1 9 1 9

SUOMEN ASIANAJAJAT
FINLANDS ADVOKATER

Asianajotoimintaa koskevia säädöksiä ja ohjeita

B 22 Asianajajan kirjanpito-opas

Hallitus hyväksynyt 18.6.2004, muutettu 12.5.2014.

MIKONKATU 25
MIKAELSGATAN 25

PL 194, FI-00101 HELSINKI
PB 194, FI-00101 HELSINGFORS

INFO@ASIANAJAJAT.FI
INFO@ADVOKATER.FI

+358 (0)9 6866 120

ASIANAJAJAT.FI
ADVOKATER.FI

B 22 Asianajajan kirjanpito-opas

Sisällys

1 Johdanto **1**
2 Asianajajan tulon jaksottaminen **1**
2.1 Yleistä 1
2.2 Asianajotoimiston suorite 2
2.3 Kertapalvelut eli itsenäiset palvelukokonaisuudet 2
2.4 Kestosuoritteet eli sopimukseen perustuvat jatkuvat palvelusuoritteet 3
2.5 Ennakkomaksut 4
3 Veloitusten arvonlisäverotus **5**
3.1 Luentopalkkiot 6
3.2 Ulkomaan laskutus 6
4 Arvonlisäverolain edellyttämät laskumerkinnät **6**
5 Sähköinen laskutus **7**
6 Todistajanpalkkion maksamiseen liittyvä menettely **8**
6.1 Todistajanpalkkion luonne 8
6.2 Ennakonpidätyksen toimittaminen 8
6.3 Poikkeus satunnaisten ja vähäisten suoritusten kohdalla 9
6.4 Poikkeus yksityishenkilön ennakonpidätysvelvollisuudesta 9
6.5 Vuosi-ilmoitus työkorvauksesta 10
6.6 Arvonlisäverosta 10
7 Rajoitetusti verovelvollinen palkkionsaaja **10**
7.1 Lähdevero 10
8 Hallintoelimen jäsenen ja toimitusjohtajan palkkion verotus **11**
9 Luottotappiokirjaukset asianajotoiminnassa **11**
9.1 Myyntisaamisten luottotappiokirjaus 12
9.2 Luottotappioiden verovähennyskelpoisuus 13
9.3 Luottotappiot arvonlisäverotuksessa 13
9.4 Toimintakertomus 13
9.5 Luottotappioksi kirjatusta saamisesta saadun maksun kirjaaminen 13
10 Asiakasvarat **14**

B 22 Asianajotoimiston verotuksesta ja kirjanpidosta

1 Johdanto

Tämän ohjeistuksen tarkoituksena on antaa tietoa asianajotoimiston verotuksen ja kirjanpidon keskeisistä erityiskysymyksistä eli jaksotuksesta, arvonlisäverotuksesta, todistajanpalkkion maksamisesta, luottotappioista sekä asiakasvaroista. Ohjeistus ei kata kaikkia asianajajien kirjanpito- ja verotuskysymyksiä.

2 Asianajajan tulon jaksottaminen

2.1 Yleistä

Tulon jaksottamisella tarkoitetaan menettelyä, jonka perusteella ratkaistaan, miten tilikauden tulot jaetaan eri verovuosille.

Kirjanpitolaki edellyttää, että tilinpäätöksen on annettava oikeat ja riittävät tiedot yrityksen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. (KiPL 3:2§) Tulon kirjaamisperusteena on suoritteen luovuttaminen (suoriteperuste).(KiPL2:3§)

Verotuksessa elinkeinoverolain 19 §:n pääsäännön mukaisesti tulo on sen verovuoden tuottoa, jonka aikana se on saatu rahana, saamisena tai muuna rahanarvoisena etuutena. Tulouttaminen edellyttää, että suorite on luovutettu. Merkitykseltään vähäiset tuloerät saadaan kuitenkin lukea sen verovuoden tuotoksi, jona niiden maksu on saatu.

Jaksotusta on tässä käsitelty ainoastaan kahdenkertaista, suoriteperusteista kirjanpitoa pitävien asianajotoimistojen kannalta. Ns. yhdenmiehen toimistoja saatetaan pitää ammatinharjoittajina, joilla on oikeus tulouttaa tulonsa maksuperusteisesti. KiPL 7.2 § / TVL 110 § / EVL 27a §: Ammatinharjoittajan tuloslaskelmaan on merkittävä tuloiksi tilikauden aikana saadut tulot, samoin kuin tavaroiden ja palveluiden oma käyttö. Tasetta ei tarvitse laatia. Maksuperuste hyväksytään verotuksessa.

Arvonlisäverotukseen soveltuvat pääosin samat säännöt kuin tuloverotukseen lukuun ottamatta ennakkomaksuja.

Enemmän palveluista saatavien tulojen jaksotuksesta ovat kirjoittaneet mm. *Edward Andersson* kirjoituksessaan ”Kertamaksullisten palvelusuoritteiden tuloutuksesta”, Verotus 5/2000, s. 539–546 ja *Johanna Holkeri* Turun yliopistolle vuonna 1997 tekemässään pro gradu -työssä ”Tulojen jaksottaminen pitkäkestoisissa palvelusuoritteissa”.

2.2 Asianajotoimiston suorite

Asianajotoimiston suorite on aina palvelu. Oikeuskirjallisuuden mukaan asianajotoimistojen suoritteet voidaan jakaa itsenäisiin palvelukokonaisuuksiin ja sopimukseen perustuviin jatkuviin palvelusuoritteisiin (Andersson) taikka kerta- ja kestopalveluihin. (Vesa Niinikangas, Ari Nielsen).

Jaksotus on ohjeistusta valmistelleessa työryhmässä todettu ongelmalliseksi, koska kirjaamistavat vaihtelevat asianajotoimistoittain. Pitkään toimineilla asianajotoimistoilla on vakiintunut tilintarkastajien ja veroviranomaisten hyväksymä tulojen jaksotuskäytäntö. Käytäntöä ei ole syytä muuttaa, ellei siihen ole erityisiä perusteita. Ohjeistuksella pyritään lähinnä auttamaan toimintaansa aloittavaa asianajajaa.

