

Marika Palmu-Keskinen

YHDISTYSTEN VEROTUS

Liiketalouden koulutusohjelma

2015

## YHDISTYSTEN VEROTUS

Palmu-Keskinen, Marika  
Satakunnan ammattikorkeakoulu  
Liiketalouden koulutusohjelma  
Kesäkuu 2015  
Ohjaaja: Rajala, Jukka  
Sivumäärä: 54  
Liitteitä: 0

Asiasanat: järjestöt, yleishyödylliset yhteisöt, verotus

---

Tämän opinnäytetyön aiheena olivat yhdistykset ja niiden verottaminen. Aihe oli mielenkiintoinen siitakin syystä, että maamme on tulvillaan erilaisia yhdistyksiä, jotka toimivat hieman eri tavalla ja joita verotetaan eri lailla. Minulle yhdistysmaailma on tuttua sekä työnantajan roolissa että luottamushenkilönä toimien.

Opinnäytetyön tarkoituksena oli selvittää, miten erilaisia yhdistyksiä verotetaan ja milloin niitä verotetaan. Tätä ongelmaa lähdettiin purkamaan luokittelemalla yhdistykset eri kategorioihin. Sekä selvitettiin mm. rekisteröinnin ja yhdistyksen tosiasiallisen toiminnan vaikutusta. Opinnäytetyö rajattiin koskemaan yhdistyksiä kotimaassa ja merkityksellisimpinä verolajeina huomioitiin tulo-, arvonlisä- ja arpajaisverot, mutta jätettiin varallisuus- ja kiinteistöverot huomioimatta. Yhdistysten saamien talokootulojen merkitystä että ennakkoperintärekisteröinnin vaikutusta selvitettiin.

Opinnäytetyö oli tutkimuksellinen, jossa tutkimusongelmaa lähestyttiin kvalitatiivisella lähestymistavalla. Tiedonkeruumenetelminä käytettiin valmiita kirjallisia aineistoja kirjallisuudesta, Verohallinnolta ja lainsäädännöstä. Tutkimusaineistona käytettiin korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) päätöksiä ja Verohallinnon julkaisemia esimerkkejä.

Opinnäytetyön tuloksina saatiin selville, että yhdistysrekisteriin merkitseminen antaa yhdistyksille oikeustoimikelpoisuuden, joten sen jäsenet eivät ole henkilökohtaisesti vastuussa yhdistyksen vastuista kuten ovat rekisteröimättömän yhdistyksen jäsenet. Toinen merkittävä huomio koski yleishyödyllisyyttä. Yleishyödyllisen statuksen saaneen yhdistyksen ei tarvitse maksaa tuloveroa henkilökohtaisen tulolähteen tuloistaan, vaan ainoastaan elinkeinotulostaan, kun taas ei-yleishyödyllisen yhdistyksen pitää maksaa veroa kaikista tuloistaan. Lisäksi yleishyödyllinen yhdistys voi hakea veronhuojennusta myös elinkeinotulostaan, jos se todetaan yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavaksi. Kolmas merkittävä huomio liittyi arvonlisäverovelvollisuuteen. Yleishyödylliset yhdistykset ovat arvonlisäverovelvollisia tavaroiden ja palvelujen myynnistä, jos se tapahtuu liiketoiminnan muodossa huomioiden kuitenkin vähäisen liiketoiminnan raja. Tuloverolain mukainen elinkeinotoiminta ja arvonlisäverolain mukainen liiketoiminta eivät aivan vastanneet toisiaan, vaikka olivatkin lähellä. Korkein hallinto-oikeus on ratkaissut päätöksissään verotuksellisia ongelmia, jotka kuvaavat hyvin yleistä linjausta kunakin ajankohtana. Näitä päätöksiä tulkiten voidaan vetää tiettyjä johtopäätöksiä, mutta uusissa tapauksissa lopullisen verotusratkaisun silti tekee Verohallinto aina tapauskohtaisesti.

## TAXATION OF ORGANIZATIONS

Palmu-Keskinen, Marika  
Satakunta University of Applied Sciences  
Degree Programme in Business Administration  
June 2015  
Supervisor: Rajala, Jukka  
Number of pages: 54  
Appendices: 0

Keywords: organizations, nonprofit organizations, taxation

---

The topic of this thesis was taxation of organizations. The topic was interesting also due to the fact that our country is full of different kinds of organizations that function a bit differently and that are taxed differently. For me, the world of organizations is familiar both in the role of an employer as well as that of a trustee.

The purpose of the thesis was to find out how different organizations are taxed and when they are taxed. To solve the problem, organizations were classified into different categories, and also the registration and the effect of the actual operation of the company was studied. The thesis only includes organizations in Finland, and deals with the most significant types of taxes; income tax, value-added tax and lottery tax. Real estate tax and tax on property were omitted from this study. The significance of voluntary work and the effect of preliminary taxation registration were also studied.

In the thesis, a qualitative research method was used. Information was gathered from literature, tax administration and legislation. The Supreme Administrative Court's decisions and examples published by Finnish Tax Administration were used as research material.

The results of the thesis showed that entry into a register of enterprises provides organizations with legal capacity, so that its members are not personally responsible for the organization's responsibilities, which is the case if an organization has not been registered. Another important observation related to the nonprofit status: a nonprofit organization does not pay income tax for its personal source of income, only for the business income, while a commercial organization needs to pay taxes for all its income. In addition, a nonprofit organization may apply for a tax credit also for its business income, if its activity is considered socially important. The third important observation related to the obligation to pay value-added tax is that nonprofit organizations are obliged to pay value-added tax for selling items and services if it happens in the form of business; however, small scale of business is taken into account. Economic activity according to income tax law and value-added law did not quite correspond to one another, although they were close to one another. The Supreme Administrative Court has solved tax-related problems in its decisions which describe well the common line during different times. By interpreting these decisions, certain conclusions may be drawn, but in new cases the Finnish Tax Administration makes the final decisions, always case-by-case.

# SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	6
1.1	Taustaa .....	6
1.2	Tavoitteet ja tarkoitus .....	7
1.3	Tutkimusmenetelmät.....	7
2	YHDISTYKSET .....	9
2.1	Rekisteröinti .....	9
2.2	Aatteellinen yhdistys.....	10
2.3	Taloudellinen yhdistys .....	11
2.4	Yleishyödyllinen yhdistys.....	12
2.5	Superyleishyödyllinen yhdistys .....	14
3	TULOVEROTUS .....	18
3.1	Käsitteitä .....	18
3.2	Yleishyödyllisyys ja henkilökohtaisen tulon käsite .....	19
3.2.1	Arpajaisista saatu tulo.....	20
3.2.2	Jäsenlehdistä saatu tulo.....	22
3.2.3	Adressien myynnistä saatu tulo .....	24
3.2.4	Tuotteiden myynti .....	25
3.2.5	Bingopelin tulo .....	26
3.2.6	Muut tulot .....	27
3.3	Elinkeinotulo.....	28
3.4	Kiinteistötulo.....	29
4	ARVONLISÄVEROTUS .....	32
4.1	Arvonlisävero.....	32
4.2	Verovelvollisuus .....	33
4.3	Vähäinen toiminta.....	33
4.4	Yleishyödyllisyys.....	34
4.5	Hakeutuminen arvonlisävelvolliseksi .....	34
5	ARPAJ AISVEROTUS .....	38
5.1	Arpajaiset .....	38
5.2	Veronalainen toiminta.....	39
5.3	Veron määrä.....	41
6	ENNAKKOPERINTÄ .....	43
6.1	Ennakkoperintärekisteri .....	43
6.2	Merkinnän vaikutus .....	44
6.3	Talkootyö .....	44

6.4 Matkakustannukset .....	48
7 TULOKSET JA POHDINNAT.....	50
LÄHTEET.....	53

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Taustaa

Opinnäytetyöni aiheeksi olen valinnut yhdistysten verotuksen kotimaassa. Suomi kun on yhdistysten luvattu maa ja erilaisia yhdistyksiä saa perustaa joka niemeen ja notkelmaan ja minkä vaan aiheen ympärille.

Olen ollut töissä yleishyödyllisessä yhdistyksessä parikymmentä vuotta ja siksi yhdistysmaailma kiinnostaa jo tuttuutensa vuoksi. Oman alani yhdistys on ns. piiritason yhdistys ja tähän järjestelmään liittyy myös paikallistason yhdistykset sekä valtakunnan tason liitto. Jokaisessa tasossa on omat erityispiirteensä ja ne kaikki ovat omia juridisia yksiköitään. Näihin jokaiseen portaaseen olen päässyt tutustumaan ja havainnoimaan kunkin tason erityispiirteitä. Yleishyödyllisen yhdistyksen työantajan roolin lisäksi olen toiminut jokusissa yhdistyksissä erilaisissa luottamustoimissa.

Tämän työn aloitin perehtymällä erilaisten yhdistysten (mm. rekisteröimätön, rekisteröity, aatteellinen, taloudellinen, yleishyödyllinen, superyleishyödyllinen) käsitteisiin mm. lainsäädännön kautta. Erityisen merkittäväksi tekijäksi nousi yleishyödyllisyyden määritelmä ja merkitys. Yleishyödyllisen yhdistyksen verotus poikkeaa melko lailla sellaisesta yhdistyksestä, joka ei ole yleishyödyllinen. Näitä eroja tutkin kirjallisuudesta, laista ja asetuksista sekä oikeuden päätöksistä.

Verolajeista tulen käsittelemään eniten tuloverotusta, koska sen merkitys on suurin. Tuloverotuksessa yleishyödyllisyyden lisäksi merkittävimmät kysymykset koskevat henkilökohtaisen tulon ja elinkeinotulon välistä eroa. Suurin osa yhdistysten varainhankinnan tuloista kuuluu näihin tuloryhmiin. Yhdistysten arvonlisäverotusta tulen selvittämään samoin kuin sen yhteyttä yleishyödyllisyyteen ja liiketoimintaan. Arpa-jaisverotuksen periaatteita tulen myös selvittämään. Verolajeista jätän huomioimatta varallisuusverotuksen ja kiinteistöverotuksen, koska niiden merkitys yhdistyksille on vähäinen. Ennakkoperinnässä tulen selvittämään mm. ennakkoperintärekisteriä ja sen merkitystä, talkootyön ja matkakustannusten merkitystä yhdistyksille ja sen jäsenille.

Pyrin näin saaman selvän kuvan erilaisten yhdistysten verotuksesta ja verovapaudesta sekä saamaan selville ongelmakohdat verotuksellisessa mielessä.

## 1.2 Tavoitteet ja tarkoitus

Opinnäytetyölläni pyrin selvittämään, miten erilaisia yhdistyksiä verotetaan. Missä menee raja, jolloin jostakin yhdistyksestä tulee verovelvollinen eri verolajien suhteen. Miten vaikuttaa yhdistyksen luonne ja sen toiminnan laatu verottajan silmissä. Yhdistysmaailmassa yleishyödyllisyyden kriteerien täyttymisellä on suuri merkitys. Sillä on tärkeä merkitys miten yleishyödyllisyys määritellään erityisesti tuloverolaisissa. Pyrin saamaan selville verotukselliset ongelma- ja erityiskysymykset koskien yleishyödyllisyyttä. Pyrin löytämään vastauksia mm. seuraaviin kysymyksiin:

Milloin yleishyödyllisen yhdistyksen varainhankinta tulkitaan verovapaaksi henkilökohtaiseksi tuloksi ja milloin verotettavaksi elinkeinotuloksi. Milloin yhdistys saa erityisiä huojennuksia myös verotettavasta elinkeinotulostaan eli pääsee ns. superyleishyödyllisten yhdistysten piiriin. Miten arvonlisäverovelvollisuus määräytyy, milloin yhdistyksen toiminta on arvonlisävelvollista liiketoimintaa ja milloin arvonlisäveroa ei tarvitse maksaa.

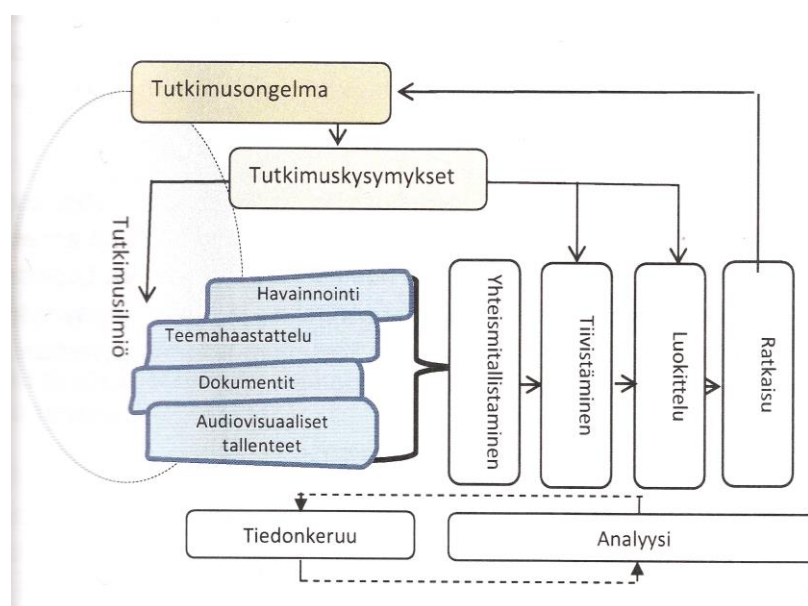
## 1.3 Tutkimusmenetelmät

Opinnäytetyöni on tutkimuksellinen. Tällä opinnäytetyölläni pyrin samaan edellä mainittuihin tutkimusongelmiin vastauksia. Lähestyn ongelmia kvalitatiivisella eli laadullisella lähestymistavalla, joten hyödynnän työssäni laadullisia tiedonkeruumenetelmiä. Laadulliselle tutkimukselle on ominaista, että tutkittavasta ilmiöstä saadaan syvälinen näkemys ja halutaan ymmärtää ilmiötä ja saada siitä hyvä kuvaus (Kananen 2014, 17). Haluan tässä opinnäytetyössä perehtyä yhdistyksiin ja niiden verotukseen.

Laadullisessa tutkimuksessa voidaan hyödyntää eri aineistoja esim. haastatteluja, tekstiä, kuvia tai havainnointia (Kananen 2014, 18). Hyödynnän myös työympäristöäni lähellä olevien yhdistysten historiaa ja toimintaa. Varsinaista havainnointitutkimusta en kuitenkaan suorita, mutta osallistuvan havainnoinnin avulla pääsen teke-

mään huomioita. Osallistuvassa havainnoinnissa tutkija pääsee mukaan yhteisön toimintaan toimijana. Hän pyrkii pääsemään yhteisön jäseneksi, jotta voi tehdä havainnointia. Edellytyksenä on tutkijan hyväksyminen yhteisön jäseneksi, jotta havainnointi onnistuu. (Kananen 2014, 66.) Teoreettisena viitekehyksenä ovat yhdistykset sekä verolajit. Tiedonkeruumenetelminä olen käyttänyt kirjallisia aineistoja kirjallisuudesta, Verohallinnolta ja lainsäädännöstä. Tämän opinnäytetyön tutkimusaineistona käytetään mm. Verohallinnon ja oikeuden, erityisesti korkeimman hallinto-oikeuden (KHO) päätöksiä. Päätöksiä olen tutkinut eri vuosilta, siinä määrin kun päätöksiä on löytynyt ja aiheesta on saatu tulos. Laadullinen tutkimus käyttää sanoja ja lauseita eikä kvalitatiivisessa tutkimuksessa pyritä yleistyksiin kuten määrällisessä tutkimuksessa sekä tutkimuksen tavoitteena on tutkittavan ilmiön kuvaaminen, ymmärtäminen ja tulkinnan antaminen. (Kananen 2014, 18.) Aineistoa tulen analysoimaan sisällönanalyysin avulla. Sisällönanalyysi on perus analyysimenetelmä, jota voidaan käyttää kaikissa laadullisissa tutkimuksissa. Useimmat eri nimillä kulkevat laadullisen tutkimuksen analyysimenetelmät perustuvat tavalla tai toisella sisällönanalyysiin, jos sillä tarkoitetaan kirjoitettujen, kuultujen tai nähtyjen sisältöjen analyysiä väljänä teoreettisena kehyksenä. (Tuomi & Sarajärvi 2002, 93.) Yhdistän näitä tietoja ja pyrin löytämään vastaukset kysymyksiin.

Alla oleva kuvio kuvaa laadullisen tutkimuksen tutkimusprosessia eri vaiheita tiedonkeruu- ja analyysimenetelmineen.



Kuvio 1. Laadullisen tutkimuksen tutkimusprosessin vaiheet (Kananen 2014, 99)



## 2 YHDISTYKSET

### 2.1 Rekisteröinti

Yhdistys voidaan määritellä useiden henkilöiden yleensä sopimusperäiseksi yhteelliittymäksi, joka pysyväisluonteisesti pyrkii jäsentensä yhteisten tarkoituserien toteuttamiseen. Jäsenmäärän ja pääoman vaihtuvuus ja muuttuvuus katsotaan yhdistykselle tunnusomaiseksi. (Yritystieto Yhtiöoikeus 3:21.)

Yhdistykset voivat olla joko rekisteröityjä tai rekisteröimättömiä yhdistyksiä. Rekisteröityminen patentti- ja rekisterihallituksen ylläpitämään Yhdistysrekisteriin antaa yhdistykselle oikeustoimikelpoisuuden ja se voi hankkia oikeuksia ja tehdä sitoumuksia sekä olla asianosaisena tuomioistuimessa ja muun viranomaisen luona, jos se on rekisteröity yhdistyslain mukaisesti. Rekisteröidyn yhdistyksen jäsenet eivät ole henkilökohtaisesti vastuussa yhdistyksen velvoitteista. (Yhdistyslaki 503/1989, 6 §.)

