

Opinnäytetyö (AMK)

Liiketalous

Taloushallinto

2013

Jarno Huhtala

# YLEISHYÖDYLLISTEN YHTEISÖJEN VEROTUS



TURUN AMMATTIKORKEAKOULU  
TURKU UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

OPINNÄYTETYÖ (AMK) | TIIVISTELMÄ

TURUN AMMATTIKORKEAKOULU

Liiketalous | Taloushallinto

2013 | 46 sivua

Hanna Kärkkäinen

Jarno Huhtala

## YLEISHYÖDYLLISTEN YHTEISÖJEN VEROTUS

Opinnäytetyön aiheena on yleishyödyllisten yhteisöjen verotus. Ensin työssä käsitellään lyhyesti yhdistyksiä ja säätiöitä pääosin niin perustamisen edellytysten osalta. Yleishyödyllisyyden osalta käsitellään tuloverolain mukainen yleishyödyllisyyden määritelmä, tunnusmerkit ja millä perusteilla yleishyödyllisyyttä arvioidaan. Verotuksen osuudessa käsitellään mm. tuloverotusta, arvonnäköverotusta, kiinteistöjen tuloa ja talkootyötä. Työn loppuosassa käydään läpi Valtiovarainministeriön työryhmän teettämän selvityksen avulla työryhmän ehdotuksia tämänhetkiseen ohjeistukseen ja lainsäädäntöön sekä lopuksi Euroopan unionin mahdollinen vaikutus yleishyödyllisyyteen Suomessa.

Lähdeaineistona työssä on käytetty pääosin lainsäädäntöä, Verohallinnon julkaisemia ohjeita ja muutamia julkaisuja samasta aiheesta. Tärkeässä osassa Verohallinnon tulkintojen kannalta ovat myös korkeimman hallinto-oikeuden oikeuspäätökset. Valtiovarainministeriön työryhmän selvitystä käytettiin myös lähteenä Verohallinnon ohjeiden ohella mutta pääosassa se on luvussa, jossa käsitellään työryhmän ehdotuksia verotuksen kehittämiseksi. Euroopan unionin omat julkaisut ja direktiivit toimivat lähteinä EU:lle omistetuissa osuudessa.

Nykyinen lainsäädäntö ja ohjeistukset yleishyödyllisistä yhteisöistä ovat jossain määrin vanhentuneita. Verohallinto ei ole sitten vuoden 2007 julkaissut päivitettyä ohjetta verotuksesta ja sen sekä lainsäädännön ympäröivien johdosta verotuksessa esiintyy tulkintaongelmia. Verohallinnon ohjeet vaativat täsmenmistä mutta Euroopan komission käynnistämän rikkomusmenettelyn ja kantelun takia ohjeen päivitys on jäänyt taka-alalle. Komission mahdolliset päätökset tulevaisuudessa saattaa muuttaa yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta niin, että verovapaudet kaventuvat.

### ASIASANAT:

Yleishyödyllisyys, yleishyödylliset yhteisöt, verotus, yhdistykset, säätiöt

BACHELOR'S THESIS | ABSTRACT

TURKU UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Business Administration | Financial Management

2013 | 46 pages

Hanna Kärkkäinen

Jarno Huhtala

## TAXATION OF NON-PROFIT ORGANIZATIONS

The theme of the thesis is taxation of non-profit organizations. The beginning of the study deals briefly with associations and foundations and establishing them. Chapter 3 is about non-profitability, the definition of non-profit organizations, characteristics and how non-profitability is assessed. On taxation the study deals with for example income tax, value added tax, real estate income and voluntary work. The end of the study is about problems in taxation of non-profit organizations and suggestions to improve taxation according to the Ministry of Finance's report. Possible effects on taxation and the status of non-profit organizations by European Union is also briefly dealt with.

The source material used in this study includes mainly Finnish legislation, guidelines published by the Finnish tax administration and other publications about this subject. The Finnish Supreme Administrative Court's decision also plays a big role in the interpretations made by tax administration about the taxation of non-profit organizations. In addition to tax administration's guidelines, The Ministry of Finance's report on taxation of non-profit organizations is used as source material. In the chapter about European Union's possible effect on taxation, directives issued by the EU and other publications were used.

The current legislation and guidelines on taxation of non-profit organizations are somewhat out of date. The Finnish tax administration has not updated its guide since 2007 and because of legislation's lack of exactitude there are problems in interpretation. The Tax administration's guides need clarification on some aspects but because the infringement procedure started by European Commission, updating has been put on the back burner. Possible decisions of European Commission may in future change taxation so that tax exemptions may become stricter.

### KEYWORDS:

Non-profitability, non-profit organizations, taxation, associations, foundations

# SISÄLTÖ

<b>1 JOHDANTO</b>	<b>6</b>
<b>2 YHDISTYKSET JA SÄÄTIÖT</b>	<b>7</b>
2.1 Yhdistykset	8
2.2 Säätiöt	9
<b>3 YLEISHYÖDYLLISYYS</b>	<b>12</b>
3.1 Yleishyödyllisyyden tunnusmerkit	12
3.2 Yhteisön määritelmä	13
3.3 yleishyödyllisyyden tunnusmerkkien arviointi	14
<b>4 YLEISHYÖDYLLISEN YHTEISÖN TULOVEROTUS</b>	<b>17</b>
4.1 Yhteiskunnallisesti merkittävät yleishyödylliset yhteisöt	19
4.2 Tuloverotuksen erityistilanteita	21
4.3 Kiinteistöistä saadut tulot	25
4.4 Talkootyö	27
<b>5 ARVONLISÄVEROTUS</b>	<b>29</b>
5.1 Oma käyttö	30
5.2 Veroton myynti	31
<b>6 VALTIOVARAINMINISTERIÖN SELVITYS</b>	<b>34</b>
6.1 Yleishyödyllisyys	34
6.2 Tuloverotus	35
6.3 Elinkeinotoiminta	37
6.4 Arvonlisäverotus	38
6.5 Talkootyö	39
<b>7 EUROOPAN UNIONIN VAIKUTUS VEROTUKSEEN</b>	<b>40</b>
<b>8 YHTEENVETO</b>	<b>43</b>
<b>LÄHTEET</b>	<b>45</b>