2.3 Kertapalvelut eli itsenäiset palvelukokonaisuudet

Kertapalveluina tai itsenäisinä palvelukokonaisuuksina, joiden hintaa ei etukäteen tiedetä, voidaan pitää ainakin esimerkiksi oikeudenkäyntitoimeksiantoja oikeusasteittain sekä pesänselvittäjän ja pesänjakajan tehtävää.

Olennaista on se, että asianajaja on sitoutunut suorittamaan kokonaisuuden. Itsenäisestä palvelukokonaisuudesta saatu tulo on tuloutettava, kun koko palvelu on suoritettu ja luovutettu.

Palvelun luovuttamisella tarkoitetaan edellä mainituissa esimerkeissä oikeusasteittaisen tuomion tai päätöksen saamista, pesänselvittäjän lopputilitystä tai perinnönjakokirjan tulemista allekirjoitetuksi.

Esimerkki:

Asianajaja toimii oikeuden määräämänä pesänjakajana ja suorittaa toimitusjaon ja vahvistaa myös palkkionsa toimituskirjassa marraskuussa 2014. Riitaiset osakkaat eivät suostu maksamaan palkkiota. Jako tulee lainvoimaiseksi vasta puolen vuoden päästä vuonna 2015 tai myöhemmin, jos sitä moititaan.

Esimerkkitapauksessa palkkio on vuoden 2014 tuloa sen suuruisena kuin se on esitetty toimituskirjassa. Suorite on tehty kokonaan valmiiksi vuoden 2014 aikana. Jos myöhemmin käy niin, että palkkio muuttuu, tehdään oikaisu siinä vaiheessa, kun asia varmistuu.

Esimerkki:

Yhden asianajajan asianajo-osakeyhtiö hoitaa yhtä isoa oikeudenkäyntiä, joka kestää koko syksyn ja joka jätetään päätettäväksi joulun alla. Vain tuomio puuttuu. Tämän tyyppisessä toimeksiannossa herää kysymys, onko palvelu luovutettu edellisen vuoden puolella, jolloin asianajajan faktinen työ päätöksen lukemista lukuun ottamatta on tehty vai tammikuussa seuraavana vuonna, jolloin oikeus antaa ratkaisunsa?

Työ on kokonaan suoritettu loppuun jo edellisen vuoden aikana, kun asianajajan ei tarvitse tehdä enää mitään toimenpiteitä tammikuussa. Jos asianajajan yhtiö jättää toimeksiannon tulouttamatta, on todennäköistä, että veroviranomaiselta tulee kysely tulojen huomattavan alentumisen johdosta. Jos yhtiö pystyy osoittamaan, että kokonaissuorite on valmistunut vasta tammikuun puolella, yhtiö saa jo säännönmukaisessa verotuksessa ratkaisun ja veronmaksu siirtyy vuoden eteenpäin.

Esimerkki:

Asianajotoimisto avustaa yrityskaupassa siten, että tuntihinta on etukäteen sovittu tietyksi määräksi jokaiselta tehdyltä työtunnilta. Lopullista kauppakirjan viimeistelyä ei vuoden vaihteeseen mennessä ole vielä tehty, mutta erinäiset muut asiakirjat on aiemmin jo laadittu ja luovutettu päämiehelle (salassapitosopimukset, esisopimukset, due diligence-raportti yms.). Ongelmana saatetaan tällaisessa tapauksessa pitää sitä, pitääkö vuodenvaihteessa päättyvälle tilikaudelle kirjata se osa tehdystä työstä, joka on loppuunsaatettu ja jonka tekemisestä on edellä mainituin tavoin etukäteen sovittu tuntihintapohjaisesti - vai kaikelta osin vasta seuraavalla tilikaudella, jolloin lopullinen koko toimeksiannon päättävä kauppakirja on allekirjoitettu ja toimeksianto näin muodoin kokonaisuudessaan luovutettu.

Kun asiakkaan kanssa on selvästi sovittu tuntityöstä eikä kokonaisurakasta, tuloutus tapahtuu tehtyjen tuntien mukaisesti, riippumatta siitä, onko yrityskauppaprosessi vielä kesken.

Arvonlisävero kertapalveluista voidaan tilikauden aikana tilittää joko siltä kuukaudelta, jonka aikana palvelu on suoritettu, tai siltä kuukaudelta, jonka aikana tehdystä palvelusta on veloitettu. Mikäli tilikauden aikana vero tilitetään laskutusperusteisesti, tilikauden viimeiseltä kuukaudelta vero on tilitettävä niistä tilikauden aikana suoritetuista palveluista, joita ei vielä tilikauden päättyessä ole veloitettu. Arvonlisäverotuksessa siis noudatetaan tilikausikohtaista suoriteperustetta.

Mikäli palvelua veloitetaan ennen palvelun suorittamista, kyseiset laskut ovat ennakkolaskuja. Ennakkolaskusta arvonlisävero pitää tilittää maksukuukaudelta.

2.4 Kestosuoritteet eli sopimukseen perustuvat jatkuvat palvelusuoritteet

Kestosuoritteita ovat toimeksiannot, jotka ovat jatkuvia, ja joissa ei siis ole kysymys edellä kuvatuista palvelusuoritteista. Esimerkkinä mainittakoon yrityksille jatkuvasti tarjottavat neuvonta- tai konsultointipalvelut, jotka yleensä laskutetaankin määrävälein taikka toisaalta muu tuntiveloituksena hoidettavaksi sovittu asia, jossa asianajaja ei sitoudu toimenpidekokonaisuuteen eikä asiakaskaan sellaista edellytä, vaan hän saattaa kysyä neuvoa silloin, toista tällöin.

Tyypillistä kestosuoritteelle on se, että se on vaikea hahmottaa kokonaisuudeksi. Jatkuvat palvelusuoritteet on tuloutettava vähintään verovuosittain. Asioiden jakamisessa kestosuoritteisiin ja kertasuoritteisiin saattaa olla merkitystä myös asiakkaan ja asianajajan välisellä palvelusopimuksella.

