa:
 - urheiluseurojen urheilu- ja liikuntapaikkojen hoito

Talkootyö – KHO 2008:84

- Yleishyödyllinen urheiluseura teki sopimuksen teatterin naulakkopalvelujen hoitamiseksi vuosille 2006–2009. Seura oli hoitanut tehtäviä jo vuodesta 2003. Näytöksiä oli kausittain yli 250, vuotuinen tuotto yli 30 000 euroa
- Toiminta oli elinkeinotoimintaa, kun otettiin huomioon
 - tuottojen määrä, toiminnan jatkuvuus, ulospäin suuntautuminen, ansiotarkoitus, kilpailuneutraliteetin vaatimus
- Lisäksi otettiin huomioon, ettei naulakkopalvelu välittömästi edistänyt yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamista

Talkootyö – KVL 237/1995

- Urheiluseuran ja ravitsemusliikkeen välillä oli sopimus siitä, että seuran jäsenet toimivat kolmena iltana viikossa järjestysmiehinä ravintolassa
- Seura valitsi jäsenistään henkilöt eikä ravintolan tiedossa ollut, kuka jäsen kulloinkin oli tehtävän suorittanut, ei edellytetty erityistä ammattitaitoa

- Korvaus maksettiin suoraan seuralle, joka käytti sen seuran yleisiin urheilutoimintaa tukeviin kuluihin
- Näissä oloissa korvausta oli pidettävä seuran eikä jäsenen tulona
 - o näissä olosuhteissa, toiminnan laatu ja rajoitettu laajuus huomioon ottaen ei elinkeinotuloa

Talkootyö – ennakonpidätys

- Palkaksi (EPL 13 §) katsottavasta korvauksesta ennakonpidätys verokortin mukaan ja työnantajan sotumaksu
- Yhdistyksen lukuun tehdyssä työssä monesti yhteispalkkio
 - o Saajayhdistys voi esittää selvityksen työhön osallistuneista ja palkkion jakautumisesta heidän kesken. Muuten toimitetaan ennakonpidätys kokonaispalkkiosta
 - o Verohallinnolle voidaan jälkikäteen selvittää palkkion jakautuminen → Verohallinto jakaa sen saajien kesken
- Työkorvauksesta (EPL 25 §) ennakonpidätys, ellei ennakkoperintärekisterimerkintää
 - o ei työnantajan sotumaksua
 - o ennakonpidätys, vaikka tekijälleen verovapaata / koskee myös saajana olevaa yleishyödyllistä yhteisöä

Apurahat

- Jos yleishyödyllinen yhdistys tai säätiö antaa apurahan, apuraha ei ole saajalleen rajoituksetta verovapaa
- Apurahan maksajan tehtävä ilmoitus Verohallinnolle sen luonnollisille henkilöille maksamistaan apurahoista, stipendeistä ja palkinnoista
- Ilmoitusvelvollisuus, jos vähintään 1000 euroa samalle saajalle kalenterivuonna

Tulo- ja arvonlisäverotuksen suhde

Tuloverotuksen vaikutus yhdistyksen arvonlisäverotukseen

- Pääsääntö: arvonlisäverollista on kaikki liiketoiminnan muodossa tapahtuva tavarantoiminnan ja palvelun myynti
- TVL:ssa tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö on arvonlisäverovelvollinen vain elinkeinotulostaan
- Elinkeinotulolla tarkoitetaan EVL:n mukaista elinkeinotuloa

Yleishyödyllisen yhteisön arvonlisäverotus

- elinkeinotoimintaa → arvonlisäverollista, jos vähäisen liikevaihdon raja ylittyy (8500 €), eikä säädetty verottomaksi
- ei elinkeinotoimintaa → ei arvonlisäverollista

- jos muu kuin elinkeinotoiminta on AVL 1 §:n liiketoimintaa → mahdollisuus hakeutua, tällöin verollista kaikki AVL-liiketoiminta (pl. verottomaksi säädetty toiminta)
- ei AVL 1 §:n liiketoimintaa → ei pääse hakeutumallakaan arvonlisäverovelvolliseksi