Yhdistyslain 9 luvussa kerrotaan miten yhdistys rekisteröidään. Ilmoitus yhdistyksen rekisteröimiseksi eli perusilmoitus on tehtävä kirjallisesti patentti- ja rekisterihallitukselle. Perusilmoituksessa ilmoitetaan yhdistyksen hallituksen puheenjohtajan ja yhdistyksen nimenkirjoittajan täydelliset henkilötiedot sekä liitetään yhdistyksen perustamiskirja ja säännöt. Hallituksen puheenjohtaja allekirjoituksellaan vakuuttaa tietojen oikeellisuuden ja nimenkirjoittajien täysivaltaisuuden. Patentti- ja rekisterihallitus tarkastaa perusilmoituksesta, että se on tehty säädetyllä tavalla, yhdistyksen nimi ei ole harhaanjohtava ja se erottuu rekisterissä ennestään olevista yhdistyksistä eikä rekisteröimiselle ole estettä. (Yhdistyslaki 503/1989, 48§-49§.)

Rekisteröiminen voidaan hylätä tai pyytää ilmoituksen täydentämistä tai oikaisemista. Ellei estettä rekisteröimiselle ole, yhdistys on rekisteröitävä viivytyksettä. Tällöin yhdistyksen nimeen lisätään sanat "rekisteröity yhdistys" tai lyhennys "ry", ruotsinkielisen yhdistyksen (säännöt ruotsinkielisenä) ollessa kyseessä lisätään sanat "registrerad förening" tai lyhennys "rf". Saamenkielisen yhdistyksen ollessa kyseessä lisätään sanat "registrerejuvvon searvi" tai lyhennys "rs". (Yhdistyslaki 503/1989,

49§-50§.) Yhdistysrekisteriin merkinnän yhteydessä yhdistys saa kuusinumeroisen rekisterinumeron. Tällä hetkellä yhdistysrekisterissä on noin 135.000 yhdistystä (Patentti- ja rekisterihallituksen www-sivut).

Yhdistys tarvitsee myös Y-tunnuksen, eli viranomaisen antaman yksilöidyn tunnuksen, jos sillä on toimintaa, josta pitää tehdä ilmoitus Verohallinnolle. Yhdistysrekisteri ei ole mukana yritys- ja yhteisötietojärjestelmässä (YTJ = Patentti- ja rekisterihallituksen ja Verohallinnon yhdessä ylläpitämä tietojärjestelmä), eikä aatteellinen yhdistys saa Y-tunnusta automaattisesti rekisteröityessään yhdistysrekisteriin. Aatteellinen yhdistys saa kuitenkin Y-tunnuksen, jos se rekisteröidään Patentti- ja rekisterihallituksen pitämään kaupparekisteriin tai johonkin Verohallinnon rekisteriin. Verohallinnon rekistereihin kuuluvat mm. arvonlisäverovelvollisten rekisteri, ennakkoperintärekisteri ja työnantajarekisteri. Näihin rekistereihin hakeudutaan tekemällä ilmoitus perustamisilmoituslomakkeella Y1. (YTJ-järjestelmän www-sivut)

Ellei yhdistystä rekisteröidä yhdistysrekisteriin, se ei ole oikeustoimikelpoinen. Yhdistyslain mukaisesti se ei voi saada nimiinsä oikeuksia tai tehdä sitoumuksia eikä kantaa tai vastata tuomioistuimessa tai viranomaisen luona. Rekisteröimättömän yhdistyksen velvoitteista vastaavat toimeen osallistuneet tai siitä päättäneet henkilökohtaisesti ja yhteisvastuullisesti. (Yhdistyslaki 503/1989, 58 §.) Yhdistys voi olla rekisteröimättä mm. siksi, ettei sitä ole vielä ehditty merkitä rekisteriin tai ettei sitä ole jonkin syyn tähden tarkoitukseen rekisteröidä. Näitä syitä voisi olla toiminnan vähäisyys tai että rekisteröimätön yhdistys toimii rekisteröidyn yhdistyksen osana. (Yritystieto Yhtiöoikeus 3:25.)

## 2.2 Aatteellinen yhdistys

Aatteellisen yhdistyksen tarkoitus on toteuttaa säännöissään mainittua aatteellista tehtävää tai toimintaa. Sen tarkoituksena ei ole voiton tai muun välittömän taloudellisen ansion hankkiminen jäsenilleen. Aatteelliseksi on katsottu myös yhdistys, joka pyrkii taloudellisten etujen hankkimiseen jäsenilleen taloudellisella toiminnalla ja yhdistykset, joiden varsinainen tarkoitus on varojen hankkiminen aatteelliseen työhön tai muuhun aatteelliseen tarkoitukseen. Eniten aatteellisia yhdistyksiä on rekiste-

röity liittyen ammattiin tai elinkeinon, puoluepolitiikkaan ja liikunta-, nuoriso- ja harrastustoimintaan. Aatteellisia yhdistyksiä on myös runsaasti sosiaali- ja kulttuuri-toiminnassa, uskonnon, maanpuolustuksen, kansainvälisen järjestötoiminnan sekä ystävyysseuratoiminnan piirissä. (Yritystieto Yhtiöoikeus 3:21-22.)

Yhdistyslakiin sisältyvät säännökset säätelevät aatteellisen yhdistyksen toimintaa. Lain 5 §:ssä sanotaan, että yhdistys saa harjoittaa vain sen säännöissä määrättyä elinkeinoa tai ansiotoimintaa tai joka muutoin välittömästi liittyy sen tarkoituksen toteuttamiseen tai jota pidetään taloudellisesti vähäarvoisena. Yhdistykset harjoittavat toimintansa rahoittamiseksi taloudellista toimintaa. Säilyminen aatteellisena edellyttää, ettei taloudellinen toiminta muodostu yhdistyksen pääasialliseksi toiminnaksi. (Yritystieto Yhtiöoikeus 3:22.)

### 2.3 Taloudellinen yhdistys

Taloudellisen yhdistyksen päätavoite on taloudellisen edun hankkiminen jäsenilleen. Tilastokeskus määrittelee taloudellisen yhteisön seuraavasti: ”yhteisö, jonka tarkoituksena on voiton tai muun välittömän taloudellisen edun hankkiminen siihen osallistuville tai jonka tarkoitus tai toiminnan laatu muuten on pääasiassa taloudellinen.” Yhdistyslaki ei säätele näiden yhdistysten toimintaa vaan toiminta perustuu yhdistystä perustettaessa sovittuihin toimintaperiaatteisiin tai erityislainsäädäntöön. (Tilastokeskuksen www-sivut 2015)

Erityislainsäädännön nojalla on taloudellisten yhdistysten perustamiseen lakisääteinen pakko. Tällaisia ovat mm. useat kiinteistö- tai vesitaloudellisia hankkeita toteuttavat yhteisöt, kuten esimerkiksi

- uittoyhdistykset, ojitusyhtiöt, järjestely-yhtiöt, viemäriyhtiöt (vesilaki)
- tiekunnat (yksityistielaki)
- kalastuskunnat (kalastuslaki)
- paliskunnat ja Paliskuntain yhdistys (poronhoitolaki ja poronhoitoasetus)
- riistanhoitoyhdistykset (metsästyslaki)
- metsänhoitoyhdistykset (laki metsänhoitoyhdistyksistä)

(Yritystieto Yhtiöoikeus 3:25.)

Erikoissäädöksiä on annettu myös useista vapaaehtoisuuteen perustuvista taloudellisista yhdistyksistä, kuten esimerkiksi vakuutusyhdistykset, kalastusvakuutusyhdistykset, työttömyyskassat, hypoteekkiyhdistykset ja kauppakamarit (Yritystieto Yhtiöoikeus 3:26.)

Joukko taloudellisia yhdistyksiä on vailla lainsäädäntöä. Osa ei ole yhdistyslain mukaisia aatteellisia yhdistyksiä eivätkä siten yhdistysrekisteriin merkittäviä ja osalla ei ole erityislainsäädäntöä. Näiden lailla säätelemättömien yhdistysten toiminta perustuu niille perustamisen yhteydessä sopimuksin vahvistettuihin sääntöihin tai toimintaperiaatteisiin. Nämä yhdistykset ovat vailla oikeustoimikelpoisuutta ja niihin sovelletaan samoja sääntöjä kuin yhtymään. Säännöt tai toimintaperiaatteet määrittävät jäsenten henkilökohtaisen vastuun yhdistyksen sitoumuksista. Oikeudellisten ongelmien kyseessä ollessa ratkaisua on etsitty yhdistyslain ja osuuskuntalain periaatteista sekä yhteisöoikeuden piirissä vallitsevista yleisiksi katsotuiksi periaatteista. Samalla toimialalla toimivien yritysten perustamat vienti- ja tuontiyhdistykset sekä osto- ja myyntiyhdistykset, puhelinyhdistykset, sähköyhdistykset ja autojen tilauskeskusyhdistykset ovat esimerkkejä tällaisista lailla sääntelemättömistä taloudellisista yhdistyksistä. (Yritystieto Yhtiöoikeus 3: 26-27.)

#### 2.4 Yleishyödyllinen yhdistys

Tuloverolain 3. pykälässä määritellään yhteisö ja sen neljännessä momentissa määritellään yhteisön tarkoittavan mm. aatteellista tai taloudellista yhdistystä. Saman tuloverolain 22. pykälän mukaan ” yhteisö on yleishyödyllinen, jos

1. se toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisesä, siveellisessä tai yhteiskunnallisessa mielessä;
2. sen toiminta ei kohdistu vain rajoitettuihin henkilöpiireihin;
3. se ei tuota toiminnallaan siihen osallisille taloudellista etua osinkona, voittoosuutena taikka kohtuullista suurempana palkkana tai muuna hyvityksenä. ”

(Tuloverolaki 1535/1992, 22 §)

Jotta yhteisöä voidaan pitää yleishyödyllisenä, tulee kaikkien kolmen edellä mainitun edellytyksen täytyä yhtäaikaaisesti. Yleishyödyllisyyttä arvioitaessa sekä sääntöjen

että tosiasiallisen toiminnan perusteella tulee näiden täyttää yleishyödyllisyyden edellytykset. Yleishyödyllisyys ratkaistaan verovuosikohtaisesti ja ratkaisu koskee sitä verovuotta, jonka verotuksen toimittamisesta kulloinkin on kyse. Yleishyödyllisyysratkaisu tehdään aina kokonaisarvioinnin perusteella. (Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille)

Yleishyödyllisenä yhteisönä voidaan pitää tuloverolain 22 § mukaan mm.

- maatalouskeskusta, maatalous- ja maamiesseuraa,
- työväenyhdistystä ja työmarkkinajärjestöä,
- nuoriso- tai urheiluseuraa, näihin rinnastettavaa vapaaehtoiseen kansalais-työhön perustuvaa harrastus- ja vapaa-ajantoimintaa edistävää yhdistystä,
- puolerekisteriin merkittyä puoluetta sekä sen jäsen-, paikallis-, rinnakkais- tai apuyhdistystä,
- muuta yhteisöä, jonka varsinaisena tarkoituksena on valtiollisiin asioihin vaikuttaminen tai sosiaalisen toiminnan harjoittaminen taikka tieteen tai taiteen tukeminen.
- yleisissä vaaleissa ehdokkaan tukemiseksi varattua varallisuuskokonaisuutta (Tuloverolaki 1535/1992, 22 §)

Lakitekstin luettelo on esimerkkiluettelo ja monet muutkin yhdistykset voivat olla yleishyödyllisiä. Jokainen listan mukainen yhdistys ei välttämättä ole yleishyödyllinen, jos sen toiminta on etäännytynyt aatteellisesta perustarkoituksestaan. Jotta yhteisöä voitaisiin pitää yleishyödyllisenä, sen tulisi täyttää kaikki kolme edellytystä, jotka laissa määriteltiin. Nämä koskevat toiminnan yleistä hyödyllisyyttä, toiminnan kohdentumista ja toiminnan tuottamia taloudellisia etuja.

Tarkasteltaessa yhteisön yleistä hyödyllisyyttä tutkitaan säännöissä tai perustamisasiakirjoissa mainittua yhteisön tarkoitusta ja tosiasiallista toimintaa, joka onkin tärkeä kohde. Toiminnan tulisi olla jollakin tavalla yleistä ja hyödyllistä. Mahdollista on, että yleishyödyllisenä aikaisemmin pidetty yhteisö menettää yleishyödyllisyytensä tosiasiallisen toimintansa muuttuessa. Tosiasiallisen toiminnan tai sääntöjen muutos voi palauttaa yhteisön yleishyödylliseksi. Toiminnan tulisi olla periaatteessa yleistä, vaikka se voi joskus ulottua hyvinkin pieneen piiriin. Toiminta ei saa kohdis-

tua vain rajoitettuun henkilöpiiriin. Tällä rajataan ulkopuolelle yhteisöt, joiden toiminta tähtää esimerkiksi jonkin yrityksen henkilökunnan tai perheen hyvinvoinnin hyväksi. Toiminta ei saa tuottaa osallisilleen taloudellista etua. Tämä lause sulkee ulkopuolelle taloudelliset yhdistykset, joiden toiminnan painopiste onkin liiketoiminnan puolella. Kaikenlainen voitto-osuuksien jakaminen on esteenä yleishyödyllisyydelle.

Seuraavat korkeimman hallinto-oikeuden päätökset valaisevat yleishyödyllisyyden määritelmää:

30.5.1985/2253 KHO:1985-B-II-503: ”Yhdistyksen tarkoituksena oli toimia yhdyssiteenä kotimaisten väri- ja lakkatehtaiden kesken, edustaa jäseniään ulospäin sekä valvoa ja edistää niiden yhteisiä etuja, ei kuitenkaan työnantajien ja työntekijöiden välisiä suhteita koskevissa kysymyksissä. Siihen voivat liittyä Suomessa väri-, lakka- ja lahonestoainesten sekä pigmenttien valmistusta harjoittavat yksityiset henkilöt ja kotimaiset oikeuskelpoiset yhteisöt, jotka yhdistyksen hallitus harkintansa mukaan hyväksyy yhdistyksen jäseniksi. Yhdistys neuvotteli viranomaisten sekä teollisuuden ja kaupan keskusjärjestöjen kanssa sekä järjesti neuvottelu- ja esitelmätilaisuuksia, toimitti jäsenistölleen koti- ja ulkomaista lainsäädäntöä ja viranomaispäätöksiä sisältäviä koosteita ja tiedotteita sekä harjoitti vähittäiskauppaan ja kuluttajiin suunnattua tiedotustoimintaa, antoi lausuntoja sekä osallistui alan standardien kehittelyyn. Yhdistyksen toiminnan ei katsottu kohdistuneen vain rajoitetuihin henkilöpiireihin tai palvelevan pääasiassa yksityistaloudellisia tarkoituksia, vaan se katsottiin tulo- ja varallisuusverolain 13 §:ssä tarkoitetuksi yleishyödylliseksi yhteisöksi. Verovuosi 1980.” (Finlex:n www-sivut 2015)

15.6.1994/2826 KHO:1994-B-502: “Yhdistys, jonka tarkoituksena oli valvoa erään vakuutusyhtiön palveluksessa olevien sivutoimisten vakuutusasiamiesten taloudellisia etuja, ja samalla tehdä yhtiötä tunnetuksi, ei ollut yleishyödyllinen yhteisö. Äänestys 4-1. Verovuosi 1990.” (Finlex:n www-sivut 2015)

Edellä olevissa tapauselostuksissa keskeistä oli mielestäni tosiasiallisen toiminnan kohdentuminen sekä taloudellisen edun saavuttaminen.

## 2.5 Superyleishyödyllinen yhdistys

Superyleishyödylliseksi yhteisöiksi kutsutaan yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavia yleishyödyllisiä yhteisöjä, jotka ovat vapautetut kokonaan tai osittain

suorittamasta tuloveroa koskien elinkeino- ja kiinteistötuloa. Laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista kertoo 2 §:ssä, että lain mukaista veronhuojennusta voidaan myöntää vain silloin, kun sitä voidaan pitää perusteltuna yhteisön toiminnan yhteiskunnallisesti tuottamaan etuun nähden. Huomioon otetaan myös yhteisön varojen ja tulojen käyttö yhteiskunnan kannalta tärkeään yleishyödylliseen toimintaan sekä myös minkälaista haittaa merkitsee tiettyä liiketoimintaa koskeva huojennus vastaavaa liiketoimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille. Lain 3 §:n mukaan yleishyödyllisen yhteisön voidaan katsoa harjoittavan yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa, jos sen varsinaisena tarkoituksena on valtiollisiin asioihin vaikuttaminen rekisteröitynä puolueena, sosiaalisen tai muun yhteiskunnallisesti tärkeitä tarpeita palvelevan toiminnan harjoittaminen, toiminnan kattaessa koko valtakunnan alueen tai ollessa muuten laajaa, vakiintuneen muodon saanutta ja pysyvää. Jos eri verovelvollisina pidettävien yhteisöjen muodostaman järjestön toiminta on edellä mainitulla tavalla yhteiskunnallisesti merkittävää, voidaan kunkin yhteisön kohdalla veronhuojennuksen edellytyksiä harkittaessa ottaa huomioon koko järjestön toiminta, jos se on järjestön luonteeseen nähden ja yhteisön asema järjestössä huomioon ottaen perusteltua. (Laki eräiden yhteishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista 680/1976, 2§-3§.) Esimerkkinä voidaan pitää valtakunnan tason yhdistystä, joka muodostuu paikallistason yhdistyksistä, joiden jäseninä on henkilöitä.