Esimerkki:

Asianajaja on sitoutunut avustamaan osakasta kuolinpesän jaossa. Asianajaja miettii, miten palkkio on tuloutettava, kun on sovittu tuntiveloitusperusteesta, mutta on myös sovittu, että asianajaja ei ennakkolaskun lisäksi laskuta mitään, ennen kuin jako on loppuun suoritettu

Kysymyksessä on vaikea rajatapaus. Tapauksessa on sovittu sekä tuntihinnasta että kokonaisuuden valmistumisesta. Koska laskutuksen perusteena on jaon loppuun saattaminen, kertatuloutus jaon valmistuttua lienee oikeampi tapa. Tällöin tuntihinta on vain loppusumman laskentaperuste.

2.5 Ennakkomaksut

Ennakkomaksujen kirjaaminen tuotoiksi tilinpäätöksessä ei ole hyvän kirjanpitotavan mukaista. Ennakkomaksu on ehdollinen: lopulliseksi ja ansaituksi se muodostuu vasta kun palvelu on luovutettu, ja vasta luovutuksen tapahduttua voidaan ennakko katsoa myyjän tuloksi ja tuotoksi. Siihen asti sitä käsitellään myyjän verotuksessa ja kirjanpidossa velkana, joka tuloutuu myöhemmin sitä mukaa kun myyjä luovuttaa oman suoritteensa.

Asianajotoiminnassa ennakkomaksuja koskeva tuloutuskysymys tulee esiin erityisesti konkurssipesissä, joissa velkojainkokous päättää pesänhoitajan palkkioennakon nostamisesta. Ennakkomaksujen osalta on erityisesti otettava huomioon myös hyvää asianajajatapaa koskevat ohjeet ja konkurssiasiain neuvottelukunnan suositukset. On huomattava, että asianajaja on velvollinen tekemään konkurssipesän velkojille ja konkurssiasiamiehelle velkojainkokousten lisäksi vuosittain tilityksen pesän tilasta ja varojen hoidosta sen lisäksi, että pesän hallinto lopullisesti hyväksytään loppukokouksessa. Ennakkomaksut ovat suuremman kontrollin alla kuin tavanomaisessa yrityksessä.

Ennakkomaksut ovat asianajotoiminnassa myös siinä erityisasemassa, että työtä on yleensä ja ainakin konkurssipesissä tehty jo yli palkkioennakon määrän.

Ennakkomaksujen kirjaamisessa on vaihtoehtoisia tapoja, joiden oikeellisuutta ei liene testattu hallinto-oikeuksissa:

1. Ennakkomaksut saatetaan kirjata asianajotoimiston tuloksi sitä mukaa kuin niitä velkojainkokouksen päätöksen sallimissa rajoissa pesästä laskutetaan.
2. Asianajotoimistot saattavat menetellä kuten insinööri- ja arkkitehtitoimistot, jotka kirjaavat keskeneräisille toimeksiannoille tehdyt työt ja syntyneet kulut vaihto-omaisuuteen keskeneräisiksi töiksi. Tällöin saadut ennakkomaksut kirjataan taseeseen velaksi.
3. Hyvin suuri ja ainakin kahdelle tilikaudelle ulottuva toimeksianto voitaneen tulouttaa myös ns. osatuloutuksena valmiusasteen mukaan. Tämä on kuitenkin monimutkainen ja työläs tapa.

Olennaista on, että ennakkomaksujen kirjaamistapa jatkuu johdonmukaisena vuodesta toiseen.

Arvonlisäverotuksessa ennakkomaksujen arvonlisävero-osuus on aina tilitettävä siltä kuukaudelta, jona maksu on saatu.

3 Veloitusten arvonlisäverotus

Asianajo- ja muista oikeudellisista palveluista veloitettavista palkkioista tilitetään yleisen arvonlisäverokannan mukainen arvonlisävero (24 % vuonna 2014). Arvonlisäverotuksessa sovelletaan ns. liittymisperiaatetta, jonka mukaan veron perusteeseen eli määrään, josta vero tilitetään, luetaan kaikki asiakkaalta veloitettavat erät riippumatta siitä, minkä nimisinä ja millä perusteella veloitukset tehdään. Myös asiakkaalta veloitettavat kulut katsotaan osaksi palvelujen myyntihintaa ja myös niihin lisätään arvonlisävero niitä edelleen veloitettaessa.

Esimerkki:

Toimeksiannon hoitamisesta on asianajajalle aiheutunut matkakuluja 110 € (sis. alv 10 %) ja hotellikuluja 55 € (sis. alv 10 %), jotka veloitetaan asiakkaalta. Lisäksi veloitetaan palkkio, jonka veroton määrä on 1 000 €. Asianajaja vähentää kuluissa olevan arvonlisäveron ja lisää niitä edelleen veloitettaessa niihin 24 %:n arvonlisäveron, jolloin palkkiolaskelma muodostuu seuraavaksi:

Palkkio	1 000 €
Kulut	150 €
Yhteensä	1 150 €
Alv 24 %	276 €
Maksettava	1 426 **€**

Edellisestä poiketen verottomat asiakkaan maksettavaksi kuuluvat viranomaismaksut voidaan kuitenkin veloittaa asiakkaalta verotta. Tällaisia ovat esimerkiksi oikeudenkäyntimaksut ja erilaiset lupamaksut.

Todistajanpalkkiot, jotka asianajaja maksaa asiakkaan puolesta yksityishenkilölle arvonlisäverottomana, veloitetaan asiakkaalta edelleen verotta. Jos todistajanpalkkio laskutetaan asianajotoimistolta verollisena (laskuttajana esimerkiksi tilintarkastustoimisto tai asiantuntijatodistaja), asianajaja vähentää palkkiossa olevan veron ja tilittää veron asiakasveloituksesta. Viimeksi mainittu menettely on välttämätön vähennysoikeuden turvaamiseksi asiakkaalle. Jos palkkiolasku on osoitettu asiakkaalle, lasku tulee toimittaa suoraan asiakkaan maksettavaksi tai maksaa asianajotoimiston asiakasvarojen tililtä.

