

**Laurea-ammattikorkeakoulu**  
Laurea Hyvinkää

## **Yleishyödyllisen sosiaalihuoltopalveluja tarjoavan yhdistyksen verotus**

Henna Saarinen  
Liiketalouden koulutusohjelma  
Opinnäytetyö  
Maaliskuu, 2009

Henna Saarinen

### Yleishyödyllisen sosiaalihuoltopalveluja tarjoavan yhdistyksen verotus

Vuosi 2009 Sivumäärä 77

---

Opinnäytetyön aiheena on yleishyödyllisen sosiaalihuoltopalveluja tarjoavan yhdistyksen verotus. Idea syntyi todellisesta tarpeesta sekä mielenkiinnosta selvittää yhdistysten verokohtelua. Perusperiaatteena on, että yleishyödyllinen yhdistys on tuloverotuksessa verovelvollinen elinkeinotulosta ja kiinteistön osan tuottamasta tulosta, kun kiinteistöä tai sen osaa käytetään muuhun kuin yleishyödylliseen tai yleiseen tarkoitukseen.

Työn case-yhteisönä on todellinen mielenterveyskuntoutujille sosiaalihuoltopalveluja tarjoava yhdistys, jota kutsutaan työssä Yhdistys ry:ksi. Yhdistys ry:n toiminta on aikaisemmin ollut täysin yleishyödyllistä toimintaa, mutta nyt verottaja on tehnyt päätöksen, että osa yhdistyksen toiminnasta katsotaan elinkeinotoiminnaksi. Myös moni muu sosiaalihuoltopalveluja tarjoava yleishyödyllinen yhdistys on saanut vuoden 2007-2008 aikana verottajalta kirjeen, jossa on pyydetty selvitystä toiminnasta.

Työn tavoitteena on selvittää yleishyödyllisten yhdistysten verokohtelua ja yleishyödyllisen toiminnan ja elinkeinotoiminnan välistä rajanvetoa. Missä tilanteissa verotus tulee kyseeseen yleishyödyllisten yhdistysten toiminnassa? Case-tapauksen puolella tavoitteena on ottaa selvää, miten verokohtelun muutos vaikuttaa heidän toimintaansa sekä analysoida Yhdistys ry:n toiminnan luonnetta yleishyödyllisyyden kannalta.

Työn teoriaosassa käytetään lähdeaineistona alan kirjallisuutta, lakeja, verotusohjeita, seminaariaineistoja sekä aiheeseen liittyviä artikkeleita ja tutkimuksia Internetissä. Case-osaan tarvittavaa tietoa saadaan lähinnä Yhdistys ry:n taluspäälliköltä vapaamuotoisilla haastattelulla, keskusteluilla sekä kyselyillä.

Työn tuloksena saatiin selvyys siihen, millä perusteilla yhdistys on yleishyödyllinen, milloin verotus tulee kyseeseen yleishyödyllisen yhdistyksen toiminnassa sekä millainen toiminta voidaan katsoa yleishyödyllisen yhdistyksen harjoittamana elinkeinotoiminnaksi. Case-osassa selvitettiin, millä tavalla verotuksen muuttuminen vaikuttaa case yhdistyksen toimintaan.

Johtopäätöksenä voidaan sanoa, että yleishyödyllisten yhdistysten verotuksessa on paljon asioita, jotka tarvitsivat selvennystä joko suoraan lakitekstiin tai vähintäänkin verotusohjeeseen. Epäselvyyksistä johtuen tuntuu siltä, että monet yhdistykset saattavat toimia niin sanottu harmaalla vyöhykkeellä ja samankaltaista toimintaa harjoittavia yhdistyksiä saatetaan verottaa erilailla. Toivottavasti tulevaisuudessa yleishyödyllisten yhdistysten verokohtelua selkeytettäisiin.

Asiasanat: yleishyödyllisyys, yhdistykset, järjestöt, sosiaalihuoltopalvelu, tuloverotus, arvonlisäverotus

Henna Saarinen

**Taxation of non-profit corporation that provides social welfare services**

Year	2009	Pages	77
------	------	-------	----

---

The subject of this thesis is the taxation of a non-profit corporation that provides social welfare services. The idea arose from actual need and interest to clarify the taxation of the non-profit corporations. The main idea is that a non-profit corporation is liable to income tax from commercial earnings and from income from a real estate when it or part of it is being used for some other than common or non-profit cause.

The case corporation of this thesis is a corporation that provides social welfare services to mental health rehabilitates. This corporation will be referred to as Yhdistys ry in this thesis. The operations of Yhdistys ry have previously been completely non-profit but now the tax authorities have made a decision that a part of the operations will be considered business activity. Also several non-profit corporations that provide social welfare services have received a letter from tax authorities during the years 2007-2008. The tax authorities have asked the non-profit corporations to clarify their actions.

The aim of the thesis is to examine the taxation of the non-profit corporations and the demarcation between the non-profit activity and the business activity. In which situations does taxation comes into question in the operations of non-profit corporations? In this case, the aim of the thesis is to find out how the change of the taxation will affect the operation of the case corporation and to analyse the nature of the operation from the point of view of non-profitability.

The literature of this specific branch, laws, taxation instructions, seminar materials, articles related to the subject and reports in Internet are used as source material in the theory section of the thesis. Information needed in the case section of the thesis is mostly received from the financial manager of the Yhdistys ry via informal interviews, conversations and inquiries.

The results of the thesis clarified several issues: when is a corporation considered non-profit, when do the operations of a non-profit corporation become liable to taxation, and what kind of actions can be seen as business activities when we talk about the operations of a non-profit corporation. The case section of the thesis clarified how the change of the taxation will affect the action of the case corporation.

As a conclusion you can say that there are a lot of issues in the taxation of corporations which would need some kind of clarification either in the law text or at least in the taxation instructions. Due to the obscurities it seems that many corporations may act fiscally in the so-called grey sector and corporations with similar operations might be levied differently. Hopefully the taxation of non-profit corporations will be made clearer in the future.

Key words: non-profitability, corporations, organisations, social welfare services, income taxation, value added taxation

## Sisällys

1	Johdanto.....	7
1.1	Tutkimusongelma ja rajaukset.....	7
1.2	Tutkimusmenetelmät.....	8
1.3	Tutkimuksen rakenne.....	8
1.4	Yhdistyksen verotukseen liittyvä viitekehys.....	9
2	Yhdistystoiminta .....	10
2.1	Aatteellisuus ja rekisteröityminen .....	10
2.2	Sosiaali- ja terveystoimintat.....	12
2.3	Yleishyödyllisyys.....	14
2.3.1	TVL:n mukaiset yleishyödyllisyyden kriteerit .....	16
2.3.2	Muita yleishyödyllisyyden määritelmiä .....	17
2.3.3	Yleishyödyllisyysstatuksen vaarantuminen / menettäminen .....	20
3	Yhdistystoiminnan verotus .....	23
3.1	Tuloverotus.....	23
3.1.1	Verokohtelun yleispiirteet .....	24
3.1.2	Elinkeinotoiminnan tunnusmerkit .....	25
3.1.3	Elinkeinotoiminnan ja yleishyödyllisen toiminnan erot.....	27
3.1.4	Elinkeinotuloverotus .....	29
3.1.5	Henkilökohtainen tulo .....	31
3.1.6	Kiinteistötulo.....	32
3.1.7	Veronhuojennus.....	35
3.1.8	Tuloverotuksen erityiskysymyksiä .....	37
3.2	Arvonlisäverotus.....	40
3.2.1	Sosiaalihuoltopalvelujen arvonlisäverotus .....	40
3.2.2	Kiinteistöjen vuokraustoiminnasta alv-velvolliseksi hakeutuminen ...	44
3.3	Muu verotus .....	45
4	Case - Sosiaalialan palveluja tarjoava Yhdistys ry .....	47
4.1	Esittely .....	47
4.1.1	Yksiköt.....	47
4.1.2	Muu toiminta .....	48
4.1.3	Toimitilat .....	49
4.1.4	Toiminnan rahoitus.....	49
4.2	Yleishyödyllistä toimintaa vai elinkeinotoimintaa.....	50
4.2.1	Yleishyödyllinen toiminta .....	50
4.2.2	Elinkeinotoiminta.....	51
4.2.3	Vertailu.....	52

4.3	Verotus.....	53
4.3.1	Verotuksen tilanne ennen.....	53
4.3.2	Verotuksen tilanne nyt .....	54
4.3.3	Verotuksen muuttumisen vaikutukset yhdistyksen toimintaan.....	56
4.4	Johtopäätökset .....	59
5	Yhteenveto .....	60
5.1	Tulokset.....	60
5.2	Pohdinta .....	62
	Lähteet.....	64
	Liitteet.....	68

## Lyhenneluettelo

AVL	Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501
EU	Euroopan Unioni
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360
HAO	Hallinto-oikeus
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KReKL	Kaupparekisterilaki 2.2.1979/129
KRL	Laki kilpailunrajoituksista 27.5.1992/480
L	Laki
MVL	Maatilatalouden tuloverolaki 15.12.1967/543
PVL	Perintö- ja lahjaverolaki 12.7.1940/378
RAY	Raha-automaattiyhdistys
TVL	Tuloverolaki 30.12.1992/1535
YhdL	Yhdistyslaki 26.5.1989/503
VSVL	Varainsiirtoverolaki 26.11.1996/931

## 1 Johdanto

Yleishyödyllisen yhdistyksen toimintaympäristö Suomessa on muuttunut viime aikoina huomattavasti. Yksi suurimmista toimintaympäristöön vaikuttavista tekijöistä on ollut verottajan suhtautuminen yleishyödyllisiin yhdistyksiin. Yhä useamman yhdistyksen toiminta katsotaan elinkeinotoiminnaksi, josta ne joutuvat veronalaisiksi. Verohallinto on antanut 30.4.2007 uuden verotusohjeen yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille (Verohallinto 30.4.2007), mutta näyttää kuitenkin siltä, että verottajalla ei ole selvää linjaa siitä, miten yhdistyksiä verotetaan. Mediassa, esimerkiksi tapaukset Linnanmäki ja Pori Jazz (Liite 1), on ollut paljon puhetta kevään 2008 aikana siitä, kuinka osa yhdistyksistä on menettänyt verovapautensa ja osa saanut sen edelleen pitää. Olisi mielenkiintoista tutkia, millä perusteella yhdistyksiä siis verotetaan.

Tekijä sai itse tutustua yleishyödyllisen yhdistyksen toimintaan vuoden 2008 alusta lähtien. Työskentely alkoi helmikuussa 2008 tilitoimistossa, jonka asiakkaaksi tuli samoihin aikoihin yleishyödyllinen yhdistys, joka tarjoaa kuntoutumistoimintoja ja asumispalveluja mielenterveyskuntoutujille. Tekijä sai haastavan ja erittäin kiinnostavan tehtävän vastata tämän yhdistyksen taloushallinnosta yhdistyksen talouspäällikön avustuksella. Yleishyödyllisen yhdistyksen toiminta eroaa yritystoiminnasta paljon, joten täytyi myös tutustua yleensä yhdistyksen talouteen, kirjanpitoon ja verotukseen. Case-yhdistyksellä on ollut tarvetta selvittää verotusasioita, koska sen verotus muuttuu jo vuoden 2007 osalta. Yhdistys on aikaisemmin ollut yleishyödyllinen tuloverotuksessa verovapaa yhteisö. Nyt yhdistys joutuu kuitenkin elinkeinoverotuksen alaiseksi osasta toiminnastaan. Opinnäytetyön teon alussa verottaja oli vasta lähettänyt Yhdistys ry:lle selvityspyynnön toiminnasta, mutta vähän ennen kuin opinnäytetyö oli valmis, verottajalta saatiin päätös toiminnan verotuksesta.

### 1.1 Tutkimusongelma ja rajaukset

Työ jakaantuu teoria- ja case-osaan. Teoria-osassa tutkimusongelmana on selvittää yleishyödyllisen toiminnan ja elinkeinotoiminnan välistä rajanvetoa ja yleensä yleishyödyllisen yhdistyksen verokohtelua. Missä tapauksissa ja tilanteissa yhdistystä verotetaan? Case-osassa sovelletaan teoriaa käytäntöön. Onko case-yhdistyksen toiminta yleishyödyllistä toimintaa vai elinkeinotoimintaa? Miten yhdistystä verotetaan tällä hetkellä, entä ennen? Kun osa yhdistyksen toiminnasta katsotaan elinkeinotoiminnaksi, miten tämä vaikuttaa yhdistyksen toimintaan? Voiko yleishyödyllisyysstatuksen menettäminen tulla kyseeseen, sillä tällä olisi todennäköisesti jo vaikutusta yhdistyksen saamiin avustuksiin? Tutkimuksen tarkoituksena on myös kehittää ja parantaa yhdistyksen hallinnon tietoisuutta yleisesti yhdistysten verokohtelusta ja siitä, miten verokohtelun muutos vaikuttaa yhdistyksen toimintaan konkreettisesti.

Koska yleishyödyllisten yhdistysten kirjo on hyvin laaja, rajataan aihe yhdistyksiin, jotka tarjoavat sosiaalihuoltopalveluja. Verottaja on lähettänyt vuoden 2008 aikana paljon selvityspyyntöjä nimenomaan sosiaalihuoltopalveluja tarjoaville yhdistyksille, jotka ovat saaneet luottamuksensuojan verottajalta vuodelle 2006, mutta vuoden 2007 verotus saattaa muuttua radikaalistikin, jos verottaja katsoo, että toiminta tai osa toiminnasta on elinkeinotoimintaa. Luottamuksensuojaperiaate tarkoittaa asiakkaan kannalta sitä, että asiakkaalla on oikeus luottaa veroviranomaisen toimivan lainmukaisesti, pysyvän päätöksissään ja että viranomaisen noudattaa omaksumaansa tulkintalinjaa johdonmukaisesti eikä muuta sitä takautuvasti (Verohallinto 22.3.2000). Vaikka aiheena on yleishyödyllisen sosiaalihuoltopalveluja tarjoavan yhdistyksen verotus kaiken kaikkiaan, käsitellään eniten ja laajimmin juuri tuloverotusta, joka on tällä hetkellä ajankohtainen aihe. Arvonlisäverotusta käsitellään myös, mutta muita verolajeja vain vähän.

## 1.2 Tutkimusmenetelmät

Työ on kvalitatiivinen tutkimus. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa ei käytetä satunnaisotantaa kohdejoukkoa valittaessa vaan tutkittavat valitaan harkinnanvaraisesti ja tarkoituksenmukaisesti. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa ei haeta yleistettävyyttä koko populaatioon vaan käsitteellistä ja teoreettista pitävyyttä. (Eskola & Suoranta 1998). Tutkijan ja tutkittavan suhde on läheinen ja aineisto rikas ja syvä. Tutkimussuunnitelma ei yleensä ole valmis tutkimuksen alkaessa vaan se muovautuu tutkimuksen edetessä (Eskola & Suoranta 1998). Lähdeaineistona työssä käytetään aiheeseen liittyvää kirjallisuutta, artikkeleita, lakeja, Internet-sivuja, verottajan antamia ohjeita sekä case-yhdistykseltä saatua tietoa. Yhdistyksen talouspäällikkö on käynyt paljon erilaisissa seminaareissa ja koulutuksissa, jotka ovat käsitelleet yhdistysten toimintaa yleensä ja erityisesti verotusta, joten häneltä oli mahdollista tietoa.

Case-osuus on tapaustutkimus eli tutkitaan yhtä tapausta ja pyritään tuottamaan intensiivistä ja yksityiskohtaista tietoa tutkittavasta tapauksesta. Samalla pyritään analyttiseen yleistämiseen. (Hammarsley ym. 2000, 2-3). Case-osuudessa lähdeaineistona käytetään yhdistyksen talouspäällikön haastatteluja. Lisäksi joihinkin kysymyksiin haetaan vastauksia myös verottajalta. Työssä käytetään kahta eri haastattelutyyppiä: teemahaastattelua ja avointa haastattelua. Teemahaastattelussa vain haastattelun aihepiirit ja teema-alueet on edeltä käsin määritetty. Avoin haastattelu on keskustelu, jota haastattelija ohjaa tutkimuksen aihepiiriin suuntaan. (Helakorpi 1999, 55.)

## 1.3 Tutkimuksen rakenne

Aluksi käsitellään yleensä yhdistysten toimintaa sekä erityisesti sosiaali- ja terveysjärjestöjen toimintaympäristöä. Yleishyödyllisyyttä käsitellään eri näkökulmista: TVL:n, oikeusministeriön



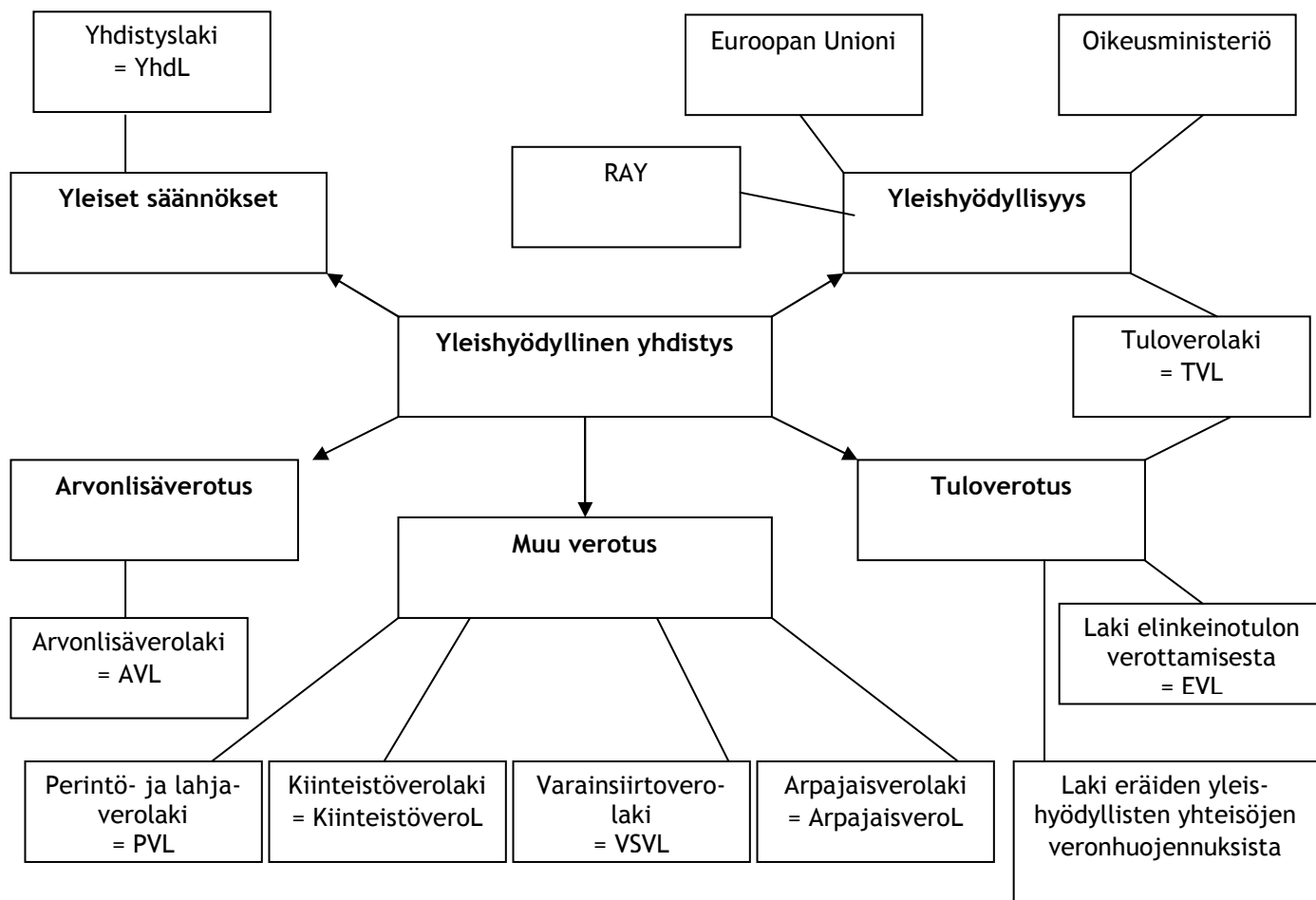
työryhmän, EU:n sekä RAY:n näkökulmasta. Myös yleishyödyllisyyden vaarantumiseen vaikuttavia asioita käydään läpi. Tuloverotus-osiossa pohditaan aluksi elinkeinotoiminnan ja yleishyödyllisen toiminnan välisiä eroja sekä elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä. Tulolajeista käydään läpi elinkeinotulo, henkilökohtainen tulo, kiinteistötulo sekä tuloverotuksen erityiskysymyksiä kuten talkootyö. Myös veronhuojennusasioita käsitellään. Arvonlisäverotus osiossa käydään läpi erityisesti sosiaalihuoltopalvelujen arvonlisäverotusta, joka muodostaa poikkeuksen arvonlisäverovelvollisuudessa. Muihin verolajeihin kuuluvat perintö- ja lahjavero, kiinteistövero, arpajaisvero sekä varainsiirtovero.

Case-osuuden alussa esitellään yhdistyksen toiminta pääpiirteittäin. Sitten pohditaan yhdistyksen toimintaa nimenomaan verotuksen kannalta: voidaanko osa yhdistyksen toiminnasta lukea elinkeinotoiminnaksi? Käydään läpi myös yhdistyksen verotuksen tilanne ennen ja nyt sekä tästä verokohtelun muutoksesta johtuvat vaikutukset yhdistyksen toimintaan.

#### 1.4 Yhdistyksen verotukseen liittyvä viitekehys

Aatteellisia yhdistyksiä koskevat yleiset säännökset ovat YhdL:ssa (503/1989), jossa määritellään muun muassa se, millä perusteella aatteellinen yhdistys saadaan perustaa. Yhdistyksen verotuksen kannalta yleishyödyllisyys on merkittävä asia ja sitä koskevat määritelmät löytyvät ennen kaikkea TVL:sta (1535/1992), mutta myös EU, RAY ja Oikeusministeriö ovat antaneet omat määritelmänsä yleishyödyllisyydestä julki. Yhdistyksen saamia tuloja verotetaan TVL:n (1535/1992) ja EVL:n (360/1968) mukaan. Myös laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista (680/1976) vaikuttaa joidenkin yhdistysten tulojen verotukseen.

Yleishyödyllisten yhdistysten arvonlisäverotusta koskevat säännökset löytyvät AVL:sta (1501/1993). Verotussäännöt yhdistyksen toimeenpanemiin arpajaisiin ovat arpajaisverolaissa (552/1992). Jos yhdistys omistaa kiinteistöjä, joutuu se maksamaan kiinteistöveroa kiinteistöverolain (654/1992) mukaan. Yhdistyksen saamat perintöjä ja lahjoja koskevat verotusmenettelyt ovat PVL:ssa (378/1940). Kiinteistön ja arvopaperin luovutuksesta yleishyödyllinen yhdistys joutuu suorittamaan veroa VSVL:n (931/1996) mukaan.



Kuvio 1. Teoreettinen viitekehys

Kuviossa 1 on esitetty lakeja, jotka vaikuttavat eniten yleishyödyllisen yhdistyksen verotukseen sekä tahoja, jotka ovat antaneet omat määritelmänsä yleishyödyllisyydestä.

## 2 Yhdistystoiminta

### 2.1 Aatteellisuus ja rekisteröityminen

Yhdistykset voidaan jakaa aatteellisiin ja taloudellisiin yhdistyksiin. Aatteelliset yhdistykset merkitään yhdistysrekisteriin ja niihin sovelletaan YhdL:ia. (Myrsky 2004, 15.) Yhteisöt, joiden tarkoituksena on voiton tai muun välittömän taloudellisen edun hankkiminen siihen osallisille tai joiden tarkoitus on pääasiassa taloudellinen, rajataan YhdL:n ulkopuolelle (Halila & Tarasti 2006, 22). Aatteellinen yhdistys on useiden henkilöiden tai oikeuskelpoisten yhteisöjen perustama yhteenliittymä yhteisen aatteellisen tarkoituksen toteuttamista varten (Yhdistyksen perustaminen 2008). Aatteellinen yhdistys on yhteisö, jonka tarkoituksena ei ole voiton tai muun välittömän taloudellisen edun tai ansion hankkiminen siihen osallisille ja jonka toiminta ei muutenkaan pääasiallisesti ole taloudellista laatua. Yleensä aatteelliset yhteisöt ovat yhdistyksiä ja säätiöitä, mutta ne voivat olla myös osakeyhtiöitä tai osuuskuntia. (Lilja ym.

2007, 9.) Toiminnan painopisteen tulee olla aatteellisessa työssä (Yhdistyksen perustaminen 2008).

YhdL:n mukaan yhdistyksen saa perustaa ”aatteellisen tarkoituksen yhteistä toteuttamista varten. Tarkoitus ei saa olla lain tai hyvien tapojen vastainen” (YhdL 1§).

Aatteellisuutta voi olla esimerkiksi:

- jonkin aatesuunnan edistäminen tai vastustaminen
- jonkin ryhmän etujen valvonta
- hyväntekeväisyys
- palvelujen tuottaminen jäsenilleen
- palvelujen tuottaminen muille kuin jäsenille
- vapaa-ajan yhdessäolomahdollisuuksien tarjoaminen jäsenille

(Loimu 2007, 21-22.)

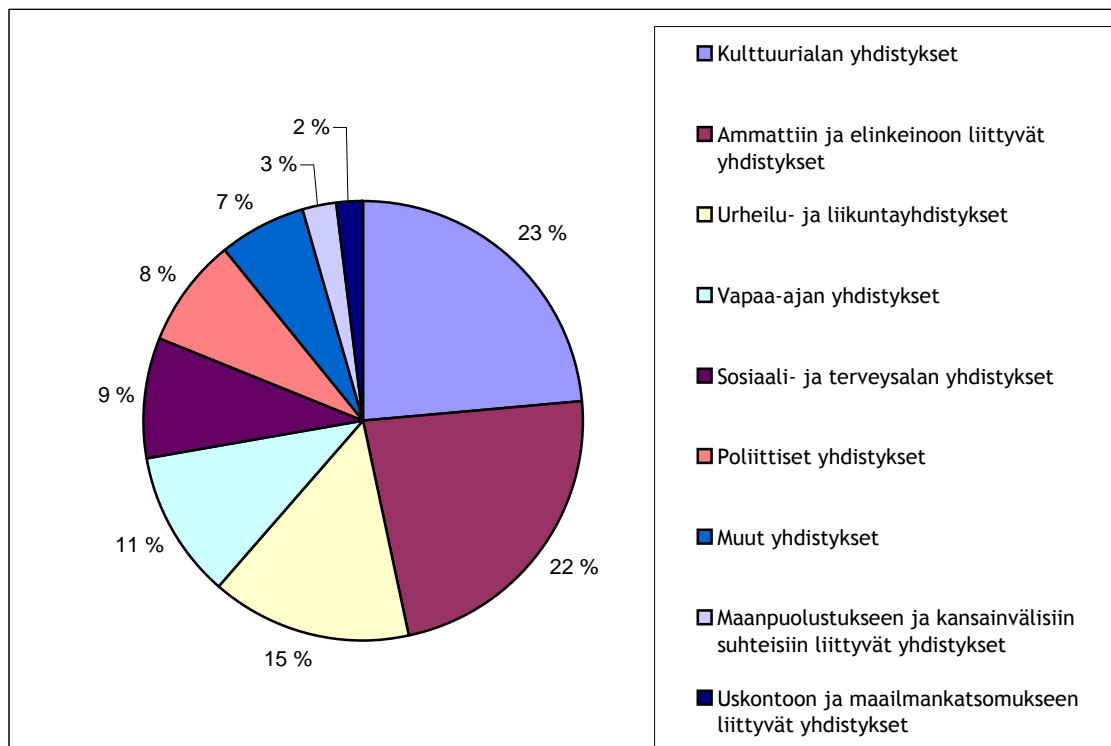
Aatteellisia yhdistyksiä ovat siis esimerkiksi erilaiset puoluepoliittiset yhdistykset, sosiaali- ja kulttuurialan yhdistykset, harrastusyhdistykset sekä taloudelliset etujärjestöt kuten palkansaajajärjestöt. Käytännössä ratkaisevaa aatteellisuuden kannalta on se, mikä tarkoitus on kirjattu yhdistyksen sääntöihin. (Halila & Tarasti 2006, 69.) Tietenkin myös yhdistyksen tosiasiallisen toiminnan tulee vastata yhdistyksen säännöissä olevaa tarkoitusta.

Yhdistys erottuu muista yhteisöistä sen avoimen luonteen vuoksi eli yhdistykseen liittymistä ei voida rajoittaa samoin kuin esimerkiksi omistajaksi tulemista osakeyhtiöön. Lisäksi, vaikka yhdistyksen jäsenten päämäärien voidaan katsoa ohjaavan yhdistyksen toimintaa, niin toiminta ei kuitenkaan perustu näiden päämäärien saavuttamiseen, vaan aatteellisen tarkoituksen yhteiseen toteuttamiseen. (Perälä & Perälä 2006, 20.)