Verohallinto myöntää hakemuksesta veronhuojennuksen määräajaksi, enintään viideksi verovuodeksi kerrallaan. Veronhuojennuksen myöntäjä myös määrää ehdot, joilla yhteisö säilyttää veronhuojennuksen.

Verohallinnon on kokonaan tai osittain peruutettava yhteisölle myönnetty veronhuojennus jos:

- 1) havaitaan yhteisön muuttuneen sellaiseksi, että sitä ei enää voida pitää tässä laissa tarkoitettuna yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavana yleishyödyllisenä yhteisönä tai
- 2) toiminta, josta veronhuojennus on myönnetty, on muuttunut kokonaan tai osittain sellaiseksi, ettei siitä voida enää myöntää veronhuojennusta tai
- 3) yhteisö ei ole noudattanut sille määrättyjä ehtoja.

(Laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista 680/1976, 7 §)

Verohallinnon www-sivulla löytyy Savo-Karjalan yritysverotoimiston ylläpitämä julkinen lista yleishyödyllisistä yhteisöistä, joille on hakemuksesta myönnetty tämä veronhuojennus. Näitä yhteisöjä (yhdistyksiä ja säätiöitä) oli 9.4.2015 päivättyllä listalla noin 500. Listalta löytyvät mm. seuraavat yhdistykset:

- Eläkeliitto ry
- Forssan työväenyhdistys ry
- Haminan teinisirkus ry
- Haukiputaan Veikot ry
- Jyväskylän yliopiston ylioppilaskunta
- Karjalan Evankelinen Seura ry
- Kiekko-Oulu ry
- Kuopion Invalidit ry
- Lions Club Simpele ry
- Oulun Lääketieteellinen Kilta ry
- Porin Ässät ry
- Suomen Punainen Risti Nokian osasto
- Virtain Työttömät ry

Tällä listalla on tiedot ainoastaan yhteisöistä ja verovuosista, joita veronhuojennus koskee. Listasta ei tarkemmin käy ilmi, miltä osin yhteisön toiminta on vapautettu verosta. (Verohallinnon www-sivut 2015)

Seuraava korkeimman hallinto-oikeuden päätös käsittelee veronhuojennusta hakevaa yhdistystä:

13.8.1997/1815 KHO:” Näkövammaisten yhdistys pyysi hakemuksessaan, että sille myönnettäisiin veronhuojennus eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista annetun lain nojalla verovuosille 1995-1999 toimintakeskuksesta saamastaan tulosta. Yhdistyksen kysymyksessä olevan loma- ja kurssikeskuksen hoitaminen näkövammaisten lomakotina oli annettu erään toiminimen hoidettavaksi. Sopimuksessa oli näkövammaisille asiakkaille ja heidän perheenjäsenilleen vahvistettu enimmäistaksat ja etusija loma- ja kurssikeskuksen käyttöön. Yhdistys itse sai eräitä ilmaispalveluja. Enemmistö asiakkaita oli näkövammaisia perheenjäsenineen. Lomakodin hoitajan tuli maksaa yhdistykselle korvaus erillisen sopimuksen mukaan. Raha-automaattiyhdistys ja



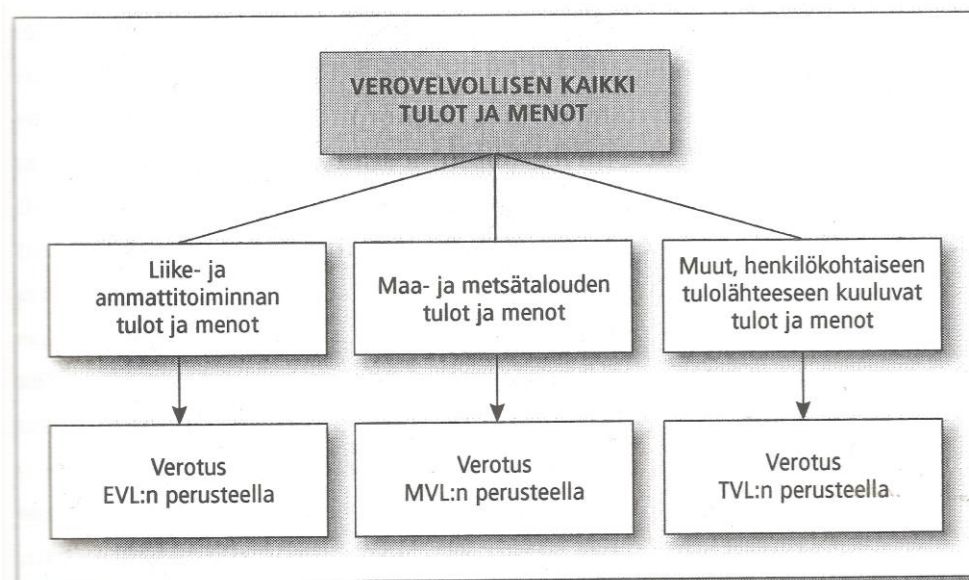
sosiaali- ja terveysministeriö olivat hyväksyneet järjestelyn Raha-automaattiyhdistyksen tuotosta myönnettävien avustusten myöntämisen edellytysten kannalta. Verohallitus hylkäsi veronhuojennushakemuksen sillä perusteella, että toimintakeskuskiinteistö oli pääasiassa muussa kuin yleishyödyllisessä käytössä. KHO totesi, että loma- ja kurssikeskuksen käyttäjinä olivat pääasiassa näkövammaiset. Tehdystä hoitosopimuksesta huolimatta kiinteistöä käytettiin pääasiallisesti yleishyödylliseen tarkoitukseen. Kun verohallituksella oli ollut tästä eri käsitys, KHO kumosi verohallituksen päätöksen ja palautti asian verohallitukselle uudelleen käsiteltäväksi.” (Finlex:n www-sivut 2015)

### 3 TULOVEROTUS

#### 3.1 Käsitteitä

Verovelvollisella voi olla kolme erillistä tuloksenlaskentayksikköä eli tulolähdettä: elinkeinotoiminnan tulolähde, maa- ja metsätalouden tulolähde ja muun toiminnan, henkilökohtaisen tulo tulolähde. Tulolähde ilmaisee, millaisesta toiminnasta verovelvollisen tulo on peräisin ja minkä lain mukaan verotettava tulo lasketaan. Liike- ja ammattitoiminta muodostaa elinkeinotoiminnan tulolähteen ja sitä verotetaan elinkeinoverolain mukaisesti. Maa- ja metsätalouden toiminta muodostaa maatalouden tulolähteen ja verotus suoritetaan maatalouden tuloverolain mukaan. Muut tulot, jotka eivät kuulu elinkeinotoimintaan tai maatalouden toimintaan ovat henkilökohtaisia tuloja eli kuuluvat muun toiminnan tulolähteeseen. Näitä muita tuloja verotetaan tuloverolain mukaisesti. Verotusta toimitettaessa vahvistetaan verovuositain joko tulolähteen verotettava tulo tai tulolähteen tappio. (Kulovaara, 2013, 17-19.)

Alla oleva kuvio selvittää hyvin tulojen jaon ja sen millä perusteella verotus suoritetaan:



Kuvio 2: Tulolähdejako pähkinänkuoressa (Kulovaara 2013,19)

Yhteisöjä verotetaan yhteisöverokannan mukaan. Vuodesta 2014 verokanta on ollut 20 %. Vuosina 2005-2011 verokanta oli 26% ja vuosina 2012-2013 verokanta oli

24,5 %. Yhteisövero peritään yhtenä verona, mutta tuotto jaetaan valtion, kuntien ja seurakuntien kesken vahvistettujen osuuksien mukaisesti. Yhteisön verotettava tulo lasketaan tulolähteittäin vähentämällä yrityksen veronalaisista tuloista yrityksen vähennyskelpoiset kulut. Yhteisön verotettavan tulon laskeminen perustuu kirjanpitoon ja tilinpäätökseen.

Tuloverolain 9 §:n mukaan verovelvollisia ovat muun muassa kotimainen yhteisö ja tuloverolain 3 §:ssä määriteltiin yhteisöksi muun muassa aatteellinen tai taloudellinen yhdistys. Yhteisö on velvollinen maksamaan tuloverolain 1 §:n mukaan veroa valtiolle, kunnalle ja seurakunnalle. Lainsäädännössä on lisäksi vapautettu joitakin yhteisöjä kokonaan tai osittain verovelvollisuudesta. Kokonaan verovapaiksi yhteisöiksi on tuloverolain 20 §:n mukaan mainittu muun muassa sairaus- ja hautausavustuskassa, sijoitusrahasto, henkilöstörahasto, erorahasto, valtakunnallinen työttömyyskassa, työttömyyskassojen keskuskassa, työttömyyskassojen tukikassa ja työttömyyskassojen tukisäätiö. Osittain verovapaina yhteisinä, eli verojen suoritus vain kunnalle ja seurakunnalle, pidetään tuloverolain 21 §:n mukaan muun muassa Raha-automaattiyhdistystä. Yleishyödyllistä yhteisöä verotetaan saamastaan elinkeinotulosta, mutta ei henkilökohtaisesta tulosta sekä se on verovelvollinen muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta kunnalle ja seurakunnalle tuloverolain 124 §:n 3 momentissa tarkoitetun tuloveroprosentin mukaan (vuonna 2015 6,52 %). Yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavat ns. superyleishyödylliset yhteisöt voivat vapautua myös elinkeinotuloverosta tietyin edellytyksin. (Tuloverolaki 1535/1992, 20§-23§.)

### 3.2 Yleishyödyllisyys ja henkilökohtaisen tulon käsite

Yleishyödyllisenä pidetty yhteisö ei maksa tuloverolain mukaan henkilökohtaisen tulolähteen tuloistaan tuloveroa. Liiketoiminnan muodossa tapahtuneesta toiminnasta yhdistys maksaa normaalisti veronsa, ellei se ole hakenut ja saanut veronhuojennusta veronalaisille elinkeinotuloilleen ja kiinteistötuloilleen. Tämä laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista koskien ns. superyleishyödyllisiä yhteisöjä on harkintaan perustuva.

Yleishyödyllisen yhdistyksen henkilökohtaisena tulona pidetään niiden toimintojen tuloja, jotka liittyvät yhdistyksen aatteelliseen päämäärän toteuttamiseen ja on yhdistyksen tulonlähteenä. Elinkeinotulon ja henkilökohtaisen tulon rajaa on selvitetty tuloverolain 23 §:ssä. Tässä elinkeinotulona ei pidetä, vaan ovat näin ollen henkilökohtaista verotonta tuloa:

1. yhteisön toimintansa rahoittamiseksi järjestämistä arpajaisista, myyjäisistä, urheilukilpailuista, tanssi- ja muista huvitilaisuuksista, tavarankeräyksestä ja muusta niihin verrattavasta toiminnasta eikä edellä mainittujen tilaisuuksien yhteydessä harjoitetusta tarjoilu-, myynti- ja muusta sellaisesta toiminnasta saatua tuloa;
2. jäsenlehdistä ja muista yhteisön toimintaa välittömästi palvelevista julkaisuisista saatua tuloa;
3. adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myynnin muodossa suoritetusta varojenkeräyksestä saatua tuloa;
4. sairaaloissa, vajaamielislaitoksissa, rangaistus- tai työlaitoksissa, vanhainkodeissa, invalidihuoltolaitoksissa tai muissa sellaisissa huoltolaitoksissa ja huoltoloissa hoito-, askartelu- tai opetustarkoituksessa valmistettujen tuotteiden myynnistä tai tällaisessa tarkoituksessa suoritetuista palveluksista saatua tuloa;
5. bingopelin pitämisestä saatua tuloa. (Tuloverolaki 1535/1992, 22§)

### 3.2.1 Arpajaisista saatu tulo

Yhdistyksen varainhankintana järjestämistä arpajaisista, myyjäisistä, urheilukilpailuista, tanssi- ja muista huvitilaisuuksista, tavarankeräyksestä ja muusta niihin verrattavasta toiminnasta sekä edellä mainittujen tilaisuuksien yhteydessä harjoitetusta tarjoilu-, myynti- ja muusta sellaisesta toiminnasta saatua tuloa pidetään henkilökohtaisena tulolähteenä eli verovapaana. Voimassa olevan lain mukaan kaikki lainkohdassa luetellut tulot ovat verottomia, riippumatta toiminnan laajuudesta ja kannattavuudesta.

Yhdistykset voivat järjestää toimintansa rahoittamiseksi urheilukilpailuja, tanssi- tai musiikkitapahtumia ja muita huvitilaisuuksia. Pääsymaksut, mainos- ja virvokkeiden

sekä myös esimerkiksi oluen myyntituotot ovat lain edellytysten täytyessä verottomia. Verohallinnon ohjeiden mukaan verovapauden edellytys on, että yhdistys itse järjestää tilaisuuden tai järjestää sen yhdessä toisen yhdistyksen kanssa. Verovapaata tilaisuuksissa ei ole kuin järjestävän tahon harjoittama myynti. Toiminta on voi olla toistuvaa, mutta luonteeltaan tilapäistä. Tilaisuudessa ja sen yhteydessä ja aikana tapahtuvasta myyntitoiminnasta saatu verovapaa tulo voi olla esimerkiksi pääsylippumyyntiä, kisaohjelmien myyntiä, ruoka- ja virvokemyyntiä, mainosmyyntiä vain tilaisuudessa olevien mainosten osalta, tavaramyyntiä ja urheiluasusteiden mainosmyyntiä. (Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille, 2.2.1.)

Seuraavat korkeimman hallinto-oikeuden päätökset selvittävät liiketulon ja henkilökohtaisen tulon eroja:

23.2.1981/952 KHO:1981-B-II-502: ”Ampumahiihdon MM-esikisat 14.-16.3.1980 ja MM-kisat 10.-15.2. 1981 järjestäneet yleishyödylliset yhdistykset olivat myyneet kisojen kilpailupaikoilta mainostilaa ajaksi 1.12.1979-30.03. 1980 ja 1.12.1980-30.3.1981. Mainostuloja arvioitiin kertyvän n. 1 miljoona mk, mistä yhdistykset joutuivat maksamaan asianomaiselle kaupungille korvauksen mainostilojen saamisesta hiihtokeskuksessa. Siihen nähden, että tulo saatiin lähinnä yhdistysten järjestämien urheilukilpailuiden ajaksi kilpailupaikoille järjestetyn mainostilan myynnillä, yhdistyksiä ei ollut verotettava mainostilojen vuokraamisesta saamastaan tulosta. Ennakkotieto. Verovuosi 1981.” (Finlex:n www-sivut 2015)

10.2.1987/396 KHO:1987-B-502:”Yleishyödyllinen yhdistys oli järjestänyt kaksi päivää kestävä messutapahtuman. Tapahtumaa varten ei ollut kiinteää organisaatiota eikä palkattua henkilökuntaa. Messujen liikevaihto oli ollut 189.612 mk ja nettovoitto 51.679 mk. Yhdistys oli järjestänyt aikaisemmin vuosina 1981 ja 1983 pienempimuotoiset näyttelyt samoin talkootyönä. Katsottiin, ettei yhdistyksen messutapahtumasta saama tulo ollut sen liiketuloa, minkä vuoksi yhdistys ei ollut siitä verovelvollinen. Äänestys 3-2. Verovuosi 1985 Ennakkotieto.” (Finlex:n www-sivut 2015)

8.4.1997/791 KHO:1997:26: “Yleishyödyllisenä yhteisönä pidettävän erään paikallisen rakennusmestariyhdistyksen tarkoituksena oli muun ohella edistää rakennusmestarien ja muiden teknillisillä aloilla toimivien henkilöiden yhteistoimintaa. Tarkoituksensa toteuttamiseksi yhdistys seurasi ja edisti rakennusalan kehitystä, kehitti jäsentensä ammattitaitoa ja järjesti näyttelyitä ja muita vastaavanlaisia tapahtumia. Tarkoituksena toteuttamiseksi yhdistys oli järjestänyt rakennusnäyttelyitä vuodesta 1970. Vuonna 1995 järjestettävä näyttely oli yhdistyksen 50-

vuotisjuhlanäyttely ja järjestyksessä kahdeksas rakennusnäyttely. Näyttelyn liikevaihdoksi oli arvioitu 190.000 markkaa ja sen järjestäminen hoidettiin jäsenistön talkootyönä. Yhdistyksen näyttelytoiminta tapahtui arvonnäyteläin (1501/93) 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Yhdistyksen harjoittama näyttelytoiminta liittyi kuitenkin välittömästi yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen eikä siitä saatua tuloa ollut pidettävä tuloverolain (1535/92) 23 §:n 1 momentissa tarkoitettuna elinkeinotulona. Yhdistys ei siten arvonnäyteläin 4 §:n nojalla ollut arvonnäyteläinvelvollinen harjoittamastaan näyttelytoiminnasta. Ennakkotieto ajalle 1.10.1994-31.12.1995.” (Finlex:n www-sivut 2015)

Näiden edellä olevien päätösten valossa tärkeimpinä kriteereinä olivat mielestäni tuloverolain 23 §:n mukaisen toiminnan täyttyminen ja yleishyödyllisen tarkoituksen toteutuminen.

### 3.2.2 Jäsenlehdistä saatu tulo

Jäsenlehdistä ja muista yhteisön toimintaa välittömästi palvelevista julkaisuista saatua tuloa pidetään henkilökohtaisena tulolähteenä eli verovapaana.