Jos asianajajan asiakas on arvonlisäverollista liiketoimintaa harjoittava yritys, asianajajan kolmannelle taholle maksamat verolliset palkkiot, kuten esimerkiksi käännöstoimiston palkkio tai asiantuntijalausunnosta maksettu palkkio, tulee aina käsitellä asianajotoimistossa vähennyskelpoisena ja edelleen veloitus verollisena. Vain tämä menettely takaa asiakkaalle oikeuden vähentää palkkiossa olevan veron. Jos esimerkiksi käännöstoimiston lasku, joka on osoitettu asianajotoimistolle, lähetetään suoraan asiakkaan maksettavaksi, asiakkaalla ei ole vähennysoikeutta, koska laskua ei ole osoitettu hänelle.

3.1 Luentopalkkiot

Jos asianajaja käy ulkopuolisen järjestämässä seminaarissa tai muussa koulutustilaisuudessa luennoimassa, tästä veloitettava palkkio on veroton, koska kyseessä on AVL 45.1 §:n 1 kohdassa tarkoitettu julkisen esiintyjän palkkio. Jos tilaisuuden järjestäjältä veloitetaan myös kuluja, kuten taksikuluja, näiden kulujen arvonlisävero on tällöin asianajajalle vähennyskelvoton, ja ne veloitetaan edelleen sellaisenaan, siis alkuperäisen veron sisältävinä mutta lisäämättä niihin laskutusvaiheessa veroa.

3.2 Ulkomaan laskutus

Oikeudelliset palvelut ovat ns. immateriaalipalveluja. Näiden palvelujen myyntimaasäännöksistä johtuu, että veloitus

- EU:n ulkopuoliselta asiakkaalta, yhtiöltä tai yksityishenkilöltä, on veroton
- toisesta EU-maasta olevalta elinkeinonharjoittajalta on veroton; asiakas maksaa veloituksesta myyjän puolesta oman maansa veron ns. käännetyn verovelvollisuuden perusteella
- toisesta EU-maasta olevalta yksityishenkilöltä tai muutoin muulta kuin elinkeinonharjoittajalta on verollinen.

Asianajajalla on oikeus vähentää myös ulkomaisiin toimeksiantoihin liittyvien Suomessa aiheutuvien kulujen sisältämä Suomen arvonlisävero, ja kulut veloitetaan asiakkaalta verotta, jos palkkio edellä esitetyn mukaisesti on veroton.

4 Arvonlisäverolain edellyttämät laskumerkinnät

Asiakaslaskuissa tulee olla seuraavat merkinnät:

1) Laskun antamispäivä

- Tämä voi verohallinnon ohjeen mukaan olla esim. laskun kirjoituspäivä, tulostuspäivä tai päivä, jolloin lasku on toimitettu ostajalle.

2) Yhteen tai useampaan sarjaan perustuva juokseva tunniste, jolla lasku voidaan yksilöidä

3) Asianajotoimiston y-tunnus

4) Ostajan arvonlisäverotunniste, kun ostaja on veronmaksuvelvollinen käännetyn verovelvollisuuden nojalla

- Asiakkaan arvonlisäverotunnus vaaditaan siis laskuihin, jotka on osoitettu toisesta EU-maasta kuin Suomesta olevalle elinkeinonharjoittajalle. Tunnus saadaan asiakkaalta.

5) Myyjän ja ostajan nimi ja osoite

- Verohallinnon ohjeen mukaan myyjän ja ostajan nimen tulee olla kaupparekisteriin merkitty toiminimi tai aputoiminimi.

6) Myytyjen palvelujen laajuus ja luonne

- Vaatimus tulee yleensä täytetyksi liittämällä laskuun erittely tehdystä työstä.

7) Palvelujen suorituspäivä tai ennakkomaksun maksupäivä, jos se voidaan määrittää eikä se ole sama kuin laskun antamispäivä

- Palvelujen suorituspäivä ilmenee yleensä laskuerittelystä. Jos tarkkaa palvelun suorituspäivää ei voida määrittää, on riittävää ilmoittaa laskulla kuukausi tai muu jakso, jonka aikana palvelu on suoritettu. Ennakkomaksun maksupäivä voidaan merkitä laskuun vain käteismaksun ollessa kyseessä, muutoinhan maksupäivää ei laskua kirjoitettaessa voida tietää.

8) Veron peruste kunkin verokannan tai verottomuuden osalta, yksikköhinta ilman veroa sekä hyvitykset ja alennukset, jos niitä ei ole otettu huomioon yksikköhinnassa

- Veron perusteella tarkoitetaan hintaa ilman arvonlisäveroa. Yksikköhintaa koskeva vaatimus tarkoittaa, että laskuun on merkittävä tuntihinta ilman arvonlisäveroa. Jos veloitus ei perustu työhön käytettyyn aikaan vaan asiakkaan kanssa sovittuun kokonaishintaan, tämä kokonaishinta on samalla yksikköhinta, eikä yksikköhintaa tällöin siis tarvitse erikseen merkitä.

9) Verokanta

- Oikeudellisten palvelujen verokanta on arvonlisäveron yleinen verokanta, joka vuonna 2014 on 24 %, mikä tulee siis merkitä laskuun. Verottomiin ulkomaanlaskuihin tulee merkitä alv 0 % tai VAT 0 %.

10) Suoritettavan veron määrä euroissa

11) Jos myynnistä ei ole suoritettava veroa tai jos verovelvollinen on ostaja, verottomuuden tai ostajan verovelvollisuuden peruste taikka viittaus AVL:n tai kuudennen arvonlisäverodirektiiviin asianomaiseen säännökseen

Verottomiin EU:n ulkopuolelle lähetettäviin laskuihin tulee merkitä verottomuuden peruste, esim. ”Palvelu myyty EU:n ulkopuolelle”, tai ”Service sold outside EU”. Vaihtoehtoisesti voi viitata arvonlisäverolain pykäliin, jolloin muulle kuin elinkeinonharjoittajalle lähetettävään laskuun merkitään ”AVL 69h §” tai” VAT Act § 69h” ja elinkeinonharjoittajille lähetettäviin laskuihin ”AVL 65 §” tai ”VAT Act § 65”. Kun lasku osoitetaan toisen EU-maan elinkeinonharjoittajalle, laskuun merkitään ”EU-palvelu, käännetty verovelvollisuus, AVL 65 §” tai ”EU-service, reverse charge, VAT Act § 65”.