Aatteellinen yhdistys voi toimia rekisteröitynä tai rekisteröimättömänä. Yhdistyksen toiminnan järjestämiseksi usein on kuitenkin parempi rekisteröidä yhdistys. Tärkeimpänä rekisteröinnin oikeusvaikutuksena yhdistys eriytyy ja irtaantuu jäsenistään sekä muuttuu itsenäiseksi oikeushenkilöksi rekisterimerkinnän hetkellä. (Lydman ym. 2005, 187.) Rekisteröidyt yhdistykset ovat oikeuskelpoisia eli ne voivat omistaa omaisuutta, tehdä sopimuksia sekä laatia tarvittaessa erilaisia anomuksia ja hakemuksia. Elinkeinojen harjoittaminen edellyttää niin ikään yhdistykseltä rekisteröintiä eli oikeuskelpoisuutta (Halila & Tarasti 2006, 103). Rekisteröidyn yhdistyksen jäsenet eivät vastaa henkilökohtaisesti yhdistyksen velvoitteista (Yhdistyksen perustaminen 2008). Rekisteröity yhdistys on merkitty Patentti- ja rekisterihallituksen ylläpitämään yhdistysrekisteriin ja yhdistyksen nimen perässä on tunnus ry. Rekisteröimätön yhdistys taas ei ole oikeuskelpoinen, se ei voi hankkia nimiinsä omaisuutta eikä voi olla toisen yhdistyksen jäsenenä. Rekisteröimättömän yhdistyksen toiminnasta vastuun kantavat ne henki-

löt, jotka ovat osallistuneet vastuun aiheuttavaan toimintaan. (Yhdistyksen perustaminen 2008).

Vuonna 2001 yhdistysrekisteri otti käyttöön Jyväskylän yliopiston kanssa kehitetyn yhdistysten toimialaluokittelun. Luokittelun perusteella yhdistysten jakauma toimialoittain oli 31.8.2006 seuraavanlainen:



Kuvio 2. Yhdistysten jakauma 31.8.2006

(Halila & Tarasti 2006, 29-30.)

Kuviosta 2 nähdään, että kaikista yhdistyksistä Suomessa yhdeksän prosenttia on sosiaali- ja terveysalan yhdistyksiä.

## 2.2 Sosiaali- ja terveysjärjestöt

Sosiaali- ja terveysalan yhdistyksiä on rekisteröity vuodesta 1919 lähtien arviolta noin 13 000, mutta tällä hetkellä olemassa olevia on noin 8 500, joista noin 8 000 paikallisyhdistystä, 300 piiriyhdistystä sekä 200 valtakunnallista järjestöä (Järjestöbarometri 2007, 3 diaesitys). Yhdistysten rooli palvelujen tuottajina on kasvanut merkittävästi ja tulee kasvamaan myös tulevaisuudessa. Kunnat odottavat niin yhdistyksiltä kuin yrityksiltä nykyistä suurempaa roolia palveluiden tuottamisessa ja palvelutarpeet sosiaalialalla ovat kasvamassa ja monimutkaistumassa. (Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset 2006, 9-10.) Yhdistyksillä on sosiaalialan palvelutarjonnassa Suomessa merkittävä ja ainutlaatuinen rooli. Yhdistysten tarjoamat palvelut nimittäin eroavat sekä julkisista että yritysmautoisista palveluista muun muassa siten, että

yhdistyksillä on paremmat edellytykset kehittää ja tarjota palveluja julkisia toimijoita joustavammin, tarpeenmukaisemmin ja hallinnollisia sekä ammatillisia sektorirajoja ylittäen. Lähes 90 prosentilla kuntien sosiaalitoimista on ostopalvelusopimuksia yhdistysten kanssa. (Särkelä ym. 2005.)

Yksityiset sosiaalipalvelut ovat lisääntyneet huomattavasti 1990-luvulta lähtien. Kaikkien yksityisten sosiaali- ja terveystalveluja tuottavien toimipaikkojen määrä on nelinkertaistunut 1990-luvulta 2000-luvulle kymmenessä vuodessa. Kasvua on tapahtunut erityisesti yksityisissä asumispalveluissa, kotipalveluissa ja päivätoiminnoissa, joita tarjotaan esimerkiksi mielenterveys- ja päihdekuntoutujille sekä vanhuksille. Yli 90 % yksityisistä ensi- ja turvakodeista sekä päihdehuolloista on yhdistysten ylläpitämiä. Kaikista sosiaalipalveluista yhdistykset tuottavat lähes viidenneksen. (Särkelä ym. 2005.) Yhdistykset tuottavat myös 75 % kaikista yksityisistä asumispalveluista (Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset 2006, 8-9).

Julkisten sosiaalipalveluiden osuus kaikista sosiaalipalveluista pienenee jatkuvasti. Samanlaisesti pienenee järjestöjen tuottamien sosiaalipalveluiden osuus. Yritysmuotoiset sosiaalipalvelut ovat voimakkaasti lisääntymässä. Vuoden 2005 alussa ensimmäisen kerran yritysten sosiaalipalveluiden toimipaikkojen määrä ylitti yhdistysten toimipaikkojen määrän. Erityisesti uusia yrityksiä on tullut markkinoille 1990-luvulta lähtien tarjoamaan palveluita ikääntyville sekä mielenterveys- ja päihdekuntoutujille. Yritysmäisen palvelutuotannon kasvua selittävät sekä uusien yrittäjien tulo markkinoille että joidenkin yhdistysten palvelujen yhtiöittäminen. Yhtiöittäminen on koskenut erityisesti asumispalveluja, kotipalveluja ja kuntoutustoimintaa. (Järjestöbarometri 2007, tiivistelmä.) Nämä ovat juuri toimintoja, jotka verottaja tapauskohtaisesti on katsonut elinkeinotoiminnaksi.

Sosiaalialan järjestöjen toimintaympäristö on muuttunut ja tulee todennäköisesti muuttumaan vielä lähiaikoinakin huomattavasti. Elinkeinopoliittiset ja kilpailulliset tavoitteet ovat tulleet entistä keskeisemmiksi johtuen EU:n sisämarkkinoiden kehittämisestä ja siihen liittyvästä sääntelystä. Lisäksi EU:n hankintadirektiivi sekä sen pohjalta tehty hankintalainsäädäntö ovat oleellisesti muuttaneet kuntien ja muiden palveluiden tuottajien yhteistyötä ja suhteita. (Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset 2006, 8-9.) Kun kunta hankkii palveluita oman organisaationsa ulkopuolelta, sen tulee noudattaa lakia julkisista hankinnoista, joka velvoittaa kunnat kilpailuttamaan palveluhankintansa (Romppainen 2004, 1).

Yksi yhdistysten tärkeimmistä toiminnan rahoituksen lähteistä ovat erilaiset avustukset. Merkittävimpiä rahoittajia ovat RAY, opetusministeriö sekä Veikkaus Oy. RAY rahoittaa vuosittain yli 1000 yhdistystä noin 300 miljoonalla eurolla. Monet järjestöt rahoittavat toimintansa suureksi osaksi avustuksilla. (Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset 2006, 28,33.) RAY on joutunut EU:n sisämarkkinasääntelyn vuoksi tekemään tarkempia rajauksia sen suhteen mitä

toimintaa se voi rahoittaa. Tämä merkitsee sitä, että RAY ei voi tulevaisuudessa rahoittaa sellaista toimintaa, joka kilpailee palveluyritysten kanssa, jos avustamisella katsotaan olevan vähäistä suurempaa kilpailuhaittaa. (Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset, 8-9.) Käytännössä tämä on tarkoittanut RAY:n vetäytymistä kotipalveluiden, palveluasumisen ja näihin liittyvien palveluiden avustamisesta. RAY:n tulee myös jatkossa seurata ja arvioida avustuskohteidensa palvelutuotantovaikutuksia ja vetäydyttävä aloilta, joissa on yksityistä tarjontaa. (Viiansuo 2007, 9.) Niin ikään kuntien myöntämät toiminta-avustukset paikallisyhdistyksille ovat niukkenemassa.

Lisäksi verohallinto on ryhtynyt tiukentamaan tulkintaa yhdistysten yleishyödyllisyydestä (Särkelä ym. 2005). Verohallinto on antanut 30.4.2007 uuden verotusohjeen yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille (Verohallinto 30.4.2007). Uuden verotusohjeen taustalla ovat yleishyödyllisten yhdistysten muuttunut toimintaympäristö ja kilpailuolosuhteet. Yhdistysten rooli ja toimintatila ovat siis merkittävästi muuttumassa parasta aikaa ja vain tulevaisuus näyttää, miten tämä vaikuttaa yhdistysten toimintaan. (Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset, 8-9.)

### 2.3 Yleishyödyllisyys

Yhteisön aatteellisuutta tärkeämpi asia verotuksen näkökulmasta on yhteisön yleishyödyllisyys, sillä jos yhdistys on yleishyödyllinen, se saattaa olla saamistaan tuloista joko kokonaan tai osittain verovapaa - tulojen koostumuksen mukaan. TVL:n mukaan yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen elinkeinotulostaan. Lisäksi yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai sen osan tuottamasta tulosta kunnalle ja seurakunnalle (TVL 23 §). Vain aatteelliset yhdistykset voivat olla yleishyödyllisiä. Taloudelliset yhdistykset ovat verovelvollisia kaikista tuloistaan. (Rosbäck 2008, 40.)

TVL:n mukaan yhteisö on yleishyödyllinen, jos

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

(TVL 22 §.)

Yleishyödyllisen yhdistyksen on täytettävä kaikki nämä edellä mainitut kriteerit, jotta sitä voitaisiin pitää yleishyödyllisenä. Kaikki, mitä yleishyödyllinen yhdistys tekee, on tehtävä yleishyödyllisen tarkoituksen hyväksi. (Lydman ym. 2005, 352.) Myös yhdistyksen sääntöjen on

täytettävä nämä kriteerit ja tosiasiallisen toiminnan tulee vastata sääntöjen mukaista tarkoitusta ja toimintaa (Verohallinto 30.4.2007, 3).

Yleishyödyllisen yhdistyksen toiminnasta on löydettävä esimerkiksi seuraavia piirteitä:

- yhdistyksen hyväksi tehdään palkatonta tai vapaaehtoistyötä
- yhdistys tarjoaa ilmaispalveluita tai - hyödykkeitä
- yhdistys tarjoaa palveluita tai hyödykkeitä alle omakustannushinnan
- yhdistyksen toimintaa tuetaan vapaaehtoisin lahjoituksin

(Hynninen 2008, 7.)

Tulee kuitenkin muistaa, että aatteellisen yhdistyksen ei tarvitse olla yleishyödyllinen. Yleishyödyllisyysstatus tuottaa yhdistykselle etuja verotuksessa. Verottaja määrittelee verolainsäädäntöä sovellettaessa sen, pidetäänkö yhdistystä yleishyödyllisenä vai ei. Jos yhdistyksen tarkoitus on yleishyödyllinen, on yhdistys yleensä myös aatteellinen. Niinpä, jos verottaja ei enää pidä yhdistystä yleishyödyllisenä, voi tulla puitavaksi myös se, täyttääkö yhdistys enää aatteelliselle yhteenliittymälle asetettuja vaatimuksia. (Halila & Tarasti 2006, 84.) Lähtökohdana on, ettei yhdistys voi menettää yleishyödyllisyyden statusta ellei toiminnassa ole tapahtunut olennaisia muutoksia. Yleishyödyllisyysarvioinnissa ratkaisevaa on sekä sääntöjen mukainen toiminta että yhdistyksen tosiasiallinen toiminta. (Verohallinto 30.4.2007, 4.)

Rekisteröimätön yhdistys ei voi olla verotuksessa TVL:n 22 §:n mukaisesti yleishyödyllinen, sillä se ei ole verolainsäädännön määritelmän mukainen yhteisö. Kaikkia rekisteröimättömiä yhdistyksiä verotetaan siis niiden kaikista tuloista yhtymänä. Tämä tarkoittaa sitä, että tulo verotetaan rekisteröimättömän yhdistyksen osakkailta. (Rosbäck 2008, 41.)

TVL on luetellut listan yhteisöjä, joita voidaan pitää yleishyödyllisinä. Lista ei kuitenkaan ole tyhjentävä. Lisäksi yleishyödyllisyyttä ei takaa vain se seikka, että kuuluu listalle. Yhteisön tosiasiallinen toiminta ratkaisee yhteisön yleishyödyllisyyden statuksen ja sitä kautta verotuksellisen aseman.

Yleishyödyllisinä yhteisöinä voidaan TVL:n 22 §:n mukaan pitää:

- maatalouskeskusta
- maatalous- ja maamiesseuraa
- työväenyhdistystä
- työmarkkinajärjestöä
- nuoriso- ja urheiluseuraa
- näihin rinnastettavaa vapaaehtoiseen kansalaistyöhön perustuvaa harrastus- ja vapaa-ajantoimintaa edistävää yhdistystä

- puoluerekisteriin merkittyä puoluetta sekä sen jäsen-, paikallis-, rinnakkais- tai apuyhdistystä
- muuta yhteisöä, jonka varsinaisena tarkoituksena on valtiollisiin asioihin vaikuttaminen, sosiaalisen toiminnan harjoittaminen taikka tieteen tai taiteen tukeminen

Näin siis sosiaali- ja terveysalan yhdistys on laissa erityisesti mainittu verovapaana yhteisönä.

### 2.3.1 TVL:n mukaiset yleishyödyllisyyden kriteerit

#### 1) Toiminta yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi

Yleishyödyllisen yhdistyksen toiminnan tulee olla sekä yleistä että hyödyllistä. Yhdistyksen edistämät intressit vaikuttavat arviointiin siitä, toimiiko yhdistys yleiseksi hyväksi. (Verohallinto 30.4.2007, 6.) Yleisyyden vaatimus ei tarkoita sitä, että yhdistyksen tarvitsee toimia laajalla alueella; esimerkiksi pienen kunnan alueelle rajoittuva urheiluseuratoiminta voi olla yleishyödyllistä. Hyödyllisyys käy ilmi yhdistyksen intresseistä, joita yritys pyrkii edistämään tai saavuttamaan. Haitallinen tai lainvastainen toiminta ei voi olla yleishyödyllistä. (Myrsky 2004, 45-46.)

Yhdistyksen elinkeinotoiminnan harjoittaminen vaikuttaa yleishyödyllisyyden arviointiin. Yleishyödyllisen yhdistyksen tulee toimia välittömästi ja yksinomaan yleiseksi hyväksi eikä elinkeinon harjoittamista pidetä tällaisena toimintana. Jos elinkeinotoimintaa harjoitetaan liian laajasti, yhdistystä ei voida pitää yleishyödyllisenä vaikka yleishyödyllistäkin toimintaa harjoitettaisiin. Yleishyödyllisyyden statukseen vaikuttavaa elinkeinotoimintaa arvioidaan aina tapauskohtaisesti ja kokonaisharkintaa käyttäen. (Verohallinto 30.4.2007, 7.) Elinkeino-toimintaa harjoittava yhdistys ei yleensä täytä yleishyödyllisyyden edellytyksiä, vaikka se antaisi kaikki tuotonsa yleishyödylliseen tarkoitukseen, jos se tekee sen vain välillisesti (Perälä & Perälä 2006, 26). Verovelvollisen on siis itse toimittava yleiseksi hyväksi eikä tehtävä sitä muiden kautta (Myrsky 2004, 60).

#### 2) Toiminnan kohdistuminen rajoittamattomaan henkilöpiiriin

Yhdistys menettää yleishyödyllisyyden statuksensa, jos sen toiminta kohdistuu vain rajoitettuun henkilöpiiriin. Rajoitettuun henkilöpiiriin kohdistuvana toimintana voidaan pitää esimerkiksi tietyn perheen tai suvun keskinäistä toimintaa. Yleishyödyllisen yhdistyksen jäsenmäärä saa olla pieni, mutta toiminnan tulee olla ulospäin suuntautuvaa ja yhdistyksen jäsenyyden tulee olla avoin kaikille tai ainakin suurelle joukolle ihmisiä. Lisäksi jäsenyyttä ei saa pyrkiä aktiivisin toimin rajoittamaan eli yhdistyksellä ei saa olla esimerkiksi liian tiukasti rajaavia jäseneksi pääsyn edellytyksiä. Yhdistyksen toiminnan tulee olla avointa ja jäsenhankinnan



aktiivista. Tärkeää on, että yhdistyksellä on pyrkimys laajentaa toimintaansa. (Verohallinto 30.4.2007, 11.)

### 3) Taloudellisen edun tuottaminen

Yleishyödyllisen yhdistyksen tavoitteena ei saa olla taloudellisen edun tuottaminen siinä osallisille vaan tulojen tavoittelemisen yleishyödyllisen toiminnan rahoittamiseksi. Taloudellista etua voidaan tuottaa osinkona, voitto-osuutena tai kohtuullista suurempana palkkana tai muuna hyvityksenä. Jo mahdollisuus näiden edellä mainittujen erien jakamiseen on yleensä esteenä yleishyödylliselle toiminnalle. Tämän takia osakeyhtiöitä ei lähtökohtaisesti pidetä yleishyödyllisinä. Jos osakeyhtiö harjoittaa yleishyödyllistä toimintaa, sen tulee mainita yhtiöjärjestyksessään, ettei voitonjakomahdollisuutta ole. Yhdistys ei voi olla yleishyödyllinen myöskään silloin, jos sen purkautuessa yhdistyksen voitto lankeaa perustajille tai muuhun kuin yleishyödylliseen tarkoitukseen. (Myrsky 2004, 67,69.)

Yhdistyksessä työskentelevälle henkilölle maksettua työkorvausta ei kuitenkaan pidetä välittömän taloudellisen edun hankkimisena, kunhan työkorvaus vastaa työsuoritusta. Yhdistykset voivat lisäksi hankkia jäsenilleen välillistä taloudellista etua, kuten esimerkiksi ammattiyhdistykset tekevät. (Perälä & Perälä 2006, 24-25.) Jäsenpalveluiden tarjoaminen ja jäsenalennusten antaminen yhdistyksen välittämistä tavaroista tai tuottamista palveluista yhdistyksen jäsenille ei sellaisenaan merkitse taloudellisen edun hankkimista, kunhan edun antaminen liittyy läheisesti yhdistyksen toimintaan. Lisäksi edun tulee olla tavanomainen ja kohtuullinen. Jäsenpalvelut tulee kuitenkin tarjota jäsenille omakustannushintaan ja ulkopuolisille korkeampaan markkinahintaan. (Halila & Tarasti 2006, 82-83.) Yleishyödyllisen yhdistyksen tavoitteena ei saa siis olla jäsenten kustannusten minimointi, sillä kustannussäästöjen aikaansaamista pidetään taloudellisen edun tuottamisena. Olennaista on, että jäsenten menojen säästyminen ei saa olla yhdistyksen toiminnan varsinainen tarkoitus. (Verohallinto 30.4.2007, 12.)

#### 2.3.2 Muita yleishyödyllisyyden määritelmiä

Suomessa vallalla oleva ja tunnetuin yleishyödyllisyyden määritelmä on juuri edellä selostettu TVL:n mukainen määritelmä. On olemassa kuitenkin myös muita yleishyödyllisyyden kriteereitä kuin mitä TVL:ssa mainitaan.

## 1) Oikeusministeriön työryhmämietintö

Oikeusministeriö asetti 19.12.2005 Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset -työryhmän. Työryhmän tärkeimpiä tehtäviä oli juuri ajantasaisen määritelmän luominen yleishyödyllisyyden käsitteelle.

Työryhmä päätyi seuraavanlaiseen määritelmään:

- yleishyödyllinen toiminta on aatteellista ja voittoa tavoittelematonta toimintaa, joka rakentuu autonomisesti tietyn tarkoituksen ympärille
- yleishyödyllisen toiminnan tulee tapahtua yhteisvastuullisesti ja autonomisesti yleiseksi hyväksi, niin että toiminta ei saa kohdistua vain rajoitettuun henkilöpiiriin ja toiminta ei saa tuottaa siihen osallisille taloudellista etua
- yleishyödyllisen toiminnan tulee perustua yhdistyksen sääntöjen tarkoituksypykälään (Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset 2006, 2.)

Työryhmä oli lisäksi sitä mieltä, että yleishyödyllisen toiminnan tulee olla tulevaisuudessakin tulo- ja arvonlisäverosta vapaata. Työryhmän mielestä yleishyödyllisten yhdistysten saamalla veroetuksilla ei ole kilpailua vääristävää vaikutusta, koska kyse on yleishyödyllisestä toiminnasta. Kuitenkin jos yleishyödyllinen yhdistys harjoittaa elinkeinotoimintaa, tulee sitä tältä osin kohdella samoin kuin voittoa tavoittelevaa yritysmuotoista toimintaa. (Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset 2006, 2.)

## 2) Euroopan Unioni

EU:ssa ei tunnisteta yleishyödyllistä toimintaa suomalaisessa merkityksessä tai edes välttämättä yhdistysmuotoista toimintaa. Suomessa katsotaan, että yhdistykset kuuluvat yhteiskunnan niin sanottuun kolmanteen sektoriin, mutta EU:ssa tällaista kolmatta sektoria ei tunneta lainkaan. EU:lla ei ole varsinaista toimivaltaa yhdistysten suhteen, mutta monet unionin hankkeet vaikuttavat suoraan tai välillisesti yhdistysten toimintaympäristöön. (Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset 2006, 15.) EU-tasolla olisi tunnustettava yhdistysten merkitys ja erityinen asema. Yhdistyksiä ei tulisi rinnastaa yrityksiin, sillä tärkeä ero yrityksiin verrattuna on yhdistystoiminnan aatteellinen ja voittoa tavoittelematon luonne. (Sosiaali- ja terveysturvan keskusliitto ry 2006.)

EU:n perustamissopimuksessa ei esiinny yleishyödyllisyyden käsitettä, vaan yleishyödyllisyyden käsite on johdettu käsitteestä yleistä taloudellista etua koskevat palvelut. Sitä, mitä yleiset taloudellista etua koskevat palvelut pitävät ovat, ei ole kuitenkaan määritelty sen enempää perustamissopimuksessa kuin johdetussa oikeudessakaan. EU:n käytännössä vallitsee kuitenkin käsitys, että käsite yleiset taloudellista etua koskevat palvelut tarkoittaa sellaisia

palveluita, joihin jäsenvaltiot soveltavat erityisiä julkisen palvelun velvoitteita niiden yleishyödyllisyyden perusteella. Julkisen palvelun velvoitteilla taas tarkoitetaan vaatimuksia, joita julkiset viranomaiset ovat asettaneet palvelujentarjoajille varmistaakseen, että tietyn julkisen edun mukaiset tavoitteet täyttyvät. (Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset 2006, 19-20.)

Huomiota tulee kiinnittää siihen, mikä erottaa yleishyödyllisen palvelun yleishyödyllisestä taloudellisesta palvelusta (yleiset taloudellista etua koskevat palvelut). Yleishyödylliseen taloudelliseen palveluun tulee nimittäin soveltaa EU:n sisämarkkina- ja kilpailulainsäädäntöä. Unionin vihreä kirja katsoi, että yleishyödyllisiksi taloudellisiksi palveluiksi katsotaan mm. kaikki ne palvelut, jotka tuotetaan ostopalveluina. EU pitää yleishyödyllisiä taloudellisia palveluja tarjoavia yhdistyksiä yrityksinä ja niihin sovelletaan EU:n kilpailulainsäädäntöä. Kukin jäsenvaltio voi itse määrittellä, EU:n lainsäädännön asettamissa rajoissa, mitä se pitää yleishyödyllisinä palveluina. Määrittelyn tulee kuitenkin olla läpinäkyvää, määritelmiin perustuvaa ja järjestämistavaltaan syrjimätöntä. (Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset 2006, 21-23.)

Oleellista siis on, täyttääkö yleishyödyllinen toiminta taloudellisen toiminnan tunnusmerkit, sillä jos näin on, huomioon on otettava EU:n sisämarkkina- ja kilpailusäädökset. Oikeuskäytännössä taloudellisen toiminnan tunnusmerkkejä ovat muun muassa tavaroiden ja palvelujen tarjoaminen tietyillä markkinoilla, palveluista perittävät korvaukset sekä toiminnan vaikutukset jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Olennaista on havaita, että vaikka toiminnalla olisi aito yleishyödyllinen tavoite ja toiminnassa ei tavoiteltaisi voittoa, kyseessä voi silti olla taloudellinen toiminta, sillä taloudellinen toiminta tulkitaan EY-oikeudessa erittäin laajasti. Lähes kaikki sosiaalipalvelut voidaan siis katsoa taloudellisiksi, jolloin niihin sovelletaan EU:n sisämarkkina- ja kilpailunormeja. Tuomioistuimien on vahvistanut, että perustamissopimuksessa tarkoitettuna taloudellisena toimintana on pidettävä suorituksia, jotka ovat vastikkeellisia, vaikka maksajana olisi joku muu kuin palvelun vastaanottaja (Komission tiedonanto 2006, 7). Toisaalta EY-tuomioistuimien on tehnyt useampia ratkaisuja, joissa on katsottu, ettei lakisääteiden, kansalliseen yhteisvastuuseen perustuvien sosiaalipalvelujen tarjonta ole taloudellista ja ettei EU:n kilpailuoikeuden tarkoittamia yrityksiä voi samaistaa organisaatioihin, jotka toteuttavat yksinomaan yleishyödyllisiä, voittoa tavoittelemattomia, kansalliseen yhteisvastuuseen perustuvia tehtäviä. (Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset 2006, 24.)

Euroopan komissio antoi 26.4.2006 tiedonannon yleishyödyllisistä palveluista EU:ssa. Komission mukaan on olemassa tietty tunnusmerkistö, joka erottelee yleishyödylliset sosiaalipalvelut muista yleishyödyllisistä palveluista.

Näitä tunnusmerkkejä ovat:

- yhteisvastuuperiaate
- moniarvoinen ja yksilöllinen luonne, johon kuuluu välttämättömien tarpeiden täyttäminen perusoikeuksien takaamiseksi ja kaikkein heikoimmassa asemassa olevien henkilöiden suojelemiseksi
- voittoa tavoittelematon toiminta
- vapaaehtoistyöntekijöiden osallistuminen
- palvelujen tarjoajan ja vastaanottajan läheisyys
- epänormaali palveluntarjoajan ja kuluttajan välinen suhde, sillä maksajana on kolmas taho

(Komission tiedonanto 2006, 4-5.)

EY:n tuomioistuimen oikeuskäytäntö muuttuu jatkuvasti erityisesti siltä osin kuin on kyse ”taloudellisen toiminnan” käsitteestä. Tämä aiheuttaa suurta epävarmuutta viranomaisten ja yleishyödyllisten sosiaalipalvelujen alalla toimivien keskuudessa. (Komission tiedonanto 2006, 7.) Ongelmana on, ettei EU:ssa ole yhteisesti hyväksyttyä yleishyödyllisen palvelun tai yleishyödyllisen taloudellisen palvelun määritelmää, joten tästä johtuu, että palvelun tai toiminnan luonnetta koskevilla ratkaisuisilla on painottunut tapauskohtaisuus ja viime kädessä ratkaisut on tehty tuomioistuimessa (Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset 2006, 24).

### 3) RAY

RAY antaa avustusta vain yleishyödyllisille yhdistyksille. RAY:n mielestä yleishyödyllinen yhdistys on yhdistys, joka:

- ei sääntöjensä mukaan tavoittele voittoa
- toimii aatteellisesti ihmisten terveyden ja hyvinvoinnin edistämiseksi
- toimii niin, että palkatun henkilökunnan lisäksi toiminnassa on mukana myös vapaaehtoisia

(RAY:n avustusstrategia 2008-2011, 7)

#### 2.3.3 Yleishyödyllisyysstatuksen vaarantuminen / menettäminen

##### 1) Elinkeinotoiminnan vaikutus

YhdL:n 5. §:ssä sanotaan, että yhdistys saa harjoittaa sellaista elinkeino- tai ansiotoimintaa, josta

- on määrätty yhdistyksen säännöissä
- joka muutoin välittömästi liittyy sen tarkoituksen toteuttamiseen taikka
- jota on pidettävä taloudellisesti vähäarvoisena

Elinkeinoa ja ansiotoimintaa, joka tukee aatteellista tarkoitusta, saadaan siis harjoittaa. Tärkeää kuitenkin on, ettei yhdistyksen toiminnan luonne muutu pääasiallisesti taloudelliseksi ja ettei toiminnalla pyritä hankkimaan siihen osallisille voittoa tai muuta välitöntä taloudellista ansiota. (Perälä & Perälä 2006, 24-25.) Huomionarvoista on, ettei elinkeinotoiminnan osuus koko toiminnasta muodostu liian suureksi ja että yhdistyksen tarkoituksen toteuttamisen ja varainhankinnan välillä on selvä yhteys (Niskakangas 2008).

Jos yhdistys harjoittaa elinkeinotoimintaa suuremmassa laajuudessa, se voi menettää yleishyödyllisyyden statuksen, jolloin yhdistys on verovelvollinen kaikista tuloistaan (Andersson & Linnakangas 2006, 64). Jotta yhdistys voi säilyttää yleishyödyllisyyden statuksen, yhdistyksen harjoittaman elinkeinotoiminnan tulee olla tietyllä tavalla alisteista suhteessa yleishyödylliseen toimintaan (Hynninen 2008, 3). Taloudellista toimintaa siis saa harjoittaa ja yleensä täytyykin harjoittaa, jotta pystytään toteuttamaan yleishyödyllistä tarkoitusta. TVL:ssa on säädetty, minkälaisia tulojen hankkimista ei pidetä yleishyödyllisen yhdistyksen elinkeinotoimintana (kts. kappale 3.1.4 Elinkeinotuloverotus). Verovapaana hankittuja tuloja tulee käyttää yleishyödylliseen toimintaan.

Yleishyödyllisyys vaarantuu, jos yhdistyksen elinkeinotoiminta muodostuu niin tärkeäksi, että

- siitä tulee yhdistyksen keskeinen tai jopa keskeisin toimintamuoto
- yhdistys saa verovapaudesta johtuvaa merkittävää kilpailuetua
- elinkeinotoimintaan sitoutuu huomattava osa yhdistyksen varallisuudesta
- elinkeinotoiminnan harjoittaminen edellyttää merkittävää riskinottoa
- yhdistys joutuu velkaantumaan pystyäkseen harjoittamaan elinkeinotoimintaa
- toiminta alkaa olla irti yhdistyksen varsinaisen yleishyödyllisen tehtävän toteuttamisesta

(Lydman ym. 2005, 352; Myrsky 2004, 81.)