Vähäinen liiketoiminta

- Yhteisö ei ole verovelvollinen, jos tilikauden liikevaihto on enintään 8500 €
- Liikevaihtoon luetaan myös verosta vapautettu myynti, mutta ei käyttöomaisuuden myyntiä
- Tilikauden liikevaihto arvioidaan etukäteen

Alarajahuojennus

- Tilikauden liikevaihto ilman veron osuutta alle 22500 €
- Tilitettävästä verosta saa takaisin hakemuksesta seuraavan kaavan mukaan:

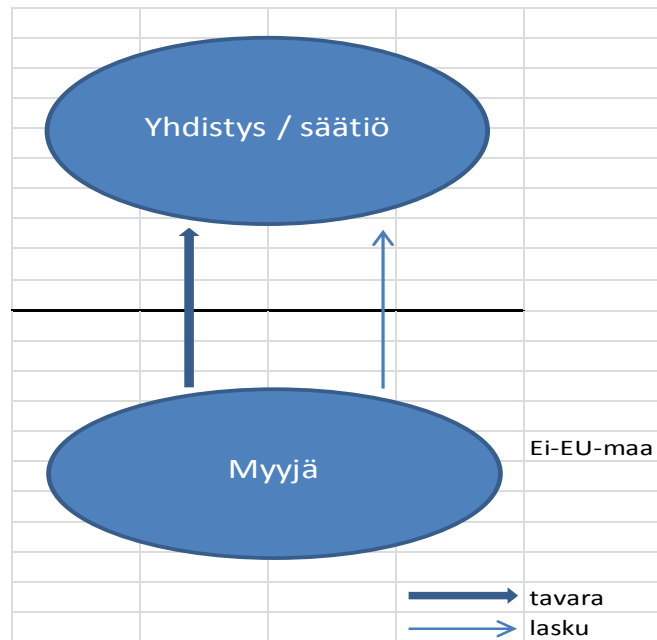
$$\text{vero} - \frac{(\text{liikevaihto} - 8.500) \times \text{vero}}{14.000}$$
- Huojennusta ei makseta
 - o metsätaloudesta, AVL 30 §:n kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta, käyttöomaisuuden myynnistä suoritettavasta verosta, käännetystä verosta eikä yhteisöhankinnoista

Yleishyödyllisen yhteisön verottoman toiminnan arvonlisäverotus

- Ostoihin sisältyvää veroa ei saa vähentää eli vero jää lopulliseksi kuluksi
- Tavaroiden ostot ulkomailta aiheuttavat verovelvollisuuden, jos sen ostot toisista EU-valtioista ylittää 10.000 €/vuosi
- Palvelujen ostot aiheuttavat usein verovelvollisuuden
- Oman käytön verotus
 - o kiinteistöhallintopalveluista
 - o henkilöstöruokalasta

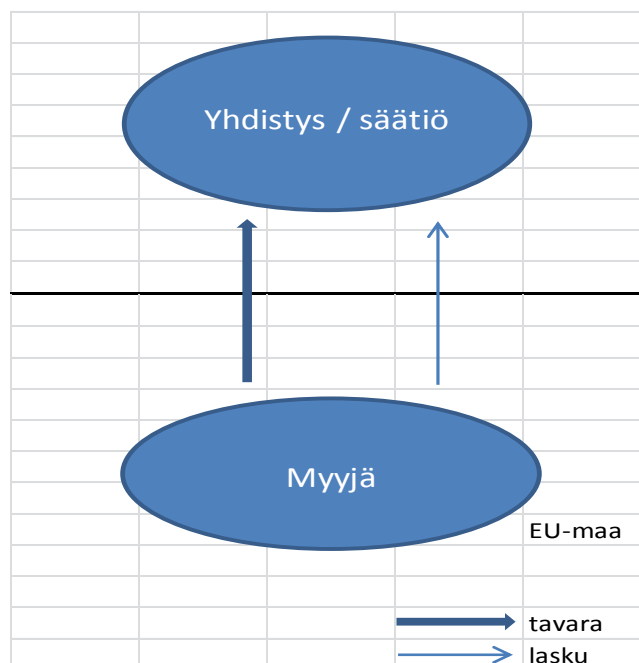
Maahantuonti

- Verovelvollisuus maahantuonnista yleisten säännösten mukaan
- Tulli kantaa veron