12) Jos laskulla muutetaan aikaisemmin annettua laskua, yksiselitteinen viittaus tähän laskuun

Muutoslasku tulee periaatteessa antaa aina, kun aiempaa laskua syystä tai toisesta muutetaan. Yksiselitteinen viittaus alkuperäiseen laskuun tehdään merkitsemällä muutoslaskuun alkuperäisen laskun päiväys ja numero.

5 Sähköinen laskutus

Sähköinen laskutus on Suomessa käytössä jo laajalti. Sähköisen laskutuksen yleistyminen asianajotoiminnassa on suoraan yhteydessä asianajotoimisto-ohjelmistojen kehitykseen.

Sähköisen laskutusjärjestelmän hyötyjä ovat mm. laskutus- ja postitusviiveen poistuminen, materiaalikustannusten väheneminen sekä manuaalisen työn väheneminen.

Erityisesti sähköistä laskutusta koskevat arvonlisäverolain säännökset sisältyvät arvonlisäverolain 22 lukuun. Laskutusta koskevat vaatimukset ovat samat, lähetettiinpä lasku paperilla tai sähköisesti. Sähköisen laskutuksen osalta erityispiirteenä on teknisten vaatimusten lisäksi lähinnä vain se, että sähköinen laskutus edellyttää laskun vastaanottajan (asiakkaan) suostumusta.

6 Todistajanpalkkion maksamiseen liittyvä menettely

6.1 Todistajanpalkkion luonne

Esiintymistä oikeudessa todistajana ei pidetä asianosaisen lukuun tehtynä työnä eikä todistajanpalkkiota palkkana. Pääsääntöisesti kaikenlaiset todistajanpalkkiot ovat EPL 25§:n mukaista tehdystä työstä, tehtävästä tai palveluksesta maksettua muuta veronalaista korvausta kuin palkkaa. Silloin kun asianosainen varta vasten pyytää jotakuta esiintymään oikeudenkäynnissään asiantuntijana, palkkio voi olla palkkaa, jos niin nimenomaisesti sovitaan tai korvauksen palkkaluonteisuus on olosuhteista pääteltävissä. Sopimusvapaus sallii siis sen, että tietty suoritus katsotaan osapuolten yhteisymmärryksessä palkaksi mutta ei käänteisesti sitä, että osapuolet olosuhteista riippumatta määräävät tietyn (todistajan)palkkion muuksi kuin EPL 13§:n tarkoittamaksi palkaksi. Käytännössä valtaosa todistajanpalkkioista kuuluu EPL 25§:n alaan.

Valtion varoista maksettavat korvaukset todistelukustannuksista eivät ole TVL 92 b §:n mukaan veronalaista tuloa eivätkä siksi myöskään ennakonpidätyksen alaista tuloa.

6.2 Ennakonpidätyksen toimittaminen

EPL 25§:n mukaisesta työkorvauksesta on maksajan suoritettava ennakonpidätys. Ainoastaan silloin, kun korvauksensaaja on merkitty ennakkoperintärekisteriin, on maksaja vapautettu velvollisuudesta pidättää ennakkoa.

Merkitystä pidätyksen toimittamisvelvollisuuden kannalta ei ole sillä, onko korvauksensaaja yritys vai luonnollinen henkilö, tai sillä mikä on toiminnan laajuus tai saajayrityksen toimiala (ks. KHO 1996/4116). Liiemmin merkityksetöntä on se, onko korvauksensaaja merkitty kaupparekisteriin tai maksetaanko korvaus yritykselle vai yhdistykselle. Relevanttia on näin ollen ainoastaan se, onko korvauksensaaja merkitty ennakkoperintärekisteriin vai ei. Jos on, ennakkoa ei tarvitse pidättää. Jos ei, ennakko pidätetään normaalisti.

Luonnolliselle henkilölle maksettavasta työkorvauksesta toimitetaan ennakonpidätys kuten pää- tai sivutoimen palkasta eli verokortin perusteella (EPA 4-6§). Jos henkilö ei esitä verokorttia, pidätys toimitetaan 60 prosentin suuruisena (EPA 3§).

Ennakonpidätys – aina siis ennakkoperintärekisteriin merkitsemättömälle – yhteisölle (esim. osakeyhtiölle), yhteisetuudelle (esim. tiekunnalle) tai yhtymälle (esim. avoimelle yhtiölle) toimitetaan 13 prosentin suuruisena (EPA 15.3§).

Työkorvauksista toimitettava ennakonpidätys lasketaan myös kustannusten osuudesta. Ainoan poikkeuksen muodostavat yksityishenkilölle Verohallituksen vahvistamien määrien ja perusteiden mukaan maksetut matkakulujen korvaukset. Niiden osalta ennakonpidätys voidaan jättää toimittamatta (VeroHp ennakonpidätysvelvollisuudesta vapauttamisesta 1 §:n 1 mom. 15 kohta). Tästä huolimatta todistajanpalkkion maksajan tulee ilmoittaa mahdollisesta matkakustannusten korvaamisesta veronalaisissa kustannuskorvauksissaan. Yhteisölle työkorvauksia maksettaessa kustannusten osuus tulee huomioonotetuksi ennakonpidätysprosentissa.

Mahdollinen arvonlisäveron osuus vähennetään niin ikään ennen ennakonpidätyksen toimittamista (EPA 10§). Työn tekijän laskusta tulee ilmetä arvonlisäveron määrä.

Toisin kuin palkasta, työkorvauksesta ei suoriteta työnantajan sosiaaliturvamaksua. Todistajanpalkkiosta maksetaan näin ollen työnantajan sotumaksu (ja mahdollisia muitakin maksuja) ainoastaan silloin kun asianosaisen maksama palkkio on palkkaa (vrt. yllä).

6.3 Poikkeus satunnaisten ja vähäisten suoritusten kohdalla

Todistajanpalkkioiden kohdalla voinee tulla sovellettavaksi myös EPA 14 §, jonka mukaan maksaja on vapautettu pidättämästä ennakkoa mikäli yksittäisen, satunnaisesti maksettavan suorituksen määrä on enintään 20 euroa.