Yhdistyksen sijoitustoiminta voi myös johtaa yleishyödyllisyyden statuksen menettämiseen, jos yleishyödyllinen toiminta on jäänyt taka-alalle tai on hyvin pientä. Sijoitustoimintaa ei kuitenkaan lähtökohtaisesti katsota yleishyödyllisen yhdistyksen elinkeinotoiminnaksi. Yleishyödyllisyyden statusta uhkaa myös tulojen rahastointi. Periaatteena on, että yleishyödyllinen yhdistys ei saa rahastoida tulojaan, ellei yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttaminen nimenomaan edellytä tätä. (Verohallinto 30.4.2007,10.)

Elinkeinotoiminnan laaja harjoittaminen sosiaalipalveluja tarjoavassa yhdistyksessä ei kuitenkaan lähtökohtaisesti vaikuta yleishyödyllisyysstatukseen. Sosiaalipalveluja tarjoavat yhdistykset saavat lähtökohtaisesti pitää yleishyödyllisyyden statuksen, kunhan elinkeinotoiminta liittyy yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen ja yhdistyksellä on myös tarkoituksenmukaista yleishyödyllistä toimintaa. (Verohallinto 30.4.2007, 8.)

Harkittaessa miten laajaa yhdistyksen taloudellinen toiminta voi olla, tulee yhdistystä arvioida kokonaisvaltaisesti. Asioita, joita arvioinnissa on otettava huomioon, on muun muassa yhdistyksen jäsenmäärä, yhdistyksen aatteellisen toiminnan laajuus verrattuna sen taloudelliseen toimintaan, yhdistyksen alueellinen ulottuvuus sekä liiketoiminnan itsenäisyys. (Myrsky 2004, 46.) On otettava myös huomioon yleishyödyllisten yhdistysten erilaisuus ja se, että ne toimivat monissa erilaisissa olosuhteissa. Tästä johtuen yleishyödyllisten yhdistysten verokohdelua ei ole mahdollista säännellä yleispätevästi ja yksityiskohtaisesti. (Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset 2006, 45.)

Yleishyödyllisyysstatus vaikuttaa myös yhdistysten saamiin avustuksiin. Eduskunta on säätänyt lain raha-automaattiavustuksista (23.11.2001/1056), jossa määrätään niistä perusteista ja menettelyistä, joita noudatetaan myönnettäessä raha-automaatti- ja pelikasinotoimintaa harjoittavan rahapeliyhteisön tuotosta avustuksia oikeuskelpoisille ja yleishyödyllisille yhteisöille ja säätiöille terveyden ja sosiaalisen hyvinvoinnin edistämiseen. Laki edellyttää, että avustuksen saajan on oltava rekisteröity ja yleishyödyllinen (L raha-automaattiavustuksista 1 §). Jos yleishyödyllinen yhteisö menettää yleishyödyllisyysstatuksen laajan elinkeinotoiminnan harjoittamisen vuoksi, sillä ei lain mukaan ole oikeutta enää saada avustuksia. RAY:n avustusvalmistelija Raimo Viiansuo (2007) sanoo, että avustuksia myönnetään yhdistyksille, jotka pitävät liiketoimintansa erillään aatteellisesta toiminnastaan. RAY ei siis edellytä liiketoiminnan yhtiöittämistä, mutta liiketoiminta on jollakin tavalla eriytettävä yhdistyksen muusta toiminnasta. Merkittävän liiketoiminnan eriyttämistä omaan yhtiöön pidetään kuitenkin suositeltavana. (Viiansuo 2007, 17.)

## 2) Sosiaalialan palvelutoiminnan yhtiöittäminen

Jos yhdistyksen elinkeinotoiminta on niin laajaa, että se uhkaa yhdistyksen yleishyödyllisyyttä, elinkeinotoiminta voidaan yhtiöittää. Järkevin tapa yhtiöittää elinkeinotoiminta on liiketoimintasiirto (EVL 52d §), jossa yhdistys luovuttaa elinkeinotoimintaan kohdistuvat varat, siirtyviin varoihin kohdistuvat velat ja siirtyvään toimintaan kohdistuvat varaukset siirtyvää elinkeinotoimintaa jatkavalle osakeyhtiöille saaden vastikkeeksi vastaanottavan yhtiön liikkeeseen laskemia osakkeita. Jos elinkeinotoiminta yhtiöitetään osakeyhtiöön, osakeyhtiö on erillisesti verovelvollinen elinkeinotoiminnastaan. Näin yhdistys harjoittaa täysin yleishyödyllistä toimintaa ja on verovelvollinen vain mahdollisesti saamistaan kiinteistötuloista, jotka liittyvät muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen toimintaan, seurakunnalle ja kunnalle. Erillisessä osakeyhtiössä harjoitettu elinkeinotoiminta ei siis vaikuta yhdistyksen yleishyödyllisyysarviointiin (Lahti 2007, 23). Yleishyödyllinen yhdistys on osakeyhtiön osakas ja sen mahdollisesti saama osinko on lähtökohtaisesti verovapaata henkilökohtaista tuloa. (Verohallinto 30.4.2007, 33.)

Kun perustetaan erillinen yhtiö elinkeinotoiminnan harjoittamiselle, vältetään monilta ongelmilta. Yksi on juuri edellä mainittu yleishyödyllisyyden statuksen menettämisen uhka. Toinen on kohdistamisongelma; elinkeinotoimintaan liittyvät veronalaiset tulot ja vähennyskelpoiset menot on erotettava muusta myynnistä ja menoista. Kun yleishyödyllistä toimintaa ja elinkeinotoimintaa harjoitetaan eri yhteisöissä, tämä on helppoa. Erillinen yhtiö saatetaan myös perustaa pienentämään tai hajauttamaan yhdistyksen toimintaan liittyvää riskiä. Yhdistyksen harjoittama liiketoiminta saattaa asettaa koko yhdistyksen omaisuuden ja toiminnan riskinalaiseksi. Tällöin voi olla tarkoituksenmukaista perustaa oma yhtiö elinkeinotoiminnan harjoittamista varten. (Eskelinen 1997, 101 & 107-108.)

Yhtiöittäminen voi tuoda mukanaan kuitenkin myös negatiivisia asioita. Elinkeinotoiminnan yhtiöittäminen voi nimittäin merkitä sitä, että yhdistyksissä ei enää kyetä tarjoamaan tai kehittämään joustavia sektorirajat ylittäviä tuki- ja palvelukokonaisuuksia. Yhdistysten toiminta on ollut perinteisesti joustavaa ja nopealiikkeistä, mikä on ollut seurausta elävästä yhteydestä kansalaistoiminnan ja palvelutarjonnan sekä toisaalta ammatillisen ja vertais- sekä vapaaehtoistoiminnan välillä. Juuri tämä on tehnyt yhdistyksille mahdolliseksi tarjota toisenlaisia palveluja kuin yritykset tai julkiset toimijat. (Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset 2006, 10.)

Vaasan ja Kuopion HAO:t ovat muun muassa antaneet eräistä oikeustapauksista päätökset, joissa yhdistyksiä pidettiin TVL:ssa tarkoitettuina yleishyödyllisinä yhteisöinä (liite 2). Helsingin HAO on taas antanut vuonna 2004 päätöksen, jossa yhdistystä ei pidetty yleishyödyllisenä yhteisönä (liite 3). Verohallinto on 30.4.2007 antamassaan verotusohjeessa ilmaissut esimerkit siitä, miten laajamittainen sosiaalialan palvelujen tarjonta vaikuttaa yleishyödyllisyysarviointiin (liite 4).

### 3 Yhdistystoiminnan verotus

#### 3.1 Tuloverotus

Verotuksellisen tuloksenlaskennan ensimmäinen vaihe on tulonhankkimistoiminnan jakaminen eri tulolähteisiin. Toiminnan luonne ratkaisee sen, minkä tuloverotusta koskevan lain mukaan verotettava nettotulo lasketaan. Tulolähteen selvittäminen on tärkeää, sillä verotettava nettotulo lasketaan osittain eri tavoin eri tulolähteissä ja kunkin tulolähteen menot ja yleensä myös vahvistetut tappiot voidaan vähentää vain saman tulolähteen tuloista.

Tulolähteitä on kolme:

- 1 Muun toiminnan tulolähde (henkilökohtaiset tulot); säännökset TVL:ssa
- 2 Elinkeinotulolähde; säännökset EVL:ssä

### 3 Maatalouden tulolähde; säännökset MVL:ssä

Jos tulot eivät ole elinkeinotuloa tai maatalouden tuloa, ne kuuluvat muun toiminnan tulolähteeseen. Kiinteistöstä saatua tuloa verotetaan sen tulolähteen tulona, johon kiinteistö kuuluu. (Myrsky & Ossa 2008, 57-58.)

#### 3.1.1 Verokohtelun yleispiirteet

Verovapaat subjektit voidaan jakaa seuraaviin ryhmiin:

- sekä valtion- että kunnallisverosta verovapaat (TVL 20 §)
- valtionverosta kokonaan verovapaat (TVL 21 §)
- valtion- ja kunnallisverosta osittain vapaat (TVL 22 §)

Yleishyödylliset yhdistykset kuuluvat kolmanteen ryhmään. Yleishyödyllisillä yhdistyksillä on verotuksellinen erityisasema, jota perustellaan sillä, että yhteiskunta hyötyy tavalla tai toisella niiden toiminnasta eikä niiden toiminta tuota taloudellista etua osallisille. Yleishyödylliset yhdistykset toimivat usein tehtävissä, jotka julkisen sektorin olisi hoidettava, jos yhdistyksiä ei olisi olemassa. Jos yleishyödyllisiä yhdistyksiä ei tuettaisi näin verotuksellisesti, vaihtoehtona olisi yhteiskunnan suora julkinen rahoitus. (Andersson & Linnakangas 2006, 64.)

Keskeinen kysymys lähdeettäessä tarkastelemaan yhdistyksen verotusta on se, onko yhdistys yleishyödyllinen ja onko se rekisteröity. Verotuksellisen erityisaseman saaminen edellyttää nimittäin näitä kahta ominaisuutta. Yleishyödylliset yhdistykset ovat verovelvollisia saamaan elinkeinotulosta, josta niitä verotetaan yhteisöverokannan mukaisesti (26 %). Yleishyödyllisen yhdistyksen kiinteistötulot ovat valtionverotuksessa verovapaita, mutta kunnallis- ja kirkollisverotuksessa kiinteistötulot ovat verollisia, jos kiinteistöä tai sen osaa on käytetty muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen. (Myrsky 2004, 36-37.) Kuitenkin jos kiinteistö kuuluu elinkeinotoimintaan, yhdistystä verotetaan kiinteistötulosta kuten elinkeinotulosta. Kiinteistön käyttö tulee siis selvittää, jotta tiedetään miten kiinteistötuloista verotetaan. Muut kuin edellä mainitut tulot ovat yleishyödylliselle yhdistykselle verovapaita henkilökohtaisen tulolähteen tuloja. (Lahti 2007, 7.) Jos yhdistys on rekisteröity, mutta ei yleishyödyllinen, yhdistystä verotetaan kaikista tuloista 26 % mukaan (Hynninen 2008, 9).

Yleishyödylliset yhdistyksen joutuvat siis maksamaan elinkeinotuloistaan täyden veron (26%), jota on perusteltu muun muassa kilpailunäkökohdilla. Markkinatalous ei toimisi ja oikeudenmukaisuus ei toteutuisi, jos yleishyödyllinen yhdistys voisi harjoittaa elinkeinotoimintaa verottomasti, kun samalla alalla toimiva muu yrittäjä joutuisi maksamaan toiminnastaan normaalin tuloveron. (Niskakangas 2008.)



### 3.1.2 Elinkeinotoiminnan tunnusmerkit

Edellä on käsitelty yleishyödyllistä toimintaa ja sille ominaisia piirteitä. Seuraavaksi käsitellään elinkeinotoimintaa. Lainsäädännössä ei ole määritelty elinkeinotoiminnan käsitettä, vaan toiminnan arvioinnissa joudutaan nojautumaan vakiintuneisiin käsityksiin ja oikeuskäytäntöön (Romppainen 2004, 22). Yhdistyksen verokohtelun kannalta on erityisen tärkeää erottaa yhdistyksen yleishyödyllinen, aatteellinen toiminta ja elinkeinotoiminta toisistaan, koska näiden toimintojen verotus on aivan erilainen.

Elinkeinotoiminnalle tunnusomaisia piirteitä ovat:

- itsenäisyys
- jatkuvuus
- säännöllisyys
- riskinalaisuus (menoja joudutaan uhraamaan ennen tulojen syntymistä)
- suunnitelmallisuus
- myynti kohdistuu rajoittamattomaan asiakaskuntaan, ns. suureen yleisöön
- kilpailu yleisillä markkinoilla
- palkatun henkilökunnan käyttö
- toiminta tapahtuu ansaitsemistarkoituksessa
- toiminta ei liity varsinaiseen yleishyödylliseen tarkoitukseen
- vieraan pääoman käyttö
- sitoutuneen pääoman suuri määrä
- toiminnan laajuus
- suuri liikevaihto
- käyvän markkinahinnan käyttäminen
- toiminnan tuottama suurehko osuus yhdistyksen koko varainhankinnasta
- varojen rahastointi
- jäsenille jäsenyydestä koituva muu kuin tavanomainen ja kohtuullinen etu
- toiminnan kohdistuminen tavanomaisiin kauppatavaroihin

(Verohallinto 30.4.2007, 23; Perälä & Perälä 2006, 294; Loimu 2007, 175; Myrsky 2004, 124-125; Romppainen 2004, 38.)

Verottajan mielestä perusohjeena voidaan pitää sitä, että jos yhdistys harjoittaa toimintaansa palkatulla henkilöstöllä, tarjoamalla vastaavia tuotteita tai palveluita kuin samoilla markkinoilla toimivat elinkeinonharjoittajat sekä kattamalla toiminnasta aiheutuneet kulut suoritteiden myynnistä kertyvillä tuotoilla, kyse on lähtökohtaisesti elinkeinotoiminnasta. (Verohallinto 30.4.2007, 23.) Elinkeinotoiminnan katsotaan vaativan itsenäistä, suunnitelmallista ja jatkuvaa toimintaa, jossa asetetaan etuja riskille alttiiksi voiton saamiseksi ja joka suuntautuu rajoittamattomaan henkilökuntaan (Perälä & Perälä 2006, 294).

Verottaja on ottanut erikseen kantaa verotusohjeessaan yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille (Verohallinto 30.4.2007) sosiaalialan palveluiden yleishyödyllisyyteen. Verotusohjeessa sanotaan, että sosiaalialan palveluita tarjoavan yhdistyksen katsotaan harjoittavan elinkeinotoimintaa, jos palveluita tarjotaan markkinaympäristössä palkatulla henkilökunnalla, toimintaan on sitoutunut merkittäviä määriä pääomia ja palveluista peritään käyvän hintatason mukainen korvaus. Yleishyödyllinen toiminta sitä vastoin sisältää usein edunvalvontaa, tiedottamista, kouluttamista sekä tutkimus- ja vapaaehtoistyötä. (Verohallinto 30.4.2007, 8,26).

Tärkeä tekijä toiminnan luonnetta arvioitaessa on myös se, kohdistuuko toiminta vain yhdistyksen omiin jäseniin vai myös ns. suureen yleisöön. Yhdistyksen yleishyödyllinen toiminta kohdistuu nimittäin yleensä yhdistyksen jäseniin tai muutoin rajoitettuun henkilöpiiriin. Liiketoiminnalle tunnusomaista taas on juuri se, että tavaroita ja palveluita tarjotaan periaatteessa rajoittamattomille asiakaspiireille. (Eskelinen 1997, 78.)

Elinkeinotoimintana pidetään muun muassa yleishyödyllisten yhdistysten säännöllistä, laajamittaista ja jatkuvasti järjestettävää koulutustoimintaa, jäsenistön ulkopuolelle suuntautuvaa, kaupallista julkaisutoimintaa, säännöllisin väliajoin järjestettäviä, toiminnan tarkoitusta palvelemattomia messutapahtumia ja yleensä toimintaa, jota harjoitetaan samaan tapaan kuin elinkeinoa. Entistä enemmän pannaan arvoa sille, toimiiko yhdistys markkinoille ominaisessa kilpailussa voittoa tavoittelevien elinkeinotoimintaa harjoittavien yritysten kanssa ja millaista yhdistyksen varainhankintatoiminta on. (Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset 2006, 45-47.) Myös Esko Romppanen (2004) sanoo, että oikeuskirjallisuudessa juuri yhdistyksen kilpailutilanteessa toimiminen on nostettu muita tekijöitä tärkeämmäksi toiminnan luonnetta arvioitaessa. Jos yleishyödyllinen yhdistys kilpailee samoilla markkinoilla elinkeinonharjoittajien kanssa, toiminta katsotaan yleensä verolliseksi jo sen vuoksi, ettei kilpailuvääristymiä verotuskohtelun erilaisuuden vuoksi synny (Eskelinen 1997, 79).

Tulojen veronalaisuuden arviointi suoritetaan kokonaisarviointina, jossa mietitään kuinka elinkeinotoiminnan tunnusmerkit soveltuvat juuri kyseiseen tapaukseen. Mitä etäämmällä yhdistyksen harjoittama toiminta on sen varsinaisesta yleishyödyllisestä toiminnasta, sitä todennäköisempää on, että toiminnasta saatavat tulot katsotaan yhdistyksen elinkeinotuloiksi. Lähtökohtana on, että jos yhdistyksen harjoittama toiminta välittömästi palvelee yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamista, kyse ei ole elinkeinotoiminnasta. (Myrsky 2004, 125-126.) Toiminnan luonnetta arvioitaessa kiinnitetään huomiota kokonaisuuteen, mutta kuitenkin jo yhden tai kahden liiketoiminnan tunnusmerkin täytyminen saattaa muuttaa tulojen veronalaiseksi.

### 3.1.3 Elinkeinotoiminnan ja yleishyödyllisen toiminnan erot

Ensinnäkin yhdistykset hankkivat varoja tuottaakseen palveluja ja yritykset järjestävät palveluja hankkiakseen varoja. Tämän takia verokohtelun pitäisi olla erilainen. Yleishyödylliset yhdistykset eivät siis hanki tuloja taloudellisen edun vuoksi vaan voidakseen rahoittaa yleishyödyllistä toimintaansa (Myrsky 2004, 83). Yleishyödyllisen yhdistyksen toiminnan perimmäinen tarkoitus on niin erilainen verrattuna yritysten toimintaan edellyttäen, että yhdistys toteuttaa aatteellista tarkoitustaan (Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset 2006, 10). Yhdistykset harjoittavat taloudellista toimintaa, jotta ne pystyvät toteuttamaan tarkoitustaan, eikä toiminta tähtää voittoihin kuten yrityksillä. Erityisesti yleishyödyllisissä sosiaalipalveluissa olennaista on jatkuvuus, luottamus ja yhteistyö sekä yhteiskunnan pyrkimys vastata tasapuolisesti yksilöiden ja perheiden tarpeisiin. Markkinaehtoisessa toiminnassa puolestaan olennaista on markkinoille pääsy sekä mahdollisuus kilpailuttaa ja vaihtaa palveluntuottajia. (Sosiaali- ja terveysturvan keskusliitto ry 2006.)

Oikeusministeriön Työryhmämietintö (Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset 2006, 35-37) hahmotti yhdeksän kohtaa, joissa elinkeinotoiminta ja yleishyödyllinen toiminta eroavat toisistaan.

Nämä yhdeksän kohtaa olivat:

- 1 toiminnan perusta/tarkoitus
- 2 toiminnan lähtökohdat
- 3 suhde taloudellisen edun hankkimiseen
- 4 toiminnan rahoitus
- 5 ylijäämän käyttö
- 6 toiminnan toteuttajat
- 7 liiketoimintaedellytykset
- 8 mahdollisuus toiminnan tuotteistamiseen ja myymiseen
- 9 päätöksenteko toiminnan taustalla

Elinkeinotoiminnassa tarkoituksena on taloudellisen edun ja voiton tavoittelu omistajille tai muille edunsaajille tai varainhankinta muuhun toimintaan. Yleishyödyllisten yhdistysten tavoitteena on harjoittaa sääntöjen mukaista aatteellista ja yleishyödyllistä yleiseksi hyväksi tarkoitettua toimintaa. Elinkeinotoiminnassa toiminnan lähtökohdana on voiton tavoittelu tai ammatinharjoittaminen kysynnän ja havaittujen tarpeiden pohjalta kun taas yleishyödyllinen toiminta on syntynyt jäsenten tai toiminnan kohteena olevan ihmisryhmän erityisistä tarpeista. Taloudellisen edun tavoittelu omistajille tai muille edunsaajille kuuluu siis elinkeinotoiminnan luonteeseen. Yleishyödyllisellä toiminnalla on taloudellista etua tavoittelematon luonne. Elinkeinotoiminnassa palvelun tuottamisesta aiheutuvat kulut katetaan palvelusta

saatavilla myyntituotoilla. Yleishyödyllisessä toiminnassa palvelu- ja käyttömaksut eivät yleensä riitä kattamaan kuluja vaan tarvitaan avustuksia tai lahjoituksia.

Toiminnasta saatu ylijäämä käytetään yleishyödyllisessä toiminnassa palvelutoiminnan kehittämiseen, kun taas elinkeinotoiminnassa ylijäämä jaetaan voitto-osuuksina tai osinkoina omistajille. Toiminnan toteuttajina elinkeinotoiminnassa on yleensä yrittäjä ja palkattu henkilöstö. Yleishyödyllisessä toiminnassa on palkatun henkilöstön lisäksi useimmiten myös vapaaehtoisia. Elinkeinotoiminnassa palvelun tuottamisella uskotaan olevan liiketaloudelliset edellytykset. Yleishyödyllinen yhdistys toimii alueilla, joilla liiketoiminnan edellytyksiä ei juuri ole eikä vastaavia julkisia palveluja ole syntynyt tarvetta vastaavasti. Myytävä palvelu pyritään selkeästi tuotteistamaan elinkeinotoiminnassa kun taas yleishyödyllisessä toiminnassa palvelu voi olla vaikeasti tuotteistavissa, sillä kyse on usein palvelukokonaisuuksista tai toimintakykyä tukevista prosesseista. Päätöksenteosta vastaavat elinkeinotoiminnassa yhdistyksen hallitus ja yleishyödyllisessä toiminnassa yhdistyksen kokous tai sen valitsevat luottamuselimet. (Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset 2006, 35-37)

On tärkeää erottaa liiketoiminta ja yleishyödyllinen toiminta toisistaan - ei pelkästään verotuksen takia vaan myös sen takia, että kilpailunrajoituslaki koskee vain elinkeinon harjoittamista. Elinkeinotoiminnan oikeudellinen muoto ei ratkaise kilpailunrajoituslain soveltamista, vaan lähtökohtana ovat tietyt laissa elinkeinotoiminnalle asetetut vaatimukset, kuten vastikkeellisuus ja ammattimaisuus. Kilpailuneuvosto on todennut, että myös aatteellisia yhdistyksiä pidetään elinkeinonharjoittajina siltä osin, kuin ne harjoittavat elinkeinotoimintaa. KRL:n 1 §:n mukaan lain tavoitteena on terveen ja toimivan taloudellisen kilpailun turvaaminen vahingollisilta kilpailunrajoituksilta.

Kilpailunrajoituslain ja EU:n oikeuden elinkeinonharjoittajan käsitteet poikkeavat jonkin verran toisistaan. Kilpailunrajoituslain mukaan elinkeinonharjoittaja on luonnollinen henkilö tai yksityinen tai julkinen oikeushenkilö, joka pitää kaupan, ostaa, myy tai muutoin vastiketta vastaan hankkii tai luovuttaa tavaroita tai palveluita (KRL 3 §). EU:n kilpailusääntöjen piirissä elinkeinonharjoittajia ovat kaikki taloudellista toimintaa harjoittavat, ja taloudellinen toiminta on toimintaa, jossa tavaroita tai palveluita tarjotaan markkinoilla. EY-tuomioistuimen mielestä merkitystä ei ole sillä, onko toiminta ammattimaista, vastikkeellista tai tähtääkö toiminta taloudelliseen tulokseen. EY:n perustamissopimuksen mukaan kilpailusääntöjä tulee soveltaa kaikissa niissä tapauksissa, joissa menettelyllä voi olla vaikutusta jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. (Aalto-Setälä ym. 2004.) Kilpailunäkökohdat ovatkin perussyynä siihen, että liiketoimintaa harjoittavaa yhdistystä ei enää ole voitu pitää yleishyödyllisenä. Veroetujen myöntäminen yleishyödyllisille yhdistyksille ei saa vääristää kilpailua. (Romppainen 2004, 38-39.)

### 3.1.4 Elinkeinotuloverotus

Elinkeinotoiminnasta saadusta tulosta yleishyödyllinen yhdistys maksaa veroa valtiolle, kunnalle ja seurakunnalle (Yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotuksesta 2004). Elinkeinoverolain mukaan elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan liiketoimintaa tai ammattitoimintaa. Liiketoiminnalle on tyypillistä voiton tavoittelu ja itsenäisyys. Itsenäisyys tarkoittaa, että toimitaan omaan lukuun ja omalla vastuulla. (Myrsky & Linnakangas 2006, 71-72). Liiketoiminta edellyttää myös suunnitelmallisuutta, jatkuvuutta, taloudellisen riskin olemassaoloa sekä suuntautumista rajoittamattomaan tai laajahkoon henkilökoukoon. Ammattitoiminta on liiketoiminnan kaltaista, mutta pienimuotoisempaa. (Myrsky & Ossa 2008, 124.)

TVL:ssa on lueteltu ne tulot, joita ei pidetä yleishyödyllisen yhdistyksen elinkeinotulona:

- 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
- jäsenlehdistä 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 tai muissa sellaisissa huoltolaitoksissa ja huoltoloissa hoito-, askartelu- tai opetustarkoituksessa valmistettujen tuotteiden myynnistä tai tällaisessa tarkoituksessa suoritetuista palveluksista saatua tuloa
- bingopelin pitämisestä saatua tuloa.

(TVL 23 §.)

Arpajaisista, myyjäisistä, urheilukilpailuista ja muusta vastaavasta toiminnasta saatu tulo on yleishyödyllisille yhdistykselle verovapaata tuloa. Perusedellytyksenä näiden tulojen verovapaudelle on, että toiminta on järjestetty yhdistyksen toiminnan rahoittamiseksi eli kysymys on yhdistyksen varainhankinnasta. Yhdistyksen varainhankinnan ja yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamisen välillä tulee myös olla yhteys. Verovapaata tuloa ovat muun muassa tällaisesta toiminnasta saadut pääsylippu-, mainos-, käsiohjelma- ja tuotemyyntitulot. (Myrsky 2004, 98-99.) Merkittävää on, että elinkeinotuloksi ei lasketa myöskään arpajaisten, myyjäisten, urheilukilpailujen tai muun vastaavan toiminnan yhteydessä harjoitetusta tarjoilu-, myynti- ja muusta sellaisesta toiminnasta saatua tuloa (Eskelinen 1997, 64). Yhdistystä ei veroteta myöskään kahvila-, ravintola- tai kioskitoiminnasta, jos niitä harjoitetaan varojenkeräystarkoituksessa järjestetyn tilaisuuden yhteydessä. Jos toimintaa harjoitetaan muussa yhteydessä, se on lähtökohtaisesti elinkeinotuloa. (Perälä & Perälä 2006, 217-218; Hynninen 2008, 10.)

Jotta yhdistyksen jäsenlehdistä tai muista yhdistyksen toimintaa välittömästi palvelevista julkaisuista saatua tuloa pidettäisiin yhdistyksen henkilökohtaisena tulona eikä elinkeinotulona, julkaisujen tulee välittömästi palvella yhdistyksen yleishyödyllistä tarkoitusta. Tarkoituksena ei saa siis olla vain varojen kerääminen yhdistykselle. Lehti tulisi lähettää pääasiassa jäsenyyden perusteella ja yhdistyksen ulkopuolisten tilaajien osuus tulisi olla vähäinen (Myrsky 2004, 104). Julkaisutoimintaa ei saa harjoittaa kilpailuolosuhteissa ja jäsenlehdeltä tulee puuttua elinkeinotoiminnalle tyypillinen ulospäin suuntautuneisuus. (Verohallinto 30.4.2007, 21.) Julkaisun verottomuus vaarantuu, jos sitä markkinoidaan yleisesti tai jos sitä myydään esimerkiksi irtonumeroina kioskeissa (Eskelinen 1997, 71). Yleisesti ottaen julkaisutoiminnasta saatu tulo on katsottu oikeuskäytännössä elinkeinotuloksi, jos yleishyödyllinen yhdistys on julkaissut yleisölle tarkoitettuja, yleisessä myynnissä olevia tai tilattavia julkaisuja (Myrsky 2004, 105). Jäsenlehdistä saatua tuloa on myös pidetty elinkeinotulona silloin, kun lehdistä saadut tuotot ovat olleet huomattavan suuret (Loimu 2007, 177). Jäsenlehtitulot voidaan katsoa elinkeinotuloksi niin ikään, kun jäsenlehtituloista suuri osa tulee ilmoitusmyynnistä. Lehden pääsiallisen sisällön tulisi käsitellä yhdistystä ja sen toimintaa eikä ilmoituksia. (Myrsky 2004, 105). KHO on antanut vuonna 1994 päätöksen tapauksesta, jossa ratkaisuun vaikutti nimenomaan julkaisujen kokonaistuotto ja ilmoitustuottojen suuruus (liite 5).