Jäsenlehdistä voidaan saada tuloja muun muassa tilausmaksuina ja ilmoitustuloina, joita molempia verovapaus koskee. Jäsenlehdiksi katsottavalle lehdelle on ominaista, että se lähetetään jäsenyyden eikä tilauksen perusteella. Jäsenlehden status voidaan menettää, jos lehteä myydään irtomyynnissä tai ulkopuolisten tilaajien osuus nousee huomattavan suureksi. Jäsenlehden pääasiallisen sisällön pitäisi olla varsinaista toimittuksellista sisältöä, joka käsittelee yhteisöä ja sen toimintaa. Verovapaa tulo vaarantuu, jos lehden pääasiallisena sisältönä ovat mainokset. (Myrsky 2004, 104-105.) Lain tarkoittama verovapaa julkaisu ei tarkoita pääasiassa mainoksia sisältävää julkaisua, jota jaetaan maksuttomasti hyvin laajalti. Julkaisevaa yhteisöä voidaan silti jättää verottomatta julkaisun tuottamasta tuotosta, jos se on kertaluonteinen. (Eskelinen 1997, 72.)

Seuraavat korkeimman hallinto-oikeuden päätökset selvittävät julkaisujen verotusta:

24.11.1989/4281: ”Yleishyödyllinen yhteisö oli julkaissut yhden kirjan, jota oli myyty huomattavassa määrin yhdistyksen jäsenten toimesta.

Kun sanotun kirjan julkaiseminen ja myyminen palveli välittömästi yhdistyksen tarkoitusta ei tuota toimintaa ollut pidettävä liiketoimintana ja siitä saatua tuloa liiketulona. Verovuosi 1986.” (Finlex:n www-sivut 2015)

14.5.1992/1819 KHO:1992-B-501: ”Yhdistys, joka oli verotuksessa katsottu yleishyödylliseksi yhteisöksi, oli jo usean vuoden ajan julkaissut säännönmukaisesti kerran kuukaudessa ilmestyvää ilmaisjakelulehteä, jota oli jaettu kaikkiin talouksiin A:n kaupungin alueella. Lehdessä olivat saaneet julkaista mainoksia yhdistyksen jäsenliikkeet. Lehden tuotot, jotka olivat muodostuneet jäsenten maksamista ilmoituksista, olivat verovuonna olleet 746.157 markkaa ja kulut 698.037 markkaa. Kun otettiin huomioon lehden levikki ja sisältö, lehteä ei ollut pidettävä jäsenlehtenä. Yhdistyksen harjoittama julkaisutoiminta oli näin ollen liiketoimintaa ja siitä saatu tulo oli yhdistyksen veronalaista liiketuloa. Verovuosi 1987.” (Finlex:n www-sivut 2015)

17.1.1994/116 KHO:1994-B-562: ”Yleishyödylliseksi yhteisöksi katsottu yhdistys julkaisi oman alansa painotuotteita yhdistyksen tilastointien, tutkimusten ja muun tiedonkeruun tuloksena tarkoituksena palvelu 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 kappale 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 varallisuusverolain (1240/88) 21 §:n 4 momentin 2 kohdassa tarkoitettuina yleishyödyllisen yhteisön jäsenlehtinä ja muina sen toimintaa välittömästi palvelevina verovapaina julkaisuina. Koska yhdistys oli siten liikevaihtoverolain (559/91) 17 §:n nojalla julkaisutoiminnastaan liikevaihtoverovelvollinen, se oli tullut merkitä liikevaihtoverovelvollisten rekisteriin.” (Finlex:n www-sivut 2015)

4.3.2010/411 KHO: ” Paikallinen Lions Club ry oli vuonna 2005 julkaissut palvelukartan, johon se oli myynyt mainostilaa. Julkaisutoiminnan tuotot olivat olleet 5 410 euroa ja kulut 3 330 euroa, joten nettotulo oli ollut 2 080 euroa. Tuotot olivat kertyneet paikallisilta yrityksiltä mainostilasta perityistä korvauksista, joiden oli esitetty olevan osaksi myös tukea yhdistyksen toimintaan. Mainosten hankinta oli tapahtunut talkootyönä. Palvelukartat oli jaettu ilmaiseksi kunnan asukkaille ja kesävieraille. Asukkaita kunnassa oli noin 12 000. Julkaisutoiminnasta saatu tulo oli käytetty erilaiseen avustustoimintaan. Yhdistys oli julkaissut palvelukarttoja vuosina 2001, 2003 ja 2005. Kun otettiin huomioon palvelukarttatoiminnan laatu ja laajuus sekä siitä saadun tulon vähäinen määrä, korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei palvelukarttojen julkaisutoiminnasta saatua tuloa ollut pidettävä yhdistyksen veronalaisena elinkeinotulona vaan tuloverolain 23 §:n 3 momentissa lueteltuihin tuloihin verrattavana verovapaana varainhankinnan tulona. Verovuosi 2005.” (Finlex:n www-sivut 2015)

Edellä olevissa tapausselvityksissä merkittävimpiä seikkoja olivat mielestäni julkaisujen levikki, ilmoitusten osuus sekä yhteys julkaisijan toimintaan.

### 3.2.3 Adressien myynnistä saatu tulo

Adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myynnin muodossa suoritetusta varojenkeräyksestä saatua tuloa pidetään henkilökohtaisena tulolähteenä eli verovapaana.

Verotonta myyntiä on varojenkeräyksen muodossa tapahtuva adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myynti. Ongelmana yleishyödyllisten yhteisöjen myyntitulojen verokohtelussa on arvioida, mikä on tuloverolaisissa tarkoitettua verotonta varojenkeräystä ja mikä on tavanomaista myyntiä. Tavanomainen myynti on verollista, jos se ei liity yleishyödyllisen yhteisön toimintaan tai jos tuotteiden myynti kohdistuu muihin kuin yhteisön jäseniin. Varojenkeräyksessä tuotteet on hinnoiteltu niin, että ostajan oletetaan tukevan yhteisön toimintaa ostamalla tuotteen. Myyntitapa, myyntipaikka ja myynnin kesto voivat vaikuttaa myös verokohteluun. Satunnaisesti vapaaehtoistyövoimaa hyväksikäyttäen myytävät tuotteet arvostetaan helpommin verottomaksi myynniksi kuin tavanomaisesta myyntipaikasta tapahtuva jatkuva kaupankäynti. (Eskelinen 1997, 74.) Kyseessä olevat tuotteet ovat ns. kannatustavaroita, joiden myyminen on yhteisön varojenkeräystä sen toimintaa varten. Näiden tavaroiden myymisestä tuleva tulo on verovapaata myös muualla kuin yhdistyksen järjestämässä tilaisuuksissa ja myyjäisissä. (Myrsky 2004, 110.)

Seuraavat päätökset selvittävät myyntitoiminnan verotusta:

31.1.1994/282 KHO: ”Yhdistys, jonka tarkoituksena oli harjoittaa Raamattuun perustuvaa sananjulistusta ja tehdä käytännön armeliaisuustyötä sekä tukea lähetystyötä, katsottiin tulo- ja varallisuusverolaisissa tarkoitetuksi yleishyödylliseksi yhteisöksi. Tarkoituksensa toteuttamiseksi yhdistys muun muassa harjoitti kirpputoritoimintaa, jota varten sillä oli liiketoimipaikka ja palkatut yksi kokopäiväinen ja yksi osa-aikainen toimihenkilö. Yhdistyksen jäsenet osallistuivat toimintaan tekemällä vapaaehtoistyötä. Kaikki myytävät tavarat oli saatu lahjoituksina, ja osa niistä oli toimitettu suoraan avun tarvisijoille lahjoituksina. Kirpputori myynnistä oli kertynyt tuloa noin 66.000 mk kuukaudessa. Yhdistyksen sanottuja tuloja pidettiin tulo- ja varallisuusverolain (1240/88) 21 §:n 4 momentin 1 kohdassa tarkoitettuina yleishyödylli-



sen yhteisön toimintansa rahoittamiseksi järjestämästä toiminnasta saatuna tulona. Liikevaihtoverolain (559/91) 17 §:n mukaan yhdistyksen ei ollut suoritettava toiminnasta liikevaihtoveroa, eikä yhdistystä niin ollen tullut merkitä liikevaihtoverovelvollisten rekisteriin.” (Finlex:n www-sivut 2015)

KVL 7.5.1992 N 159: Ennakkotiedon hakija oli yleishyödylliseksi yhteisöksi katsottava jääkiekkoseura. Yhdistys aikoi ryhtyä myymään Kemian vuosilautassarjaa, jota tuotettaisiin kuutena perättäisenä vuotena 1992-1997. Vuoden 1992 lautasta tuotettaisiin 6.000 kappaletta ja tuottamisesta sekä markkinoinnista vastaisi kyseinen yhdistys. Lautasta oli markkinoitu lähetetyillä 950 kirjeellä seuran jäsenille, kemiläisille yrityksille ja liikelaitoksille sekä Helsingin seudulla vaikuttaville entisille kemiläisille. Eräät yhdistykset jäsenet olivat jo myyneet lautasia henkilökohtaisten kontaktien avulla ja lautasia oli tarkoitus myydä myöhemmin näyttelyissä, kesätapahtumissa, messuilla, kesätorilla sekä seuran vuosijuhlissa. Yhdistys oli varautunut myös lehtimainontaan. Lautasen keskihinta oli arvioitu olevan 180 markkaa ja myynnin bruttotuotto tulisi olemaan noin 106.000 markkaa. Nettotuotoksi oli arvioitu noin 35.000-39.000 markkaa. Keskusverolautakunta lausui ennakkotietonaan, että seuran Kemian vuosilautasen myynnistä saamat tulot eivät ole sen veronalaista liiketuloa, koska vuosilautasten myynnistä saatua tuloa on pidettävä tuloverolain 23.3 § 3 kohdan (adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myynnin muodossa suoritettusta varojenkeräyksestä saatu tulo) tarkoitettuna tulona.” (Eskeinen 1997, 74.)

Edellä olevien tapausselvitysten keskeisintä oli mielestäni, että myyntitoiminta ei ollut liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa vaan suuri osa toimista tapahtui vapaaehtoisten toimesta ja yhdistysten omissa tapahtumissa.

### 3.2.4 Tuotteiden myynti

Hoito-, askartelu- tai opetustarkoituksessa valmistettujen tuotteiden myynnistä tai tällaisessa tarkoituksessa suoritetuista palveluksista saatua tuloa pidetään henkilökohtaisena tulona eli verovapaana.

Tuloverolain mukaisesti sairaaloissa, vajaamielislaitoksissa, rangaistus- tai työlaitoksissa, vanhainkodeissa tai invalidihuoltolaitoksissa tai muissa sellaisissa huoltolaitoksissa ja huoltoloissa valmistettujen tuotteiden myynnistä tai tällaisessa tarkoituksessa suoritetuista palveluksista saatu tulo on verovapaata. Tuotteiden pitää lisäksi olla valmistetut juuri hoito-, askartelu- tai opetustarkoituksessa, jotta tulo olisi vero-

vapaata. Jotta myynti olisi verovapaata, pitää myyntiä harjoittavan yhteisön olla yleishyödyllinen. Laitosluetteloon eivät kuulu oppilaitokset, joten niiden verovelvollisuus määräytyy sen perusteella, onko myyjänä oppilaitosta ylläpitävä yhteisö tai oppilasyhdistys yleishyödyllinen ja onko myynti liiketoiminnan muodossa harjoitettua. (Eskelinen 1997, 75.) Verovapaus ei täyty, kun myyntiä harjoittaa yhteisö, joka ei ole yleishyödyllinen tai hoitolaitoksen asukas eikä myöskään silloin, kun tuotteet eivät ole valmistetut lain mukaisesti hoito- tai opetustarkoituksessa. Viimeisessä tapauksessa ei edes yleishyödyllinen yhteisö ole verovapaa näistä muista myynneistä saaduista tuloista. (Myrsky 2004, 112.)

Seuraava korkeimman hallinto-oikeuden päätös selvittää myytävien tuotteiden verotusta:

16.8.1979/3308 KHO:1979-B-II-520: ”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.” (Finlex:n www-sivut 2015)

Tässä päätöksessä keskeisin oli mielestäni opetus ja sen yhteydessä syntyneiden tuotteiden myynti, jota pidetään verovapaana tulona.

### 3.2.5 Bingopelin tulo

Yleishyödyllisen yhteisön bingopelin pitämisestä saama tulo on verovapaata henkilökohtaista tuloa. Bingopelin verottaminen tapahtuu arpajaisverolain mukaan ja sen maksaa pelin toimeenpanija, jonka on oltava yleishyödyllinen yhteisö.

Tavanomaisena varojenkeräysmuotona saatava bingotulo on verovapaata. Jos bingo-toimintaa harjoitetaan liikkeenomaisesti ja elinkeinotoiminnan kriteerit täyttyvät, voidaan bingotuloa pitää elinkeinotulona. Bingopelintoiminnasta saatuja tuloja on vaikea verottaa johtuen lainsäädäntöhistoriasta. (Myrsky 2004, 112.)

### 3.2.6 Muut tulot

Tuloverolain 23.3 §:ssä on luettelo tuloista, joita ei katsota yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotuloksi. Lain tarkoituksen ja sananmuodon täyttävä toiminta on verovapaata riippumatta sen toiminnan ammattimaisuudesta, laajuudesta tai kannattavuudesta. Laissa erikseen verottomaksi mainittujen tulojen lisäksi on muitakin tuloja, jotka voivat olla verovapaita. Näiden tulojen verotuskohtelu määräytyy sen mukaisesti, onko kysymyksessä elinkeinotoiminnan muodossa harjoitettu myyntitoiminta vai henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluva verovapaa tulo. Liiketoiminnan tunnusmerkkien mukaan voidaan arvioida tulojen verokohtelu. Yksinkertaistetusti voidaan sanoa, että vain yhteisön jäseniin kohdistuvasta toiminnasta saatu tulo on yleensä verovapaata henkilökohtaista tuloa kun taas ulospäin rajoittamattomaan asiakaskuntaan suuntautunut laajasti ja ansaitsemistarkoituksessa harjoitettu myynti, joka on muuta kuin yleishyödyllisen yhteisön yleishyödylliseen tarkoitukseen suunnattua, on veronalaista elinkeinotoimintaa. (Eskelinen 1997, 75-76.)

Seuraavat korkeimman hallinto-oikeuden päätökset selventävät verotusta:

12.12.1977/5047 KHO:1977-B-II-502: ”Yleishyödyllinen yhteisö ylläpiti ulkomuseota, josta sillä oli verovuoden aikana pääsylipputuloja 133.693 markkaa. Museonpitoa ei pidetty liiketoiminnan harjoittamisena, kun museotoiminta samalla oleellisesti liittyi yhteisön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen. Verovuosi 1975.” (Finlex:n www-sivut 2015)

26.10.1978/4618 KHO:1978-B-II-510: ”Ilmailukerho oli saanut suorittamistaan metsäpalojen tähystyslennoista Metsähallitukselta korvausta, mikä oli perustunut Suomen Ilmailuliitto ry:n suositukseen eri lentokonetyyppien omakustannushinnoista, joihin ei sisällynyt palkkiota ohjaille eikä voittoa kerholle. Ilmailukerho katsottiin yleishyödylliseksi yhdistykseksi. Sen tähystyslennoista saama korvaus ei ollut veronalaisesta liiketuloa. Verovuosi 1975.” (Finlex:n www-sivut 2015)

19.2.1985/647 KHO:1985-B-II-506: ”A:n torvisoittokunta ry:n tarkoituksena oli torvimusiikin edistäminen. Tarkoituksensa toteuttamiseksi yhdistys järjesti konsertteja, harjoituksia sekä koulutus- ja valistustoimintaa torvimusiikin piirissä ja muillakin tavoin pyrki herättämään harrastusta torvimusiikkiin, kuten esiintymällä erään seurakunnan järjestämässä tilaisuuksissa ja järjestämällä nuorisotoimintaa. Yhdistys aikoi keväällä 1985 säestää B:n teatterin musiikinäytelmää, josta se saisi korvauksena 30 esiintymiskerrasta yhteensä 159 000 mk. Yhdistyksen

jäsenille ei maksettaisi palkkioita. Yhdistykselle suoritettava korvaus oli suunniteltu käytettäväksi sen toiminnan edelleen kehittämiseksi, soittimien, tarpeiston ja nuottimateriaalin hankkimiseen sekä esiintymis- ja kilpailumatkojen rahoittamiseen. Yhdistystä pidettiin yleishyödyllisenä. Se ei ollut verovelvollinen B:n teatterilta saamastaan korvauksesta. Verovuosi 1985. Ennakkotieto.” (Finlex:n www-sivut 2015)

Näissä edellä olevissa päätöksissä keskeisintä oli mielestäni yhdistysten tarkoituksien ja toimien ilmeinen yhteys sekä niiden järjestäminen ei-ammattimaisesti.

### 3.3 Elinkeinotulo

Yleishyödylliset yhteisöt ovat verovelvollisia saamastaan elinkeinotulosta. Verotettava tulo lasketaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (EVL) säännösten mukaisesti. Yhteisöveroa maksetaan valtiolle, kunnalle ja seurakunnalle. Vuodesta 2014 verokanta on ollut 20 prosenttia. Elinkeinotulosta on suoritettava myös arvonlisäveroa laissa säädettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta.

Elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä ovat verohallinnon verotusohjeen mukaan mm seuraavat piirteet toiminnassa:

- toiminta kohdistuu tavanomaisiin kauppavaroihin tai suoritteisiin
- toimitaan kilpailuolosuhteissa
- toiminta on jatkuvaa / säännöllisesti toistuvaa
- käytetään käypää markkinahintaa
- toiminta kohdistuu rajoittamattomaan tai laajaan henkilöpiiriin
- toiminta on laajaa / suuri liikevaihto
- ansiotarkoitus / voiton tavoittelu
- toiminnan järjestämiseen liittyy riskejä
- sitoutuneen pääoman määrä on suuri
- käytetään vierasta pääomaa
- toimintaan on palkattu henkilökuntaa

(Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille, 2.3.1.)