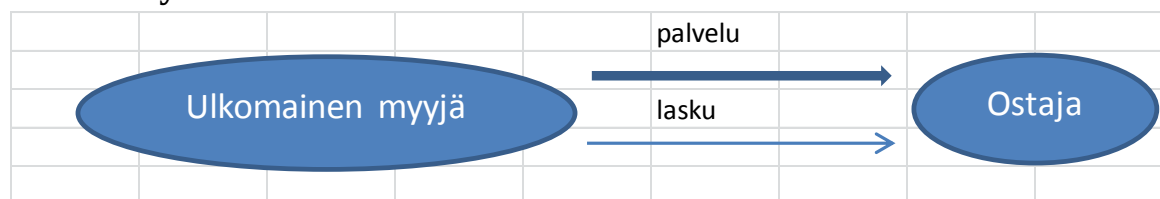


Yhteisöhankinta

- Verovelvollisuus yhteisöhankinnasta, jos jokin seuraavista täyttyy elinkeinotoiminnassa,
 - o hankintojen arvo yli 10.000 €/vuosi,
 - o hakeutunut verovelvolliseksi, tai
 - o kysymyksessä uusi kuljetusväline
 - o tai valmisteverollinen tavara
- Rekisteröidyttävä verovelvolliseksi



Käännetty verovelvollisuus



- Ostaja on verovelvollinen ulkomaalaiselta ostosta kun,
 - o myyjä ei ole Suomessa arvonlisäverovelvollinen
 - o myyntimaa on Suomi
 - o ostaja harjoittaa taloudellista toimintaa
- Milloin palvelu on myyty Suomessa, riippuu palvelun luonteesta

Jäsenlehti

- Jäsenlehdestä saadut tulot arvonlisäverottomia
- Jäsenlehden painoksen osto verotonta
 - o jos kyseessä yleishyödyllisen yhteisön jäsenlehti
 - o ilmestyy vähintään 4 kertaa vuodessa
 - o julkaistu pääasiassa jäseniä tai jäsenyhdistyksiä varten
 - o yhdistys ei harjoita sanoma- ja aikakauslehtien osalta myyntiä liiketoiminnan muodossa
- Mikä on painos?
 - o KHO 1.10.1996 T 3056 yhteisöltä painotyön myynnin yhteydessä veloitettu postitus oli veroton, kun lehdet toimitettiin suoraan lukijoille

Verovelvolliseksi hakeutujat

Vapaaehtoinen alv-velvolliseksi hakeutuminen

- Edellyttää AVL 1 §:n mukaista liiketoiminnan (taloudellinen toiminta) harjoittamista
 - o tulkinta laajempi kuin tuloverotuksen elinkeinotoiminnan
- Tyypilliset hakeutujat
 - o yhdistys, joka myy tavaroita ja palveluja arvonlisäverovelvollisille
 - o toimialajärjestö, jonka jäsenet arvonlisäverovelvollisia
 - o viihde- ja kulttuurijärjestöt, joiden pääsylipputulosten verokanta alennettu ja osa kuluista katetaan avustuksilla

Verovelvolliseksi hakeutuminen KHO 2011:75

- Perustelut:
 - o Toiminnan tarkoituksena oli yleisten etujen ajaminen

- Toiminnan luonteen vuoksi jäsenmaksua ei voida kohdistaa mihinkään tiettyyn yhdistyksen tuottamaan palveluun, joten yhdistyksen toiminnan ja sen yksittäiselle jäsenelle koituvan hyödyn välillä ei ole välitöntä yhteyttä
- Yhdistyksen toimintaa ei kokonaisuudessaan voida pitää liiketoiminnan muodossa harjoitettuna toimintana
- Ratkaisu:
 - Jäsenmaksu ei ole vastike yhdistyksen jäsenelle suorittamista palveluista. Yhdistys ei voi hakeutua alv-velvolliseksi, eikä saa vähentää kustannuksiin sisältyvää arvonlisäveroa