Verovapaata tuloa on myös adressien, merkkien, korttien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myynnistä saadut tulot, jos myynti on tapahtunut varojenkeräystarkoituksessa. Näiden hyödykkeiden myynnille on tyypillistä se, että ostajan ostopäätökseen vaikuttaa enemmän se, että hän haluaa tukea yhdistystä kuin se, että hän haluaa juuri kyseisen tuotteen itselleen. Kysymyksessä ovat siis niin sanotut kannatustavarat, joiden hinta ei yleensä ole oikeassa suhteessa tuotteen käypään arvoon. Kun hinta ei vastaa tuotteen todellista arvoa, ei yleishyödyllisten yhdistysten saama verovapaus vaaranna markkinoiden toimivuutta.

Arviointiin siitä, onko kyseessä veroton myynti, vaikuttaa muun muassa myyntitapa, myyntipaikka sekä myynnin kesto. (Myrsky 2004, 110-111.) Varojenkeräystarkoituksessa harjoitettava tavanomaisten kulutushyödykkeiden, kuten elintarvikkeiden tai vaatteiden, myynti on lähtökohtaisesti yhdistyksen elinkeinotoimintaa. Myynti suuntautuu tällöin yleensä rajoittamattomaan asiakaspiiriin, myynti tapahtuu ansiotarkoituksessa ja pysyvästä toimipaikasta. (Perälä & Perälä 2006, 217-218.) Kuitenkin jos hyödykkeitä myydään arpajaisten, myyjäisten, urheilukilpailujen tai muun vastaavan tapahtuman yhteydessä, myynti on verovapaata. Edellytyksenä verovapaudelle on, että jos yhdistys myy hyödykkeitä verovapaasti varojenkeräystapahtumien yhteydessä se ei saa myydä näitä samoja hyödykkeitä tapahtumien ulkopuolella verollisesti. (Myrsky 2004, 102.)

Verovapaata tuloa on myös sairaaloissa, vajaamielislaitoksissa, rangaistus- ja työlaitoksissa, vanhainkodeissa, invalidihuoltolaitoksissa tai muissa sellaisissa huoltolaitoksissa tai huoltoloissa hoito-, askartelu- tai opetustarkoituksessa valmistettujen tuotteiden myynnistä tai tällai-

nessa tarkoituksessa suoritetuista palveluista saatu tulo (TVL 23 §). Lainkohdassa ei määritellä tarkkaan ja tyhjentävästi, mitä tarkoitetaan muilla sellaisilla huoltolaitoksilla ja huoltoloilla, mutta selvää on, että näiden laitoksien tulee olla lainkohdassa nimenomaisesti mainittuihin laitoksiin verrattava. Oikeuskäytännössä on tehty mielenkiintoinen ratkaisu opetustarkoituksessa valmistettujen tuotteiden myynnistä (liite 6). Myrsky (2004, 112) muistuttaa, että verovapaus tuotteiden myynnistä edellyttää, että kysymys on hoito-, opetus- tai askartelutarkoituksessa valmistetuista tuotteista.

Bingopelin pitämisestä saatu tulo on myös yleishyödyllisille yhdistyksille verovapaata. Verovapaus ei kuitenkaan tarkoita sitä, etteivät bingopelistä saadut tulot voisi missään tapauksessa olla veronlaista elinkeinotuloa. Jos toimintaa harjoitetaan liikkeenomaisesti ja yleiset elinkeinotoiminnan kriteerit täyttyvät, voi kyse olla myös elinkeinotulosta. (Myrsky 2004, 112.)

Nämä edellä mainitut ovat siis niin sanottuja henkilökohtaisia tuloja, joista yleishyödyllinen yhteisö ei veroa joudu maksamaan (Yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotuksesta 2004). Näin TVL:n 23 § supistaa elinkeinotulokäsitettä yleishyödyllisten yhdistysten hyväksi, sillä muiden kuin yleishyödyllisten yhdistysten harjoittamina näitä edellä mainittuja toimintoja pidetään elinkeinotoimintana. Yleishyödyllisellä yhdistyksellä on paljon erilaisia tuloja, joiden verotuksellinen asema ratkaistaan tulon luonteen perusteella - onko kysymyksessä elinkeinotoiminnan muodossa harjoitetusta myynnistä saatu tulo vai henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluva, verovapaa tulo. Pelkistetysti voidaan sanoa, että jos yhdistyksen harjoittama toiminta kohdistuu vain yhdistyksen omiin jäseniin, toiminnasta saatu tulo on verovapaata henkilökohtaista tuloa, mutta ulospäin rajoittamattomaan asiakaskuntaan suuntautunut, laaja ja ansaitsemistarkoituksessa harjoitettu muu kuin yhdistyksen yleishyödylliseen toimintaan liittyvä myynti on veronalaista elinkeinotoimintaa. (Eskelinen 1997, 75-76.)

### 3.1.5 Henkilökohtainen tulo

Yleishyödyllisen yhteisön henkilökohtaiset tulot ovat siis aina verovapaita. Edellisessä kappaleessa kerrottiin tuloista, jotka katsotaan yleishyödyllisen yhdistyksen harjoittamina verovapaiksi henkilökohtaisiksi tuloiksi. Näiden tulojen lisäksi yhdistyksen henkilökohtaisia verovapaita tuloja ovat muun muassa

- yhdistyksen saamat jäsenmaksut
- osinkotulot
- korkotulot
- vuokratulot osakehuoneistoista
- luovutusvoitot muusta kuin elinkeinotoimintaan kuuluvasta omaisuudesta

Kuitenkin jos osingot, korot, vuokrat osakehuoneistoista, luovutusvoitot tai muut henkilökohtaiset tulot kuuluvat yhdistyksen harjoittamaan elinkeinotoimintaan, ne ovat veronalaisia elinkeinotuloja. (Myrsky 2004, 37.) Lahjoitukset ja avustukset ovat niin ikään yleishyödyllisen yhdistyksen verovapaata henkilökohtaista tuloa (Yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotuksesta 2004). Lahjoitukset ja avustukset ovat kuitenkin myös veronalaisia, jos ne on saatu yhdistyksen harjoittamaan elinkeinotoimintaan (Verohallinto 30.4.2007, 16).

Yleishyödyllisten yhdistysten harjoittamasta sijoitustoiminnasta saadut tulot kattavat suuren osan yhdistysten henkilökohtaisista verovapaista tuloista. Yleishyödyllisten yhdistysten arvopaperisijoittaminen on lähtökohtaisesti TVL:n mukaista sijoitustoimintaa ja näin siis verovapaata yhdistyksille, vaikka toiminta olisi hyvin laajaa. Elinkeinotoiminnaksi arvopaperikauppa katsotaan siinä tapauksessa, jos se on jatkuvaa, suunnitelmallista, aktiivista, taloudellisen riskin ottavaa ja voittoa tavoittelevaa. (Myrsky 2004, 130-132.) Kiinteistöstä saadut tulot ovat tietyssä tapauksissa myös henkilökohtaisen tulolähteen tuloja. Tätä asiaa käsitellään tarkemmin seuraavassa kappaleessa.

#### 3.1.6 Kiinteistötulo

Kiinteistötuloa on kolmenlaista: verovapaata tuloa, veronalaista kiinteistötuloa ja elinkeinotoiminnan tuloa. Lähinnä kiinteistön käyttö määrää sen, mikä tulo on kyseessä. Jos kiinteistö on yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä, kiinteistöstä saatu tulo on verovapaata. Jos kiinteistö taas on muussa kuin yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä, tulo on veronalaista kiinteistötuloa ja siitä maksetaan veroa kunnalle ja seurakunnalle. (Verohallinto 30.4.2007, 31-32). Vuonna 2008 kiinteistötulon veroprosentti on 6,1828 % (TVL 124 §). Jos kiinteistöä käytetään yksinomaan tai pääasiallisesti (yli 50 %) elinkeinotoiminnassa, kiinteistö kuuluu elinkeinotulolähteeseen ja siitä saatu tulo on elinkeinotuloa. Veroa maksetaan tällöin valtiolle, kunnalle ja seurakunnalle. (Verohallinto 30.4.2007, 31-32). Mikäli kiinteistö on yli puoliksi muussa kuin elinkeinotoiminnan käytössä, kiinteistöstä saadut tulot kuuluvat henkilökohtaisten tulojen tulolähteeseen (Engblom ym. 2007, 28). Useimmiten kiinteistöstä saatuja tuloja käsitellään juuri TVL:n mukaan.

Usein kiinteistön käyttö joudutaan jakamaan verotuksessa, sillä harvoin koko kiinteistöä käytetään samaan tarkoitukseen (Verohallinto 30.4.2007, 32). Mikäli kiinteistö on esimerkiksi 60 % yleishyödyllisessä käytössä ja 40 % muussa kuin yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä, tulo jaetaan veronalaiseen kiinteistötuloon ja verovapaaseen tuloon (Engblom ym. 2007, 33). Jos yleishyödyllisen yhdistyksen omistama kiinteistö on kokonaan vuokrattuna ulkopuoliselle, yleisen ja yleishyödyllisen käytön ja muun käytön arviointi suoritetaan vuokralaisen kiinteistön käytön perusteella. Kiinteistön käytön jakautuminen yleishyödylliseen tai muuhun käyttöön arvioidaan yleensä pinta-alan tai ajanjakson perusteella. (Verohallinto 30.4.2007, 32.) Jos kiinteistöä käytetään esimerkiksi osittain yleishyödylliseen tarkoitukseen ja osittain muu-



hun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen, kiinteistöstä saatu tulo on siis jaettava verottomaan ja veronalaiseen osaan, jolloin myös kulut, mukaan lukien mahdolliset korot, on kohdistettava verottomaan ja verolliseen osaan (Myrsky 2004, 141).

#### 1) Yleinen tai yleishyödyllinen käyttö

Jos kiinteistöä tai sen osaa käytetään yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen, siitä saatu tulo on verovapaata tuloa. Yleisellä käytöllä tarkoitetaan käyttöä, joka palvelee yhteiskunnan tarpeita; esimerkiksi kiinteistön käyttö kouluna, kirkkona, kirjastona tai sairaalana. Kiinteistö voi kuitenkin olla vuokrattuna yleiseen käyttöön vain silloin, kun vuokralaisena on julkinen taho, esimerkiksi valtio tai kunta. Yleishyödyllistä käyttöä on yhdistyksen oman yleishyödyllisen toiminnan harjoittaminen kiinteistössä tai kiinteistön vuokraaminen yleishyödylliseen käyttöön. (Verohallinto 30.4.2007, 32.)

#### 2) Muu kuin yleinen tai yleishyödyllinen käyttö

Muu kuin yleinen tai yleishyödyllinen käyttö tarkoittaa esimerkiksi sitä, että kiinteistöä vuokrataan asumistarkoitukseen ulkopuolisille. Tällöin kiinteistötulo on veronalaista ja yhdistys joutuu maksamaan veroa kunnalle ja seurakunnalle. Jos yhdistyksen jäsenet saavat vuokrata yhdistyksen omistamaa kiinteistöä esimerkiksi loma- ja vapaa-ajan käyttöön, on kiinteistö tältä osin muussa kuin yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä. Niin ikään kiinteistö on muussa kuin yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä, jos yhdistys vuokraa kiinteistöä yksityistilaisuuksia tai juhlia varten. (Perälä 2007, 38.) Kiinteistötuloa on:

- vuokratulo
- viljelytulo
- maatalouden tuottama tulo
- puunmyyntitulo
- kiinteistöyhtymästä saatu tulo

(Verohallinto 30.4.2007, 31-32).

Kiinteistön ja tontin omistusmuoto vaikuttaa myös kiinteistöstä saadun tulon verotukseen, mutta vain silloin, kun kiinteistö on osittain tai kokonaan muussa kuin yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä. Yleisessä ja yleishyödyllisessä käytössä olevasta kiinteistöstä saatu tulo on nimittäin aina verovapaata ja elinkeinotoiminnan käytössä olevasta kiinteistöstä saatu tulo taas elinkeinotuloa.

TVL:n 6. §:n mukaan kiinteistöllä tarkoitetaan varsinaisten kiinteistöjen lisäksi myös sellaisia toisen maalla olevia rakennuksia, rakennelmia tai muita laitoksia, jotka hallintaoikeuksineen maahan voidaan maanomistajaa kuulematta luovuttaa kolmannelle henkilölle. Kiinteistötuloa

saadaan siis vain siinä tapauksessa, jos yhdistys omistaa rakennuksen lisäksi tontin, jolla rakennus sijaitsee, tai jos tontin vuokrasopimus on siirrettävissä omistajaa kuulematta kolmannelle. Jotta kysymyksessä olisi kiinteistötulo, rakennus ei saa myöskään olla yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä tai elinkeinotoiminnan käytössä ja rakennus tulee omistaa suoraan. Jos yhdistys omistaa rakennuksen, joka sijaitsee siirtokelvottomalla vuokratontilla, kiinteistöstä saatu tulo on verovapaata henkilökohtaista tuloa. (Myrsky 2004, 137-138.)

Kiinteistöjen omistus voi olla joko suora tai yhtiötettyä. Suora omistus tarkoittaa sitä, että yhdistys itse omistaa kiinteistön. Yhtiötetty omistus tarkoittaa sitä, että yhdistys omistaa kiinteistön omistavan kiinteistöyhtiön osakkeet/osakkeita. Kiinteistöyhtiöitä on kahdenlaisia: tavallisia ja keskinäisiä. (Engblom ym. 2007, 197.) Kiinteistöjen ohella voidaan omistaa myös osakehuoneistoja, jotka omistetaan yleisimmin asunto-osakeyhtiöiden osakkeiden kautta.

Jos yhdistys saa tuloa suoraan omistetusta kiinteistöstä, joka on vuokrattu muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen käyttöön, tulosta joutuu maksamaan veroa kunnalle ja seurakunnalle, sillä tulot katsotaan yhdistyksen veronalaisiksi kiinteistötuloiksi (Eskelinen 1997, 124). Keskinäisen kiinteistöyhtiön tuottama vuokratulo on taas yhdistykselle verovapaata henkilökohtaista tuloa. Kiinteistöstä saatu luovutusvoitto on tällöin myös verovapaata. (Myrsky 2004, 138.) Keskinäinen kiinteistöosakeyhtiö on yhtiö, jossa osakkailla on osakkeenomistuksen perusteella oikeus hallita määrättyjä tiloja yhtiön omistamassa rakennuksessa. Asunto-osakeyhtiöt ovat keskinäisiä kiinteistöosakeyhtiöitä. Keskinäisessä kiinteistöosakeyhtiössä osakkaat ovat velvollisia vastaamaan yhtiön kuluista ja he voivat käyttää hallintaansa kuuluvia tiloja haluamallaan tavalla, joko pitää ne omassa toiminnassaan tai vuokrata ne. Jos osakas päättää vuokrata tilat, osakas perii vuokrat vuokralaiselta ja maksaa yhtiölle yhtiökokouksen päättämän vastikkeen. (Engblom ym. 2007, 199-200.) Vuokratuotot kertyvät tällöin osakkeiden omistajille eivätkä kiinteistöyhtiölle. Tavallisessa kiinteistöyhtiössä yhtiö omistaa kiinteistön ja vastaa kiinteistön tuottamista kuluista sekä hankkii tulonsa kiinteistöä vuokraamalla. Tavallisesta kiinteistöyhtiöstä tuloa saadaan kuitenkin vain osingonjaon kautta (Eskelinen 1997, 124).

Henkilökohtaisen tulolähteen tuloksi ja samalla verovapaaksi tuloksi kiinteistötulo luetaan silloin, kun se on:

- osakehuoneistosta saatua vuokratuloa
- keskinäisen kiinteistöyhtiön osakkeenomistuksen perusteella saatua vuokratuloa
- siirtokelvottomalla vuokrasopimuksella vuokratulla tontilla olevan rakennuksen edelleen vuokraamisesta saatua tuloa
- kiinteistön luovutusvoittoa, kunhan kiinteistö kuuluu henkilökohtaiseen tulolähteeseen (Verohallinto 30.4.2007, 32).

Kuitenkin jos huoneisto tai kiinteistö on yhdistyksen oman elinkeinotoiminnan käytössä, tuloa verotetaan elinkeinotulona. Keskinäinen kiinteistöyhtiö ja osakehuoneisto ovat verotuksellisesti edullisimmat omistusmuodot yleishyödyllisille yhdistyksille.

### 3) Elinkeinotoiminnan käyttö

Jos kiinteistöä käytetään yksinomaan tai pääasiallisesti elinkeinotoimintaa välittömästi tai välillisesti edistäviin tarkoituksiin, kiinteistöstä saatu tulo on elinkeinotuloa (EVL 53 §). Välittömästi tai välillisesti edistäviin tarkoituksiin tarkoittaa muun muassa tehdas-, työpaja-, liike-, tai hallintotarkoituksia taikka henkilökunnan asumis- tai sosiaalitarkoituksia (Verohallinto 21.12.2007,31). Kiinteistö katsotaan olevan elinkeinotoiminnan käytössä silloin, kun kiinteistöä käytetään yhdistyksen omaan elinkeinotoimintaan. Sama periaate koskee myös muuta hyödykettä kuin kiinteistöä, esimerkiksi osakehuoneistoa, jota käytetään yksinomaan tai pääasiallisesti elinkeinotoiminnassa (Savolainen 2009). Veroa joudutaan maksamaan valtiolle, seurakunnalle ja kunnalle. Jos siis kiinteistöä käytetään yli 50 %:sti elinkeinotoimintaa edistäviin tarkoituksiin, on kiinteistöstä saatava tulo kokonaisuudessaan elinkeinotoiminnan tulolähteen tuloa. (Perälä 2007, 38.) Jos kiinteistön käyttö jakaantuu niin, että esimerkiksi 60 % on yleishyödyllisessä käytössä ja 40 % elinkeinotoiminnan käytössä, katsotaan kiinteistön tuotot ja kulut elinkeinotoiminnassa käytettyä osuutta vastaavalta osalta elinkeinotoiminnan tuotoiksi ja kuluiksi (Engblom ym. 2007, 198).

Kiinteistöjen tulolähdejako on erittäin merkittävä, sillä kiinteistöstä saatua tuloa voidaan verottaa siis joko elinkeinotulona 26 %:n mukaan, veronalaisena kiinteistötulona reilun 6 %:n mukaan tai kiinteistöstä saatu tulo voi olla kokonaan verovapaata. Kiinteistö ei muodosta omaa tulolähdettä, vaan se kuuluu kiinteistön käytön luonteen perusteella EVL-, MVL- tai TVL-tulolähteeseen. Tulolähteeseen ja verokohteluun vaikuttavia tekijöitä ovat siis kiinteistön käyttötarkoituksen lisäksi tontin omistus- ja hallintaoikeus sekä kiinteistön omistusmuoto. Myös yhdistyksen mahdollisesti saama veronhuojennus vaikuttaa. Kiinteistöjen vuokrausta ei lähtökohtaisesti pidetä elinkeinotoimintana, vaan kiinteistöstä saadut tulot kuuluvat henkilökohtaiseen tulolähteeseen vaikka vuokraustoiminta olisi laajaakin (Eskelinen 1997, 119; Romppainen 2004, 21.)

#### 3.1.7 Veronhuojennus

Yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavien yleishyödyllisten yhteisöjen vapauttamisesta tuloverosta säädetään erikseen (TVL 23 §). Tällä lauseella TVL:ssa viitataan lakiin eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista ja tähän lakiin liittyvään asetukseen. Jos yleishyödyllisen yhdistyksen tulot katsotaan veronalaiseksi, yhdistys voi hakea tietyn edellytyksin huojennusta tuloverotukseen eli elinkeino- ja kiinteistötulon verotukseen.

Huojennus voidaan myöntää, kun se on perusteltu toiminnan yhteiskunnalle tuottamaan etuun nähden ja kun se ei aiheuta vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille vähäistä suurempaa haittaa (Perälä & Perälä 2006, 300). Haitan voidaan katsoa olevan vähäistä suurempi silloin, kun veronhuojennuksen saaminen vaikuttaa yleishyödyllisen yhdistyksen tuotteiden tai palvelujen hintoihin siten, että yhdistys saa markkinoilla muihin toimijoihin nähden kilpailuetua (Romppainen 2004, 50).

Yleishyödyllisen yhteisön voidaan katsoa harjoittavan yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa, jos sen varsinaisena tarkoituksena on valtiollisiin asioihin vaikuttaminen rekisteröitynä puolueena taikka sosiaalisen tai muun yhteiskunnallisesti tärkeitä tarpeita palvelevan toiminnan harjoittaminen, mikäli tämä toiminta on koko valtakunnan alueen kattavaa tai muuten laajaa, vakiintuneen muodon saavuttanutta ja pysyvää (L eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista 3 §). KHO on antanut 14.1.2009 päätöksen sosiaalihuoltopalveluja tarjoavan yleishyödyllisen yhdistyksen tuloverotuksesta (liite 7). Päätöksen perusteluissa todetaan, että toiminnan voidaan katsoa olevan koko valtakunnan alueen kattavaa tai muuten laajaa, jos huojennusta hakeva yhdistys on jäsenenä oman alansa valtakunnallisessa keskusjärjestössä, joka toimii koko valtakunnan alueella.

Superhyödyllisinä yhdistyksinä on pidetty muun muassa poliittisia puolueita, hyväntekeväisyys-, vammais- ja opiskelijajärjestöjä, urheiluliittoja ja -seuroja sekä uskonnollisia yhdistyksiä ja nuorisoyhdistyksiä (Eskelinen 1997, 131). Tällainen superhyödyllinen yhdistys voidaan hakemuksesta katsoa tuloverotuksessa kokonaan tai osittain verovapaaksi. Kiinteistötulo voidaan katsoa verovapaaksi kuitenkin vain, jos kiinteistöä on käytetty pääasiallisesti yleiseen ja yleishyödylliseen tarkoitukseen. (Andersson & Linnakangas 2006, 77-78.)

Huojennusta on haettava neljän kuukauden kuluessa sen verovuoden päättymisestä, jolta huojennusta pyydetään. Veronhuojennus myönnetään määräajaksi, kuitenkin enintään viideksi vuodeksi kerrallaan. (L eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista 4 ja 6 §.) Huojennusta voi siis hakea vain, jos katsotaan, että osa tai koko yhdistyksen toiminta on veronalaista elinkeinotoimintaa. Huojennusmenettelyn kautta saatu verovapaus elinkeinotulosta ja/tai kiinteistötulosta ei poista mahdollista arvonlisäverovelvollisuutta. Jos yleishyödyllinen yhdistys on yhtiöittänyt toimintansa, jonka on katsottu olevan elinkeinotoimintaa, huojennusta ei voida hakea näille tuloille. Yhtiöllä ei nimittäin ole oikeutta saada huojennusta elinkeino- ja kiinteistötuloista. (Myrsky 2004, 158-159.) Huojennusta voi hakea vain yleishyödyllinen yhteisö.

### 3.1.8 Tuloverotuksen erityiskysymyksiä

#### 1) Lahjoitusten antaminen

TVL:n 57 §:n mukaan yhteisö saa vähentää tulostaan

- 1 vähintään 850 euron ja enintään 250 000 euron suuruisen rahalahjoituksen, joka on tehty tiedettä, taidetta tai suomalaisen kulttuuriperinteen säilyttämistä edistävään tarkoitukseen Euroopan talousalueeseen kuuluvalla valtiolle tai Euroopan talousalueella olevalle julkista rahoitusta saavalle yliopistolle tai korkeakoululle taikka näiden yhteydessä olevalle yliopistorahastolle
- 2 vähintään 850 euron ja enintään 50 000 euron suuruisen rahalahjoituksen, joka on tehty tiedettä, taidetta tai suomalaisen kulttuuriperinteen säilyttämistä edistävään tarkoitukseen sellaiselle Verohallituksen nimeämälle Euroopan talousalueella olevalle yhdistykselle, säätiölle tai edellä mainittujen yhteydessä olevalle rahastolle, jonka varsinaisena tarkoituksena on tieteen tai taiteen tukeminen taikka suomalaisen kulttuuriperinteen säilyttäminen.

Lainkohdassa on kyse verohallinnon nimeämisestä suomalaisista yhdistyksistä, laitoksista ja säätiöistä. Verohallinto nimeää hakemuksesta nämä lahjansaaajat enintään viideksi vuodeksi kerrallaan. Muut kuin edellä mainitut lahjoitukset eivät pääsääntöisesti ole vähennyskelpoisia. Kuitenkin euromäärältään vähäiset lähinnä mainontaan ja markkinointiin tai suhdetoimintaan liittyvät lahjoitukset ovat vähennyskelpoisia. Tämänkaltaisia lahjoituksia voi vähentää kuitenkin enintään 850 euroa lahjansaaajaa kohden. Lahjoitus voi olla vähennyskelpoinen verotuksessa myös tavanomaisena mainoslahjana, edustuslahjana tai henkilökuntalahjana (Myrsky 2004, 188-189). Vain yhteisöt saavat siis vähentää tuloverotuksessaan lahjoitukset, eli yksityishenkilöt tai yhtymät eivät saa (Lilja ym. 2007, 221).

Lahjan saamisen verotukseen perehdytään kappaleessa 3.3 Muu verotus.

#### 2) Talkootyö

Erilaiset talkootyöt ovat yksi yleishyödyllisten yhdistysten varainhankintakeinoista. Talkootyöllä tarkoitetaan yleensä toisen lukuun korvauksetta tehtävää työtä. Työtä tehdään siis auttamistarkoituksessa ilman korvausta. (Myrsky 2004 177.) Verolainsäädännössä ei ole varsinaisesti määritelty talkootyötä, mutta asia arvioidaan aina tapauskohtaisesti. Yhdistyksen jäsenet voivat tehdä korvauksetta työtä yhdistykselle tai kolmannelle osapuolelle. Yhdistykselle tehty talkootyö ei aiheuta veroseuraamuksia, mutta kolmannelle osapuolelle tehdyssä talkootyössä tulonsaaajan määrittäminen saattaa joskus olla vaikeaa. (Verohallinto 30.4.2007, 20.) Talkootyö voi olla vastikkeellista tai vastikkeetonta. Vastikkeettomasta suorituksesta

saatua hyötyä ei katsota veronalaiseksi tuloksi, mutta vastikkeellista työtä voidaan tietyissä tapauksissa verottaa. (Verohallinto 12.10.2005.)

Jos työtä tehdään yhdistyksen nimissä kolmannelle osapuolelle vastiketta vastaan, on ratkaistava kysymys, onko työ talkootyötä vai palkkatyötä, josta saadun korvauksen työn suorittaja lahjoittaa yhdistykselle. Tällöin on kiinnitettävä huomiota siihen, kuka on suorituksen saaja, valvooko toimeksiantaja työtä ja kuinka kauan työ kestää. (Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset 2006, 47.) Lähtökohtaisesti talkootyöstä yhdistykselle maksettu korvaus on verovapaata. Jos taas korvaus maksetaan suoraan työn suorittajalle, kysymyksessä on normaali palkkatulo. (Myrsky 2004, 177.) Palkasta korvauksen maksajan on pidätettävä ennakonpidätys ja maksettava se ja sosiaaliturvamaksu valtiolle.

Talkootyöstä maksettavaa korvausta pidetään työn suorittajan palkkana erityisesti silloin, kun:

- työn tekee tehtävään ammattitaidon tai pätevyuden perusteella valikoitu henkilö;
- korvaus perustuu käytettyyn aikaan;
- työ ei liity yleishyödyllisen yhdistyksen omaan toimintaan;
- työ on pitkäkestoista.

(Verohallinto 12.10.2005.)

Jotta yhdistykselle maksettu korvaus talkootyöstä olisi verovapaata, tiettyjen edellytysten tulee täyttyä:

- korvauksen saajana on rekisteröity yleishyödyllinen yhdistys
- työtä ei tehdä toimeksiantajan johdon ja valvonnan alaisena
- saatu korvaus tulee käyttää yleishyödylliseen toimintaan
- korvaus ei voi tulla vain niiden hyväksi, jotka ovat tehneet työtä
- talkootyö on luonteeltaan tilapäistä
- talkootyö ei vaadi erityistä ammattitaitoa tai pätevyyttä

(Verohallinto 30.4.2007, 20; Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset 2006, 47.)

Jos kuitenkin talkootyö täyttää elinkeinotoiminnan tunnusmerkit, kysymyksessä on yhdistyksen veronalainen elinkeinotulo. Elinkeinotoiminnaksi talkootyö voidaan katsoa erityisesti silloin, kun kysymyksessä on jatkuva, pitkäaikainen ja laaja toimeksiantosuhde, toiminta on organisoitua sekä kilpailee yritysten tarjoamien palvelujen kanssa (Verohallinto 30.4.2007, 20). Jatkuvaakin toimeksiantosuhde voi olla kuitenkin talkootyötä silloin, kun työ liittyy läheisesti työtä tekevän yhdistyksen omaan toimintaan ja se suoritetaan ilman toimeksiantajan johtoa ja valvontaa. Verotuskäytännössä puhtaana talkootyönä on pidetty luonteeltaan tilapäistä tietyn rajatun tehtävän suorittamista, joka ei vaadi erityistä ammattitaitoa. Esimerkik-

si siivousurakka tai tilapäinen mainos- ja postitustyö ovat tyypillisiä talkootöitä. (Kansalaisyhdistyksen toimintaedellytykset 2006, 48.)

Talkootyötilanteita voi siis olla kolmenlaisia:

- talkootyö, josta ei koidu veroseuraamuksia
- talkootyö, josta saatu korvaus on korvauksen saaneen yleishyödyllisen yhdistyksen veronalaista elinkeinotuloa sekä
- talkootyö, josta saatu korvaus on työn tekijän veronalaista palkkatuloa

Keskeistä verotuksen näkökulmasta on arvioida talkootyön luonne ja määrittellä työn tuloksen ja mahdollisen korvauksen saaja. (Verohallinto 12.10.2005.)