Seuraava korkeimman hallinto-oikeuden päätös selventää verotusta:

30.1.1997/188 KHO:1997:2. ”Yleishyödyllisenä yhteisönä pidettävä urheiluseura oli tehnyt sopimuksen yritysten viikkomainosten jakelusta kunnan alueella. Jakelun suorittivat yhdistyksen jäsenet talkootyönä. Mainosten jakelusta saatavat tulot, joita arveltiin kertyvän 80.000 markkaa vuodessa, käytettiin yhdistyksen junioritoiminnan tukemiseen. Mainosten jakelutoiminta tapahtui ansiotarkoituksessa ja muutenkin arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla liike-toiminnan muodossa. Siitä saatua tuloa ei kuitenkaan toiminnan laatu ja laajuus huomioon ottaen pidetty tuloverolaissa tarkoitettuna veronalaisena elinkeinotulona. Koska yleishyödyllinen yhteisö on arvonlisäverolain 4 §:n mukaan verovelvollinen vain, jos sen toiminnastaan saamaa tuloa pidetään tuloverolaissa tarkoitettuna veronalaisena elinkeinotulona, yhdistyksen ei ollut suoritettava harjoittamastaan jakelutoiminnasta arvonlisäveroa. Ennakkotieto ajalle 1.1.1995-31.12.1996.” (Finlex:n www-sivut 2015)

Tässä päätöksessä mielestäni keskeisintä oli toiminnan laajuuden ja laadun merkitys.

#### 3.4 Kiinteistötulo

Kiinteistötulolla tarkoitetaan kiinteistöstä tai sen osasta saatua tuloa. Kiinteistöllä tarkoitetaan tuloverotuksessa rajattua maa-aluetta (maapohjaa) sekä sillä sijaitsevia rakennuksia. Tuloverolain 6 § määrittää kiinteistöjä koskevat säännökset tarkoittavan myös toisen maalla olevaa rakennusta, rakennelmaa tai muuta laitosta, joka hallinto-oikeuksineen voidaan luovuttaa maanomistajaa kuulematta kolmannelle henkilölle. Kiinteistön tuottamaa tuloa on myös metsätalouden pääomatulo (mm. kiinteistöltä myydyistä puista saatu myyntivoitto) sekä viljelystä saatu tulo. (Talari 2010, 80-81.)

Verohallinnon ohjeiden mukaan kiinteistön käyttö voidaan jakaa kolmeen osaan:

- yleiseen tai yleishyödylliseen käyttöön, joka on verovapaata kiinteistötuloa yleishyödyllisille yhteisöille
- muu kuin yleinen tai yleishyödyllinen käyttö, joka on veronalaista kiinteistötuloa
- käyttö yksinomaan tai pääasiallisesti elinkeinotoiminnan käytössä, joka on elinkeinotoiminnan tuloa

(Tuloverotus – yhdistys ja säätiö)

Jos kiinteistöä käytetään sekä yleishyödylliseen että muuhun käyttöön, arvioidaan käyttö yleensä joko ajanjakson tai pinta-alan mukaan eri käyttötarkoitusten kesken. Pääsääntöisesti jätetään huomioimatta aika, jolloin kiinteistö ei ole ollut missään käytössä.

Yhteisöt ovat velvollisia maksamaan veroa kunnalle ja seurakunnalle kiinteistöstä saamastaan tulosta, valtionverotuksessa kiinteistötulot ovat verovapaita. Tuloverolain 23 §:n yleishyödylliset yhteisöt ovat velvollisia maksamaan veroa kunnalle ja seurakunnalle muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen käyttöön tarkoitetun kiinteistön tai sen osan tuottamasta tulosta. Yleishyödyllisen yhdistyksen yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetystä kiinteistöstä tai sen osasta saatu tulo on siis verotonta. Yleishyödyllistä käyttöä on mm. kiinteistön vuokraaminen yleishyödylliseen käyttöön ja yleishyödyllisen yhdistyksen oma yleishyödyllinen toiminta kiinteistössä. (Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille, 3.)

Muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetystä kiinteistöstä tai sen osan tuottamasta tulosta maksetaan veroa kunnalle ja seurakunnalle tuloverolain 124 §:n 3 momentissa tarkoitetun tuloveroprosentin mukaan. Yleishyödyllisen yhteisön kiinteistöstä saadun tulon tuloveroprosentti on 7,93 % vuonna 2015. Muuta kuin yleishyödyllistä toimintaa voi olla mm. jäsenten tai ulkopuolisten vapaa-ajankäyttö, juhlat ja muut yksityistilaisuudet ja kiinteistöllä harjoitettu elinkeinotoiminta (Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille, 3).

Verotettava kiinteistötulo saadaan, kun vähennetään kiinteistöstä saadusta tulosta tulojen hankkimiseen kohdistuvat menot. Esimerkiksi vuokratuloista vähennetään kiinteistön hoitoon ja kunnossapitämiseen kohdistuneet menot. Tulolaissa määritellään tarkemmin mitä kuluja saadaan vähentää sekä jaksotetaanko kulut yhtenä vai useampana verovuotena.

Jos yhdistys ei ole yleishyödyllinen, maksaa se kaikesta tulostaan veroa 20 %, myös kiinteistötulostaan. Rekisteröimätön yhdistys on verohallinnon mukaan verotuksellisesti yhtymä, jonka tulo verotetaan sen jäsenten tulona. Jos yleishyödyllinen yhdistys täyttää ns. superyleishyödyllisen yhdistyksen kriteerit, se voi hakea veronhuojennus-

ta elinkeinotulosta ja kiinteistötulosta. Huojennus voidaan myöntää viideksi vuodeksi kerrallaan. (Tuloverotus – yhdistys ja säätiö)

Verohallinnon verotusohjeista yleishyödyllisille yhteisöille esimerkit 34, 35 ja 36 selventävät kiinteistötuloa:

”Esimerkki 34: Yleishyödyllisen yhdistyksen toiminta muodostuu muun muassa asuntojen vuokrauksesta vanhuksille keskimääräistä alhaisemmalla vuokratasolla. Vuokraustoiminnan on tarkoitus olla lähtökohtaisesti omakustannushintaista siten, että pitkällä aikavälillä kertyneet tulot käytetään asuntojen kunnostamisesta aiheutuviin kustannuksiin. Vuokrahinnoittelun ei voida katsoa olennaisesti alittavan käypää vuokratasoa. Vuokraustoiminnassa on kyse tavanomaisesta, pysyvään asumiseen käytettyjen tilojen vuokraamisesta, vaikka asukkaat valitaan sosiaalisin perustein. Toiminta ei ole yhdistyksen yleishyödyllistä toimintaa, vaan veronalaista vuokraustoimintaa.”

”Esimerkki 35: Yleishyödyllinen yhdistys harjoittaa muun toimintansa ohessa senioriasuntojen vuokraustoimintaa. Asukkailta perittävä vuokra on alle puolet omakustannushinnasta. Asukkaat valitaan sosiaalisin perustein. Vuokraustoiminnan huomattavat alijäämät katetaan yhdistyksen sijoitustoiminnastaan saamalla osinkotuotoilla. Vuokraustoiminta on yhdistyksen yleishyödyllistä toimintaa, koska asukkailta perittävät maksut ovat olennaisesti todellisia vuokraustoiminnan kustannuksia alhaisemmat ja toiminnan alijäämä katetaan yhdistyksen omilla muilla varoilla.”

”Esimerkki 36: Yleishyödyllinen yhdistys on organisoinut harjoittamansa vanhusten palveluasumistoimintansa siten, että yhdistys vuokraa asuntoja sosiaalisin perustein suoraan vanhuksille ja toimitiloja omistamalleen yhtiölle. Yhdistyksen omistama yhtiö tuottaa suurimman osan palveluista yhdistyksen vuokraustoiminnan asukkaille. Koska asunnon vuokrauksen ehtona on palvelusopimuksen tekeminen yhtiön kanssa, muodostavat yhdistyksen ja yhtiön palvelut tässä tilanteessa asumispalvelujen toiminnallisen kokonaisuuden. Yhdistyksen saamat vuokratulot asukkailta ja yhtiöltä ovat sen elinkeinotoiminnan tulolähteen tuloa.” (Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille, 3.2-3.3)

Verohallinto vero-ohjeissaan kertoo, että asuntojen vuokraustoiminnan voidaan katsoa olevan yleishyödyllistä toimintaa ainoastaan silloin, kun asukkailta perittävä vastike on olennaisesti alihintainen käypään hintatasoon nähden ja toiminnan alijäämä katetaan yhteisön muun toiminnan tuotoilla kuten sijoitustoiminnan tuotoilla. (Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille, 3.2)

## 4 ARVONLISÄVEROTUS

### 4.1 Arvonlisävero

Arvonlisävero määritellään kulutusveroksi, joka on tarkoitettu tavaran tai palvelun lopullisen kuluttajan maksettavaksi. Lopullisia kuluttajia ovat lähinnä yksityishenkilöt ja kotitaloudet sekä myös sellaiset yhtiöt, jotka harjoittavat vähennykseen kuulumatonta toimintaa arvonlisäveron jäädessä liiketoiminnan kuluksi. (Sirpoma & Tannila 2014, 19.)

Arvonlisäverotuksessa lähtökohtana on tavaroiden ja palveluiden myyntien laaja verollisuus, jossa vero on tarkoitettu maksettavaksi vaihdannan jokaisessa vaiheessa. Veron kertaantumisen estämiseksi on säädetty laaja ostovähennysoikeus säädettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta. Lopullisen kuluttajan maksettavaksi tulee vain hänen ostamansa tuotteen hinnasta suoritettava vero. (Sirpoma & Tannila 2014, 19.)

Arvonlisävero on ns. välillinen vero, jonka verovelvolliset myyjät tilittävät ostajan puolesta. Veron laskemisessa käytetään yksittäisten myyntien verottomia hintoja, kun taas välitön tulovero lasketaan liiketoiminnasta syntyneen voiton perusteella ja jonka verovelvollinen itse maksaa. (Sirpoma & Tannila 2014, 19.)

Veron määrä lasketaan verottoman myyntihinnan perusteella. Alla olevassa taulukossa on 1.1.2013 alkaen voimassa olevat verokannat.

Taulukko 1. Arvonlisäveron määrä (Arvonlisäverotus – yhdistys ja säätiö)

yleinen verokanta, joka koskee useimpia tavaroita ja palveluita	<b>24 %</b>
elintarvikkeet, rehu, ravintola- ja ateriapalvelut	<b>14 %</b>
kirjat, lääkkeet, liikuntapalvelut, elokuvanäytökset, kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien sisäänpääsy, henkilökuljetus, majoituspalvelut ja televisio- ja yleisradiotoiminnasta saadut korvaukset	<b>10 %</b>



## 4.2 Verovelvollisuus

Verovelvollisuus ymmärretään arvonlisäverotuksessa laajasti. Verovelvollisilla tarkoitetaan tahoja, jotka ovat velvollisia suorittamaan veroa valtiolle. Arvonlisäverovelvollisia ovat pääsääntöisesti tavarain tai palvelun myyjät eli ne, jotka vastiketta vastaan luovuttavat ostajalle verollisen tavarain tai palvelun. Verovelvollisuus koskee niin tavarain valmistusta, tukkumyyntiä ja vähittäismyyntiä harjoittavia yrityksiä ja yhteisöjä. Palveluiden myyjät ovat samoin verovelvollisia kaikissa portaissaan. Lisäksi edellytetään, että myyjä harjoittaa toimintaansa liiketoiminnan muodossa. Yritysmuoto ei vaikuta arvonlisävelvollisuuteen, joten kaikki liiketoiminnan muodossa harjoitettu toiminta on veronalaista. Veroa pitää suorittaa kiinteistöhallintapalveluiden ja tarjoilupalveluiden suorittamisesta omaan käyttöön myös silloin, kun toimintaa ei harjoiteta liiketoiminnan muodossa. (Sirpoma & Tannila 2014, 144-145.)

## 4.3 Vähäinen toiminta

Vähäistä liiketoimintaa harjoittavat yritysmuodosta riippumatta ovat jätetyt arvonlisävelvollisuuden ulkopuolelle, poikkeuksena kunnat ja kiinteää kotipaikkaa vailla olevat ulkomaalaiset. Vähäisenä liiketoimintana pidetään toimintaa silloin, kun tilikauden liikevaihto on enintään 8.500 euroa. (Sirpoma & Tannila 2014, 149.)

Kun liikevaihto ylittää 8.500 euroa tilikaudessa, on myyjä verovelvollinen kaikesta liiketoiminnan myynnistään takautuvasti. Vähäisen toiminnan harjoittavan onkin oltava tarkkana, jos liikevaihdon raja lähentelee tuota enimmäismäärän tulorajaa. (Sirpoma & Tannila 2014, 150.)

Vähäistä toimintaa harjoittava voi saada tilikauden päätyttyä huojennuksen arvonlisäverostaan. Kausiveroilmoitukset annetaan normaalisti ja arvonlisävero maksetaan säädösten mukaisesti. Verovelvollinen ilmoittaa tiedot kauden loputtua ja laskee itse huojennukseen oikeuttavan määrän. Jos liikevaihto on enintään 8.500 euroa, verovelvollinen saa huojennuksena koko tilikaudelta tilitettävän veron. Jos tilikauden liikevaihto on vähintään 8.500 euroa, mutta alle 22.500 euroa, huojennuksen saa osittain. Huojennusta laskettaessa liikevaihtoon huomioidaan vain verolliset myynnit

ilman veron osuutta sekä Verohallinnon ohjeiden mukaiset verottomat myynnit. Osittaisen huojuksen laskemiseen on annettu Verohallinnon www-sivuilla seuraava laskukaava: huojuksen = vero – (liikevaihto – 8.500) x vero/14.000

(Arvonlisäveron alarajahuojuksen)

#### 4.4 Yleishyödyllisyys

Yleishyödyllinen yhdistys ei ole arvonlisävelvollinen sellaisesta toiminnasta, joka liittyy yleishyödylliseen tarkoitukseen. Silloin tavara tai palvelu myydään ilman hintaan lisättävää arvonlisäveroa. Ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa ei voida vähentää eli yhdistys toimii kuten kuluttaja. Tuloverolain säännösten pohjalta arvioidaan toiminnan yleishyödyllisyys. (Arvonlisäverotus – yhdistys ja säätiö) Yleishyödyllinen yhdistys lyhyesti määriteltynä toimii yleiseksi hyväksi, sillä ei ole rajoitettua henkilöpiiriä eikä se tuota taloudellista etua osallisilleen.

Jos yleishyödyllinen yhdistys ei liiketoiminnan muodossa harjoita toimintaansa, ei se ole arvonlisävelvollinen. Yhdistys ei voi myöskään vapaaehtoisesti ilmoittautua verovelvolliseksi. (Sirpoma & Tannila 2014, 157.)

Yleishyödyllinen yhdistys on toiminnastaan arvonlisäverollinen, jos yhdistyksen tuloa pidetään verovelvollisen elinkeinotulona ja jonka yhteenlaskettu liikevaihto on yli 8.500 euroa tilikauden aikana. Yleishyödyllinen yhteisö on kuitenkin arvonlisävelvollinen tarjoilupalvelun ottamisesta omaan käyttöön sekä kiinteistöhallintapalvelun ottamisesta omaan käyttöön ilman että toiminta tapahtuu liiketoiminnan muodossa. (Arvonlisäverotus – yhdistys ja säätiö)

#### 4.5 Hakeutuminen arvonlisävelvolliseksi

Arvonlisäverollista toimintaa harjoittavan yrityksen tai yhteisön on ilmoitettava arvonlisäverolliseksi eli ilmoitettava arvonlisävelvollisten rekisteriin. Ilmoittautuminen tapahtuu perustamisilmoituslomakkeella (Y-lomake), joka annetaan Verohallinnolle. Vähäistä liiketoimintaa harjoittavan ei tarvitse tehdä perustamisilmoitusta. (Arvonlisäverotus – yhdistys ja säätiö)

Liiketoimintaa harjoittavalle on annettu mahdollisuus hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi myös silloin, kun laki ei sitä velvoita. Hakeutuminen edellyttää kuitenkin, että toimintaa harjoitetaan liiketoiminnan muodossa. Arvonlisäverovelvolliseksi voi hakeutua mm. vähäisen liiketoiminnan harjoittaja, jolla liikevaihto on enintään 8. 500 euroa tilikaudessa tai yleishyödyllinen yhteisö. Yleishyödyllisen yhteisön hakeuduttua arvonlisäverovelvolliseksi, tulee se arvonlisävelvolliseksi kaikesta liiketoiminnan muodossa tapahtuneesta toiminnastaan, poikkeuksena verottomaksi säädetty toiminnot. (Arvonlisäverotus – yhdistys ja säätiö)

Seuraavat korkeimman hallinto-oikeuden päätökset selventävät arvonlisäverotusta:

31.12.1996/4046 KHO: ”Yleishyödyllinen yhteisö ylläpiti leirintäaluetta. Leirintäaluepalveluja myytiin yhdistyksen omille ja muiden karavaanariyhdistysten jäsenille. Leirintäalueen huolto hoidettiin talkoovoimin. Vuonna 1993 tuotto leirintäaluetoiminnasta oli 148.439 markkaa ja kulut 115.528 markkaa. Leirintäaluetoiminta kohdistui laajaan asiakaspiiriin, toiminta oli suunnitelmallista ja jatkuvaa sekä tapahtui kilpailuolosuhteissa, joten se tapahtui arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Yhdistyksen tuosta toiminnasta, joka ei välittömästi liittynyt yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen eikä ollut myöskään tuloverolain (1535/92) 23 §:n 3 momentin nojalla verovapaata, saamaa tuloa oli pidettävä tuloverolain mukaan yhdistyksen veronalaisena elinkeinotulona. Yhdistys oli näin ollen arvonlisäverolain 4 §:n mukaan verovelvollinen kysymyksessä olevasta toiminnasta.” (Finlex:n www-sivut 2015)