KVL 23/2010

- Ry:n tehtävänä oli kehittää jäsentensä henkilöjäsenten edunvalvontaa, hyvinvointia ja taloudellista etua
 - Toimintaan kuului työehtosopimukset, vaikuttaminen, kouluttaminen
 - Lisäpalveluista maksettiin erikseen
 - Jäsenmaksuja ei pidetty vastikkeena palveluista
- Yhdistyksen edunvalvonta ei tapahtunut kilpailuolosuhteissa ja palvelut suunnattiin jäsenille ja niiden henkilöjäsenille
- Toiminta oli rajoittunut tiettyyn asiakaskuntaan, jäsenistöön

Verovelvolliseksi hakeutuminen – hakeutumisen kannattavuus?

- Hakeutuminen alv-velvolliseksi ei periaatteessa vaikuta yhteisön tuloverotukseen
- Tuottojen ja kulujen analysointi
- Tuotot
 - miltä osin muuttuvat verolliseksi
 - verokanta
 - ketä veloitetaan eli ostajien vähennysoikeus
- Ostot
 - verollisten ostojen määrä
- Hallinnolliset kulut

Verovelvolliseksi hakeutumisen seuraukset

- Kaikki liiketoiminnan muodossa tapahtuva myynti arvonlisäverollista
 - arvonlisäverotus ei enää sidoksissa TVL:n mukaiseen elinkeinotuloon
- Hakeutumisen jälkeen yleishyödyllinen yhteisö on yleisten sääntöjen mukaisesti velvollinen maksamaan arvonlisäveroa kaikesta liiketoiminnan muodossa harjoittamastaan toiminnasta (KHO 15.3.1999 T 430)
- Ei mahdollista hakeutua verovelvolliseksi vain osasta liiketoimintaa
 - voi kuitenkin olla toimintaa, joka ei täytä liiketoiminnan kriteerejä → tältä osin toiminta jää verotuksen ulkopuolelle

Verovelvolliseksi hakeutumisen vaikutukset?

- Ostoihin sisältyvä arvonlisävero vähennyskelpoinen yleisten sääntöjen mukaan
- Ns. alkuvarastovähennys
- Mahdollisesti kiinteistöissä oikeus tarkistamiseen
- Laskutusjärjestelmä, laskumerkinnät
- Veron ilmoitus- ja maksuvelvollisuus

Verovelvollisen yhteisön veroton toiminta

Verotuksen ulkopuolinen toiminta

- Kiinteistöluovutukset (AVL 27-33 §, poikkeukset säädetty erikseen)
- Terveys- ja sairaanhoito (AVL 34-36 §)
- Sosiaalihuolto (AVL 37-38 §)
- Koulutus (AVL 39-40 §)
- Rahoituspalvelut (AVL 41-43 §) ja vakuutuspalvelut (AVL 44 §)
- Tekijänoikeuskorvaukset ja esiintymiskorvaukset ja esityksen myynti tilaisuuden järjestäjälle
- Arpajaiset ja rahapelit (AVL 59 § 2k)
- Kullan myynti keskuspankille (AVL 59 § 4k)
- Hautapaikan avaamis- ja hoitopalvelut (AVL 59 § 3k)
- Luonnonvaraiset marjat ja sienet (AVL 59 § 6k)

Arvonlisäveroton koulutuspalvelu

- Verotonta:
 - o lain nojalla järjestetty koulutus
 - o lain nojalla valtion varoin avustettu
 - o verotonta oppilaitoksilta myös
 - henkilöstökoulutus; KHO 24.3.1997 T 692
 - täydennyskoulutus HE 88/94
 - sekä tutkintoon tähtäävä että muu koulutus HE 88/94
- Verollista:
 - o muut liiketoiminnan muodossa järjestetyt koulutuspalvelut esim. liiketaloudellisin perustein järjestetty autokouluopetus (KHO 532/1996)
- Verotonta:
 - o koulutuspalveluun suoraan liittyvät luovutukset
- Edellytykset
 - o tavarain tai palvelun luovuttaa koulutuksen antaja koulutuksen saajalle
 - o luovutus liittyy tavanomaisesti koulutukseen
 - o esim. oheismateriaali, ateriat, majoitus
 - o oppilaitosruokailu, myös ulkopuolisen järjestämä