### 3) Matkakustannusten korvaukset

Yleishyödyllinen yhdistys voi TVL:n 71. §:ssä säädetyin edellytyksin maksaa verottomasti matkakustannusten korvausta yhdistyksen hyväksi sen toimeksiannosta tehdystä matkasta. Korvausta voidaan maksaa silloin, kun matkan tekijä ei ole työsuhteessa yleishyödylliseen yhdistykseen tai silloin kun matkan tekijä ei saa palkkaa työstä, johon matka liittyy. Tällaisista matkakustannusten korvauksesta verovapaata tuloa on vain:

- päiväraha enintään 20 päivältä kalenterivuodessa;
- majoittumiskorvaus
- matkustamiskustannusten korvaus julkisilla kulkuneuvoilla koko määrästänsä ja muilla kuin julkisilla kulkuneuvoilla 2000 euroa kalenterivuodessa

Verovapauden rajat ovat verovelvolliskohtaisia. (Verohallinto 12.10.2005.)

### 4) Koulutustulot

Yleishyödyllisen yhdistyksen omiin jäseniin kohdistuva koulutustoiminta on lähtökohtaisesti verovapaata. Jos taas koulutusta järjestetään ansaintatarkoituksessa ja se kohdistuu rajoittamattomaan joukkoon, kysymys on elinkeinotoiminnasta. Koulutuksen kohderyhmän lisäksi myös koulutuksen sisällöllä on vaikutusta verokohteluun. Ulkopuolisille tarkoitettu koulutus voi olla verovapaata silloin, kun se liittyy läheisesti yleishyödyllisen yhdistyksen toimintaan ja sillä pyritään esimerkiksi samalla toteuttamaan jäsenhankintaa, eikä koulutustoiminta kilpaile yritysten kanssa. Merkitystä verotuksen kannalta on myös sillä, tuetaanko yleishyödyllisen yhdistyksen järjestämää koulutusta yhteiskunnan varoin ja tarvitaanko koulutuksen järjestämiseen viranomaisen lupa. (Eskelinen 1997, 94.)

## 5) Messu- ja näyttelytulot

Yleishyödyllisten yhdistysten järjestämiä messuja ja näyttelytoimintaa pidetään elinkeinotoimintana silloin, kun niitä järjestetään kaupallisessa tarkoituksessa. Kuitenkin jos tapahtumalla ei ole palkattua henkilökuntaa, kiinteää organisaatiota eikä tapahtumaa järjestetä säännöllisesti, kysymyksessä ei lähtökohtaisesti ole elinkeinotoimintaa. (Perälä & Perälä 2006, 217-218.) Messu- ja näyttelytoiminta katsotaan helpommin muuksi kuin elinkeinotoiminnaksi, jos tapahtumat palvelevat välittömästi yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamista. Myös tapahtumasta saatavien tulojen suuruus vaikuttaa elinkeinotoiminnan arviointiin. Mitä suuremmat tulot, sitä herkemmin toiminta luetaan elinkeinotoiminnaksi. Ratkaisevaa on myös se, kuinka välittömästi tapahtuman katsotaan palvelevan yhdistyksen varsinaista yleishyödyllistä tarkoitusta. (Myrsky 2004, 113-115). Rajanveto verovapaan huvitilaisuuden ja liiketoiminnan muodossa harjoitetun kulttuuritapahtuman välillä ei ole helppoa. KHO on tehnyt päätöksen oikeustapauksesta, jossa pohdittiin juuri messutulosten veronalaisuutta (liite 8).

### 3.2 Arvonlisäverotus

Yleishyödyllisen yhdistyksen arvonlisäverovelvollisuudella on suora yhteys TVL:n mukaiseen elinkeinotuloon. AVL:n 4. §:n mukaan yleishyödyllinen yhdistys on verovelvollinen vain, jos sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään TVL:n mukaan yhdistyksen veronalaisena elinkeinotulona. Siis sellainen tavarantoiminnan ja palvelun myynti, josta saatua tuloa ei pidetä TVL:ssa tarkoitettuna elinkeinotulona, on myös arvonlisäverotonta. Lisäksi yleishyödyllinen yhdistys on arvonlisäverovelvollinen tarjoilupalvelun ja kiinteistöhallintapalvelun omaan käyttöön ottamisesta sekä tavarantoiminnan yhteisöhallinnasta toisesta EU-valtiosta (Nyrhinen 2008, 15).

#### 3.2.1 Sosiaalihoitopalvelujen arvonlisäverotus

##### 1) Yleistä

Arvonlisäverolaisissa verottomia palveluja ovat:

- terveyden- ja sairaanhoitopalvelut (AVL 34-36 §)
- sosiaalihoitopalvelut (AVL 37-38 §)
- lain nojalla järjestetty tai tuettu koulutuspalvelu (AVL 39-40 §)
- rahoituspalvelu (AVL 41-43 §)
- vakuustointi (AVL 44 §)
- esiintymiskorvaukset ja erät immateriaalikorvaukset (AVL 45 §)
- erät muut tavarat ja palvelut (AVL 59 §)



Otetaan tarkemmin käsittelyyn sosiaalihuoltopalvelujen arvonlisäverottomuus, josta säädetään AVL:n 37. ja 38. §:ssä. AVL:n 37. §:n mukaan arvonlisäveroa ei suoriteta sosiaalihuoltona tapahtuvasta palvelujen ja tavaroiden mynnistä. Sosiaalihuollolla tarkoitetaan valtion tai kunnan harjoittamaa sekä sosiaaliviranomaisten valvomaa muun sosiaalihuollon palvelujen tuottajan harjoittamaa toimintaa, jonka tarkoituksena on huolehtia lasten ja nuorten huollosta, lasten päivähoidosta, vanhustenhuollosta, kehitysvammaisten huollosta, muista vammaisten palveluista ja tukitoimista, päihdehuollosta sekä muusta tällaisesta toiminnasta (AVL 38 §).

AVL:n mukaan sosiaalihuolto on pääasiallisesti julkisin varoin rahoitettuna toimintana vapautettu arvonlisäverosta. Yleisen kulutusverotuksen mukaan verollisuus edellyttää, että toiminta tapahtuu liiketoiminnan muodossa. Sosiaalihuoltoa ei yleensä pidetä tällaisena toimintana, vaikka huollonsaajat maksaisivatkin saamistaan palveluista. Katsotaan, että huollonsaajien palveluista suorittamat maksut ovat pikemminkin heidän kustannusosuutensa toiminnasta kuin vastike luovutetuista suoritteista. (Nieminen ym. 2008.)

Verottomia sosiaalihuoltoon liittyviä palveluja ovat muun muassa asumisen ja tukitoimien järjestäminen, kasvatus sekä muu huolenpito ja ylläpito. Arvonlisäverottomia sosiaalihuoltopalveluja ovat siis esimerkiksi huoltoon oikeutetuille henkilöille maksua vastaan tarjotut ateriat-, ruokaostos-, siivous-, kylvytys- ja kuljetuspalvelut. (Verohallinto 6.3.2006.)

Sosiaalihuollon järjestämisen tulee perustua viranomaisen tekemään päätökseen tai yksityistä sosiaalihuoltoa järjestettäessä sosiaalihuollon tarjoajan ja asiakkaan väliseen kirjalliseen sopimukseen (L sosiaalihuollon asiakkaan asemasta ja oikeuksista 6 §). Yksityisen palveluntuottajan ja asiakkaan tulee siis solmia kirjallinen sopimus, jossa määritellään palvelun tuottamisen ja järjestämisen ehdot, asiakasmaksut sekä palveluntuottajan ja asiakkaan velvollisuuden ja oikeudet (Verohallinto 6.3.2006).

Jos yksityinen palveluntuottaja tarjoaa ympärivuorokautisia sosiaalipalveluja, sillä on oltava lääninhallituksen lupa toimintaan (L yksityisten sosiaalipalvelujen valvonnasta 5 §). Luvasta ilmenee palveluala ja toiminnan laajuus. Jos toiminta muuttuu olennaisesti, palveluntuottajan on haettava uusi lupa. Ympärivuorokautinen sosiaalihuoltopalvelujen tarjonta on siis luvanvaraista toimintaa. Muita kuin ympärivuorokautisia sosiaalihuoltopalveluja tarjoavan yksityisen palveluntuottajan on taas tehtävä ennen toiminnan aloittamista kirjallinen ilmoitus sosiaalihuollosta vastaavalle toimielimelle siihen kuntaan, jossa palveluja tarjotaan. Sekä luvanvaraista että ilmoituksenvaraista toimintaa harjoittavat yksityiset palveluntuottajat merkitään yksityisten palvelujen antajien rekisteriin. Yksityisten palvelujen antajien rekisteri on Terveystieteiden tutkimuskeskuksen ja lääninhallituksen yhdessä pitämä valtakunnallinen rekisteri. (Verohallinto 6.3.2006.)

## 2) Arvonlisäverottomuuden edellytykset

Verohallinnon ohjeen mukaan (Verohallinto 6.3.2006) yksityisen palveluntuottajan harjoittaman sosiaalihuollon verottomuuden edellytyksenä on aina, että palveluntuottaja on merkitty yksityisten palvelujen antajien rekisteriin, jolloin yhteiskunta valvoo yhdistyksen toimintaa. Arvonlisäverottomuus koskee vain niitä palveluja ja siinä laajuudessa, joiden harjoittamisesta yksityinen palvelujen tarjoaja on merkitty rekisteriin. Kun tämä edellytys täyttyy, arvonlisäverottomia ovat julkisyhteisöjen palveluntuottajalta ostamat palvelut, jotka julkisyhteisö maksaa kokonaan tai osittain. Verottomuus koskee sekä julkisyhteisön että asiakkaan maksamaa osuutta. (Verohallinto 6.3.2006.)

Jos asiakas ostaa määrällisesti enemmän tai muita hyödykkeitä kuin mitä julkisyhteisön maksusitoumus koskee tai jos asiakas ostaa itse suoraan yksityiseltä palveluntuottajalta, myös toisen edellytyksen on täytyttävä, jotta myynti olisi arvonlisäverotonta. Tämä toinen edellytys on se, että sosiaalipalvelun tuottajan ja asiakkaan on tehtävä kirjallinen sopimus myytävistä palveluista sekä palvelu-, hoito-, kuntoutus- tai muu vastaava suunnitelma. Sopimukselta on käytävä selville muun muassa, mitä palveluita ja kuinka paljon asiakkaalle myydään. Suunnitelmasta taas on käytävä ilmi sosiaalihuollon tarpeen peruste, asiakkaan toimintakyky, palvelujen ja hoidon tarve, palvelujen ja hoidon tavoitteet sekä toimenpiteet näiden tavoitteiden saavuttamiseksi. (Verohallinto 6.3.2006.)

Edellisissä kappaleissa käsiteltiin tilanteita, joissa asiakas ja julkisyhteisö yhdessä tai erikseen ostavat palveluita yksityisiltä palvelujen tuottajilta. Arvonlisäverottomia ovat kuitenkin myös yksityisten palveluntuottajien toisilta yksityisiltä palveluntuottajilta ostamat sosiaalihuoltopalvelut. Tällöin arvonlisäverottomuuden edellytyksenä on, että myyjä on merkitty yksityisten palvelun antajien rekisteriin ja että palvelu luovutetaan edelleen asiakkaalle. (Sinisalo 2007, 9.)

Jotta sosiaalihuoltopalvelujen myynti olisi verotonta, edellytyksenä on myös, että kyse on oltava sosiaalihuollon tarpeeseen perustuvista sosiaalihuoltona luovutettavista palveluista. Aikaisemmin tämä merkitsi sitä, että kunnan sosiaaliviranomaisen oli hyväksyttävä asiakas sosiaalihuoltoon oikeutetuksi. Tarvittiin siis viranomaisen päätös siitä, onko henkilö oikeutettu saamaan sosiaalihuoltoa. Verohallinnon ohjeen (Verohallinto 6.3.2006) myötä tämä asia kuitenkin muuttui; sosiaalihuollon palveluja tarjoava yhteisö saa luovuttaa palvelujaan suoraan asiakkaalle ilman kunnan tekemää päätöstä asiakkaan oikeudesta sosiaalihuoltoon. Verottomuuden edellytykset osoitetaan tällöin sosiaalipalveluja tarjoavan yhteisön ja asiakkaan välisillä sopimuksilla ja suunnitelmilla. (Kallio ym. 2007, 213-214.)

Lisäksi arvonlisäverottomuuden edellytyksenä on, että sosiaalihuoltopalvelujen tarjoaja on sosiaalihuoltotoiminnan harjoittaja. Näitä harjoittajia voivat olla valtio, kunnat ja kuntayh-

tymät sekä yksityiset palvelujen tuottajat, jos näiden tuottajien toiminta on kunnan valvonnan piirissä olevaa. (Verohallinto 6.3.2006.) Lain mukaan valvottavaa toimintaa on kaikki korvausta vastaan harjoitettu ammatti- tai liiketoiminta, joka kohdistuu lapsiin, nuoriin, vammaisiin, kehitysvammaisiin, vanhuksiin, päihdehuollon palveluja tarvitseviin ja muihinkin sosiaalihuollon palveluja tarvitseviin (L yksityisten sosiaalipalvelujen valvonnasta 2 §). Lisäksi jotta kyse olisi sosiaalihuollosta, luovutettujen palvelujen ja tavaroiden tulee olla laadultaan sosiaalihuoltoon kuuluvia (Nieminen ym. 2008).

Kuten edellä jo mainittiin, arvonlisäverottoman sosiaalihuoltopalvelun yksi edellytys on, että palvelu kohdistuu henkilöön, joka on oikeutettu saamaan sosiaalihuoltopalvelua, joko kunnan päätöksellä tai yhdistyksen ja asiakkaan välisin sopimuksin. Huomionarvoista on, että erilaisissa huoltolaitoksissa hoito-, askartelu- tai opetustarkoituksessa valmistettujen tavaroiden ja tehtyjen työsuoritusten myynti ulkopuolisille ei ole verotonta sosiaalihuoltoa, koska kysymyksessä ovat yhdistyksen ulkopuoliset henkilöt, jotka eivät ole oikeutettu saamaan sosiaalihuoltopalveluja. Tällainen toiminta on kuitenkin normaalisti vapautettu arvonlisäverosta, sillä AVL:n 4. §:n mukaan yleishyödyllinen yhdistys on verovelvollinen vain, jos sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään TVL:n mukaan yhdistyksen veronalaisena elinkeinotulona. Tällainen huoltolaitoksissa hoito-, askartelu- tai opetustarkoituksessa harjoitettu toiminta on taas TVL:n 23. §:n mukaan toimintaa, josta saadut tulot kuuluvat yleishyödyllisen yhdistyksen henkilökohtaiseen tulolähteeseen. (Romppainen 2004, 35.)

Sosiaalihuoltopalvelujen myynti on siis verotonta, jos nämä edellä mainitut edellytykset täyttyvät. Yleisesti ottaen sosiaalihuoltopalveluja tarjoava yhdistys ei voi hakeutua toiminnastaan arvonlisäverovelvolliseksi, koska sosiaalihuoltopalveluja ei voi tarjota, jos arvonlisäverottomuuden kriteerit eivät täyty. Kun alkaa harjoittaa sosiaalihuoltopalveluja tarjoavaa toimintaa, tulee tehdä joko lupahakemus tai ilmoitus lääninhallitukselle toiminnasta. Lääninhallitus merkitsee harjoittajan yksityisten palvelujen antajien rekisteriin, joko tämän luvan tai ilmoituksen perusteella. Kun sosiaalipalveluja harjoittava yhteisö sitten kuuluu tähän rekisteriin lääninhallitus ja kunnan sosiaaliviranomaiset valvovat toimintaa. Tällöin siis arvonlisäverottomuuden edellytykset yleensä välttämättä täyttyvät. (Kaskinen 2008.)

### 3) Arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen

Jos sosiaalihuoltopalveluja tarjoavan yhdistyksen toiminta on elinkeinotoimintaa ja toiminnassa ei täyty kaikki arvonlisäverottomuuden kriteerit, yhdistyksen on hakeuduttava tästä toiminnasta arvonlisäverovelvolliseksi. Jos yhdistys hakeutuu arvonlisäverovelvolliseksi, se on velvollinen suorittamaan veroa kaikesta liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta myynnistä. Verovapaata myyntiä on siis vain ei-liiketoiminnan muodossa tapahtuva myynti ja myynti, joka on erikseen säädetty verottomaksi. Eli jos yhdistys hakeutuu vapaaehtoisesti arvonlisäve-

rovelvolliseksi, arvonlisäverotuksen yhteys TVL:n mukaiseen elinkeinotuloon katkeaa, ja yhdistys on arvonlisäverovelvollinen kaikesta liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta toiminnastaan. Arvonlisäverotonta on kuitenkin tällöinkin toiminta, joka on erikseen säädetty arvonlisäverottomaksi. (Nieminen ym. 2008). Arvonlisäverotuksen ulkopuolelle on rajattu vähäinen toiminta. Myyjä ei ole verovelvollinen, jos tilikauden liikevaihto on enintään 8500 euroa, kun tilikauden pituus on 12 kuukautta. (Verohallinto 30.4.2007,18.) Käytännössä arvonlisäverovelvolliseksi hakeudutaan [www.vero.fi](http://www.vero.fi) sivustolta saatavalla lomakkeella, johon tulee liittää yhdistyksen säännöt ja yhdistysrekisteriote.

#### 4) Piilevä arvonlisävero

Vaikka sosiaalihuoltopalveluja tarjoavat yksityiset tuottajat eivät ole toiminnastaan arvonlisäverovelvollisia, arvonlisävero vaikuttaa huomattavasti heidän toimintaansa. Yksityinen palveluntuottaja ei voi vähentää hankintoihinsa sisältyvää arvonlisäveroa, joten palvelun myyntihintaan sisältyy piilevää arvonlisäveroa. Tämä aiheuttaa kilpailuvääristymän muun muassa yksityisen palveluntuottajan ja kunnallisen palveluntuottajan välille, sillä kunnallinen palveluntuottaja saa kuntapalautuksen hankintoihin sisältyvästä arvonlisäverosta. Kunnalla on oikeus vähentää arvonlisäverollisiin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero kokonaisuudessaan kuten arvonlisäverovelvollinen ostaja. Kunta saa tämän palautusoikeuden lisäksi vähentää verottomista hankinnoistaan laskennallisen 5 % palvelun tai tavaran ostohinnasta. Yksityinen palvelujen tuottaja on siis aivan eriarvoisessa asemassa verrattuna kunnalliseen palvelujen tuottajaan, jolla on oikeus vähentää verollisiin hankintoihin sisältyvä arvonlisävero täysimääräisenä ja verottomiin sosiaalipalvelujen hankintoihin sisältyvä laskennallinen arvonlisävero. (Äärilä & Koski 2007.)

Myös kiinteistöjen vuokraukseen liittyy ongelmia arvonlisäveron vuoksi. Yksityisillä palvelun tuottajilla saattaa olla vaikeuksia vuokrata varsinkin uusia toimitiloja, sillä vuokranantaja menettäisi rakennusvaiheessa vähentämiensä arvonlisäverojen vähennysoikeuden. Lisäksi vuokraustilanteessa palautetut arvonlisäverot korottavat vuokranmäärää, eikä yksityiset palvelujen tuottajat voi siis vähentää vuokraan sisältyvää piilevää arvonlisäveroa. (Äärilä & Koski 2007)

#### 3.2.2 Kiinteistöjen vuokraustoiminnasta alv-velvolliseksi hakeutuminen

Veroa ei suoriteta kiinteistön myynnistä eikä maanvuokraoikeuden, huoneenvuokraoikeuden, rasitusoikeuden tai muun niihin verrattavan kiinteistöön kohdistuvan oikeuden luovuttamisesta. Kiinteistön myynti ja vuokraaminen on siis pääsääntöisesti arvonlisäverotonta. Veroa ei myöskään suoriteta kiinteistön verottoman käyttöoikeuden luovutuksen yhteydessä tapahtu-

vasta sähkön, kaasun, lämmön veden tai muun sellaisen hyödykkeen luovuttamisesta. (AVL 27 §.)

Yleishyödyllinen yhdistyskin voi hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön käyttöoikeuden luovutuksesta eli kiinteistön vuokrauksesta AVL:n 30. §:n mukaan. Edellytyksenä hakeutumiselle on, että kiinteistöä käytetään vähennykseen oikeuttavaan toimintaan tai kiinteistön käyttäjänä on valtio, kunta tai kuntayhtymä. Verovelvollisuus koskee vain hakemuksessa mainittua kiinteistöä tai sen osaa. (Lahti 2007, 35.) Jos sosiaalihuoltopalveluja tarjoava yhdistys vuokraa kiinteistöjä siis pelkästään sosiaalihuoltopalveluun oikeutetuille henkilöille, yhdistys ei voi hakeutua alv-velvolliseksi vuokraustoiminnasta.

Arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumisella voidaan välttää veron kertaantuminen, kun esimerkiksi perusparannuskustannuksiin ja vuokraustoimintaan liittyviin juokseviin kustannuksiin sisältyvä arvonlisävero voidaan vähentää. (Lilja ym. 2007, 249.) Ennen kuin vuokrauksesta hakeutuu arvonlisäverovelvolliseksi, on hyvä selvittää mahdollistaako vuokrasopimus vuokran korottamisen arvonlisäveron johdosta.

### 3.3 Muu verotus

Muita veroja, joita yhdistys saattaa joutua maksamaan, ovat arpajaisvero, kiinteistövero ja varainsiirtovero. Perintö- ja lahjaveroa yleishyödyllinen yhdistys ei joudu maksamaan.

Arpajaisista ja bingotoiminnasta saatu tulo on lähtökohtaisesti verovapaata tuloverotuksessa, mutta yhdistystä verotetaan niiden toimeenpanemisesta kuitenkin arpajaisverolain mukaan (Verohallinto 30.4.2007, 17). Arpajaisten toimeenpanija on siis verovelvollinen arpajaisten tuotoista. Arpajaisten tuotoilla tarkoitetaan rahapanosten yhteismäärän ja pelaajille maksettujen voittojen erotusta. Pelaajalle maksetun voiton arvo on voiton määrä tai esineen tai hyödykkeen hankintahinta. Arpajaisveroa ei tarvitse maksaa, jos veron määrä kalenterikaudelta on vähemmän kuin 50 euroa. (Lilja ym. 2007, 254-256.) Jotta arpajaisiin sovelletaan arpajaisverolakia, voiton tai palkinnon saamisen tulee olla kokonaan tai osittain sattumaa ja arpajaisten tulee olla julkiset. Julkisuusvaatimus tarkoittaa sitä, että periaatteessa kenellä tahansa on mahdollisuus osallistua arvontaan tai että mahdollinen osallistujajoukko on suuri ja määrittelemätön. (Myrsky 2004, 308.) Jos kuitenkin palkintoon ei sovelleta arpajaisverolakia, voitto on saajalleen veronalaista tuloa. Veronalaiseksi tuloksi voitto tai palkinto katsotaan, jos:

- voitto on vastike tehdystä työstä tai muusta suorituksesta
- voiton maksaja on saajan työnantaja
- voiton saaminen ei perustu sattumaan
- kyseessä ei ole julkinen arvonta
- palkinto on saatu kilpailusta suorituksen perusteella

(Lydman ym. 2005, 400.)

Kiinteistövero on kiinteistön arvon perusteella kiinteistön sijaintikunnalle vuosittain suoritettava vero. Kiinteistövero koskee kaikkia kiinteistöjä lukuun ottamatta metsiä ja talousmaita. (Kiinteistövero 2008.) Verottomia ovat myös eräät yleiset alueet kuten kadut ja torit sekä yleiset rakennukset kuten linnat, linnoitukset ja luostarit. Kiinteistöllä tarkoitetaan siis tonttia, tilaa ja muuta itsenäistä maanomistuksen yksikköä, jota pidetään kiinteistönä maarekisterissä, tonttikirjassa tai kiinteistörekisterissä (Lydman ym. 2005, 393-394). Yleishyödyllinen yhdistys maksaa kiinteistöveroä lähtökohtaisesti samojen periaatteiden mukaan kuin muutkin kiinteistöjen omistajat (Loimu 2007, 178). Kiinteistövero vaihtelee riippuen siitä, missä kunnassa yleishyödyllinen yhdistys sijaitsee. Kunnanvaltuusto voi määrätä yleishyödyllisen yhdistyksen omistaman kiinteistön kiinteistöveroprosentin normaalia alhaisemmaksi tai jopa nolaksi, jos kiinteistö on pääasiallisesti yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä. (Myrsky 2004, 38-39.) Kiinteistövero on kunnan määräämän kiinteistöveroprosentin mukainen osuus kiinteistön edellisen vuoden verotusarvosta. Yleishyödyllisten yhdistysten kiinteistöveroprosentti vaihtelee välillä 0,00-1,00. (Kiinteistövero 2008.)

VSVL:ssa säädetään yleishyödyllisen yhteisön varainsiirtoverovelvollisuudesta kiinteistön ja arvopaperin luovutuksessa (Verohallinto 30.4.2007, 17). Varainsiirtoverosta yleishyödylliset yhdistykset eivät saa veronhuojennusta, vaan maksavat veroa kuten muutkin verovelvolliset (Hynninen 2008, 9). Arvopapereiden kauppahinnasta on suoritettava varainsiirtoveroa 1,6 % ja kiinteistön kauppahinnasta 4 % (VSVL 6 § ja 20 §). Varainsiirtoveroa ei kuitenkaan tarvitse maksaa perintönä, testamentilla tai lahjana saadusta omaisuudesta (Lydman ym. 2005, 397).

Yleishyödyllinen yhdistys ei joudu maksamaan lahjaveroa saamistaan lahjoituksista eikä perintöveroa esimerkiksi testamentilla saamastaan varallisuudesta. PVL:n 2. §:ssä mainitaan, että lahjaveroa ei ole suoritettava omaisuudesta, joka on annettu aatteelliselle yhdistykselle tai muulle yhteisölle, laitokselle tai säätiölle, jolla, sen tarkoittamatta toiminnallaan tuottaa siihen osallisille taloudellisia etuja, on tieteellinen, taiteellinen, kansainvalistusta, maanpuolustusta tai kotimaista elinkeinoelämää edistävä tahi muu yleishyödyllinen tarkoitus. Perintö- ja lahjaverosta on vapautettu myös sellainen omaisuus, joka yhdistyksen sääntöjen mukaan on sen toiminnan lakattua siirtynyt toiselle (Lydman ym. 2005, 399). Jotta yhdistyksen ei perintö- ja lahjaveroa tarvitse suorittaa, on lahjoituksen tai perinnön saajan oltava yleishyödyllinen (Myrsky 2004, 304).

## 4 Case - Sosiaalialan palveluja tarjoava Yhdistys ry

### 4.1 Esittely

Yhdistys ry järjestää kuntoutus- ja tukitoimintaa avohoidossa oleville mielenterveyskuntoutujille. Mielenterveyskuntoutujien omaiset perustivat Yhdistys ry:n 1970-luvulla. Yhdistyksen palveluja käyttää noin 200 mielenterveyskuntoutujaa. Yhdistyksen asiakkaaksi hakeudutaan mielenterveyskuntoutujan oman asuinpaikkakunnan sosiaali- ja terveystoimen kautta. Jokaiselle kuntoutujalle tehdään henkilökohtainen kuntoutumissuunnitelma ja mietitään kuntoutujan kanssa yhdessä sopiva kuntoutusyksikkö. (Talouspäällikkö, henkilökohtainen tiedonanto 13.8.2008.)

Yhdistyksen tarjoamat palvelut täydentävät julkisen sektorin mielenterveyspalveluita. Palveluja ostavat kunnat ja kaupungit. Kaikki yhdistyksen kuntoutuja-asiakkaat tarvitsevat kunnan päätöksen ja maksusitoumuksen, jotta he voivat käyttää yhdistyksen palveluja. Toiminta on erittäin riippuvaista kuntien ostotoiminnasta sekä suurimmista kuntayhteistyökumppaneista. RAY:ltä saadaan toiminta-avustusta sekä projektirahoitusta. Yhdistyksen toimintaa hoitaa ja valvoo hallitus, joka koostuu kuntien sosiaali- ja terveystoimien edustajista, alan ammattilaisista ja omaisedustajista. Yhdistyksen palveluksessa on tällä hetkellä 30 työntekijää. (Talouspäällikkö, henkilökohtainen tiedonanto 13.8.2008.)

Yhdistyksen sääntöjen mukaisena tarkoituksena on työskennellä yhdessä mielenterveyskuntoutujien kanssa heidän psyykkisen, fyysisen ja sosiaalisen toimintakykynsä ylläpitämiseksi ja lisäämiseksi. Lisäksi yhdistys edistää omaisten virkistys- ja muuta toimintaa. (Talouspäällikkö, henkilökohtainen tiedonanto 13.8.2008.)

Yhdistyksen palvelutarjonta koostuu ammattitaidolla tuotetusta kokonaisuudesta, joka sisältää monipuolisia arjessa selviytymiseen, asumiseen, työllistymiseen ja vapaa-aikaan liittyviä toimintoja. Yhdistyksen tarjoamat kuntoutumispalvelut sisältävät päivä- ja työtoimintaa, asumispalveluja sekä virkistys- ja vapaa-ajan toimintaa. Yhdistyksen toiminta on jaettu seitsemään eri yksikköön: neljään toimintayksikköön ja kolmeen asumisyksikköön. (Talouspäällikkö, henkilökohtainen tiedonanto 13.8.2008.)