26.9.1996/3013 KHO: ”Yleishyödyllinen yhdistys, jonka tarkoituksena on toimia alueellaan käsi- ja taideteollisuuden yleisten edellytysten kaikinpuoliseksi edistämiseksi, sai tarkoituksensa toteuttamiseen valtiolta ja kunnilta avustusta, joka kattoi noin puolet yhdistyksen kuluista. Yhdistys suoritti muun ohella neuvontatyötä sekä järjesti kokouksia, kursseja sekä esitelmä- ja neuvontatilaisuuksia. Yhdistyksen neuvonta- ja kurssitoiminta, joka kohdistui ennalta rajoittamattomaan asiakaspiiriin ja oli suunnitelmallista ja jatkuvaa, tapahtui arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Yhdistyksen harjoittaman neuvonta- ja kurssitoiminnan katsottiin kuitenkin liittyvän välittömästi sen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen eikä tulo näin ollen ollut yhdistykselle tuloverolain (1535/92) 23 §:n 1 momentissa tarkoitettua elinkeinotuloa. Koska yleishyödyllinen yhteisö on arvonlisäverolain 4 §:n mukaan verovelvollinen vain, jos sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään tuloverolain mukaan yhteisön veronalaisena elinkeinotulona, yhdistyksen ei ollut

suoritettava arvonlisäveroa harjoittamastaan neuvonta- ja kurssitoiminnasta. Ennakkotieto ajalle 1.5.1995-31.12.1995.” (Finlex:n www-sivut 2015)

11.3.2005/539 KHO: ”Keskusliitto oli yleishyödyllinen yhteisö, joka oli aikaisemmin hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi. Keskusliiton tarkoituksena oli laajentaa toimintaansa siten, että se suoritti omalla henkilökunnallaan jäsentensä työtehtäviä ja veloitti kultakin jäseneltä sen osuuden palkkakustannuksista. Työtehtävien suorituksista aiheutuneet veloitukset tapahtuivat omakustannushintaan. Tällaisten palvelujen myynti oli arvonlisäverolain yleisten säännösten mukaan arvonlisäverollista toimintaa. Palvelujen myynti, joka tapahtui omakustannushintaan, liittyi myös kiinteästi Keskusliiton harjoittamaan verolliseen liiketoimintaan. Näin ollen ja kun toimintaa ei voitu pitää kustannusten jakamisena, liiketoiminta oli suoritettava arvonlisäveroa. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan f alakohdassa säädetyt edellytykset vapauttaa palvelujen suoritukset veron suorittamisesta eivät täyttyneet. Ennakkoratkaisu ajaksi 28.4.2004-31.12.2005.” (Finlex:n www-sivut 2015)

28.05.1999/1325 KHO: ”Yhdistys, joka oli tuloverolaissa tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö, harjoitti ylläpitämässään museossa tarkoituksensa mukaista museotoimintaa. Yhdistys oli tuon toiminnan osalta arvonlisäverolain 4 §:n nojalla vapautettu arvonlisäverovelvollisuudesta. Yhdistyksen harjoittama museotoiminta oli jatkuvaa, suuntautui rajoittamattomaan asiakaskuntaan ja tapahtui kilpailuolosuhteissa muiden kulttuuri- ja vapaa-ajanviettopalvelujen kanssa. Yhdistys sai kuitenkin pääosan rahoituksestaan julkisista varoista erilaisina avustuksina. Varsinaisen museotoiminnan tuotot kattoivat vain 7-8 prosenttia toiminnasta aiheutuvista menoista. Yhdistyksen myynnistä suoritettavien verojen ja vähennettävien verojen erotus eli tilitettävä vero oli tästä syystä jatkuvasti negatiivinen. Kun otettiin huomioon, että museotoiminnasta saatavilla tuloilla katettiin vain vähäinen osa toiminnasta aiheutuvista menoista ja että museotoiminnasta tilitettävä vero oli tulojen ja menojen välisestä suhteesta johtuen jatkuvasti negatiivinen, yhdistyksen ei katsottu harjoittavan museotoimintaansa arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Yhdistyksellä ei siten ollut oikeutta lain 12 §:n 1 momentin nojalla tulla hakemuksestaan tästä toiminnasta verovelvolliseksi.” (Finlex:n www-sivut 2015)

15.03.1999/430 KHO: ”Liitto, joka oli tuloverolaissa tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö, harjoitti tarkoituksensa mukaista julkaisu-, tiedotus-, koulutus-, tutkimus- ja jäsenpalvelutoimintaa. Toiminta tapahtui arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Arvonlisäverolain 4 §:n perusteella liitto ei ollut harjoittamastaan toiminnasta kuitenkaan verovelvollinen. Jos liitto hakeutui arvonlisäverolain 12 §:n 1 momentin perusteella verovelvolliseksi, se oli arvonlisäverolain yleisten sääntöjen mukaan velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa kaikesta sellaisesta liiketoiminnan muo-

dossa harjoittamastaan toiminnasta, joka ilman lain 4 §:n säännöstä olisi aiheuttanut verovelvollisuuden. Liitto ei siten voinut hakeutua verovelvolliseksi vain osasta harjoittamaansa liiketoimintaa. Ennakkoratkaisu ajaksi 1.1.-31.12.1998.” (Finlex:n www-sivut)

19.10.1998/2233 KHO: ”Yleishyödyllisenä yhteisönä pidettävä urheiluseura järjesti tarkoituksensa toteuttamiseksi erilaisia liikuntaharjoituksia ja kilpailuja sekä kurssseja, näytöksiä ja juhlia. Yhdistyksen harjoittaman kurssitoiminnan, joka käsitti muun muassa aerobic-tuntien ja budokurssien järjestämisen yhdistyksen jäsenille, katsottiin liittyvän välittömästi yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen. Kurssitoiminnasta osanotto-, harjoitus- ja kurssimaksujen muodossa saatu tulo ei näin ollen ollut yhdistyksen tuloverolaissa tarkoitettua veronalaista elinkeinotuloa. Yhdistyksen jäsenillä teetetystä vähäisestä talkootyöstä, lahjoituksena saatujen tavaroiden satunnaisesta myynnistä sekä kerran vuodessa ilmestyvän osoitemuiston mainostilan myynnistä saatua tuloa ei toiminnan laatu ja laajuus huomioon ottaen myöskään pidetty yhdistyksen tuloverolaissa tarkoitettuna veronalaisena elinkeinotulona. Koska yleishyödyllinen yhteisö on arvonlisäverolain 4 §:n mukaan verovelvollinen vain, jos sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään tuloverolain mukaan yhteisön veronalaisena elinkeinotulona, yhdistys ei ollut arvonlisäverovelvollinen harjoittamastaan toiminnasta. Veroasiamiehen valitus hylättiin. Verovelvolliseksi rekisteröinti.” (Finlex:n www-sivut)

30.1.1997/187 KHO: ” Yleishyödyllinen yhdistys julkaisi kerran vuodessa ilmestyvää jäsenluetteloa. Jäsenluetteloon yhdistys oli hankkinut yrityksiltä ilmoituksia, joista ilmeni muun muassa yritysten tiedotushenkilöt ja heidän yhteystietonsa. Ilmoitusten osuus jäsenluettelosta oli noin 70 prosenttia. Jäsenluettelon ilmoitustuotot vuonna 1994 ovat olleet 589.466 markkaa ja myyntituotot 8.463 markkaa sekä julkaisun nettotuotto 318.090 markkaa. Julkaisutoiminta tapahtui arvonlisäverolain (1501/93) 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Kun jäsenluettelo kuitenkin palveli yhdistyksen jäseniä näiden ammatin harjoittamisessa ja sen pääasiallinen jakelutapa oli jäsenyyteen perustuva lähettäminen jäsenmaksuetuna, julkaisu oli tuloverolain (1535/92) 23 §:n 3 momentin 2 kohdassa tarkoitettu yhteisön toimintaa välittömästi palveleva julkaisu. Näin ollen jäsenluettelon ja sen ilmoitustilan myynnistä saatu tulo ei ollut yhdistyksen tuloverolaissa tarkoitettua elinkeinotuloa. Yhdistys ei siten myöskään ollut arvonlisäverolain 4 §:n mukaan verovelvollinen jäsenluettelon julkaisemisesta saamistaan tuloista. Äänestys 6-2. Ennakkotieto ajalle 1.1.-31.12.1995.” (Finlex:n www-sivut 2015)

Edellä olevissa tapauselostuksissa mielestäni oli keskeisintä, oliko toiminta yhdistyksen yleishyödyllistä toimintaa vai liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa, josta arvonlisäverovelvollisuus syntyi.

## 5 ARPAJ AISVEROTUS

### 5.1 Arpajaiset

Arpajaisilla tarkoitetaan toimintaa, johon osallistutaan vastiketta vastaan ja jossa voidaan saada kokonaan tai osittain sattumaan perustuvan rahanarvoisen voiton. Vastikkeena ei pidetä kuitenkaan pidetä arpajaisiin osallistuvalla koituvia posti-, paikallis- tai kaukopuhelumaksuja tai vastaavia kuluja, jotka eivät tule arpajaisten toimeenpanijan hyväksi. (Arpajaislaki 1047/2001, 2 §)

Arpajaislaissa määritellään arpajaisten toimeenpanomuodot seuraavasti:

- raha-arpajaisilla tarkoitetaan arpajaisia, joissa voi voittaa rahaa arpomisella
- vedonlyöntipeleillä tarkoitetaan arpajaisia, joissa pelaajalla on mahdollisuus osallistua urheilu- tai muiden kilpailujen, ei kuitenkaan hevoskilpailujen, tuloksiin liittyvien arvausten perusteella pelaajan asettaman rahapanoksen ja lopputuloksen todennäköisyyttä osoittavan kertoimen tulon mukaisesti määräytyvien rahavoittojen jakoon
- veikkauspeleillä tarkoitetaan muita kuin edellä olevia arpajaisia, joissa pelaajalla on mahdollisuus osallistua urheilukilpailujen tuloksiin taikka numeroiden tai merkkien arpomiseen liittyvien arvausten perusteella pelimaksuista kertyvien voittojen jakoon;
- raha-automaatilla tarkoitetaan peliautomaattia tai -laitetta, jota pelaamalla pelaaja voi voittaa rahaa;
- kasinopeleillä tarkoitetaan ruletti-, kortti- ja noppapelejä sekä muita niihin rinnastettavia pelejä, joita pelaamalla voi voittaa rahaa;
- pelikasinotoiminnalla tarkoitetaan toimintaa, jota harjoitetaan uhkapeliä varten hyväksytyssä, valvotussa huoneistossa pitämällä pelaajan käytettävänä raha-automaatteja ja kasinopelejä
- totopeleillä tarkoitetaan arpajaisia, joissa pelaajalla on mahdollisuus osallistua hevoskilpailujen tuloksiin liittyvien arvausten perusteella pelimaksuista kertyvien voittojen jakoon;

- tavara-arpajaisilla tarkoitetaan arpajaisia, joissa voi arpomisella tai muulla siihen rinnastettavalla sattumaan perustuvalla tavalla voittaa tavaraa tai tavararaan taikka palveluihin vaihdettavissa olevia lahja- tai ostokortteja;
- arvauskilpailulla tarkoitetaan tavara-arpajaisia, joihin osallistuvalla on mahdollisuus arvauskohteesta, ei kuitenkaan urheilu- ja muista kilpailuista, tekemiensä arvausten perusteella voittaa tavaraa tai tavararaan taikka palveluihin vaihdettavissa olevia lahja- tai ostokortteja;
- bingopelillä tarkoitetaan arpajaisia, johon osallistutaan peliä varten hyväksytyssä paikassa ja jossa voittajia ovat ne, jotka pelin sääntöjen mukaisesti ilmaisevat, että heidän pelilipukkeessaan tai muussa sitä vastaavassa sähköisessä muodossa olevassa tositteessa on arvoit numerot pelin sääntöjen mukaisessa järjestyksessä ja jossa voi voittaa tavaraa tai tavararaan taikka palveluihin vaihdettavissa olevia lahja- tai ostokortteja;
- tavaravoittoautomaatilla tarkoitetaan peliautomaattia tai -laitetta, josta pelaaja voi voittona saada tavaraa. (Arpajaislaki 1047/2001, 3 §)

## 5.2 Veronalainen toiminta

Arpajaiset saa arpajaislain mukaan toimeenpanna rekisteröity yhdistys, itsenäinen säätiö tai muu yleishyödyllinen yhteisö, jonka kotipaikka on Suomessa (Arpajaislaki 1047/2001, 5 §). Arpajaiset ovat luvanvaraisia ja arpajaiset saa toimeenpanna vain viranomaisen antamalla luvalla, jollei laissa ole toisin säädetty. Lupa voidaan liittää arpoihin koskevia ehtoja, kuten esimerkiksi hintaa, myyntiä, arvontaa, voittojen perimistä ja muita arpajaisten toimeenpanoa koskevia ehtoja sekä arpajaisten tuottojen käyttötarkoitusta ja arpajaisten toimeenpanon valvontaa koskevia ehtoja. (Arpajaislaki 1047/2001, 6 §)

Lupa arpajaisten järjestämiseen voidaan antaa kotimaiselle yleishyödylliselle yhteisölle tai säätiölle, jos

- arpajaisilla hankitaan varoja yleishyödyllisen toiminnan edistämiseen,
- arpajaisten toimeenpano ei ole yleisen edun kannalta ilmeisen epätarkoituksenmukaista, on siis yleisen edun kannalta tarkoituksenmukaista sekä

- lupaviranomaiset olettavat hakijan toimivan annettujen säännösten ja määräysten mukaisesti, eikä ole syytä epäillä hakijan toimivan arpajais toiminnasta annettujen säännösten ja määräysten vastaisesti. (Arpajaislaki 1047/2001, 7 §)

Arpajaisveroa suoritetaan Suomessa toimeenpannuista arpajaisista arpajaisverolain säädösten mukaisesti. Suomalaisella vesi- tai ilma-aluksella toimeenpannut arpajaiset, myös aluksen ollessa Suomen alueen ulkopuolella, katsotaan toimeenpannuiksi Suomessa. Arpajaisia, jotka toimeenpannaan vesialuksella sen liikennöidessä kolmansien maiden välillä, ei katsota toimeenpannuiksi Suomessa. (Arpajaisverolaki 552/1992, 1 §)

Tavara-arpajaisluvan saamisen edellytyksinä yleishyödylliselle yhteisölle tai säätiölle ovat, että ”edellä olevat arpajaislain 7 §:ssä säädetty luvan yleiset edellytykset täyttyvät, arpajaisten toimeenpanotapa, arpojen yhteenlaskettu myyntihinta, voittojen arvo ja arpajaisten todennäköinen tuotto eivät ole ilmeisessä epäsuhteessa asetettuihin tavoitteisiin sekä voittojen yhteenlaskettu arvo vastaa vähintään 35 prosenttia arpojen yhteenlasketusta myyntihinnasta, pienin voitto vastaa vähintään arvan hintaa eikä voittoina annettavien arpojen arvoa ole sisällytetty edellä säädettyyn voittojen vähimmäisarvoon.” (Arpajaislaki 1047/2001, 26 §)

Tavara-arpajaisluvan antaa ja peruuttaa arpajaisten toimeenpanopaikan poliisilaitos toimialueellaan. Tämän toimialueen laajemmalle alueella toimeenpantavissa tavara-arpajaisissa antaa ja peruuttaa Poliisihallitus. Lupaa haetaan kirjallisesti ja se voidaan antaa enintään kuudeksi kuukaudeksi. (Arpajaislaki 1047/2001, 25 §)

Yleishyödyllinen yhteisö tai säätiö saa toimeenpanna ilman tavara-arpajaislupaa ns. pienarpajaiset, joissa arpojen yhteenlaskettu myyntihinta on enintään 2 000 euroa ja joissa arpojen myynti ja voittojen jako tapahtuu samassa tilaisuudessa. Koululuokka tai vastaava opintoryhmä voi opiskelun tai opiskelua tukevan harrastustoiminnan edistämiseksi toimeenpanna edellä tarkoitetut pienarpajaiset, jos arpajaisissa on vastuussa täysivaltainen henkilö. Työyhteisö ja vakiintunut harrastusryhmä voi ilman tavara-arpajaislupaa ja ilman tilitysvelvollisuutta toimeenpanna jäsentensä keskuudessa virkistys- tai harrastustoimintansa tai yleishyödyllisen toiminnan edistämiseksi tavara-arpajaiset ns. miniatyyriarpajaiset, joissa arpojen yhteenlaskettu arvo ei ylitä



500 euroa ja joissa arpojen myynti ja voittojen jako tapahtuu samassa tilaisuudessa. (Arpajaislaki 1047/2001, 27 §)

Arpajaisverolakia ei voida soveltaa, jos palkinto ei perustu sattumaan tai jos se on saatu muusta kuin julkisesta kilpailusta. Arpajaisverolain piiriin ei kuulu myöskään palkinto, jos se edellyttää tietyn suorituksen tekemistä. Arpajaisverolain piiriin kuuluvaan arvontaan osallistuminen on oltava niin julkista, että kuka tahansa voisi osallistua arvontaan eikä osallistujien määrä ei saa olla ennalta rajoitettua. Yhdistyksen omille jäsenilleen toimeenpanemia arpajaisia ei voida pitää riittävän julkisina, kun taas valtakunnallisen järjestön jäsenilleen järjestämä arvonta täyttää yleensä julkisuusvaatimuksen. Silloin kun kyseessä ei ole arpajaisverolaissa tarkoitettut arpajaiset, verovelvollinen on yleensä palkinnon saaja eikä arpajaisten toimeenpanija. (Eskelinen 1997, 228).