- Verollista esim.
 - o muille kuin opiskelijoille

Arvonlisäveroton sosiaalihuolto

- Verottomuus edellyttää, että kysymys on
 - 1) sosiaalihuoltopalvelusta
 - 2) palvelun luovuttaa sosiaalihuollon antaja ja
 - 3) palvelun saaja on sosiaalihuollon saaja (huoltoon oikeutettu)
- Verohallinnon ohje ”Sosiaalihuoltopalvelujen arvonlisäverotus”
Dnro 604/40/2011, 14.9.2011
Ohjetta sovellettu 1.10.2011 alkaen

Verottoman sosiaalihuoltopalvelun edellytykset (Verohallituksen ohje):

- Tuottaja on sosiaalihuoltopalveluiden tuottajien rekisterissä tai ilmoittautunut tuottajaksi
- Viranomaisen päätös tai palveluntuottajan ja asiakkaan välinen sopimus
- Palvelusuunnitelma
- Omavalvontasuunnitelma

Verohallituksen ohje

- Sosiaalihuoltopalvelun verottomuus koskee vain niitä palveluja ja siinä laajuudessa, kun yksityinen palveluntuottaja on merkitty yksityisten palvelujen antajan rekisteriin
- Rekisteriä hoitavat aluehallintovirasto ja Sosiaali- ja terveysalan lupa- ja valvontavirasto Valvira yhdessä
- Rekisterissä tiedot mm. palveluntuottajan
 - o toimintayksiköstä
 - o palvelualasta
 - o annettavien sosiaalipalvelujen / toiminnan sisällöstä
- Kenellä on oikeus verottomiin sosiaalihuoltopalveluihin?
 - o Ei määritelty AVL:ssa
 - o sosiaalilainsäädännön mukaan sosiaalihuollon asiakas on
 - palvelun saaja tai
 - ostaja, jolle kunta on sosiaalipalvelujen järjestämisvastuunsa perusteella velvollinen järjestämään tarvittavan palvelun

Arvonlisäveroton terveyden- ja sairaanhoito

Pitää olla (AVL 34 §)

- 1) terveyden- ja sairaanhoitopalvelu tai

2) hoidon yhteydessä hoitoon tavanomaisesti liittyvä palvelu tai tavara

Terveysten- ja sairaanhoitoon liittyvät tavarat ja palvelut on säädetty verottomiksi (AVL 36 §):

- sairaankuljetus; tutkimus- ja laboratoriopalvelu; hammaslääkärin, hammasteknikon ja erikoishammasteknikon myymä hammasproteesi ja siihen kohdistuva hammastekninen työsuoritus; äidinmaito, ihmisveri, ihmiselimet ja ihmiskudokset

Verohallinnon ohje 28.5.2010 (Dnro 561/40/2010):

- Terveysten- ja sairaanhoidon arvonlisäverotus

Kuka voi antaa verottomia terveyden- ja sairaanhoitopalveluja:

- Valtion tai kunnan ylläpitämä terveydenhuollon toimintayksikkö
- Yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa (152/90) tarkoitettu terveydenhuollon toimintayksikkö
- Terveys- ja sairaanhoito-ammattihenkilö, joka lakiin perustuvan oikeuden nojalla harjoittaa toimintaa
- Ammattihenkilö, joka on lakiin perustuvan oikeuden nojalla terveydenhuollon rekisteriin merkitty ammatinharjoittaja

Terveys- ja sairaanhoito-ammattihenkilö – rajanvetoa

- Verollista esim.
 - o homeopaatti (ei terveydenhuollon ammattihenkilö)
 - o kauneushoito (ei terveydenhoitoa)
 - o sairaanhoitajan ja terveydenhuollon maisterin antama työnohjaus, kun sitä ei voitu rekisteröidä oikeusturvakeskuksessa (KVL 151/1997)
 - o asiakkaan omaehtoinen laihdutusterapiahoito ja terveydenhoito-ammattihenkilökunnan suositama hoito verollista, koska vain yhteiskunnan valvoma hoito verotonta (KHO 26.1.1999 T 123)
- Verohallituksen ohje: ammattihenkilön hoito verotonta, vaikka yhtiötä ei ole merkitty yksityisten palveluntuottajien rekisteriin.