#### 4.1.1 Yksiköt

Työtoiminnalla pyritään ylläpitämään ja kehittämään kuntoutujan työkykyä sekä arjen hallintaa. Asiakkaat voivat työskennellä omien voimavarojensa mukaan yhdistyksen tarjoamissa erilaisissa työtoiminnan muodoissa. Kuntoutustyönä tehdystä työstä maksetaan työosuusrahaa asiakkaille. Työtoiminnan vastapainoksi järjestetään erilaisia retkiä, matkoja ja juhlia. Kun-

toutujilla on mahdollisuus myös osallistua ryhmätoimintoihin kuten liikunta-, musiikinkuuntele-, uinti-, sähly- ja vertaistukiryhmiin sekä ATK-opetukseen. Toimintayksikkö 1 on yksi työtoiminnan muoto. Siellä tehdään alihankintatöitä kuten pakkaustöitä ja kansioiden kokoamista. Puutyöpajassa mm. korjataan ja entisöidään huonekaluja. Töitä myydään ulkopuolisille yhdistyksen myyntipisteessä sekä sesonkimyyjäisissä. Kuntoutujilla on mahdollisuus edetä myös työhön avoimilla työmarkkinoilla toimintayksikkö 2:n kautta. Yksikkö etsii ja rakentaa verkostoja, tukitoimia ja koulutusratkaisuja, joiden tavoitteena on edistää mielenterveyskuntoutujien työllistymistä avoimille työmarkkinoille. Kolmas työtoiminnan muoto on yhdistyksen oma ruokala eli toimintayksikkö 3. Siellä valmistetaan kuntoutujille ja yhdistyksen henkilökunnalle aamupala, lounas ja päiväkahvi. Ruokalan työtehtäviin kuuluu ruoanvalmistuksen lisäksi mm. leipomista, asiakaspalvelua, ravitsemustietoutta, vaatehuoltoa ja puhtaanapitoa (Talouspäällikkö, henkilökohtainen tiedonanto 13.8.2008.)

Toimintayksikkö 4 tarjoaa kuntoutujille päivätoimintaa. Toiminnan tarkoituksena on ylläpitää ja lisätä kuntoutujien kykyä selvitä arkielämään liittyvistä askareista ja toiminnoista. Tavoitteena on myös löytää kuntoutujien omia vahvuuksia sekä luoda sosiaalisia suhteita ja siten parantaa elämänlaatua. Kuntoutujilla on mahdollisuus osallistua toiminnallisiin pienryhmiin, retkille ja matkoihin. Lisäksi yksikössä vietetään erilaisia juhlia. (Talouspäällikkö, henkilökohtainen tiedonanto 13.8.2008.)

Asumisyksikköjä on kolme. Asukkailla on mahdollisuus edetä asumisessa porrastetusti aina vähemmän tuettuun asumismuotoon. Asumisyksikkö 1:ssä on työntekijä paikalla ympärivuorokautisesti, asumisyksikkö 2:ssa päivittäin maanantaista perjantaihin klo 8-15.30 ja asumisyksikkö 3:ssa ohjaaja käy 1-2 kertaa viikossa. Asumisyksikkö 1:ssä ja 2:ssa ohjaajat opastavat kuntoutujia arkipäivän asioiden hoitamisessa, kuten ruoanlaitossa, kodinhoidossa ja kaupassa käynnissä. Asumisyksikkö 3:n kotikäyntien sisällöt muotoutuvat asiakkaiden yksilöllisten tarpeiden ja toiveiden mukaan. Käynneillä harjoitetaan arkielämään liittyviä asioita, kuten siivoamista ja ruoanlaittoa. Lisäksi opetellaan mm. julkisten palvelujen ja kulkuvälineiden käyttöä ja tehdään asiointi- ja ostoskäyntejä. Kaikkien asumispalveluiden asiakkaat osallistuvat sovitusti myös johonkin muuhun yhdistyksen päivä- tai työtoimintaan. (Talouspäällikkö, henkilökohtainen tiedonanto 13.8.2008.)

#### 4.1.2 Muu toiminta

Erillisenä yksikkönä toimii myös yhdistyksen hallinto, joka toimintona liittyy kaikkien yksiköiden toimintaan. Hallinnosta käsin johdetaan yhdistyksen toimintaa. (Talouspäällikkö, henkilökohtainen tiedonanto 13.8.2008.)



Kuntoutujien omaisille järjestetään koulutus-, tuki-, ja virkistystoimintaa, jonka tavoitteena on edistää omaisten jaksamista ja hyvinvointia. Avoin omaisten ryhmä kokoontuu n. kerran kuukaudessa erilaisten teemojen ympärille. Toimintaa suunnitellaan ja toteutetaan yhdessä kuntoutujien omaisten kanssa. (Talouspäällikkö, henkilökohtainen tiedonanto 13.8.2008.)

Uutena toimintamuotona on käynnistynyt vuonna 2008 kuntoutusohjaus. Asiakkailta on mahdollisuus tavata ohjaajaa sosiaaliturvaan, toimeentuloon ja kuntoutukseen liittyvissä taloudellisissa asioissa. (Talouspäällikkö, henkilökohtainen tiedonanto 13.8.2008.)

Lisäksi kuntoutujilla on mahdollisuus tavata psykiatrian erikoislääkärinä kahden viikon välein. Vastaanotolla voi hoitaa lääkehoitoon liittyvät asiat kuten reseptien uusimiset sekä erilaisten etuuksien hakemiseen liittyvät todistukset. Lisäksi on mahdollisuus keskustella lääkärin kanssa kuntoutumiseen liittyvistä asioista. (Talouspäällikkö, henkilökohtainen tiedonanto 13.8.2008.)

#### 4.1.3 Toimitilat

Erilaiset toimitilat ovat merkittävä osa yhdistyksen toimintaa. Toimitilakulut ovat selvästi toiseksi suurin menoerä yhdistykselle, heti henkilöstökulujen jälkeen. Toimitilakulut ovat 20 % yhdistyksen liikevaihdosta, johon luetaan yleistoiminnan ja varsinaisen toiminnan tuotot sekä kohdennetut avustukset. Yhdistys on vuokrannut kaikkien toimintayksikköjen ja hallinnon toimitilat samasta rakennuksesta eli yhdistys on siis vuokralaisena. Asumisyksikkö 1:n kiinteistö on yhdistyksen oma ja se omistetaan suoraan. Asumisyksikkö 2:n kiinteistö on vuokrattuna kunnalta. Asumisyksikkö 3:ssa on 12 asuntoa. Näistä yhdeksää yhdistys vuokraa kunnalta ja jälleenvuokraa asukkaille. Loput kolme asuntoa ovat osakehuoneistoja, jotka yhdistys omistaa itse ja vuokraa kuntoutujille. (Talouspäällikkö, henkilökohtainen tiedonanto 13.8.2008.)

#### 4.1.4 Toiminnan rahoitus

Rahaa yhdistys saa lähinnä kolmesta lähteestä: RAY:ltä, kunnilta/kaupungeilta ja asiakkailta eli kuntoutujilta. RAY:ltä saadaan tällä hetkellä projektiaavustusta yhdistyksen työtoimintaan toimintayksikkö 2:ssa ja 3:ssa sekä yleisavustusta vuosittain yleiseen toimintaan. Myös investointiaavustusta voidaan hakea, jos yhdistyksellä on tähän tarvetta. Muun muassa asumisyksikkö 3:n kiinteistö, jonka yhdistys itse omistaa suoraan, on rahoitettu osaksi RAY:ltä saadulla investointiaavustuksella ja osaksi Valtion asuntorahastolta (nykyään Asumisen rahoitus- ja kehittämiskeskus) saadulla lainalla. (Talouspäällikkö, henkilökohtainen tiedonanto 18.8.2008.)

Kuntien ja kaupunkien sosiaali- ja terveystoimet ostavat maksusitoumuksella yhdistykseltä mielenterveyskuntoutujille palveluita. Halvimpien yksiköiden päivämaksu kunnille on noin 30 euroa ja kalliimpien, asumispalveluiden, päivämaksu noin 120 euroa. (Talouspäällikkö, henkilökohtainen tiedonanto 18.8.2008.)

Asiakkaat maksavat yhdistykselle jokaisesta käyntipäivästä noin 5 euroa. Tämä tarkoittaa sitä, että jos asiakas on päivän aikana ollut jossakin yksikössä, hän maksaa yhdistykselle 5 euroa. Asiakasmaksu kattaa mm. kuntoutujan päivittäisen aamupalan, lounaan, iltapäiväkahvin, ohjatun toiminnan ja palveluita kuten reseptiuisinnat. Asumisyksiköissä asukkaat saavat myös iltapalan. Asiakkaat, joille yhdistys vuokraa asuntoja, maksavat myös vuokran. Vuokraa peritään sentilleen saman verran kuin esim. yhdistys maksaa vuokra-asunnoista vuokranantajalle. (Talouspäällikkö, henkilökohtainen tiedonanto 18.8.2008.)

Kuukausittaiset tulot jakaantuvat niin, että kunnilta saadaan palvelumaksuista noin 83 % kuukausittaisista tuloista, asiakkailta palvelumaksuista noin 10 % ja asiakkailta vuokrasta noin 7 %. (Talouspäällikkö, henkilökohtainen tiedonanto 18.8.2008.) Vuosittaiset kokonaistulot ilman avustuksia ovat noin 1 miljoona euroa ja avustukset noin 200 000 euroa.

#### 4.2 Yleishyödyllistä toimintaa vai elinkeinotoimintaa

Yhdistyksen toimintaa on pidetty aina yleishyödyllisenä ja tuloveroa ei ole maksettu mistään toiminnasta. Yritysvero toimisto kuitenkin pyysi lokakuussa 2007 yhdistykseltä selvennystä vuoden 2006 verotuksen toimittamista varten asumisyksiköiden toiminnasta, asiakasmaksuista, avustuksista ja siitä, miten kunnat osallistuvat toimintaan. Haluttiin tietää, onko asumisyksikköjen toiminta pelkästään asumispalvelua vai liittyykö siihen hoitopalvelua tai muita palvelua. Asiakasmaksuista verottajalle täytyi selvittää maksun suuruus ja mitä maksuun sisältyy. Avustuksista täytyi tarkentaa, ovatko avustukset yleisavustuksia vai projektiavustuksia ja jos on saatu kohdeavustusta, miten se on käytetty. Lisäselvitystä pyydettiin myös toimintayksikkö 1:n työtoiminnan tuotoista ja kuluista. Verottajan vastaus selvitykseen oli, että yhdistyksen asumisyksikköjen toiminta ja toimintayksikkö 1:n toiminta on veronalaista elinkeinotoimintaa. Yhdistys sai luottamuksensuojan vuodelle 2006 eikä sitä tulla kyseiseltä vuodelta verottamaan, mutta vuoden 2007 verotus muuttuu. (Talouspäällikkö, henkilökohtainen tiedonanto 18.8.2008.)

##### 4.2.1 Yleishyödyllinen toiminta

Yhdistyksen kaikkien yksiköiden toiminta täyttää TVL:n 22 §:ssä mainitut yleishyödyllisyyden kriteerit. Yhdistys toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisesä, siveellisessä ja yhteiskunnallisessa mielessä, yhdistyksen toiminta ei kohdistu vain rajoitettuihin henkilöpiireihin eikä yhdistys tuota toiminnallaan siihen osallisille taloudellista etua osinkona, voitto-osuutena taikka kohtuullista suurempaa palkkana. Yhdistys on olemassa parantaakseen mielenterveyskuntoutujien psyykkistä, fyysistä ja sosiaalista toimintakykyä. Toiminta ei kohdistu vain rajoitettuihin henkilöpiireihin, vaan yhdistyksen jäseneksi voi haakeutua kunnan tai kaupungin sosiaali- ja terveystoimen kautta. Yhdistys ei myöskään tuota

toiminnallaan siihen osallisille taloudellista etua; työntekijöille maksetaan kohtuullinen palkka tekemästään työstä.

Lisäksi yhdistys tarjoaa ilmaisipalveluita, sillä asumisyksikköjen kuntoutujat saavat käyttää ilmaiseksi toimintayksikköjen palveluita. Yhdistys myös tarjoaa hyödykkeitä alle omakustannushinnan: Toimintayksikkö 1:ssä valmistetut tuotteet myydään alhaisempaan hintaan, kuin tuotteen valmistamisessa käytetyt raaka-aineet ja kuntoutujille työstä maksettu työosuusraha ovat yhteensä. Tuotteita ei siis myydä ulkopuolisille ansaintatarkoituksessa. Oikeusministeriön asettama työryhmä (Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset 2006, 2) lisäsi TVL:n 22. §:ssä esitettyihin yleishyödyllisyyden kriteereihin, että yleishyödyllinen toiminta on aatteellista ja voittoa tavoittelematonta toimintaa, joka perustuu yhdistyksen sääntöjen tarkoituspöytäkirjaan. Myös nämä kriteerit täyttyvät Yhdistys ry:n toiminnassa. Lisäksi TVL:n 22 §:ssä nimenomaan mainitaan sosiaali- ja terveystalouden yhdistys yhtenä yleishyödyllisenä yhteisönä.

#### 4.2.2 Elinkeinotoiminta

Verottaja on ilmoittanut, että asumisyksikköjen toiminta ja toimintayksikkö 1:n toiminta on elinkeinotoimintaa, koska nämä toiminnat täyttävät elinkeinotoiminnan tunnusmerkit: toiminta on itsenäistä, suunnitelmallista, jatkuvaa ja suuntautuu laajaan henkilöpiiriin. Lisäksi toimintaan on palkattu ammattimaista henkilökuntaa ja palvelut ovat tuotteistettuja. Palveluiden tarjoamisen voidaan myös katsoa tapahtuvan kilpailuolosuhteissa (Yritysvero- ja elinkeinotoimiston selvitys 10.9.2008.)

Lainsäädännössä ei ole määritelty elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä, vaan toiminnan luonteen arvioinneissa nojaututaan vakiintuneisiin käsityksiin. Verottajan ilmoittamat yhdistyksen toiminnalle ominaiset tunnusmerkit pitävät paikkansa, mutta kysymys on siitä, voidaanko toiminta lukea elinkeinotoiminnaksi vain, koska se täyttää tietyt tunnusmerkit. Jos yleishyödyllisen yhdistyksen toiminta on vähäänkään suurempaa, niin on ilmeistä, että toiminta on tällöin itsenäistä, suunnitelmallista ja jatkuvaa. Erikoista on myös se, että toiminnan suuntautuminen laajaan henkilöpiiriin on yksi elinkeinotoiminnan tunnusmerkeistä. TVL:ssä nimenomaan sanotaan, että jotta toiminta olisi yleishyödyllistä, se ei nimenomaan saa suuntautua vain rajattuun henkilöpiiriin. On totta, että monet yleishyödylliset yhdistykset toimivat täysin vapaaehtoistyövoimalla, mutta kun yleishyödyllinen toiminta on suurta ja vaatii huomattavasti ammattitaitoisten ihmisten työpanosta, on usein välttämätöntä palkata henkilökuntaa. Lisäksi Yhdistys ry:n palvelut on täytynyt tuotteistaa sillä tavalla, että kullakin yksiköllä on oma hintansa. Kunnilta ja kaupungeilta laskutetaan palveluista sen mukaan, missä yksikössä kuntoutuja on ollut. Jos kuntoutuja on ollut esimerkiksi kahdessa yksikössä päivän aikana, kuntoutujaa ja kaupunkia tai kuntaa laskutetaan kuitenkin vain yhdestä käyntipäivästä toisessa yksikössä. Palvelut eivät ole siis samalla tavalla tuotteistettuja kuin liiketoiminnassa.

Toiminta täyttää myös muita elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä, joita verottaja ei kirjeessään maininnut, muun muassa toiminnan laajuus, suuri liikevaihto, käyvän markkinahinnan käyttö sekä kilpailu yleisillä markkinoilla. Kun toiminta kasvaa, siitä tulee laajaa ja liikevaihto kasvaa. Kai yleishyödyllistä toimintaa voidaan harjoittaa laajassakin mittakaavassa ilman, että siitä tulee elinkeinotoimintaa. Olisi outoa, jos yhdistys voisi harjoittaa täysin yleishyödyllistä toimintaa ensin, ja sitten jos toiminta pysyy muuten täysin samanlaisena, mutta se vain laajenee, niin toiminnasta tulisi jossain vaiheessa elinkeinotoimintaa. Yhdistyksen on pakko käyttää markkinahintoja, koska jos palveluita tarjottaisiin alempaan hintaan, toimintaa ei voisi harjoittaa, sillä yhdistyksellä ei olisi rahaa, jolla katettaisiin toiminnasta aiheutuvat kulut. Tarvittaisiin siis paljon enemmän avustuksia ja vierasta pääomaa kulujen kattamiseen. Yksi elinkeinotoiminnan tunnusmerkki, joka vääjäämättä toteutuu Yhdistys ry:n toiminnassa, on se, että yhdistys toimii alalla, jossa samaa toimintaa harjoitetaan elinkeinotoiminnan muodossa. Yhdistyksellä on siis jonkinlainen etulyöntiasema elinkeinonharjoittajiin nähden, jolloin saattaa syntyä kilpailuvääristymiä.

#### 4.2.3 Vertailu

Verotusohjeessa yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille (Verohallinto 30.4.2007, 23) verottaja mainitsee perusohjeeksi, että kyseessä on lähtökohtaisesti elinkeinotoiminta, jos yhdistys harjoittaa toimintaansa palkatulla henkilöstöllä, tarjoamalla vastaavia tuotteita kuin samoilla markkinoilla toimivat elinkeinonharjoittajat sekä kattamalla toiminnasta aiheutuneet kulut suoritteiden myynnistä kertyvillä tuotoilla. Nämä kriteerit täyttyvät viimeistä lukuun ottamatta: suoritteiden myynnistä kertyvät tulot eivät riitä kattamaan toiminnasta aiheutuvia kuluja, vaan yhdistys tarvitsee toimiakseen avustuksia. Verotusohjeessa otetaan kantaa myös sosiaalialan palvelujen yleishyödyllisyyteen: sosiaalialan palveluja tarjoavan yhdistyksen katsotaan harjoittavan elinkeinotoimintaa, jos palveluita tarjotaan markkinaympäristössä palkatulla henkilökunnalla, toimintaan on sitoutunut isoja määriä pääomia ja palveluista peritään käypä hinta (Verohallinto 30.4.2007, 8). Nämä kriteerit täyttyvät Yhdistys ry:n kohdalla, vaikka sitä ei tiedetä, minkä verran on isoja määriä pääomia. Yhdistys ry:llä on kuitenkin taseessa muun muassa noin 500 000 euroa arvoinen kiinteistö ja 500 000 euron laina Valtion asuntorahastolta.

Vaikka yhdistyksen toiminnasta löytyy paljon elinkeinotoiminnalle tunnusomaisia piirteitä, on myös paljon elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä, joita toiminnasta ei löydy. Myynti ei kohdistu rajoittamattomaan asiakaskuntaan, vaan mielenterveyskuntoutujiin, jotka tulevat yhdistyksen asiakkaisiksi kunnan tai kaupungin sosiaali- ja terveystoimen päätöksellä. Toiminta ei tapahdu ansaitsemistarkoituksessa, vaan tarkoituksena on kattaa kulut tuotoilla ja avustuksilla ja yhdistyksen kokonaistavoitetuloksena on nolla. Tavoitteena on harjoittaa sääntöjen mukaista yleishyödyllistä ja aatteellista yleiseksi hyväksi tarkoitettua toimintaa ilman taloudelli-

sen edun tavoittelua. Lisäksi kaikki yhdistyksen harjoittama toiminta liittyy yhdistyksen varsinaiseen yleishyödylliseen tarkoitukseen ja varoja ei rahastoida, vaan ne käytetään saman tien kulujen kattamiseen. Lähtökohtana pidetään sitä, että jos yhdistyksen harjoittama toiminta välittömästi palvelee yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamista, kyse ei ole elinkeinotoiminnasta (Myrsky 2004, 126). Myös Valtiovarainministeriön erityisasiantuntija Ilkka Lahti on todennut (Lahti 2008, 6), että verotus- ja oikeuskäytännössä on katsottu, ettei yleishyödyllisen yhdistyksen elinkeinotoiminnan tulona pidetä sen varsinaisen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamista. Nämä väitteet puoltavat siis sitä, että Yhdistys ry:n toiminta ei ole elinkeinotoimintaa.

Verottaja katsoi, että juuri ylijäämää tekevien asumisyksiköiden toiminta sekä yhden alijäämää tekevän yksikön eli toimintayksikön 1:n toiminta on elinkeinotoimintaa. Asumisyksiköiden toiminta ja toimintayksiköiden toiminta kuuluvat kiinteästi yhteen. Asumisyksiköiden toiminta tarvitsee toimintayksiköiden toimintoja ja toisin päin: yksiköt täydentävät toisiaan ja muodostavat toimintakokonaisuuden. Asumisyksiköt tuottavat aina plussaa, mutta toimintayksiköt miinusta, joten asumisyksikköjen tuottamalla plussalla katetaan asumispalveluiden kuntoutujien vaatiman kuntouttavan toimintayksikköjen toiminnan miinus. Tämän takia kaikki alijäämää tekevät yksiköt pitäisi katsoa ylijäämää tekevien yksiköiden kuluiksi ja koko yhdistystä pitäisi kohdella kokonaisuutena yleishyödyllisenä, koska toiminnan perimmäinen tarkoitus on yleishyödyllinen.

### 4.3 Verotus

Yleisesti tunnettu peruseriaate verotuksessa on, että jos toiminta ei muutu, niin myöskään verotuksen ei kuuluisi muuttua. Kuitenkin erityisesti yhdistysten kohdalla tämä periaate ei ole pitänyt paikkaansa. Vaikka itse verolait muuttuvat hyvin harvoin, lain tulkinnat muuttuvat nykypäivänä yhä useammin. Erityisesti EU on vaikuttanut Suomessa siihen, että kilpailunäkökohdat ovat entistä tärkeämpiä ja tarkemmin huomioon otettavampia seikkoja muun muassa verotuksessa.

#### 4.3.1 Verotuksen tilanne ennen

##### 1) Tuloverotus

Yhdistyksen toiminta on ollut täysin yleishyödyllistä ja minkään yhdistyksen harjoittaman toiminnan ei ole katsottu olevan elinkeinotoimintaa, joten tuloveroa yhdistys ei ole joutunut maksamaan mistään tulostaan. Kiinteistö on ollut aina 100 % yleishyödyllisessä käytössä, joten kiinteistöstä saatu tulo on näin ollen ollut verovapaata henkilökohtaisen tulolähteen tuloa. Myös osakehuoneistosta saadut tulot ovat olleet verovapaita. Kaikki yhdistyksen saamat tulot ovat olleet siis yhdistykselle henkilökohtaisen tulolähteen tuloina verovapaita.

## 2) Arvonlisäverovelvollisuus

Koska yhdistys tarjoaa sosiaalihuoltopalveluja, se kuuluu arvonlisäverotuksessa poikkeuksien ryhmään. Sosiaalihuoltopalveluista ei arvonlisäveroa joudu maksamaan, kunhan toiminta täyttää tietyt kriteerit, jotka mainitaan kappaleessa 3.2.1. Lisäksi, jotta tietyistä toiminnasta voisi olla arvonlisäverovelvollinen, tulisi toiminnan olla elinkeinotoimintaa. Yhdistys on siis täyttänyt verottomuuden kriteerit.

## 3) Muu verotus

Yhdistys on maksanut osakehuoneistojen ostamisessa varainsiirtoveroa 1,6 % ja kiinteistön ostamisessa 4 %. Yhdistys ei ole järjestänyt arpajaisia, joten arpajaisveroa ei ole tarvinnut maksaa. Kiinteistöveroa yhdistys maksaa omistamastaan kiinteistöstä.

### 4.3.2 Verotuksen tilanne nyt

Kun verottaja ilmoitti Yhdistys ry:lle, että se aikoo katsoa yhdistyksen asumisyksikköjen toiminnan ja toimintayksikkö 1:n toiminnan vuodesta 2007 lähtien elinkeinotoiminnaksi, yhdistys teki pyynnön verottajalle, että myös toimintayksikkö 4:n toiminta katsottaisiin elinkeinotoiminnaksi. Tämä sen takia, että asumisyksikköjen kuntoutuja-asukkaat osallistuvat juuri lähinnä toimintayksikkö 1:n ja 4:n päivä- ja työtoimintaan, joten näiden yksikköjen tekemä alijäämä on asumisyksikköjen kuluja. Asumisyksiköt tekevät yhteenlaskettuina aina ylijäämää, mutta kun huomioidaan näiden kahden toimintayksikön alijäämät, kokonaistulos jäi ainakin vuoden 2007 osalta alijäämäiseksi ja tuloveroa ei jouduttu maksamaan. Yhdistys oli aikaisemmin verottajalle tekemässään selvityksessä perustellut yleishyödyllisyyttään. Nyt kun verottaja kuitenkin kaikesta huolimatta päätti, että tietyt toiminnot ovat elinkeinotoimintaa, yhdistys teki tämän pyynnön. Ajateltiin, että verottajan päätökseen ei voida vaikuttaa enää niin, että se katsoisi enemmän toimintoja yleishyödyllisiksi.

## 1) Tuloverotus

Vuoden 2007 osalta verottaja katsoi, että elinkeinotoiminnan tulokseksi muodostui suoraan toimintayksikkö 1:n ja 4:n sekä asumisyksikköjen tuloslaskelmien tulos yhteensä. Katsottiin siis, että kaikki näiden yksikköjen tulot olivat elinkeinotuloa eikä mikään siis esimerkiksi TVL:n alaista henkilökohtaista tuloa. Veroviranomaiset katsoivat, että myös kaikki toimintayksikön 1:n tulot ovat elinkeinotuloa. Toimintayksikkö 1:ssä harjoitetaan toimintaa, josta saatu tulo mainitaan TVL:n 23. §:ssä yhtenä tuloista, joita ei pidetä yleishyödyllisen yhdistyksen elinkeinotulona vaan henkilökohtaisena tulona. Toimintayksikkö 1:ssä valmistetaan nimittäin hoitotarkoituksessa tuotteita, joita myydään ulkopuolisille eteenpäin. Lisäksi toimintayksikkö

1 tekee joka vuosi miinusta sekä useita tuotteita ja suoritteita myydään alle omakustannushinnan. Verottaja kuitenkin katsoi vuoden 2007 verotuksessa, että kaikki tulot olivat elinkeinotuloa. Syitä, jonka takia verottaja piti toimintaa elinkeinotoimintana, olivat todennäköisesti kilpailutilanteessa toimiminen sekä tavaroiden ja palvelujen myynti rajoittamattomalle asiakaspiirille.

Myös kaikki osakehuoneistosta sekä kiinteistöstä saadut vuokratulot katsottiin elinkeinotuloksi. Yleisesti ottaen osakehuoneistoista saatu vuokratulo katsotaan yleishyödyllisen yhdistyksen henkilökohtaisen tulolähteen tuloksi ja samalla siis verovapaaksi. Yhdistys ry:n tapauksessa osakehuoneistot ja kiinteistö kuuluvat kuitenkin elinkeinotulolähteeseen, koska verottaja on katsonut näiden olevan yhdistyksen oman elinkeinotoiminnan käytössä. Jos huoneisto vuokrataisiin kokonaan ulkopuoliselle, siitä saatu tulo olisi henkilökohtaisen tulolähteen verovapaata tuloa (Savolainen 2009). Verottajan näkemykseen kiinteistöjen ja osakehuoneistojen tulolähteestä vaikutti todennäköisesti se, että yhdistyksen tarjoamat asumispalvelut eivät rajoitu pelkästään asuntojen edelleen vuokraamiseen kuntoutujille vaan asumispalvelut pitävät sisällään myös kuntoutumispalveluja, kuten kappaleessa 4.1.1 esitetään. Ilkka Lahtikin on todennut (Lahti 2009, 43), että jos yhdistyksen toiminta rajoittuu pelkästään asumistarkoitukseen varattujen tilojen luovuttamiseen, kysymys on pelkästä vuokraustoiminnasta ja kiinteistötulostosta.

Koska kaikki kiinteistöstä ja osakehuoneistosta saadut tulot katsottiin olevan elinkeinotuloa, myös Yhdistys ry:n osakehuoneistosta ja kiinteistöstä tulevaisuudessa mahdolliset saamat myyntivoitot verotetaan todennäköisesti elinkeinotulona. Osakehuoneistojen ja kiinteistöjen tulolähde määräytyy sen mukaan, missä käytössä ne ovat. Jos siis vuokratulot ovat elinkeinotuloa, niin myös myyntivoitto verotetaan elinkeinotulona. (Savolainen 2009.) Myyntivoiton verotus ei ole kuitenkaan aivan selvä asia, sillä Yhdistys ry:n omistamat osakehuoneistot ja kiinteistö ovat yhdistyksen hallinnon omistuksessa ja hallinnon katsottiin harjoittavan täysin yleishyödyllistä toimintaa. Lisäksi epäselväksi jäi se, että jos osakehuoneisto tai kiinteistö myytäisiin nyt esimerkiksi vuonna 2009, olisiko tulo henkilökohtaisen tulolähteen tuloa vai elinkeinotuloa. Kiinteistö ja osakehuoneisto ovat kuitenkin olleet pidemmän aikaa TVL:n alaisessa käytössä kuin EVL:n alaisessa käytössä. Toisaalta taas vuodelta 2007 ja 2008 on ehditty jo tekemään poistoja kiinteistöstä, jotka on vähennetty EVL:n alaisista tuloista. Jos tilanne olisi sellainen, että kiinteistö ja osakehuoneistot olisivat siirtyneet EVL-tulolähteestä TVL-tulolähteeseen, myyntivoittoa verotettaisiin EVL:n mukaan toteutuneen oikeuskäytännön mukaan (Andersson & Linnakangas 2006, 247-248).