### 5.3 Veron määrä

Arpajaisveron on velvollinen maksamaan arpajaisten toimeenpanija. Toimeenpanijoiden ollessa useita, on kukin vastuussa veron koko määrästä.

Arpajaisveron suuruus on:

- 12 % arpajaisten tuotosta yksinoikeudella toimeenpantavista arpajaisista
- 1,5 % tavara-arpajaisten, arvauskilpailuiden ja tavara-automaattien käytettävänä pitämisestä saadusta tuotosta
- 5 % bingopelissä jaettujen voittojen yhteenlasketusta arvosta, johon ei lueta uuteen peliin oikeuttavia voittoja
- 30 % jaettujen voittojen yhteenlasketusta arvosta muissa arpajaisissa. (Arpajaisverolaki 552/1992, 4 §)

Veroa ei tarvitse suorittaa, jos kalenterikuukaudelta suoritettavan arpajaisveron määrä on vähemmän kuin 50 euroa. Tavara-arpajaisten osalta tämä vastaa arpojen myynnistä alle 3333,34 euron kokonaistuloa.

Tavara-arpajaisten tuotolla tarkoitetaan arpojen myynnistä kertynyttä kokonaistuloa. Voiton arvo on se hankintahinta, jonka arpajaisten toimeenpanija on voitosta maksanut. Vastikkeetta saadun palkinnon arvo on sen todennäköinen luovutushinta.

Verovelvollisen on maksettava ja ilmoitettava kalenterikuukaudelta suoritettava arpajaisveronsa verotililain mukaisesti. Veroa koskevat tiedot on ilmoitettava kausiveroilmoituksella. Verovelvollisen on lisäksi annettava erillinen tilitys Verohallinnolle sen niin pyytäessä. (Arpajaisverolaki 552/1992, 8 §). Tavara-arpajaisluvan saaneen on tehtävä tilitys luvan antaneelle viranomaiselle luvan ehtojen mukaisesti.

Seuraavissa korkeimman hallinto-oikeuden päätöksissä käsitellään arpajaisten voittojen arvon määrittämistä:

19.1.1984/283 KHO: ”Koska osan arpajaisvoitoista saaduista alennuksista katsottiin olleen korvausta tuotteiden mainonnasta, voittojen arvoa ei voitu määrätä hankintahintojen perusteella. Voittojen arvoksi katsottiin vähittäismyyntihinta vähennettynä vähittäiskaupassa noudatettavalla tavanomaisella 5 %:n käteisalennuksella. Äänestys 3-1.” (Finlex:n www-sivut 2015)

3.8.1987/2889 KHO: ”Yhtiö oli tehnyt arpajaisverotilityksen ja suorittanut veron voittojen todellisten hankintahintojen perusteella. Lääninverovirasto katsoi voittojen arvoksi arpajaisesityksessä ilmoitetun ohjevähittäishinnan vähennettynä 10 %:n tavanomaisella alennuksella ja määräsi maksettavaksi sen mukaisen arpajaisveron. KHO:ssa yhtiön voitoista maksamien hintojen ja saamien n. 40-44 %:n alennusten katsottiin vastanneen ostohintoja ja saamia alennuksia. Yhtiön arpajaisverotilityksessä ilmoittamat voittojen hankintahinnat oli siten hyväksyttävä arpajaisveron suorittamisen perusteeksi. Lääninveroviraston maksumuutokset kumottiin.” (Finlex:n www-sivut 2015)

Edellä olevissa ratkaisuissa keskeistä on mielestäni voittojen arvojen määrittämisen vaikeus.

## 6 ENNAKKOPERINTÄ

Ennakkoperintä tarkoittaa menettelyä, jolla verovelvollisen saamasta tulosta maksettava vero peritään tulon saamisen kanssa mahdollisimman samanaikaisesti. Kyseessä on verojen ennakkomaksu, joka voidaan toimittaa joko ennakonpidätyksenä tai ennakonkantona. Ennakonpidätyksen suorittaa suorituksen maksaja tulon saajan puolesta ja ennakonkannossa verovelvolliselle on määrätty ennakkovero, joka tulee maksaa itse veroviranomaisille. (Talari 2010, 163-164.)

### 6.1 Ennakkoperintärekisteri

Ennakkoperintärekisteri on Verohallinnon ylläpitämä rekisteri, johon hakeudutaan vapaaehtoisesti. Ennakkoperintälaissa (Ennakkoperintälaki 1118/1996, 25 §) määritellään, että Verohallinto merkitsee ennakkoperintärekisteriin hakemuksesta sen, joka harjoittaa tai todennäköisesti ryhtyy harjoittamaan elinkeinotoimintaa, maataloutta tai muuta tulonhankkimistoimintaa, josta saatua suoritusta ei ole pidettävä palkkana tai urheilijan palkkiona. Myös hakemuksesta Verohallinto voi merkitä ennakkoperintärekisteriin edellä tarkoitettua toimintaa harjoittavan. Säännöksessä tarkoitettun muun tulonhankkimistoiminnan ei tarvitse olla jatkuvaa. Toiminnan tulee kuitenkin olla ansiotarkoituksessa harjoitettua, joten selvästi harrastusluonteinen toiminta ei täytä rekisteröintiedellytyksiä. (Ennakkoperintärekisteri)

Tulonhankkimistoimintana pidetään myös yleishyödyllisen yhteisön harjoittamaa ns. muuta varainhankintaa, jota ei pidetä liiketoimintana. Ennakkoperintärekisteriin voidaan siis merkitä yhdistys, jolla on yleishyödyllisen toiminnan tukemiseksi hankittuja tuloja, vaikka ne eivät ole yleishyödyllisen yhdistyksen elinkeinotulona. Rekisteröimiskelpoisena muuna tulonhankkimistoimintana pidetään myös yhdistyksen jäsenten yhdistyksen lukuun tekemää verovapaata talkootyötä. (Yritystieto Ennakkoperintä 6:1.)

## 6.2 Merkinnän vaikutus

Ennakkoperintärekisteriin merkitseminen osoittaa, että rekisteriin merkitty toimija huolehtii ennakkoverojen maksamisestaan itse eikä suorituksen maksajan ei tarvitse tehdä maksusta ennakonpidätystä. Ennakkoperintärekisteriin merkitty maksaa ennakkoveroja muusta tulosta kuin palkkatulosta. Ennakonkanto toteutuu siten, että verovelvolliselle määrätään ennakkovero arvioidun verotettavan tulon perusteella. Vastuu veron maksusta on verovelvollisella. (Ennakkoperintärekisteri)

Ennakkoperintärekisterissä oleva huolehtii veronmaksustaan, kirjanpitovelvollisuudesta, verotusta koskevista ilmoittamis- tai muistiinpanovelvollisuudesta tai muista velvollisuuksistaan verotuksessa. Verohallinto voi poistaa ennakkoperintärekisteristä tai jättää merkitsemättä sellaisen, joka laiminlyö olennaisesti edellä olevia velvollisuuksia. (Ennakkoperintälaki 1118/1996, 26 §) Ellei työn suorittajaa ole merkitty ennakkoperintärekisteriin, pitää työn teettäjän toimittaa ennakonpidätys myös siitä työstä, jota ei ole pidettävä palkkana eli työ- ja käyttökorvauksista. (Ennakkoperintä) Työn tilaajan onkin huomattavasti kätevämpi toimia ennakkoperintärekisterissä olevan kanssa, kuin itse suorittaa ennakonpidätykset sen sijaan, että toimija itse sen hoitaa. Tulonhankkimistoimintaa harjoittavan toimijan on lähes mahdotonta toimia ilman ennakkoperintärekisterissä oloa.

## 6.3 Talkootyö

Talkootyöllä tarkoitetaan toisen lukuun korvauksetta tehtävää työtä. Talkoilla tehtävä työ on työtä, joka ei edellytä erityistä ammattitaitoa tai pätevyyttä. Periaatteessa jokainen voi osallistua panoksellaan talkoisiin. Yhdistysten varainhankinnassa merkittävässä osassa on jäsenten tekemä talkootyö, jota tehdään vapaaehtoisesti yhdistyksen hyväksi joko yhdistykselle tai kolmannelle osapuolelle. (Talkootyön verotus)

Verohallinto on antanut ohjeita talkootyöstä. Verohallinnon www-sivuilta löytyy ohjeet talkootyön verotuksesta sekä talkootyötä käsitellään myös verotusohjeissa yleis-työhyödyllisille yhteisöille. Ohjeissa määritellään talkootyötä verotuksen kannalta.

Lainsäädännössä ei ole määritelty talkootyötä käsitteenä, vaan asiaa arvioidaan tapauskohtaisesti kokonaisuutena. (Talkootyön verotus)

Verohallinnon mukaan erilaiset tilanteet voidaan jakaa kolmeen ryhmään veroseuraamusten mukaisesti:

- talkootyötä, josta ei koidu veroseuraamuksia
- talkootyötä, josta saatu palkkio on palkkion saaneen yleishyödyllisen yhteisön veronalaista elinkeinotuloa
- työtä, josta saatu palkkio on työn tekijän veronalaista tulo. (Talkootyön verotus)

Verohallinto ohjeessaan talkootyöstä jakaa työsuoritukset neljään ryhmään:

- perinteiseen talkootyöhön, joka on vastikkeetonta työtä ja perustuu esimerkiksi ystävyyssuhteeseen ja on vapaaehtoista,
- yhdistyksen lukuun tehtävään vastikkeettomaan talkootyöhön eli välittömään työhön, esimerkiksi urheiluseuran oman urheilukentän kunnostaminen jäsenten voimin,
- rekisteröidyn yleishyödyllisen yhdistyksen nimissä kolmannen osapuolen lukuun tehtävään vastikkeelliseen eli välilliseen työhön. Nämä työt voivat olla yhdistyksen veronalaista elinkeinotoimintaa, verotonta talkootyötä tai työtä, josta maksettava palkkio on työn suorittaneen henkilön palkkaa tai työkorvausta.
- kolmannen osapuolen lukuun tehtävään työhön, josta saatu palkkio lahjoitetaan eteenpäin. (Talkootyön verotus)

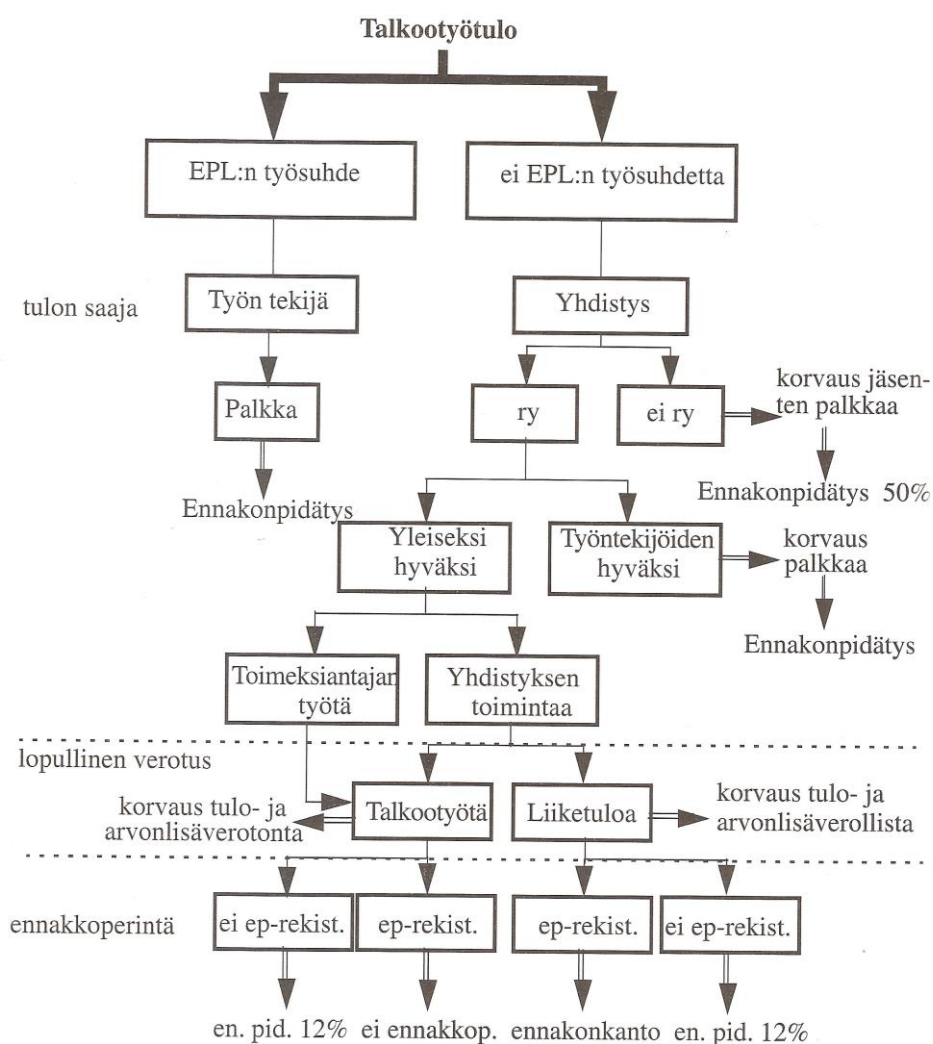
Talkootyön verottomuuden kannalta keskeisiä seikkoja ovat, että työn teettäjä ei johda tai valvo työn tekemistä, palkkio ohjautuu yhdistyksen sääntöjen mukaiseen toimintaan, työ on urakka- tai kertaluonteista tai työ tehdään yhdistyksen omalla toimialueella tai sitä tukevalla alueella. (Talkootyön verotus)

Toimeksiantajan tilauksesta eli kolmannen osapuolen hyväksi tehty työ, josta on maksettu palkkio, voi johtaa veroseuraamuksiin. Tilanteesta riippuen maksettu suoritus voi olla veronalaista tuloa työn tehneelle henkilölle tai yleishyödylliselle yhdistykselle. Tapauskohtaisesti ratkaistaan, miten palkkion maksua kohdellaan verotuksessa. Palkkion verokohtelua arvioitaessa pitää ensin ratkaista, onko palkkio työn tekijän vai yleishyödyllisen yhdistyksen tuloa. Työstä maksettu palkkio katsotaan yleensä työn tehneen henkilön palkkioksi, kun työ tehdään tavanomaista palkkatyötä

muistuttavissa olosuhteissa. Myös jos työn tekee pätevyyden perusteella valittu henkilö eikä työ liity yhdistyksen omaan toimintaan työn ollessa pitkäkestoista vahvistavat talkootyöstä saatua korvausta pidettävän tekijän palkkana. Yleishyödyllisen yhdistyksen saaman tulon kohdalla pitää vielä ratkaista onko tulo verovapaata vai veronalaista elinkeinotuloa.

Rekisteröimätön yhdistys ei saa samaa verokohtelua kuin yleishyödyllinen yhteisö. Rekisteröimätön yhdistys ei voi yhdistyslain mukaisesti olla osallisena viranomaisten kanssa, eikä myöskään olla verovapaa tai verovelvollinen. Tämänlaista yhdistystä verotetaan yhtymänä eli yhdistyksen tulo verotetaan jäsenten tulona. (Talkootyön verotus)

Eskelinen on kuvannut talkootyön verotuskohtelua seuraavan kuvion avulla:



Kuvio 3. Talkootyö (Eskelinen 1997, 226)

Kuvio selventää hyvin talkootyötulon kohtelua riippuen kuka on tulon saaja ja kenen hyväksi korvaus menee. Ennakkoperintärekisteriin merkitsemättömän yhteisön pidätysprosentti työkorvauksesta on kuviosta poiketen 13 %. Ellei yhdistyksen saava yhdistys esitä selvitystä miten palkkio jakautui työhön osallistuvien kesken, ennakonpidätys toimitetaan 50 % suuruisena kokonaispalkkiosta. (Talkootyön verotus)

Seuraavat korkeimman hallinto-oikeuden päätökset selventävät talkootyötä:

”KHO 03.06.1987 Yleishyödylliseksi yhteisöksi katsotun yhdistyksen tarkoituksena oli rakentaa jäsenten suorittamana talkootyönä 105 neliömetsin suuruinen omakotitalo kaupungilta vuokrattavalle tontille. Tämän ns valmistalon asumiskuntoon saattamiseen menisi noin yksi kuukausi. Omakotitalo myytäisiin sen valmistuttua ja rahat käytettäisiin yhteisön toiminnan tukemiseen. Omakotitalon myynnistä saatavaa tuloa ei katsottu yhteisön liiketuloksi, eikä se niin ollen ollut yhteisön veronalaista tuloa.” (Eskelinen 1997, 225.)