6.4 Poikkeus yksityishenkilön ennakonpidätysvelvollisuudesta

Luonnollisen henkilön tai kuolinpesän ei tarvitse toimittaa ennakonpidätystä, jos samalle saajalle maksettu työkorvaus (tai palkka) on enintään 1 500 euroa vuodessa eikä se liity maksajan elinkeino- tai muuhun tulonhankkimistoimintaan (EPL 9.3 § ja EPA 13 §). Käytännössä siis euromääräisen rajan alittamisen lisäksi on itse asian oltava maksajan suhteen luonteeltaan yksityinen. Välillinenkin liityntä maksajan elinkeino- tai muuhun tulonhankkimistoimintaan aiheuttaa ennakonpidätysvelvollisuuden. Tämä johtuu siitä lainkohdastakin ilmenevästä syystä, että vapauttava säännös on säädetty nimenomaan kotitalouksia varten.

Jos suorituksen maksaa luonnollisen henkilön (tai kuolinpesän) nimissä esimerkiksi asianajotoimisto, vapautus ennakonpidätysvelvollisuudesta säilynee. Mutta mikäli asianajotoimisto maksaa todistajanpalkkion omaan lukuunsa, soveltunee EPL 9.2 §:n sijaismaksajaa koskeva säännös, jolloin ennakonpidätys- (ja ilmoittamis-) velvollisuus aktualisoituu.

Yleisesti verovelvolliselle maksetusta todistajanpalkkiosta on aina pidätettävä ennakkoa ellei:

a) saaja ole ennakkoperintärekisterissä, tai

b) maksaja ole luonnollinen henkilö (tai kuolinpesä), korvaus on enintään 1500 euroa vuodessa eikä suoritus liity maksajan elinkeino- tai muuhun tulonhankkimistoimintaan, tai

c) kyseessä ole yksittäinen ja satunnainen korvaus, jonka määrä ei ylitä 20 euroa.

6.5 Vuosi-ilmoitus työkorvauksesta

Työkorvauksen maksaja antaa verovirastolle vuosi-ilmoituksen lomakkeella VEROH 7801 maksuvuotta seuraavan tammikuun loppuun mennessä. Työkorvaukset ilmoitetaan suorituslajin tunnuksella H. Vuosi-ilmoituksella ilmoitetaan ennakkoperintärekisteriin merkitsemättömälle maksetut työkorvaukset, joista maksaja on toimittanut ennakonpidätyksen. Korvaukset ilmoitetaan tällöin korvauksen saajan yritysmuodosta riippumatta. Mikäli ennakonpidätysvelvollisuutta ei ole (esim. kotitalouden maksama enintään 1 500 euron suuruinen työkorvaus), ei myöskään vuosi-ilmoitusta tarvitse tehdä (vrt. tilannetta rajoitetusti verovelvollisen kohdalla – ks. jäljempänä). Osakeyhtiölle tai muulle yhteisölle maksetut työkorvaukset ja niistä toimitetut ennakonpidätykset ilmoitetaan kuukausittain eriteltyinä. Työkorvauksista toimitetut ennakonpidätykset luetaan verotuksessa tulonsaajan hyväksi vuosi-ilmoituksen perusteella. Työkorvauksen saajan on aina ilmoitettava tulo veroilmoituksellaan.

Korvauksen saajalle on annettava tosite maksetusta korvauksesta ja siitä toimitetusta pidätyksestä. Tosite annetaan korvauksen maksuvuotta seuraavan tammikuun 15. päivään mennessä. Korvauksen saaja ei liitä tositetta veroilmoitukseensa.

6.6 Arvonlisäverosta

EPL 25 §:ssä tarkoitettujen työpalvelujen myynnistä (eli työkorvauksista) saattaa tulla samanaikaisesti toimitettavaksi ennakonpidätys ja maksettavaksi arvonlisävero.

Jos arvonlisäverollista työpalvelujen myyntiä harjoittava ei ole ennakkoperintärekisterissä, palvelun ostaja toimittaa palvelujen myyjälle maksamastaan arvonlisäverolla vähennetystä korvauksesta ennakonpidätyksen.

Palvelujen myyjä maksaa arvonlisäveron myös toimitetun ennakonpidätyksen osalta. Hän siis maksaa arvonlisäveron koko bruttomäärästä oman arvonlisäveroprosenttinsa mukaan. Merkitystä ei ole sillä, mikä on esimerkiksi kustannusten (kuten matkustamisen) arvonlisäveron osuus.

EPL 13 §:n mukaisesta palkasta arvonlisäveroa ei makseta.

7 Rajoitetusti verovelvollinen palkkionsaaja

7.1 Lähdevero

Rajoitetusti verovelvollisella tarkoitetaan sellaista henkilöä tai yhteisöä, joka ei verovuonna ole asunut / pitänyt kotipaikkaa Suomessa ja maksaa täten veroa ainoastaan täältä saamastaan tulosta (TVL 9 §). Silloin kun todistajanpalkkio maksetaan rajoitetusti verovelvolliselle, sovellettavana lakina on lähdeverolaki (L rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta). EPL 25 §:ssä tarkoitettujen suoritusten kohdalla on LähdeVL 3 §:n mukaan maksajan perittävä lähdeveroa mikäli verosopimus ei aseta sille esteitä.

Jos Suomella on verosopimus korvauksensaajan kotivaltion kanssa, verosopimus tavallisesti estää verotuksen Suomessa.

Jos todistajan asuinvaltion kanssa ei ole verosopimusta ja häntä kuullaan Suomessa, maksajan on perittävä maksamastaan työkorvauksesta 35 %:n suuruinen lähdevero.

Tarvittaessa työkorvausta varten voi hakea lähdeverokortin. Korvauksesta on aina annettava vuosi-ilmoitus riippumatta siitä, peritäänkö veroa. Vuosi-ilmoitusta varten maksajan on saatava tulonsaajalta mm. tieto tämän syntymä-ajasta ja osoitteesta kotivaltiossa. Jos rajoitetusti verovelvollinen yksityishenkilö poikkeuksellisesti harjoittaa Suomessa toimintaansa kiinteästä toimipaikasta, korvauksesta peritään lähdevero, ellei saaja esitä ennakkoperintärekisteriotetta.