## 2) Arvonlisäverotus

Yleisesti ottaen yhdistykset ovat arvonlisäverovelvollisia vain, jos toiminnasta saatua tuloa pidetään veronalaisena elinkeinotulona (AVL 4 §). Yhdistys ry ei ole kuitenkaan arvonlisäverovelvollinen, koska se tarjoaa arvonlisäverotonta sosiaalihuoltopalvelua ja kuuluu yksityisten palvelujen antajien rekisteriin. Kuitenkin jos yhdistyksen harjoittama toiminta kohdistuu muihin kuin henkilöihin, jotka ovat oikeutettu saamaan ko. palvelua, toiminta ei ole arvonlisäverotonta. Yhdistyksen toimintayksikkö 1:ssä valmistetaan erilaisia tuotteita hoito- ja kuntoutustarkoituksessa, ja näitä työsuorituksia ja tuotteita myydään yhdistyksen ulkopuolisille. Tällöin kysymyksessä ei ole veroton sosiaalihuoltopalvelun myynti. Tämän toiminnan arvonlisäverovelvollisuutta yritettiin selvittää monesta verottajan palvelunumerosta, mutta asiaan ei saatu täsmällistä vastausta. Asia ei ole siis aivan yksinkertainen, mutta periaatteessa koska kyseessä on elinkeinotoiminta ja toiminta ei täytä kaikkia arvonlisäverottoman sosiaalihuollon kriteereitä, Yhdistys ry saattaa olla arvonlisäverovelvollinen tästä toiminnasta. Lisäksi Yhdistys ry voisi hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi kiinteistön tai sen osan vuokraustoiminnasta, jos Yhdistys ry alkaisi vuokrata kiinteistöä tai sen osaa arvonlisäverovelvolliselle elinkeinonharjoittajalle esimerkiksi liiketiläkäyttöön tai jos vuokralaiseksi tulisi valtio, kunta tai kuntayhtymä.

### 4.3.3 Verotuksen muuttumisen vaikutukset yhdistyksen toimintaan

#### 1) Yleishyödyllisyys

Yhdistys ry:n yksikköjen toiminnasta elinkeinotoiminnaksi katsotaan vuodesta 2007 lähtien siis toimintayksikkö 1:n, 4:n ja kaikkien asumisyksikköjen toiminta. Täysin yleishyödylliseksi toiminnaksi jää enää hallinnon yksikkö ja kaksi toimintayksikköä: 2 ja 3. Noin 80 % toiminnasta muuttuu elinkeinotoiminnaksi. Käytännössä siis suurin osa yhdistyksen toiminnasta on elinkeinotoimintaa. Yleisesti ottaen ajatellaan, että jos elinkeinotoimintaa harjoitetaan liian laajasti, yhdistystä ei voida pitää yleishyödyllisenä vaikka yleishyödyllistäkin toimintaa harjoitettaisiin (Verohallinto 30.4.2007, 7). Kuitenkin, kuten aikaisemminkin on mainittu, laaja elinkeinotoiminnan harjoittaminen sosiaalihuoltopalveluja tarjoavassa yhdistyksessä ei lähtökohtaisesti vaikuta yleishyödyllisyysstatukseen, kunhan elinkeinotoiminta liittyy yhdistyksen aatteellisen tarkoituksen toteuttamiseen ja yhdistyksellä on myös tarkoituksensa mukaista yleishyödyllistä toimintaa (Verohallinto 30.4.2007, 8). Lisäksi lähtökohtana on, ettei yhteisö voi menettää yleishyödyllisyyden statusta, ellei toiminnassa ole tapahtunut olennaisia muutoksia (Verohallinto 30.4.2007, 4). Yhdistys ry:n tapauksessa toiminnassa ei ole tapahtunut muutoksia.



## 2) Toiminnan rahoitus/avustukset

Yhdistys ry on tehnyt joka vuosi alijäämää. Yleensä toimintayksiköt ja hallinto ovat tehneet alijäämää ja asumisyksiköt ylijäämää. Nyt kun elinkeinotoiminnaksi katsotaan kaikki ylijäämää tekevät Yhdistys ry:n yksiköt ja vain osa alijäämää tekevästä yksiköistä, voi olla, että elinkeinotoiminnan tulos jää ylijäämäiseksi. Vuoden 2007 osalta se nimittäin jäi juuri ja juuri alijäämäiseksi, niin ettei veroa tarvinnut maksaa. Ongelmana on se, että kun todennäköisesti tulevaisuudessa joudutaan elinkeinotoiminnasta maksamaan tuloveroa, Yhdistys ry:lle jää vähemmän rahaa toimintaan. Tulee mietittäväksi muun muassa palvelujen hintojen korotukset.

Laki raha-automaattiavustuksista (1056/2001) edellyttää, että avustuksen saajan on oltava rekisteröity ja yleishyödyllinen. Tämä edellytys toteutuu Yhdistys ry:ssä edelleen. Toinen asia on kuitenkin se, että RAY ei voi rahoittaa toimintaa, joka kilpailee palveluyritysten kanssa, jos avustamisella katsotaan olevan vähäistä suurempaa kilpailuhaittaa. Nyt kun verottaja on katsonut, että toimintaa harjoitetaan kilpailuolosuhteissa, herää kysymys, voiko RAY tulevaisuudessa rahoittaa Yhdistys ry:n toimintaa. Tällä hetkellä Yhdistys ry saa RAY:ltä projektivastusta toimintayksiköille, joiden toiminnan verottaja ei katsonut olevan elinkeinotoimintaa, sekä yleisavustusta koko toiminnalle. RAY tekee kuitenkin itse päätökset siitä, onko avustamisella vähäistä suurempaa kilpailuhaittaa. Tästä asiasta olisi hyvä saada selvitys RAY:ltä, sillä jos RAY ei voi avustaa Yhdistys ry:n koko toimintaa tai osaa toiminnasta eli elinkeinotoimintaa, täytyy miettiä mistä saadaan raha toiminnan jatkamiseen.

## 3) Veronhuojennus

Edellisessä kappaleessa mainittiin mahdolliset ongelmat taloudessa, jos yhdistyksen elinkeinotoiminnan osuus tuottaa ylijäämää ja joudutaan maksamaan tuloveroa. Yhdistys ry voi kuitenkin hakea veronhuojennusta tuloverotukseen. Yhdistys ry täyttää nimittäin todennäköisesti veronhuojennuksen edellytykset. Yhdistys ry harjoittaa yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa ja sen toiminta on vakiintuneen muodon saavuttanutta ja pysyvää. Veronhuojennusta hakevan yhdistyksen toiminnan tulee olla koko valtakunnan alueen kattavaa tai muuten laajaa.

Yhdistys ry kuuluu kolmeen mielenterveysalan valtakunnalliseen järjestöön Suomessa, muun muassa Mielenterveyden keskusliitto ry:hyn, joka on Euroopan suurin mielenterveysalan kansalaisjärjestö.

Kuulumalla valtakunnallisiin keskusjärjestöihin, Yhdistys ry:n toiminnan voidaan katsoa olevan valtakunnallista. Huojennus voidaan myöntää vain, jos se ei aiheuta vähäistä suurempaa hait-

taa vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille. Tämä on ainut asia, joka voi estää huojennuksen saamisen. Ei tiedetä, millä tavalla veroviranomaiset arvioivat tämän edellytyksen täyttymistä.

Yhdistys ry:n kannattaa kuitenkin hakea huojennusta. Huojennusta voidaan hakea verovuodesta 2008, jos huojennushakemus jätetään verottajalle viimeistään 30.4.2009. Huojennushakemuksessa on selvitettävä, missä määrin yhdistyksen tuloja ja varoja käytetään yleishyödylliseen toimintaan ja mihin valtakunnallisiin keskusjärjestöihin yhdistys kuuluu. Lisäksi pitää eritellä elinkeinotoiminta toiminnoittain ja kiinteistötoiminta kiinteistöittäin. Muutamalla lauseella täytyy myös kertoa oma näkemyksensä elinkeinotoiminnan kilpailutilanteesta. Hakemukseen tulee liittää yhdistysrekisteriote, yhdistyksen säännöt, tiedot viimeisestä tilinpäätöksestä, toimintakertomus, talousarvio ja toimintasuunnitelma. (Yleishyödyllisen yhteisön veronhuojennushakemus 2008.)

#### 4) Kirjanpito

Nyt kun osa toiminnasta katsotaan elinkeinotoiminnaksi ja osa täysin yleishyödylliseksi toiminnaksi, täytyy kirjanpito hoitaa niin, että elinkeinotoiminta erotellaan yleishyödyllisestä toiminnasta. Onneksi Yhdistys ry:ssä tämä ei aiheuta ongelmia, sillä jokaisella yksiköllä on omat kustannuspaikkansa ja kaikille kuluille kirjataan aina kustannuspaikka. Jokaisesta yksiköstä saadaan siis oma tuloslaskelma, josta nähdään sen yksikön tulot ja menot. Hallinnon kulut/alijäämä vyörytetään tilinpäätöksessä yksiköille henkilöstökulujen suhteessa. Näin on aina tehty ja verottaja ei puuttunut tähän yhteiskulujen jakamiseen eli näin tehdään myös jatkossa.

Tilikauden päättyessä Yhdistys ry:n tulot tulee jakaa elinkeinotuloksi ja verovapaaksi henkilökohtaiseksi tuloksi. Veroilmoitusta tehdessä täytyy selvittää, mitkä tulot ovat veronalaisia ja mitkä verovapaita sekä mitkä menot ovat vähennyskelpoisia ja mitkä vähennyskeltottomia. Lisäksi tulee selvittää, minkä tulolähteen tulona tai menona tietty erä huomioidaan sekä kuinka menot kohdistetaan yhdistyksen toiminnan veronalaiseen ja verovapaaseen osaan.

#### 5) Yhtiöittäminen

Tällä hetkellä Yhdistys ry:n elinkeinotoiminnan yhtiöittäminen ei todennäköisesti toisi yhdistykselle mitään etuja, koska yhdistys sai pitää yleishyödyllisyyden statuksen ja menoja sekä tuloja on helppo seurata kustannuspaikkajärjestelmän ansiosta. Jos kuitenkin tulevaisuudessa selviää, että esimerkiksi RAY ei voi rahoittaa Yhdistys ry:tä sen harjoittaman laajan elinkeinotoiminnan vuoksi, elinkeinotoimintaa harjoittavat yksiköt kannattaa yhtiöittää erilliseen osakeyhtiöön niin, että yleishyödylliset yksiköt muodostavat täysin yleishyödyllisen yhdistyksen.

Käytännössä yhtiöittäminen toteutettaisiin järkevimmin liiketoimintasiirrolla, jota on käsitelty kappaleessa 2.3.3. Tällöin yhdistyksestä tulisi uuden osakeyhtiön osakas ja osakeyhtiöstä saamat osingot olisivat yhdistykselle verovapaita henkilökohtaisen tulolähteen tuloja. Jos yhtiöittäminen toteutettaisiin tulevaisuudessa, se tarkoittaisi sitä, että yhdistys ja mahdollinen uusi osakeyhtiö muodostaisi yhdessä konsernin.

#### 6) Muu käytännön työ

Aatteellisen yhdistyksen on rekisteröidyttävä Patentti- ja rekisterihallituksen ylläpitämään kaupparekisteriin, jos se harjoittaa elinkeinotoimintaa päämääriensä saavuttamiseksi ja sillä on kiinteä toimipaikka tätä harjoittamista varten tai palveluksessa vähintään yksi työntekijä. (KReKL 3 §.) Yhdistys ry:n on siis tehtävä kaupparekisteriin perusilmoitus elinkeinotoiminnan harjoittamisesta (Mäkinen 2008).

Erityisesti koska kyseessä on melko iso yhdistys, tulee yhdistyksen henkilökunnalle pitää infotilaisuus Yhdistys ry:n toiminnan verotuksen muuttumisesta. On tärkeää, että nämä sinänsä hallinnolle kuuluvat asiat eivät jää vain hallinnon tietoon. Infotilaisuudessa voitaisiin tiedottaa yleisesti ottaen siitä, miten verotus muuttuu ja miten se vaikuttaa toimintaan. Työntekijöille voitaisiin korostaa sitä, että nyt kun toiminta jakautuu yleishyödyllisiin yksiköihin ja elinkeinotoimintaa harjoitaviin yksiköihin, menojen ja tulojen oikea kohdistaminen on erityisen tärkeää.

Osakehuoneiston ja kiinteistön myyntivoiton verotus ja toimintayksikkö 1:ssä harjoitetun toiminnan arvonlisäverotus osoittautuivat vaikeimmiksi asioiksi Yhdistys ry:n toiminnan verotuksessa, koska näistä seikoista ei verottajaltakaan saatu suoraa vastausta. Voisi siis olla järkevää pyytää verottajalta kirjallista ennakkoratkaisua näistä. Tällöin saataisiin etukäteen sitova vastaus siitä, millaisia veroseuraamuksia näistä asioista aiheutuu. Ennakkoratkaisua voi hakea joko verovirastolta tai keskusverolautakunnalta. Ennakkoratkaisun saanti on maksullista ja maksut vaihtelevat 60 eurosta 2440 euroon. Ennakkoratkaisua pyydetään vapaamuotoisella hakemuksella. (Ennakkotiedot ja -ratkaisut 2008.)

#### 4.4 Johtopäätökset

Yhdistys ry:ssä, niin kuin monessa muussakin yleishyödyllisessä yhdistyksessä verottajan päätös verotuksen muuttumisesta tuli täysin yllätyksenä yhdistykselle itselleen. Toiminta ei ole muuttunut vuosien saatossa mitenkään, ja nyt yhtäkkiä verottaja katsoo, että osa yhdistyksen toiminnasta on muuttunut yleishyödyllisestä toiminnasta elinkeinotoiminnaksi.

Yhdistys itse ei hyväksy verottajan päätöstä, koska se on eri mieltä kuin verottaja toimintansa luonteesta. Verottajalle on kyllä ilmaistukin tämä näkökanta, mutta se ei ole vaikuttanut päätökseen. Verottajan toiminnassa ihmetyttää se, että verottaja ei ole selventänyt Yhdistys ry:lle perusteellisesti, mihin päätös perustuu ja miten se käytännössä vaikuttaa yhdistyksen toimintaan ja verokohteluun. Verottaja on vain päätöksessään ilmoittanut, että yhdistystä pidetään aikaisempien verovuosien tapaan TVL 22. §:n mukaisena yleishyödyllisenä yhteisönä. TVL:n 23. §:n mukaan yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen saamastaan elinkeinotulosta sekä muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta seurakunnalle ja kunnalle TVL:n 124. §:n 3 momentissa tarkoitetun tuloveroprosentin mukaan. Lisäksi on ilmoitettu, mitkä elinkeinotoiminnan tunnusmerkit verottajan mielestä täyttyvät Yhdistys ry:n toiminnassa, jotka on esitetty kappaleen 4.2.2 alussa. Verottaja olisi voinut päätöksessään ottaa kantaa ja selventää esimerkiksi Yhdistys ry:n mahdollista arvonlisäverovelvollisuutta sekä kiinteistöjen ja osakehuoneistojen tuottamien tulojen verotusta. Nämä asiat nimittäin jäivät hieman epäselviksi. Lisäksi olisi voitu perustella sitä, minkä takia toimintayksikön 1:n tulot katsotaan elinkeinotuloksi, vaikka osa tuloista on juuri tuloja, jotka mainitaan TVL:n 23 §:ssä yleishyödyllisen yhdistyksen henkilökohtaisiksi tuloiksi.

Suurin osa Yhdistys ry:n toiminnasta katsotaan siis tulevaisuudessa elinkeinotoiminnaksi. Verotushan on kyllä verovuosikohtainen, mutta todennäköisesti näitä yksiköjä, jotka nyt katsotaan elinkeinotoimintaa harjoittaviksi, verotetaan myös tulevaisuudessa elinkeinotoimintaa harjoittavina. Nähtäväksi jää, vaikuttaako näin laaja elinkeinotoiminnan harjoittaminen Yhdistys ry:n saamiin avustuksiin RAY:ltä ja antaako RAY tulevaisuudessa avustusta näihin yksiköihin, joiden tulos verotetaan elinkeinotulona. Hyvä asia käytännön työn kannalta on, että Yhdistys ry:ssä yksiköjä seurataan kirjanpidossa kustannuspaikkojen avulla toisistaan erillään ja näin saadaan helposti esimerkiksi yksikkökohtaiset tuloslaskelmat. Jos tulevaisuudessa Yhdistys ry:n elinkeinotoiminnan tulos jää ylijäämäiseksi jatkuvasti, tulee mietittäviksi mahdolliset hinnankorotukset verotuksen takia. Verotuksesta johtuvia hinnankorotuksia ei kuitenkaan tarvitse miettiä, jos Yhdistys ry päättää tehdä veronhuojennushakemuksen ja veroviranomaiset myöntävät huojennuksen. Käytännön toiminta jatkuu kuitenkin tästä eteenpäin Yhdistys ry:ssä samanlaisena kuin on tähänkin asti jatkunut.

## 5 Yhteenveto

### 5.1 Tulokset

Nimenomaan yleishyödyllisyysstatus tuottaa yhdistyksille verohelpotuksia. Lähdetessä miettimään yhdistyksen verotusta, ensimmäinen asia on siis toiminnan luonteen arvioiminen yleishyödyllisyyden kannalta. Aatteelliset yhdistykset ovat yleensä yleishyödyllisiä. Yleishyödyllisyys edellyttää, että yhdistys toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi, toiminta ei

kohdistu vain rajoitettuihin henkilöpiireihin ja yhdistys ei tuota taloudellista etua siihen osallisille. (TVL 22 §.) Kaikkien näiden kriteerien tulee toteutua yhdistyksen toiminnassa, jotta sitä voidaan pitää yleishyödyllisenä. Kuitenkin tarkasteltaessa toimintaa, näitä kriteereitä tuskin tarkastellaan toisistaan erillään, vaan keskeistä on todennäköisesti se, voidaanko toimintaa pitää kokonaisuutena katsoen yleishyödyllisenä.

Yleishyödyllinen yhdistys on verovelvollinen tuloverotuksessa vain elinkeinotulosta ja kiinteistön tuottamasta tulosta, kun kiinteistöä ei käytetä yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen (TVL 23 §). Yleishyödyllisen yhdistyksen verotuksessa vaikeaa onkin juuri sen ratkaiseminen, milloin toiminta on elinkeinotoimintaa. Vaikka toiminnan luonnetta arvioitaessa kiinnitetään huomiota toimintaan kokonaisuutena, näyttää siltä, että jo yhden tai kahden liiketoiminnan tunnusmerkin täytyminen voi muuttaa toiminnasta saadun tulon veronalaiseksi. Toiminta katsotaan veronalaiseksi helposti muun muassa silloin, kun yhdistys myy palvelua tai tavaraa käypään hintaan tai kun yhdistys kilpailee vastaavaa toimintaa harjoittavien verovelvollisten yritysten kanssa. Raskauttavia seikkoja ovat niin ikään toiminnan harjoittaminen ansiotarkoituksessa, toiminnan riskinalaisuus sekä toiminnan kohdistuminen ennalta rajoittamattomaan henkilöpiiriin. Myös laaja ja ulospäin suuntautunut myynti verotetaan helposti elinkeinotulona. Toiminnan tuottaman tulon veronalaisuuteen vaikuttaa myös se, onko toiminta lakisäätteistä ja tuetaanko sitä yhteiskunnan varoista. (Eskelinen 1997, 80.) Uudenmaan verotuksen oikaisulautakunta on ottanut kantaa vuoden 2008 aikana muun muassa tapaukseen, jossa palvelutaloyhdistyksen toiminnan katsottiin olevan elinkeinotoimintaa lukuun ottamatta RAY:n tukemia projekteja, jotka jäivät verovapaiksi (Lahti 2008, 11). Myös case-yhdistyksen, Yhdistys ry:n, kohdalla juuri täysin yleishyödyllisiksi jäivät yhdistyksen hallinto ja kaksi yksikköä. Nämä yksiköt ovat ainoita, jotka saavat RAY:ltä avustusta: hallinto yleisavustusta ja yksiköt projektiavustusta. Tämä seikka on saattanut myös vaikuttaa verottajan päätökseen elinkeinotoimintaa harjoittavista yksiköistä.

Yleishyödyllisillä yhdistyksillä arvonlisäverovelvollisuus on sidottu tuloverotukseen: yleishyödyllinen yhdistys on pääsääntöisesti arvonlisäverovelvollinen vain elinkeinotulosta (AVL 4 §). Sosiaalihuoltopalvelut ovat poikkeus arvonlisäverotuksessa. Nämä palvelut ovat arvonlisäverottomia palveluja tiettyjen edellytyksien kuitenkin täytyessä. Yhdistyksen tulee kuulua yksityisten palvelujen antajien rekisteriin, tarjottavista palveluista on tehtävä kirjallinen sopimus ja palvelujen tarjoajan tulee olla sosiaalihuoltotoimen harjoittaja. Lisäksi kyseessä on oltava sosiaalihuoltona luovutettavat palvelut ja palvelujen tulee kohdistua henkilöihin, jotka ovat oikeutettu saamaan sosiaalihuoltopalveluja.

Kiinteistöveroa yleishyödyllinen yhdistys joutuu maksamaan kuten muutkin, mutta verosta on mahdollista saada huojennusta hakemalla sitä kunnalta. Myös varainsiirtoveroa yhdistys maksaa kiinteistöjen ja arvopapereiden luovutuksesta. Arpajaisista saadusta tulosta tulee maksaa

arpajaisvero, jos arpajaisveron määrä ylittää 50 euroa kalenterikuukaudessa. Perintö- ja lahjaveroituksessa yleishyödyllinen yhdistys on saanut verovapauden.

Yleishyödyllisyysstatuksen menettäminen vaikuttaa niiden tulojen verotukseen, jotka ovat vain osittain tai kokonaan verovapaita yleishyödyllisen yhdistyksen saamina. Tällöin kaikki tulot nimittäin tulevat veronalaisiksi. Yleishyödyllisyysstatus on vaarassa muun muassa silloin, jos elinkeinotoiminnan harjoittamisesta tulee yhdistyksen keskeinen toimintamuoto, yhdistys saa merkittävää kilpailuetua verohelpotuksiensa turvin, elinkeinotoimintaan sitoutuu merkittävästi pääomaa ja toiminta alkaa olla erillään yhdistyksen varsinaisen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamisesta. Tällöin on turvallista eriyttää liiketoiminta erilliseen yhtiöön.

## 5.2 Pohdinta

Yleishyödyllisten yhdistysten verotukseen kaivattaisiin selkeämpää linjaa. Yleishyödyllisyyden kriteerit on kyllä ilmaistu melko selkeästi TVL:n 22. §:ssä. Lisäksi verottajan antamassa verotusohjeessa (Verohallinto 30.4.2007) tarkennetaan näitä TVL:ssa mainittuja yleishyödyllisyyden kriteereitä. Yksi asia, johon pitäisi ottaa tarkemmin kantaa, on kuitenkin se, kuinka laajasti ja minkä luonteista elinkeinotoimintaa voidaan harjoittaa, jotta yleishyödyllisyysstatus säilyy.

Elinkeinoitulokäsitteen määrittelemine lakitekstissä olisi myös paikallaan. Nyt tuntuu siltä, että yhdistykset eivät pysty itse määrittelemään tai huomaamaan, milloin toiminta on elinkeinotoimintaa. Minkälaista toimintaa voidaan harjoittaa täysin yleishyödyllisessä muodossa niin, ettei tarvitse odottaa veroviranomaisten yhteydenottoa. Yhdistysten itsensä tulisi pystyä arvioimaan oman toimintansa luonnetta.

Elinkeinoiminnan tunnusmerkkien ja kriteerien merkitys toimintaa arvioitaessa sekä yleishyödyllisyyskäsite saattaa muuttua vuosien kuluessa. Tällä hetkellä näyttää siltä, että kilpailutilanteessa toimiminen on tärkeä kriteeri verotusta pohdittaessa. Tämä on todennäköisesti seurausta EU:hun liittymisestä, jonka mukana kilpailunäkökohdat tulivat entistä tarkemmiksi. Yleishyödyllisyyskäsitteen sisältö taas riippuu periaatteessa yhteiskunnassa kulloinkin vallitsevista käsityksistä. Mitä tänä päivänä pidetään yleishyödyllisenä, ei ehkä tulevaisuudessa enää ole sitä.

Opinnäytetyön edetessä tuli esiin paljon aiheeseen liittyviä asioita, joita voisi tutkia jatkossa. Näitä olivat muun muassa, miten yleishyödyllisiä yhdistyksiä verotetaan muissa EU maissa, miten kilpailunrajoitussäännökset niin Suomessa kuin EU:ssa suhtautuvat siihen, että elinkeinotoimintaa harjoittava yleishyödyllinen yhdistys tai täysin yleishyödyllistä toimintaa harjoittava yhdistys saa verovapauksia sekä miten yleishyödyllisten poikkeava verokohtelu vaikuttaa

yleisesti ottaen yhteiskunnan talouteen. Yksi jatkotutkimusaihe voisi olla myös se, että jos verottaja katsoo nyt, että moni sosiaalialan yhdistys harjoittaaakin elinkeinotoimintaa, mitä seurausvaikutuksia tällä verokohtelun muutoksella voi olla. Myös tämän työn aihetta, yleishyödyllisten yhdistysten tulo- ja arvonlisäverotusta, voisi tutkia vielä paljon tarkemmin, sillä erityistapauksia on paljon. Tässä työssä ei myöskään käsitelty kovin paljoa arvonlisäverotusta, koska aihe rajattiin sosiaalihuoltopalveluja tarjoaviin yhdistyksiin, joten oman tutkimuksen voisi tehdä yleishyödyllisten yhdistysten arvonlisäverotuksesta.

Työtä tehdessä huomattiin, että yleishyödyllisten yhdistysten verokohteluun on vaikeaa saada tietoa verottajalta. Verohallinto on keskittänyt yhdistysten ja säätiöiden suomenkielisen veroneuvonnan vuoden 2008 alusta alkaen Savo-Karjalan yritysverotoimistoon ja myös yleishyödyllisten yhdistysten ja säätiöiden verotus keskitetään Savo-Karjalaan vuoden 2009 alusta. Opinnäytetyötä tehdessä otettiin yhteyttä muutamaa otteeseen tähän veroneuvontaan, mutta täsmällistä tietoa siitä, miten tietyissä tilanteissa toimitaan, ei saatu. Erityisesti arvonlisäverotusta koskeviin kysymyksiin oli hyvin vaikea saada vastauksia. Toisaalta verottajan palvelunumerot antavatkin vain yleisneuvontaa, joten erityiskysymyksiin on vaikea ottaa kantaa.

Jollakin tapaa verottaja on herännyt nyt vuosien 2007 ja 2008 aikana tarkastelemaan yleishyödyllisten yhdistysten toimintaa. Verottaja on lähettänyt hyvin monelle yleishyödylliselle yhdistykselle selvityspyynnön toiminnasta vuoden 2007 aikana ja pelkästään Uudellamaalla verottaja on katsonut yli 150 sosiaalialan yleishyödyllisen yhdistyksen toiminnan olevan osaksi tai kokonaan elinkeinotoimintaa vuoden 2008 aikana (Lahti 2008, 11). On erikoista, että verottaja pystyy arvioimaan toiminnan luonteen muutaman selvityspyynnön perusteella ja päättämään, onko toiminta elinkeinotoimintaa vai yleishyödyllistä toimintaa. Näyttää siltä, että verottajalla on tällä hetkellä meneillään jonkinlainen tehotarkastus juuri yleishyödyllisten yhdistysten toimintoja kohtaan. Jos nyt ei joudu verottajan tarkastelun kohteeksi, voi olla että saa pitkään olla täysin yleishyödyllinen yhdistys, sillä todennäköisesti tämä tehotarkastelu jatkuu vain sen aikaa, kunnes verottaja alkaa tarkastella jotakin muuta seikkaa.

## Lähteet

### Painetut lähteet

Aalto-Setälä I., Kärkkäinen H.K., Lehto P., Petäjaniemi-Björklund A. & Stenborg M. 2004. Kilpailulait ja laki julkisista hankinnoista. Helsinki: Tietosanoma.

Andersson E. & Linnakangas E. 2006. Tuloverotus. 7. uudistettu painos. Helsinki: Talentum Media.

Engblom A., Holmström P., Järvinen J., Karlsson J., Kellas S., Lepistö M., Paronen V., Sandelin E., Torkkel T., Tunturi M., Wilander M. & Vuorilehto E. 2007. Elinkeinoverotus 2007. Helsinki: KPMG & Edita Publishing.

Eskelinen A. 1997. Yhdistysten ja säätiöiden verotus. Helsinki: Kauppakaari.

Eskola J. & Suoranta J. 1998, Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Vastapaino. Jyväskylä: Gummerus.

Halila H. & Tarasti L. 2006. Yhdistysoikeus. 3. painos. Helsinki: Talentum Media.

Hammersley M., Forter P. & Gomm R. 2000. Case study method. Lontoo: Sage Publications.

Helakorpi S. 1999. Opinnäytetyö ja tutkimustoiminta ammattikorkeakoulussa. Hämeenlinna: Hämeen ammattikorkeakoulu.

Hynninen K. 2008. Yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotuksesta. PricewaterhouseCoopers. Ajankohtaista yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksesta ja kirjanpidosta 6.2.2008.

Kallio M., Nielsen A., Ojala M., Saukko P. & Säaskilahti J. 2007. Arvonlisäverotus 2007. Helsinki: KPMG & Edita Publishing.

Lahti I. 2007. Järjestöjen tuloverotus ja sen vaikutus arvonlisäverotukseen. Verohallitus. Sosiaali- ja terveysalan järjestöjen rahoituksen ja verotuksen lainsäädäntöpäivä 23.8.2007.

Lahti I. 2008. Verotusta koskevat uudistukset. Valtiovarainministeriö. Yhdistysten ja säätiöiden tilinpäätösvalmennus 2008 27.11.2008.

Lahti I. 2009. Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus. Valtiovarainministeriö. Tili- ja veropäivät 09 19.-20.1.2009.

Lilja M., Salmi J., Hynninen K., Laitinen J. & Tuominen K. 2007. Yhdistyksen ja säätiön tilinpäätösmalli. 8. painos. Helsinki: KHT-yhdistys.

Loimu K. 2007. Yhdistystoiminnan käsikirja. 3. uudistettu painos. Helsinki: WSOY.