Kiinteistöjen arvonlisäverotuksesta

Kiinteistön myynnin ja vuokrauksen arvonlisäverotus

- Pääsääntönä verottomuus
 - o vastike ja vuokra veroton
 - o kustannuksiin sisältyviä veroja ei saa vähentää
 - o itse tehdyistä kiinteistönhallintapalveluista oman käytön vero
- Vapaaehtoinen verovelvollisuus
 - o vastike ja vuokra verollista

- kustannuksiin sisältyvä vero on vähennyskelpoinen
- osakkeenomistaja saa vähentää vastikkeeseen ja vuokralle ottaja vuokraan sisältyvän veron
- ei kiinteistöhallintapalvelun oman käytön veroa

Hakeutumisen edellytykset

- Tiloja käytetään
 - jatkuvasti arvonlisäverollisessa vähennykseen oikeuttavassa liiketoiminnassa tai
 - kuntapalautukseen oikeuttavassa käytössä tai
 - vuokralainen on valtio tai yliopisto
- Osakkaalla pitää olla vastikkeesta täysimääräinen vähennysoikeus
 - jos keskinäisen kiinteistöyhtiön osakas käyttää tiloja itse
- Hakeutumisketjun oltava aukoton ensimmäisestä hakeutujasta
 - jos luovutuksensaaja luovuttaa kiinteistön käyttöoikeuden edelleen, myös hänen tulee hakeutua verovelvolliseksi

Tarkistusvelvollisuus

- Koskee uudisrakentamiseen ja perusparantamiseen liittyviä vähennettyjä veroja ja itse suoritettuja rakentamispalveluja (usein aktivoituja) – ei kuluksi kirjattavia menoja
- Kiinteistön omistaja tarkistaa vuosittain verottoman ja verollisen käytön muuttumista
- Tarkistuskausi 10 vuotta
- Vuosittain tarkastelussa 1/10 alkuperäisen investoinnin sisältämästä verosta
- Tarkistus tilikauden viimeisenä kuukautena

Kiinteistöhallintapalveluiden oma käyttö

Mitkä kiinteistöt?

- Kiinteistöt, jotka ovat
 - verottomassa käytössä
 - yhdistyksen omassa verottomassa toiminnassa
 - vuokrattu verottomasti

Poikkeukset verollisuuteen

- Kiinteistön omistaja / haltija käyttää kiinteistöä pääasiallisesti asuntonaan
 - koskee mm. hartiapankkirakentamista itselle
 - ei poista asunto- ja kiinteistöyhtiön verovelvollisuutta
- Kiinteistöhallintapalveluista aiheutuneet palkkakustannukset sosiaalikuluihin eivät ylitä 50.000 euroa/vuosi

Kiinteistöhallintapalvelut

- Rakentamispalvelut
 - o rakentamis- ja korjaustyö
 - o työhön liittyvä suunnittelu, valvonta yms.
- Kiinteistön puhtaanapito ja muu hoito
- Kiinteistön talous- ja hallintopalvelut
 - o kirjanpito ja isännöinti

KHO 18.9.2009 T 2282 – verottomaan toimintaan kuuluva siivous

- Oy harjoitti kylpylä- ja terveystalvvelutoimintaa ja sen kylpylät olivat terveydenhuollon toimintayksikköjä, joilla oli lupa terveydenhuollon palvelujen antamiseen
- Yhtiön siivoustyöntekijät suorittivat kylpylöiden hoitotiloihin kohdistuvia puhtaanapitotöitä. He eivät kuuluneet hoitohenkilökuntaan eivätkä osallistuneet hoitotyöhön
- Koska hoitotilojen siivouksesta olivat huolehtineet henkilöt, jotka eivät olleet osallistuneet mitenkään varsinaiseen potilaiden hoitotyöhön ja siivous liittyi kiinteistöön ja sen puhtaanapitoon, yhtiön oli maksettava kiinteistöhallintapalvelun oman käytön veroa