Rajoitetusti verovelvolliselle todistajanpalkkiota maksettaessa ei siis tule kyseeseen ennakonpidätys vaan nimenomaan lähdeveron periminen. Tässäkään tilanteessa työnantajan sosiaaliturvamaksua ei kuitenkaan suoriteta, ellei kyseessä (poikkeuksellisesti) ole palkka.

8 Hallintoelimen jäsenen ja toimitusjohtajan palkkion verotus

Hallintoelimen jäsenyydestä tai toimitusjohtajan tehtävistä maksettu palkkio tai korvaus katsotaan hallintoelimen jäseneksi tai toimitusjohtajaksi nimetyn luonnollisen henkilön veronalaiseksi palkkatuloksi riippumatta siitä, maksetaanko palkkio esimerkiksi hallituksen jäsenen työnantajalle tai tämän omistamalle yhtiölle. Esimerkiksi toimitusjohtajan tehtävästä maksettu korvaus on toimitusjohtajaksi nimetyn henkilön palkkaa riippumatta siitä, onko se osa kokonaistoimeksiannosta maksettua korvausta.

Tulkinta perustuu verohallinnon ohjeeseen 17.6.2013 diaarinumerolla A37/200/2013. Tarkemmat tiedot soveltamiskäytännöstä ja ohjeen mahdolliset muutokset tulee varmistaa verottajalta.

9 Luottotappiokirjaukset asianajotoiminnassa

Saaminen, jonka voidaan katsoa olevan todennäköisesti arvoton, on kirjattava luottotappioksi. Tilinpäätöstä laadittaessa yrityksen saamiset on kirjanpitolain mukaan merkittävä taseeseen nimellisarvoonsa, kuitenkin enintään niiden todennäköiseen arvoon. Nimellisarvon ja todennäköisen arvon erotus on vastaavasti kirjattava tuloslaskelmaan liiketoiminnan muiksi kuluiksi. Saamisen todennäköisen arvon määrittäminen edellyttää kannanottoa saamisen kuranttiudesta tilinpäätöshetkellä. Yhtiön hallitus tekee päätöksen saamisen kirjaamisesta luottotappioksi. Luottotappioiden verovähennyskelpoisuus edellyttää, että arvonaleneminen on todettu lopulliseksi.

9.1 Myyntisaamisten luottotappiokirjaus

Myyntisaamisista syntynyt luottotappio kypsyy kirjattavaksi hyvän kirjanpitotavan mukaan silloin, kun on todennäköistä, että saamisesta ei saada suoritusta. Luottotappiokirjaus voidaan tehdä jo tilikauden aikana ja se on tehtävä viimeistään tilinpäätöstä laadittaessa. Tilikauden aikana luottotappiokirjaus on syytä tehdä esimerkiksi silloin, kun myyntisaamisesta tulee arvoton asiakasyrityksen konkurssin johdosta. Myyntisaamisten hyvyyden arviointi ja luottotappioiden kirjaaminen tilikauden aikana on kuitenkin vapaaehtoista.

Tilinpäätöksessä luottotappiokirjaus tehdään sekä taseeseen että tuloslaskelmaan. Taseessa saaminen on merkittävä nimellisarvostaan huolimatta enintään todennäköiseen arvoonsa tilinpäätöshetkellä (KPL 5:2 1k). Nimellisarvon ja todennäköisen arvon erotus on vastaavasti kirjattava tuloslaskelmaan liiketoiminnan muiksi kuluiksi. Saamisen nimellisarvolla tarkoitetaan myyntisaamisen perustana olevaan sopimukseen merkittyä arvoa vähennettynä saaduilla suorituksilla.

Kirjauksen perustana voi olla esimerkiksi velallisen konkurssi, hakeutuminen saneerausmenettelyyn, tulokseton perintä ja siihen liittyvä tieto velallisen maksukyvyttömyydestä tai velallisen osoitteen muuttuminen tuntemattomaksi. Luottotappiota kirjattaessa on arvioitava saamisesta todennäköisesti kertyvä määrä. Mikäli saamisesta on saatu vakuus tai kirjanpitovelvollisella on saamisen kanssa kuittauskelpoinen velka, on nämä seikat otettava huomioon luottotappion määrää arvioitaessa. Näyttövelvollisuutta arvonalenemisen lopullisuudesta käsitellään luottotappioiden verovähennyskelpoisuuden yhteydessä.

Myyntisaamiset syntyvät kirjanpitoon suoriteperusteisten tulokirjausten seurauksena. Jos kirjanpidossa on tilikauden aikana käytetty maksuperustetta, on kirjanpitovelvollisen tilikauden päättyessä oikaistava liiketapahtumansa suoriteperusteiseksi.

Kirjanpidon menon- ja tulonoikaisukirjauksista suurin osa johtuu suoriteperusteella tehdyn kirjauksen oikaisemisesta vastaamaan lopullista kassatapahtumaa. Kirjattuja tuloja saatetaan joutua oikaisemaan, jos rahasuorituksen määrä ei vastaakaan tehtyä myyntisaamiskirjausta.

Myyntisaamisten luottotappiot eivät kuitenkaan ole myynnin oikaisueriä vaan tuloslaskelmaan liiketoiminnan muiksi kuluiksi kirjattava kuluerä (KPL 4:1, HE 173/1997, KILA 1994/1306 ja neuvoston direktiivi 78/660/ETY).

Taseen vastaaviin merkityn erän arvonalentumista ei saa merkitä pakolliseksi varaukseksi (KPL 5:14.5). Luottotappion kirjaus suoritetaan suoraan vähentämällä asianomaisen saamisen määrää. Saamiset tulee arvostaa saamiskohtaisesti (KILA 2000/1603) ja harkinta saamisen todennäköisyydestä tehdään tilikauden päättymishetken olosuhteiden mukaisesti.