”KHO 1996 T 979 Urheiluseura oli solminut ravitsemusliikkeen kanssa sopimuksen, jonka mukaan jäsenet toimivat kolmena iltana viikossa järjestysmiehinä ravintolan tiloissa. Seura valitsi jäsenistään järjestysmiestyöhön osallistuvat henkilöt eikä ravintolan tiedossa ollut, kuka jäsen kulloinkin oli tehtävän suorittanut. Järjestysmiehiltä ei edellytetty erityisesti ammattitaitoa, ainoastaan 18 vuoden ikää. Korvaus maksettiin suoraan seuralle, joka käytti sen seuran yleisiin urheilutoimintaa tukeviin kuluihin. Näissä oloissa korvausta oli pidettävä seuran eikä sen jäsenen tulona. Yhdistyksen saamaa korvausta ei hakemuksessa tarkoitetuissa olosuhteissa toiminnan laatu ja rajoitettu laajuus huomioon ottaen pidetty elinkeinotulona vaan yleishyödyllisen yhteisön verovapaina tulona. Yhdistyksen ei ollut suoritettava arvonlisäveroa järjestysmiestoiminnan perusteella.” (Eskelinen 1997, 225.)

28.11.1996/3729 KHO: ”Urheiluseura A ry:n 13 jäsentä olivat osallistuneet X:n vaalipiirin keskuslautakunnan järjestämään eduskuntavaalien ennakkoäänien laskentaan. A ry oli merkitty ennakkoperintärekisteriin. Äänenlaskenta oli keskuslautakunnan edustajan kanssa sovittu tehtäväksi talkootyönä siten, etteivät yhdistyksen jäsenet ottaneet laskennasta maksettavaa korvausta itselleen, vaan korvaus suoritettiin A ry:lle. Sopimuksen mukaan äänenlaskentapaikalla oli oltava 19.3.1995 kello 14.00, jonka jälkeen pöytäpäälliköiden johdolla oli alettu valmistella kello 15.00 alkanutta äänenlaskentaa. Äänenlaskenta oli tapahtunut pöytäpäälliköiden antamien ohjeiden mukaisesti. Äänenlaskentapaikalta ei ollut saanut poistua ennen kello 20.00, jolloin eduskuntavaalien varsinainen äänestysaika oli päättynyt. Ennakkoäänienlaskenta on tapahtunut kansanedustajan vaaleista annetussa laissa säädetyllä tavalla. X:n vaalipiirin keskuslautakunta oli vastannut ennakkoäänien laskemi-

sesta ja ottanut itselleen laskijat. Ääntenlaskijat olivat toimineet virkavastuulla. A ry:n jäsenten ei voitu katsoa suorittaneen laskentatyötä yhdistyksen lukuun vaan kukin laskija kuului vaalipiirin keskuslautakunnan avustavaan henkilökuntaan ja oli keskuslautakunnan palveluksessa. Ennakkoäänten laskennasta saadut palkkiot olivat siten ennakoperintälain 4 §:ssä tarkoitettua palkkaa, josta keskuslautakunnan oli toimitettava ennakonpidätys. Verovuosi 1995.” (Finlex:n www-sivut 2015)

21.11.2008/2913 KHO:2008:84: ”Harrastus- ja kilpaurheilua harjoittava yhdistys, joka oli yleishyödyllinen yhteisö, oli toimintansa tukemiseksi tehnyt vuonna 2006 kaupungin kanssa sopimuksen kaupunginteatterin naulakkopalvelujen hoitamisesta vuosina 2006-2009. Yhdistys oli hoitanut noita tehtäviä vuodesta 2003 lähtien. Kun otettiin huomioon tuottojen määrä, toiminnan jatkuvuus, ulospäin suuntautuminen, ansiotarkoitus ja kilpailuneutraalisuuden vaatimukset, yhdistyksen katsottiin harjoittavan naulakkotoimintaa arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentissa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Toiminta ei välittömästi edistänyt yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteutumista, joten naulakkopalvelu oli arvonlisäverolaissa tarkoitettu verollinen palvelu. Yhdistys oli verovelvollinen siitä saamastaan elinkeinotulosta. Ennakkoratkaisu ajaksi 1.1.2007-31.12.2007.” (Finlex:n www-sivut 2015)

Näissä edellä olevissa tapausselostuksissa mielestäni keskeisintä oli yleishyödyllisen yhdistyksen tosiasiallinen toiminta, toimintaan osallistuvien henkilöiden ”ammattitaito” sekä toiminnan laatu ja laajuus.

#### 6.4 Matkakustannukset

Työnantaja voi tuloverolain mukaan maksaa työntekijälleen verovapaasti korvauksia mm. työmatkan matkustamiskustannuksista, ateriakorvauksista, päivärahoista ja majoittumiskustannuksista. Verohallinto päättää verovapaan määrän kullekin näille korvaukselle.

Näihin työnantajalta työmatkasta saatuun matkakustannusten korvaukseen rinnastetaan myös tuloverolaissa määritellyltä yleishyödylliseltä yhteisöltä saatu matkakustannusten korvaus, kun se tehdään yleishyödyllisen yhteisön hyväksi sen toimeksiantosta tehdystä matkasta silloinkin, kun verovelvollinen ei ole työsuhteessa yleishyödylliseen yhteisöön tai ei muuten saa palkkaa työstä, johon matka liittyy. Tuloverolain mukaan näistä matkakustannusten korvauksista on verovapaata tuloa kuitenkin



vain päiväraha enintään kahdeltakymmeneltä päivältä kalenterivuodessa, majoittumiskorvaus ja matkustamiskustannusten korvaus julkisilla kulkuneuvoilla koko määrästä ja muulla kuin julkisella kulkuneuvolla tehdystä matkasta on verovapaata enintään 2 000 euroa kalenterivuodelta. (Työmatkakustannusten korvaukset verotuksessa, 5)

Henkilö voi saada matkakustannusten korvauksia useammaltakin maksajalta. Verovapaiden kustannusten rajat ovat verovelvolliskohtaisia. Lopullista verotusta toimitaessa lasketaan kaikki korvaukset yhteen ja rajan ylimenevä osa verotetaan korvauksen saajan tulona. (Työmatkakustannusten korvaukset verotuksessa, 5)

Henkilön saadessa tehtävästään palkkana pidettävää korvausta, esimerkiksi luottamustehtävästään kokouspalkkiota, päivärahoihin ja kilometrikorvauksiin sovelletaan samoja periaatteita kuin palkansaajiin. Laissa määritellyt enimmäismäärät eivät rajoita verovapaiden kustannusten maksamista. (Yritystieto Ennakkoperintä 7:24.)

## 7 TULOKSET JA POHDINNAT

Tässä opinnäytetyössä selvitettiin erilaisia yhdistyksiä ja niiden verottamista sekä pyrittiin löytämään rajoja, milloin verovapaus muuttuu verovelvollisuudeksi. Olen selvittänyt erilaisten yhdistysten määritelmiä ja kriteereitä sekä työssäni määriteltyjä verolajeja ja tätä kautta pyrkinyt saamaan selville verotuksen rajoja. Tätä tutkimuksellista opinnäytetyötä lähestyttiin laadullisella tutkimustavalla. Tiedonkeruumenetelminä käytettiin sekä valmiita kirjallisia aineistoja että osallistuvan havainnoinnin avulla tehtäviä huomioita. Sisällönanalyysin avulla tarkoituksena oli saada selkeä ja sanallinen kuvaus ilmiöstä, eli yhdistysten verottamisesta. Aineistolähtöisen analyysin avulla saatiin tiivis ja selkeä kuvaus tutkittavasta ilmiöstä.

Ensimmäinen merkittävä kysymys koski yhdistyksen rekisteröimistä. Rekisteröimättöä yhdistystä ei pidetä oikeustoimikelpoisena. Verotuksellisesti sitä pidetään yhtymänä, jonka tulo verotetaan sen jäsenien tulona. Rekisteröity yhdistys on taas oikeustoimikelpoinen, eivätkä sen jäsenet ole henkilökohtaisesti vastuussa yhdistyksen vastuista.

Toinen kysymys koski yhdistyksen yleishyödyllisyyttä. Yleishyödyllinen yhteisöhan toimii yleiseksi hyväksi eikä sen toiminta kohdistu rajoitettuun henkilöpiiriin eikä se tuota taloudellista etua siihen osallistuville. Kaikkien näiden kohtien pitää toteutua sekä yhdistyksen säännöissä sekä tosiasiallisessa toiminnassa, jotta sitä voidaan pitää yleishyödyllisenä. Tuloverolaissa on erikseen mainittu tulot, jotka eivät ole yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotuloa vaan ovat verovapaata henkilökohtaista tuloa. Yleishyödyllisellä yhdistyksellä voi olla siten joko verovapaata henkilökohtaista tuloa tai verotettavaa elinkeinotuloa ja näiden tulojen erottaminen voi olla joskus hankalaa. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksissä on käsitelty erilaisten tulojen verotuskohtelua ja ratkaisuja on tehty tapauskohtaisesti. Aikaisemmin esitettyjen verotuspäätösten mukaan voidaan päätellä yleistä verotuksen linjausta, mutta jokainen ratkaisu perustuu kuitenkin tietyn yhdistyksen toimintaan omine yksityiskohtineen, eikä ole siten suoraan yleispätevä. Ellei yhdistys ole yleishyödyllinen, on sen maksettava kaikista tuloistaan veroa yhteisöverokannan mukaan 20 %. Yleishyödyllinen yhdistys maksaa vain elinkeinotulostaan veroa yhteisöverokannan mukaisesti 20 %. Päätök-

sistä voidaan myös todeta, että yhdistyksen yleishyödyllisyyden status on verovuosi-kohtainen. Jos pääasiallinen toiminta muuttuu tai sen painopiste siirtyy kauemmas yleishyödyllisyydestä, verottaja voi päättää verotuskohtelusta eri tavalla.

Yleishyödyllinen yhdistys voi hakea veronhuojennusta elinkeino- ja kiinteistötulostaan. Yhdistyksen pitää harjoittaa yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa eli olla ns. superyleishyödyllinen yhdistys. Verohallinto päättää tapauskohtaisesti hakemuksen perusteella myöntääkö se verovapauden kokonaan tai osittain yhdistyksen elinkeinotoiminnan tulosta ja/tai kiinteistötulosta. Etu voi olla huomattava. Savon-Karjalan yritysverotoimisto ylläpitää julkista listaa näistä superyleishyödyllisistä yhteisöistä, joille on tämä veronhuojennus myönnetty määräajaksi.

Kolmantena merkittävänä kysymyksenä on yhdistyksen arvonlisävelvollisuus. Lähtökohtaisesti verovelvollisia ovat tavaroita tai palveluja myyvät tahot. Yhdistykset, jotka ovat yleishyödyllisiä, ovat arvonlisävelvollisia liiketoiminnan muodossa tapahtuneesta toiminnasta, kuitenkin huomioiden vähäisen liiketoiminnan raja (arvonlisäverolain mukainen liikevaihto alle 8.500 euroa). Arvonlisäverotuksen liiketoiminnan käsite ei ole yhteneväinen tuloverotuksen elinkeinotoiminnan käsitteeseen, vaikkakin on lähellä tätä. Arvonlisäverotuksessa toiminta voidaan tulkita herkemmin verolliseksi liiketoiminnasta. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksistä on tulkittu arvonlisävelvollisuuden ja liiketoiminnan merkitystä. Johtopäätöksinä voidaan sanoa, että liiketoiminnan määrittäminen liittyy taas olennaisesti yhdistyksen yleishyödylliseen toimintaan. Samasta arvonlisäverollisesta toiminnasta joku yhdistys voi saada verovapauden liittyen yleishyödyllisyyteen kun taas toinen on verovelvollinen.

Yhdistykset voivat hakea Verohallinnolta maksullista ennakkopäätöstä tiettyyn verotuskysymykseen ja siten saada varmuus tietyn tulon tai toiminnan verotuskohtelusta. Tulojen ja toiminnan veronalaisuuden arvioinnissa voidaan pitkälti soveltaa Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksiä, mutta täyttä varmuutta se ei tuo, elleivät olosuhteet ole täysin samankaltaiset. Muuten Verohallinto päättää veroilmoitusten perusteella verotuskohtelusta vuosikohtaisesti yhdistyksittäin. Veroilmoitus tulee antaa kehotuksetta, jos yhdistyksellä on ollut veronalaisia tuloja tai muuta verotukseen vaikuttavia tietoja tai jos yhdistys saa esitetyt veroilmoituksen tai erillisen kehotuksen veroilmoituksen antamiseksi. Yleishyödyllisten yhdistysten veroasioita hoidetaan

lähinnä Itä-Suomen veroviraston Savo-Karjalan yritysverotoimistossa ja ruotsinkielisten Länsi-Suomen veroviraston Lounais-Suomen yritysverovirastossa, poikkeuksena Ahvenanmaalla kotipaikkaansa pitävät yhdistykset.

Verohallinto tiedottaa 25.2.2015 päivätyssä tiedotteessaan, että arvonlisäverovelvollisuuden alarajaa ja siihen liittyvän huojennuksen ylärajaa esitetään korotettavaksi.

Hallitus esittää, että tilikauden liikevaihdon perusteella laskettava arvonlisäverovelvollisuuden alaraja nostetaan 8.500 eurosta 10.000 euroon ja alarajaan liittyvän verohuojennuksen yläraja 22.500 eurosta 30.000 euroon. Laki tulisi esityksen mukaan voimaan vuoden 2016 alusta. Vähäistä liiketoimintaa harjoittavalle tästä on vaikutusta, jos hallituksen esitys vahvistetaan.

Tutkimusaineiston perusteella ja analysoinnin jälkeen löydettiin selvyys erilaisista yhdistyksistä ja niiden verottamisesta. Aineistot olivat virallisten tahojen tuottamia ja siksi luotettavia. Yleinen linjaus löytyi, joskin se on vain suuntaa antava. Jokainen sadoista tuhansista yhdistyksistä on kuitenkin omanlaisensa omine ominaisuuksineen ja toimintatapoineen. Kaikille niille on kuitenkin yhteistä se, että ne pyrkivät toimimaan omien jäsentensä eduksi tavalla tai toisella.

## LÄHTEET

Arpajaislaki 1047/2001. 23.11.2001/1047

Arpajaisverolaki 552/1992. 26.6.1992/552

Ennakkoperintälaki 1118/1996. 20.12.1996

Eskelinen, A. 1997. Yhdistysten ja säätiöiden verotus. Tampere: Tammer-Paino Oy

Kananen, Jorma 2014. Laadullinen tutkimus opinnäytetyönä Miten kirjoitan kvalitatiivisen opinnäytetyön vaihe vaiheelta, Jyväskylä, Jyväskylän ammattikorkeakoulun julkaisuja

Korkeimman hallinto-oikeuden päätökset. Viitattu 26.3.2015.

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho>

30.5.1985/2253 KHO:1985-B-II-503

15.6.1994/2826 KHO:1994-B-502

23.2.1981/952 KHO:1981-B-II-502

8.4.1997/791 KHO:1997:26

10.2.1987/396 KHO:1987-B-502

4.11.1989/4281 KHO

14.5.1992/1819 KHO:1992-B-501

17.1.1994/116 KHO:1994-B-562

31.1.1994/282 KHO

16.8.1979/3308 KHO 1979-B-II-520

12.12.1977/5047 KHO:1977-B-II-502

26.10.1978/4618 KHO:1978-B-II-510

19.2.1985/647 KHO:1985-B-II-506

30.1.1997/188 KHO:1997:2

19.1.1984/283 KHO

3.8.1987/2889 KHO

21.11.2008/2913 KHO:2008:84

31.12.1996/4046 KHO

28.11.1996/3729 KHO

26.9.1996/3013 KHO

4.3.2010/411 KHO

11.3.2005/539 KHO

28.05.1999/1325 KHO

15.03.1999/430 KHO

19.10.1998/2233 KHO

13.8.1997/1815 KHO

30.1.1997/187 KHO

Kulovaara, V. 2013. Liiketoimintaa vai ei? EVL:n ja TVL:n rajanvetokriteerit pk-yrityksissä. Helsinki: Edita Publishing

Laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista 680/1976.  
13.8.1976/680

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

Patentti- ja rekisterihallituksen www-sivut. 2015. Viitattu 26.3.2015.  
<http://prh.fi/yhdistysrekisteri>

Sirpoma, P. & Tannila, E. 2014. Arvonlisäverotus käytännönläheisesti. Porvoo:  
Bookwell Oy

Talari, P. 2010. Yhdistykset, säätiöt ja verotus Käsikirja yleishyödyllisten yhteisöjen  
verotuksesta. Helsinki: Edita Publishing Oy

Tilastokeskuksen www-sivut. 2015. Viitattu 26.3.2015.  
[http://www.stat.fi/meta/kas/taloudel\\_yhd.html](http://www.stat.fi/meta/kas/taloudel_yhd.html)

Tuloverolaki 1535/1992. 30.12.1992/1535

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2002. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Helsinki:  
Kustannusosakeyhtiö Tammi

Verohallinnon www-sivut. 2015. Viitattu 26.3.2015. <http://www.vero.fi>

- Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille, antopäivä: 26.6.2014

- Verohallinnon vero-ohjeet Yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotuksesta

- Tuloverotus – yhdistys ja säätiö

- Arvonlisäverotus - yhdistys ja säätiö

- Arvonlisäveron alarajahuojennus, antopäivä 17.6.2013

- Ennakkoperintärekisteri

- Talkootyön verotus, antopäivä 12.10.2005

- Työmatkakustannusten korvaukset verotuksessa, Antopäivä: 7.2.2014

Verohallinnon www-sivut. 2015. Viitattu 15.4.2015.

[https://www.vero.fi/download/Yleishyodyllisten...lista\\_25.../9680](https://www.vero.fi/download/Yleishyodyllisten...lista_25.../9680)

Yhdistyslaki 503/1989. 26.5.1989

Yritystieto-sarja, ajantasainen. Ennakkoperintä. Helsinki: WSOY

Yritystieto-sarja, ajantasainen. Yhtiöoikeus. Helsinki: WSOY

YTJ-Järjestelmän www-sivut. 2015. Viitattu 26.3.1015. <https://www.ytj.fi>