Lydman K., Alakare M., Björklund A., Kemppinen S., Laaksonen L. & Leppä M. 2005. Yhdistys ja säätiö - oikeudelliset kysymykset, tilinpäätös, verotus ja hallinto. 2. painos. Helsinki: Tietosanoma.

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

Myrsky M. & Linnakangas E. 2006. Elinkeinotulon verotus. 2. uudistettu painos. Helsinki: Talentum Media.

Myrsky M. 2004. Yleishyödyllisen yhteisön verotus. Helsinki: WSOY.

Nieminen A., Anttila R. & Äärilä L. 2008. Arvonlisäverotus. Helsinki: WSOY online-teos. Päivitetty 30.5.2008.



Nyrhinen R. 2008. Yleishyödyllisten yhteisöjen ja säätiöiden arvonlisäverotus. PricewaterhouseCoopers. Ajankohtaista yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksesta ja kirjanpidosta 6.2.2008.

Rosbäck G. 2008. Huolellinen yhdistys välttää veroyllätykset. Taloustaito - Veronmaksajain talouslehti 5/2008, 40-41.

Perälä J. 2007. Yleishyödyllisen yhteisön ja säätiön veroilmoitukset. PricewaterhouseCoopers. Sosiaali- ja terveysalan järjestöjen rahoituksen ja verotuksen lainsäädäntöpäivä 23.8.2007.

Perälä S. & Perälä J. 2006. Yhdistyksen ja säätiön talous, kirjanpito ja verotus. 3. uudistettu painos. Helsinki: WSOY.

Sinisalo S. 2007. Sosiaalihuoltopalvelujen arvonlisäverovapaus. Verohallitus. Sosiaali- ja terveysalan järjestöjen rahoituksen ja verotuksen lainsäädäntöpäivä 23.8.2007.

Viiansuo R. 2007. Valtionavustuksia koskevat tulkintakysymykset case: RAY. Sosiaali- ja terveysalan järjestöjen rahoituksen ja verotuksen lainsäädäntöpäivä 23.8.2007.

Yritysvero toimiston selvitys 10.9.2008 Yhdistys ry:lle.

Sähköiset lähteet

Ennakkotiedot ja -ratkaisut. 2008. Verohallinto. Haettu 26.12.2008. <http://www.vero.fi/>

Järjestöbarometri 2007. Sosiaali- ja terveysturvan keskusliitto ry. Haettu 11.6.2008. tiivitelmä: [http://www.stkl.fi/JB07\\_kalvot.pdf](http://www.stkl.fi/JB07_kalvot.pdf) & kalvot: <http://www.stkl.fi/JB2007tiivis.pdf>

Kansalaisyhteiskunnan toimintaedellytykset. 2006. Oikeusministeriö. Haettu 15.6.2008. <http://www.om.fi/1149509608033>

Komission tiedonanto. 2006. Euroopan Yhteisöjen Komissio. Yhteisön Lissabon-ohjelman täytäntöönpano: Yleishyödylliset sosiaalipalvelut Euroopan unionissa. KOM(2006) 177 lopullinen. 26.4.2006 Bryssel. Haettu 1.7.2008. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2006:0177:FIN:FI:PDF>

Kiinteistövero. 2008. Verohallinto. Haettu 18.6.2008. <http://www.vero.fi/>

Mattila N. & Pullinen J. 2008. Verottaja: Korkeakulttuuri on rockia useammin yleishyödyllistä toimintaa. Helsingin Sanomat. Haettu 11.1.2009. <http://www.hs.fi/kulttuuri/artikkeli/Verottaja+Korkeakulttuuri+on+rockia+useammin+yleishyodyllista+toimintaa/1135238207182>

Niskakangas H. 2008. Henkilöverotus. Helsinki: WSOY online-teos. Päivitetty 16.5.2008. Haettu 13.8.2008. <http://www.wsoypro.fi/html>

Pennanen R. 2008. Lintsi selätti verottajan miljoonariidassa. Taloussanomien. Haettu 11.1.2009. <http://www.taloussanomien.fi/yrittaja/2008/05/16/lintsi-selatti-verottajan-miljoonariidassa/200813423/137>

RAY:n avustusstrategia 2008-2011. RAY. Haettu 30.9.2008. [http://www.ray.fi/avustustoiminta/aineistopankki/hakuoppaat\\_rahoylinjaukset.php?l1=2&l2=2](http://www.ray.fi/avustustoiminta/aineistopankki/hakuoppaat_rahoylinjaukset.php?l1=2&l2=2)

Romppainen E. 2004. Kilpailuneutraliteetti sosiaali- ja terveysjärjestöjen verotuksessa. Helsinki: Pekan Offset Oy. Haettu 3.8.2008. [http://ray.fi/avustustoiminta/aineistopankki/pdf\\_doc\\_arviointi/pdf/Kilpailuneutraliteetti\\_raportti12.pdf](http://ray.fi/avustustoiminta/aineistopankki/pdf_doc_arviointi/pdf/Kilpailuneutraliteetti_raportti12.pdf)

Sosiaali- ja terveysturvan keskusliitto ry. 2006. Lehdistötiedote: Suomi tarvitsee kansallisen strategian turvaamaan yleishyödylliset palvelut. Haettu 11.6.2008.  
[http://www.stkl.fi/tiedote\\_6.6.2006.html](http://www.stkl.fi/tiedote_6.6.2006.html)

Särkelä R., Vuorinen M. & Peltosalmi J. 2005. Sosiaali- ja terveysjärjestöjen mahdollisuudet palveluiden ja tuen tuottamisessa. Helsinki: Sosiaali- ja terveysturvan keskusliitto ry. Haettu 14.6.2008. [http://www.stkl.fi/julkaisut\\_selvitys\\_tiivistelma.html](http://www.stkl.fi/julkaisut_selvitys_tiivistelma.html)

Varpela V. 2008. Pori Jazzille kallis lasku veroedun menetyksestä. Uusi Suomi. Haettu: 11.1.2009. <http://www.uusisuomi.fi/kulttuuri/24975-pori-jazzille-kallis-lasku-veroedun-menetyksesta>

Yhdistyksen perustaminen. 2008. Patentti- ja rekisterihallitus. Haettu 10.6.2008.  
<http://www.prh.fi/fi/yhdistysrekisteri/perustaminen.html>

Yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotuksesta. 2004. Verohallinto. Haettu 15.7.2008.  
<http://www.vero.fi/>

Yleishyödyllisen yhteisön veronhuojennushakemus. 2008. Lomake VEROH 3776. Verohallinto. Haettu 1.2.2009. <http://www.vero.fi/>

Ääriä L. & Koski M. 2007. Terveysten- ja sairaanhoito- sekä sosiaalipalveluun liittyviä arvonlisävero-ongelmia. Ernst & Young Oy. Haettu 20.8.2008.  
[http://www.ek.fi/terveyspalvelualan\\_tyonantajaliitto/liitetiedostot/AVLSelvitys18022007Aari la.pdf](http://www.ek.fi/terveyspalvelualan_tyonantajaliitto/liitetiedostot/AVLSelvitys18022007Aari la.pdf)

Julkaisemattomat lähteet

Kaskinen R. 15.7.2008. Sosiaali- ja terveysosaston ylitarkastaja. Etelä-Suomen lääninhallitus.

Mäkinen T. 9.12.2008. Kaupparekisterin neuvonta. Patentti- ja rekisterihallitus.

Savolainen S. 5.1.2009. Verohallinnon asiakaspalvelija. Savo-Karjalan yritysvero toimisto.

Yhdistys ry:n talouspäällikkö

Oikeudelliset lähteet

1) Lait

Arpajaisverolaki 26.6.1992/552

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501

Kaupparekisterilaki 2.2.1979/129

Kiinteistöverolaki 20.7.1992/654

Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360

Laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista 13.8.1976/680

Laki kilpailunrajoituksista 27.5.1992/480

Laki raha-automaattivastuksista 23.11.2001/1056

Laki sosiaalihuollon asiakkaan asemasta ja oikeuksista 22.9.2000/812

Laki yksityisten sosiaalipalvelujen valvonnasta 9.8.1996/603

Perintö- ja lahjaverolaki 12.7.1940/378

Tuloverolaki 30.12.1992/1535

Varainsiirtoverolaki 26.11.1996/931

Yhdistyslaki 26.5.1989/503

## 2) Verotusohjeet

Verohallinto 12.10.2005. Dnro 508/32/2005 Talkootyön verotus.

Verohallinto 21.12.2007. Dnro 1809/32/2007 Verohallituksen yhtenäistämishjeet vuodelta 2007 toimitettavaa verotusta varten.

Verohallinto 22.3.2000. Dnro 569/38/2000 Luottamuksensuojasta verotusmenettelyssä.

Verohallinto 30.4.2007. Dnro 384/349/2007 Verotusohje yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille.

Verohallinto 6.3.2006. Dnro 413/40/2006 Sosiaalihuoltopalvelujen arvonnisäverotus.

**Liitteet**

Liite 1 Pori Jazz ja Linnanmäki tapaukset.....	69
Liite 2 Kuopion HAO 01345/00/1000 ja Vaasan HAO 00124/99/1000.....	70
Liite 3 Helsingin HAO 01864/03/1000 .....	71
Liite 4 Verohallinto 30.4.2007 verotusohje-esimerkit .....	72
Liite 5 KHO 820/6/93.....	74
Liite 6 KHO 302/15/79 .....	75
Liite 7 KHO 2854/2/07 .....	76
Liite 8 KHO 1419/3/96 .....	77

## Liite 1 Pori Jazz ja Linnanmäki tapaukset

KHO käsitteli kevään 2008 aikana muun muassa Pori Jazz tapahtuman sekä Linnanmäen (Lasten päivän säätiö) verotusta. KHO:n päätökset herättivät myös mediassa paljon keskustelua.

Verohallitus yritti saada Lasten Päivän Säätiön veronalaiseksi tuloistaan viemällä tapauksen ensin Helsingin HAO:een ja sen jälkeen KHO:een. Kiista koski säätiön verovuotia 2006-2008. Verottajan mukaan Lasten Päivän Säätiön verovapaus aiheuttaa kilpailuvääristymiä markkinoilla. Lasten Päivän Säätiö on taas sitä mieltä, että kilpailuhaittaa ei aiheudu, koska pääkaupunkisedulla ei ole toista huvipuistoa ja Linnanmäen pääsyliput ovat perinteisesti olleet kalleimpia Suomessa. Lasten Päivän Säätiölle on perinteisesti myönnetty verovapaus vähintään kolmeksi vuodeksi kerrallaan verohuojennuslain perusteella. KHO teki päätöksen Lasten Päivän Säätiön eduksi ja säätiö sai pitää verovapautensa. (Pennanen 2008.)

Myös Pori Jazz on ollut koko historiansa ajan verovapaa yhteisö verohuojennuslain perusteella. KHO antoi kuitenkin nyt vuonna 2008 negatiivisen päätöksen tapahtuman vuosille 2004-2008 tekemälle verohuojennushakemukselle. (Varpela 2008.) Pori Jazz menetti yleishyödyllisen asemansa KHO:n päätöksellä ja joutui maksamaan takautuvasti tuloveroa vuosilta 2004-2008. Pori Jazz tapahtuman toimitusjohtaja Katja Leppäkosken mielestä KHO ei perustellut päätöstään riittävästi. Päätöksessä todettiin Leppäkosken mukaan vain, että tapahtuma ei täytä lain antamia yleishyödyllisyyden kriteereitä. KHO perusteli yleishyödyllisyyden kriteereiden puuttumista muun muassa sillä, että Pori Jazzeilla on vain vähän ilmaistapahtumia. Niitä on kuitenkin ollut Pori Jazzeilla yli puolet ohjelmistosta jo usean vuoden ajan. Pori Jazzin ohella myös monet muut rock-festivaalit ovat menettäneet verovapautensa viime vuosina, esimerkiksi Provinssirock vuonna 2003 ja Ilosaarirock vuonna 2007. Rock- ja pop-tapahtumista saatuja tuloja verotetaan yhä useammin elinkeinotuloina, kun taas korkeakulttuuritapahtumat, muun muassa ooppera ja teatteri, ovat useammin täysin yleishyödyllisiä. (Mattila & Pullinen 2008.)

## Liite 2 Kuopion HAO 01345/00/1000 ja Vaasan HAO 00124/99/1000

## Kuopion HAO

Diaarinro: 01345/00/1000  
Antopäivä: 04.10.2002  
Taltio: 02/0469/3

Oliko rekisteröity yhdistys tuloverolain 22 §:ssä tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö, kun yhdistyksen toiminta koostui siitä, että se omisti ja ylläpiti rivitalokiinteistöä, joka oli tarkoitettu vanhusten ja eläkeläisten vuokra-asunnoiksi ja oliko yhdistyksen kiinteistöstä saama tulo tuloverolain 23 §:ssä tarkoitettua elinkeinotulona.

Yhdistystä ei oltu vuodelta 1998 toimitetussa verotuksessa pidetty yleishyödyllisenä yhteisönä ja yhdistyksen kiinteistöstä saama vuokratulo oli verotettu sen elinkeinotulona. Verotuksen oikaisulautakunta hylkäsi yhdistyksen oikaisuvaatimuksen.

Hallinto-oikeus totesi, että yhdistyksen sääntöjen mukaan sen tarkoituksena oli vanhusten aseman parantaminen kunnan alueella muun muassa ylläpitämällä vanhusten asuntoloita ynnä muita sellaisia laitoksia. Yhdistys oli harjoittanut kiinteistön vuokraustoimintaa vuodesta 1980 alkaen. Yhdistystä oli vuotta 1998 edeltäneinä vuosina käsitelty yleishyödyllisenä yhteisönä ja sen tuloja ei ollut verotettu elinkeinotulona. Vuonna 1998 oli kiinteistön asunnoista hieman yli puolet ollut vuokrattuna muille kuin vanhuksille tai eläkeläisille. Muut asukkaat oli valittu yhteistyössä kunnan asuntoviranomaisten kanssa sosiaalisin eikä liiketaloudellisin perustein. Kun yhdistys ei ollut saanut vuokrattua riittävästi asuntoja vanhuksille ja eläkeläisille, oli asuntojen vuokraaminen muille ollut välttämätöntä, jotta yhdistys olisi voinut toteuttaa säännöissään määrättyä tarkoitustaan. Yhdistys ei kilpaillut muiden vuokra-asuntoja tarjoavien tahojen kanssa. Yhdistyksen toiminta ei ollut vuonna 1998 oleellisesti muuttunut aikaisempiin vuosiin verrattuna. Kokonaisarvion perusteella hallinto-oikeus katsoi, että yhdistys oli vuonna 1998 toiminut yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi yhteiskunnallisessa mielessä. Kun lisäksi yhdistyksen toiminta ei ollut kohdistunut vain rajoitettuun henkilöpiireihin eikä toiminnan oltu selvitetty tuottaneen yhdistykseen osalliselle tuloverolain 22 §:ssä tarkoitettua taloudellista etua, oli yhdistys ollut vuonna 1998 tuloverolain 22 §:ssä tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö. Yhdistyksen vuonna 1998 yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetystä kiinteistöstään saamat tulot eivät olleet tuloverolain 23 §:ssä tarkoitettua veronalaista elinkeinotulona.

TVL 22 §

TVL 23 §

## Vaasan HAO

Diaarinro: 00124/99/1000  
Antopäivä: 23.05.2000  
Taltio: 00/0233/5

Kannatusyhdistys ylläpiti kielikylpymenetelmää soveltavaa englanninkielistä leikkikoulua 3-6-vuotiaille lapsille ja koululaisille tarkoitettua kerhotoimintaa. Yhdistyksen tarkoitus oli kehittää englannin kielen taitoa erityisesti lasten ja nuorten keskuudessa sekä tarjota lasten kehitystä ja oppimismahdollisuuksia edistäviä päivähoitopaikkoja. Varsinaiseksi jäseneksi pääsi jokainen yhdistyksen johtokunnan hyväksymä yksityinen henkilö. Kannattavaksi jäseneksi johtokunta voi hyväksyä yksityisen henkilön, yhteisön tai säätiön. Yhdistys ei pyrkinyt hankkimaan toimintaan osallistujille taloudellista hyötyä. Yhdistyksen purkautuessa sen jäljelle jääneet varat oli luovutettava jollekin X:n kaupungissa toimivalle lastentarhalle, päiväkodille tai muuhun yhdistyksen tarkoitusta lähellä olevaan toimintaan. Toiminta rahoitettiin lasten luku-kausimaksuilla, jäsenmaksuilla, varainhankintakampanjoin ja kaupungin myöntämällä avustuksella. Kaupunki oli antanut toimitilat leikkikoulun käyttöön vastikkeetta. Yhdistys katsottiin tuloverolain 22 §:ssä tarkoitetuksi yleishyödylliseksi yhteisöksi.

Verovuosi 1996

TVL 22 §

Liite 3 Helsingin HAO 01864/03/1000

Diaarinro: 01864/03/1000  
Antopäivä: 18.05.2004  
Taltio: 04/0452/3

Rekisteröidyn yhdistyksen sääntöjen mukaan sen tarkoituksena on ollut tukea henkilö- ja talousresurssein viranomaisia nuorisoon kohdistuvassa huumevalistustyössä. Yhdistys on tehnyt kustannusosakeyhtiön kanssa sopimuksen julkaisemansa lehden kustantamisesta, jonka toimittuksellisen aineiston hankkimisesta ja kustantamisesta yhdistys on vastannut. Kustannusosakeyhtiö on suorittanut yhdistykselle kustannusoikeuksista korvausta, joka on verovuonna 2000 ollut yhdistyksen yksi päätulolähteistä.

Yhdistys on tehnyt lisäksi konsultointiosakeyhtiön kanssa sopimuksen, jonka mukaan konsultointiosakeyhtiö asettaa kustannuksellaan yhdistyksen käyttöön toimitusjohtajan, joka toimi myös lehden päätoimittajana. Yhdistys ei ollut maksanut hänelle palkkaa. Sopimuksen mukaan konsultointiosakeyhtiön tehtäviin on kuulunut mm. yhdistyksen pääyhteistyökumppanien etsiminen ja sopimusneuvottelut. Konsultointiosakeyhtiö oli oikeutettu provisioon tekemiensä sopimusten nettotuotoista. Erään yhtiön osalta proviisio on ollut ensimmäiseltä vuodelta 50 prosenttia ja muilta vuosilta ja muissa sopimuksissa 20 prosenttia. Sopimuksen mukaiset suoritukset on ohjattu suoraan konsultointiosakeyhtiön tilille eivätkä kustannusosakeyhtiön suoritukset käyneet lainkaan yhdistyksen pankkitilillä.

Yhdistyksen toimitusjohtajana toiminut konsultointiosakeyhtiön pääomistaja ei ollut antanut selvitystä yhdistyksen hyväksi tekemästään työmäärästä. Yhdistyksen konsultointiosakeyhtiölle maksamien korvausten määrä on verovuonna ollut noin 40 prosenttia sen varainhankinnan ja yleisavustusten kokonaismäärästä lokakuun loppupuolelle saakka, jolta ajalta verotarkastus on toimitettu. Kun otettiin huomioon yhdistyksen konsultointiosakeyhtiölle maksamien korvausten suuruus verrattuna yhdistyksen varainhankinnan ja yleisavustusten kokonaismäärään ja tilikauden ylijäämään, yhdistyksen konsultointiosakeyhtiölle maksamia korvauksia ei voitu pitää kohtuullisena korvauksena yhdistyksen hyväksi suoritetuista tehtävistä. Yhdistyksen katsottiin jakaneen sen toimintaan osalliselle taloudellista etua osinkona, voitto-osuutena taikka kohtuullista suurempana palkkana. Kun lisäksi yhdistyksen toimintaa ei muutenkaan ollut harjoitettu pääosin vapaaehtoiseen kansalaistoimintaan perustuvana, yhdistystä ei pidetty yleishyödyllisenä yhteisönä. Verovuosi 2000. Äänestys 2-1.

Tuloverolaki 22 § 1 mom

KHO:n päätös 2.2.2005 taltionumero 224: Ei valituslupaa

#### Liite 4 Verohallinto 30.4.2007 verotusohje-esimerkit

##### Ei-yleishyödyllinen yhteisö

Hoitola ry on vanhusten hoitokotitoimintaa harjoittava yhdistys. Sen sääntöjen mukaisena tarkoituksena on toimia vanhusten aseman ja elinolosuhteiden parantamiseksi. Yhdistys ylläpitää hoitokotia, jossa asuu yhteensä 30 ikääntyvää ihmistä. Muuta toimintaa yhdistyksellä ei ole. Hoitokoti on tarkoitettu päivittäisissä toimissa apua tarvitseville vanhuksille. Jokaisella asukkaalla on vastuuhoitaja sekä oma hoito- ja palvelusuunnitelma. Hoitola ry tekee yhteistyötä monien oppilaitosten, omaisten ja vapaaehtoisten kanssa. Hoitokodissa on tarjolla muun muassa musiikki- ja vyöhyketerapiaa, kuvataidetta sekä liikuntaa. Yhdistys työllistää kaikkiaan 20 henkilöä, ja sen liikevaihto on noin 1,5 miljoonaa euroa. Hoitokodissa vanhusten hoitotarpeet pyritään huomioimaan mahdollisimman hyvin ja vanhuksille pyritään luomaan mahdollisimman kodinomainen ympäristö. Puolet vanhuksista maksaa itse hoitonsa, toinen puoli on kaupungin maksusitoumuksella. Hoidontarpeesta ja lisäpalveluista riippuen asiakasmaksu on halvimmillaan 3000 € / kk ja kalleimmillaan 4500 € / kk.

Perustelut: Esimerkkitapauksen yhdistys harjoittaa vastaavaa toimintaa kuin alalla toimivat usein osakeyhtiömuodon valinneet yksityiset yritykset. Yhdistyksen tarjoamat palvelut on tuotteistettu. Osa asumisen lisäksi tarjottavista palveluista kuuluu hoitokodin perusmaksuun, osaa palveluista myydään erillisinä lisäpalveluina. Yhdistys tarjoaa palveluita palkatulla, ammattitaitoisella henkilökunnalla ja käypään hintaan. Tapauksessa esitetyt tosiseikat huomioon ottaen yhdistyksen harjoittama toiminta on luonteeltaan elinkeinotoimintaa. Kun yhteisön tosiasiallinen toiminta ei täytä TVL 22 §:ssä yleishyödyllisyydelle asetettuja edellytyksiä, kysymyksessä ei ole yleishyödyllinen yhteisö. Yleishyödyllinen toiminta-ajatus tai vapaaehtoistyön käyttäminen eivät siten riitä yleishyödyllisyysstatuksen saavuttamiseen, jollei yhteisöllä ole tarkoituksensa toteuttamiseen liittyvää yleishyödyllistä toimintaa.

##### Yleishyödyllinen yhteisö

Säätiö harjoittaa vanhusten hoitokotitoimintaa. Sen sääntöjen mukaisena tarkoituksena on toimia vanhusten aseman ja elinolosuhteiden parantamiseksi. Säätiö ylläpitää hoitokotia, jossa asuu yhteensä 30 ikääntyvää ihmistä. Hoitokoti on tarkoitettu päivittäisissä toimissa apua tarvitseville vanhuksille. Jokaisella asukkaalla on vastuuhoitaja sekä oma hoito- ja palvelusuunnitelma. Hoitokodissa on tarjolla muun muassa musiikki- ja vyöhyketerapiaa, kuvataidetta sekä liikuntaa. Yhdistys työllistää kaikkiaan 20 henkilöä, ja sen liikevaihto on noin 1,5 miljoonaa euroa. Hoitokodissa vanhusten hoitotarpeet pyritään huomioimaan mahdollisimman hyvin ja vanhuksille pyritään luomaan mahdollisimman kodinomainen ympäristö. Puolet vanhuksista maksaa itse hoitonsa, toinen puoli on kaupungin maksusitoumuksella. Hoidontarpeesta ja lisäpalveluista riippuen asiakasmaksu on halvimmillaan 3000 € / kk ja kalleimmillaan 4500 € / kk. Hoitokodin ylläpitämisen lisäksi säätiö jakaa vuosittain apurahoja erilaisiin vanhustyön kehittämishankkeisiin. Säätiöllä on myös monimuotoista virkistys- ja vertaistoimintaa vanhuksille. Tätä toimintaa varten säätiö on palkannut yhden työntekijän, jonka apuna toimii suuri joukko vapaaehtoisia. Säätiön omistaman hoitokodin yhteyteen on varattu kerhotila, jossa hoitokodin asukkaat ja muut lähialueiden vanhukset voivat kokoontua ja viettää yhdessä aikaa. Vanhuksille järjestetään vapaaehtoisvoimin muun muassa erilaisia teemapäiviä ja retkiä. Tapahtumat ovat maksuttomia ja kaikille avoimia. Järjestettyjen tapahtumien lisäksi vapaaehtoiset käyvät lähialueen vanhusten luona auttamassa näitä lääkäri- yms. käynneillä.

Perustelut: Toisen esimerkkitapauksen säätiö harjoittaa vastaavaa hoitokotitoimintaa kuin alalla toimivat usein osakeyhtiömuodon valinneet yksityiset yritykset. Hoitokodin tarjoamat palvelut on tuotteistettu. Osa asumisen lisäksi tarjottavista palveluista kuuluu hoitokodin perusmaksuun, osaa palveluista myydään erillisinä lisäpalveluina. Säätiö tarjoaa palveluita palkatulla, ammattitaitoisella henkilökunnalla ja käypään hintaan. Tapauksessa esitetyt tosiseikat huomioon ottaen säätiön harjoittama hoitokotitoiminta on luonteeltaan elinkeinotoi-



mintaa. Kun säätiön harjoittama muu toiminta kuitenkin on sen sääntöjen mukaista yleishyödyllistä toimintaa, kysymyksessä on yleishyödyllinen yhteisö. Tällöin hoitokotitoimintaa verotetaan elinkeinotoimintana, mutta yleishyödyllisestä toiminnasta mahdollisesti kertyvät tuotot, siihen saadut avustukset ja mahdollinen TVL 23.3. §:n mukainen varainhankinta jää verotuksen ulkopuolelle.

Liite 5 KHO 820/6/93

Diaarinro: 820/6/93  
Antopäivä: 17.01.1994  
Taltio: 116

Yleishyödylliseksi yhteisöksi katsottu yhdistys julkaisi oman alansa painotuotteita yhdistyksen tilastointien, tutkimusten ja muun tiedonkeruun tuloksena tarkoituksena palvella jäsenistön tarkoituksia ja tarpeita. Julkaisujen kokonaistuotot olivat vuonna 1991 1.348.285 mk, joista ilmoitustuottojen osuus 893.011 mk. Jäsenille kutakin julkaisua jaettiin ilmaiseksi yksi kappa- le ja ulkopuolisille julkaisut olivat maksullisia. Ottaen huomioon julkaisujen kokonaistuotto ja ilmoitustuotot, julkaisut kilpailivat ilmoituksista muiden lehtien kanssa. Julkaisutoimintaa oli näissä olosuhteissa harjoitettu ansiotarkoituksessa eikä julkaisuja ollut pidettävä tulo- ja va- rallisuusverolain (1240/88) 21 §:n 4 momentin 2 kohdassa tarkoitettuina yleishyödyllisen yh- teisön jäsenlehtinä ja muina sen toimintaa välittömästi palvelevina verovapaina julkaisuina. Koska yhdistys oli siten liikevaihtoverolain (559/91) 17 §:n nojalla julkaisutoiminnastaan liike- vaihtoverovelvollinen, se oli tullut merkitä liikevaihtoverovelvollisten rekisteriin.

Liite 6 KHO 302/15/79

Diaarinro: 302/15/79  
Antopäivä: 16.08.1979  
Taltio: 3308

Yleishyödyllinen yhdistys oli useita vuosia harjoittanut omistamassaan kansanopistossa opetuspuutarhatoimintaa. Yhdistyksen opetuksen yhteydessä syntyneiden puutarhatuotteiden myynnistä saama tulo ei ollut liiketuloa eikä yhdistys näin ollen ollut sanotusta myyntitulostaan verovelvollinen. Verovuosi\_1976.

Vrt. KHO:1937-II-2219

TVL 13 §

Liite 7 KHO 2854/2/07

Diaarinro: 2854/2/07  
Antopäivä: 14.01.2009  
Taltio: 59

Voittoa tavoittelematon yhdistys ylläpiti kahta vanhusten palvelutaloa ja vapaaehtoistyön keskusta. Yhdistyksen vanhustyöhön kuului myös muun ohessa siivous- ja kodinhoitopalveluita sotainvalideille, avohuollon ateriapalveluita, kuntouttavaa päivätoimintaa, pitopalvelutoimintaa ja vanhusten tapaamispaikan kahvilatoimintaa. Palvelutalolla oli keskeinen merkitys kunnan lakisääteisessä vanhusten huollossa. Asukkaat olivat pienituloisia ja maksoivat aravalain säännösten mukaista vuokraa. Yhdistys käytti varansa ja tulonsa palvelutalotoiminnan ylläpitämiseen. Vaikka yhdistys harjoitti toimintaansa elinkeinotoiminnan muodossa ja verotuksessa yhdistyksen toimintaa oli pidetty lähes kokonaan elinkeinotoimintana, yhdistyksen katsottiin harjoittavan eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain 3 §:ssä tarkoitetulla tavalla yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa ja käyttävän saman lain 2 §:ssä tarkoitetulla tavalla varojaan ja tulojaan yhteiskunnan kannalta tärkeään yleishyödylliseen tarkoitukseen. Verovuodet 2004-2008.

Laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksesta 1 §, 2 § ja 3 §

Liite 8 KHO 1419/3/96

Diaarinro: 1419/3/96  
Antopäivä: 09.04.1997  
Taltio: 801

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

Ennakkotieto vuodelle 1996.