Tilinpäätöstä laadittaessa joudutaan harkitsemaan, onko saamiseen liittyvä riski niin suuri, ettei saamista enää voi pitää todennäköisenä, vai riittääkö asianomaisesta riskistä mainitseminen tilinpäätöksen liitetietona.

9.2 Luottotappioiden verovähennyskelpoisuus

Asianajotoiminnasta syntyvät luottotappiot johtuvat pääsääntöisesti myyntisaamisten epäonnistuneesta perinnästä. Saamisten arvo tilinpäätöshetkellä arvioidaan edellä esitetyllä tavalla ja luottotappiot vähennetään kuluina tuloslaskelmassa. Jos saamisesta myöhemmin kertyy suoritus, kuluksi kirjattua menetystä vastaava määrä on tuloutettava.

Menetyksen vähentäminen verotuksessa edellyttää, että saaminen on poistettu myös yrityksen kirjanpidossa. Saamisen säilyttäminen kirjapidossa osoittaisi, ettei verovelvollinen pidä sitä lopullisesti menetettynä.

9.3 Luottotappiot arvonlisäverotuksessa

Arvonlisäverotuksessa veron perusteesta saadaan vähentää verollisena ilmoitettua myyntiä koskeva luottotappio (AVL 78.1 § 2 kohta). Vähennys kohdistetaan sille kalenterikuukaudelle, jonka aikana se on hyvän kirjanpitotavan mukaan kirjattava kirjanpitoon (AVL 139.1 §), eli sille kuukaudelle, jolloin on tullut todennäköiseksi, ettei saamisesta saada suoritusta.

9.4 Toimintakertomus

Tase- ja tuloslaskelmakirjausten lisäksi merkittävistä luottotappioista tulee esittää selvitys tilinpäätökseen liitettävään toimintakertomukseen. Toimintakertomuksessa on kirjanpitolain mukaan esitettävä sekä tilikaudella tapahtuneet että tilikauden jälkeen sattuneet yhtiön kannalta olennaiset tapahtumat. Merkittävät luottotappiot on yksi tällaisena olennaisena tapahtumana esitettävä tieto. Luottotappioiden merkittävyyttä arvioitaessa on syytä kiinnittää huomiota luottotappioiden määrään suhteessa yrityksen liikevaihtoon.

9.5 Luottotappioksi kirjatusta saamisesta saadun maksun kirjaaminen

Luottotappioiksi kirjattuja myyntisaamisia, joiden perintää jatketaan, on kuitenkin yleensä tarkoituksenmukaista seurata kirjanpidon ulkopuolisilla muistiinpanoilla esim. reskontran yhteydessä. Jos luottotappioksi kirjatusta myyntisaamisesta saadaan perittyä velalliselta suoritus, on saatu suoritus kirjattava kirjanpidossa liiketoiminnan muiden kulujen oikaisuksi. Liiketoiminnan muut kulut -tilin alle on syytä perustaa erillinen alatili, ”palautuneet luottotappiot”, ao. kirjauksia varten. Saatua suoritusta ei näin ollen saa kirjata uudeksi myynniksi liikevaihtoon. Asianomaista myyntiä koskeva kirjaushan on tehty jo kertaalleen.

Arvonlisäverotuksessa luottotappioksi kirjatusta mutta sittemmin kertyneestä saatavasta on uudelleen tilitettävä arvonlisäveroa.

10 Asiakasvarat

Asiakasvarat ovat asianajotoiminnassa haltuun saadut, asiakkaan lukuun talletettaviksi tarkoitetut, tietyssä toimeksiannossa asiakkaan puolesta kolmannelle maksettaviksi tai muutoin käytettäviksi tulleet päämiehen varat.

Asiakasvarojen hoidosta Suomen Asianajajat on antanut erillisen ohjesäännön, jonka mukaan asianajaja on velvollinen pitämään asiakasvarat erillään omista ja toimistonsa varoista. Rahavarat on pantava erityiselle ainoastaan asiakasvaroja varten avatulle tilille rahalaitokseen.

Kirjanpitolautakunta on antanut Suomen Asianajajien hakemuksesta lausunnon asiakasvarojen kirjanpidosta. Lausunnossa todetaan mm. seuraavaa:

- Asianajajan varoista erillään olevia asiakasvaroja, jotka ovat asianajajan päämiehille kuuluvia varoja, ja niihin liittyviä vastuita asiakkaille ei voida esittää asianajotoimiston taseessa rahoitusomaisuudessa ja lyhytaikaisessa vieraassa pääomassa.
- Päämiehelle kuuluvista raha- tai muita varoista, joita ei vielä ole erotettu erilliselle pankkitilille tai muuten erikseen asianajajan varoista säilytettäviksi asiakasvaroiksi, tehdään merkintä kahdenkertaiseen kirjanpitoon rahoitustapahtumana.
- Päämiehelle kuuluvat varat, joita tilikauden päättyessä ei vielä ole erotettu asiakasvaroiksi, merkitään taseeseen rahoitusomaisuudeksi ja niistä aiheutuva velka lyhytaikaiseen vieraaseen pääomaan.

Asiakasvaroista pidetään erillistä kirjanpitoa, jonka tulee täyttää ainakin seuraavat edellytykset:

- kirjanpidon on oltava asiakaskohtainen
- kirjanpidon tulee perustua numeroituun ja päivättyyn tositeaineistoon
- kirjanpitomerkintöjen tulee olla pysyvällä tavalla tehtyjä
- kirjanpito tulee säilyttää luotettavasti.

Koska tilinpäätöksen tulee antaa oikea ja riittävä kuva kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, tilinpäätökseen ei saa sisällyttää toiselle kirjanpitovelvolliselle kuuluvia varoja taikka tuloja tai menoja.

Kiellettyä on sellaisten asiakasvarojen esittäminen osana kirjanpitovelvollisen rahavaroja ja velkoja, jotka on siirretty erilliselle tätä tarkoitusta varten avatulle pankkitilille. Asiaa ei muuta esimerkiksi se, että tili on yksinomaan kirjanpitovelvollisen omissa nimissä ja että hän näin voi käyttää tiliä koskevaa päätösvaltaa.