## KÄYTETYT LYHENTEET

AVL	Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501
EU	Euroopan unioni
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360
EY	Euroopan yhteisö
KHO	Korkein hallinto-oikeus
LEYYV	Laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista 13.8.1976/680
PRH	Patentti- ja rekisterihallitus
TVL	Tuloverolaki 30.12.1992/1535
YhdL	Yhdistyslaki 26.5.1989/503
VM	Valtiovarainministeriö

# 1 JOHDANTO

Tämän opinnäytetyön aiheena ovat yleishyödylliset yhteisöt. Työn tarkoituksena on käsitellä yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta alkaen siitä, mikä on yleishyödyllinen yhteisö ja mitkä ovat yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnan arviointiperusteet. Työssä käsitellään pääosin lainsäädännön ja Verohallinnon ohjeistuksen avulla yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotusta, verovapaata toimintaa, elinkeinotoimintaa, kiinteistöjen tuloa ja arvonlisäverotusta. Yksi osa työtä on myös ottaa huomioon yleishyödyllisyyden ongelmakohdat pääosin valtiovarainministeriön työryhmän tekemän selvityksen kautta ja Euroopan unionin vaikutusta yleishyödyllisyyteen suomessa. Työssä ei käsitellä verotusta niinkään käytännön näkökulmasta esimerkiksi miten verotus vaikuttaisi jokapäiväiseen kirjanpitoon vaan enemmänkin yleisemmällä tasolla.

Opinnäytetyön aihe tuli osittain mieleen keskusteltuani erään yleishyödyllisen yhteisön toiminnassa mukana olevan henkilön kanssa. Päädyin aiheeseen sen keskustelun kautta, koska olen aiemmin työskennellyt kahdessa yleishyödyllistä toimintaa harjoittavassa yhteisössä ja aihe tuntui sitä kautta luonnolliselta. Koin opinnäytetyön tekemisen olevan hyvä tapa syventää tietojani tästä aiheesta.

Työn näkökulmana toimii pääosin yhdistykset ja säätiöt, koska yleishyödylliset yhteisöt ovat pääosin aatteellisia yhdistyksiä ja säätiöitä. Näitä yhteisöjä käsitellään alussa lyhyehkösti perustamisen edellytysten kannalta. Huolimatta yhdistysten ja säätiöiden painotuksesta ei osakeyhtiöitä sivuuteta työssä täysin. Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus on yhdistysten, säätiöiden ja osakeyhtiöiden kesken työssä käsiteltyjen peruseriaatteiden osalta samanlaista. Osakeyhtiöiden luonteen takia kuitenkin ne ovat harvemmin yleishyödyllisiä.

## 2 YHDISTYKSET JA SÄÄTIÖT

Suomessa on perustuslain mukaisesti kokoontumis- ja yhdistymisvapaus, joka antaa kaikille oikeuden lupaa hankkimatta järjestää kokouksia ja mielenosoituksia sekä osallistua niihin. Tämän työn kannalta kuitenkin oleellista kokoontumis- ja yhdistymisvapaudella on se, että sen vapauden myötä jokaisella on oikeus ilman lupaa perustaa yhdistys, kuulua tai olla kuulumatta yhdistykseen ja osallistua yhdistyksen toimintaan. (Suomen perustuslaki 11.6.1999/731, 13 §.)

Suomesta on usein puhuttu yhdistysten luvattuna maana. Yhdistysten lukumäärä on suomessa suuri ja ne kattavat monet elämänalat: politiikan, ammatit, ajanvietteen, urheilutoiminnan ja harrastukset, kulttuurin, sosiaalityön ja hyväntekeväisyyden. Patentti- ja rekisterihallinnon yhdistysrekisterissä rekisteröityjä yhdistyksiä on noin 135 000 (Patentti- ja rekisterihallitus 2012b). Yhdistykset jaetaan kahteen luokkaan: yhdistyslain säätelemiin aatteellisiin yhdistyksiin ja taloudellisiin yhdistyksiin. Aatteellisilla yhdistyksillä tarkoitetaan useiden henkilöiden tai yhteisöjen yhteisen aatteellisen tarkoituksen toteuttamista varten perustettuja yhteenliittymiä (Myrsky 2004, 15). Aatteellisten yhdistysten tarkoitukset eivät tähtää taloudelliseen voittoon tai taloudellisen edun hankkimiseen osallisille, joten niistä voidaan myös käyttää nimitystä voitto tavoittelematon yhdistys. Taloudellisia yhdistyksiä ovat esimerkiksi osuuskunnat joita säätelee osuuskuntalaki (Myrsky 2004, 16).

Toinen yleishyödyllisten yhteisöjen kannalta olennainen yhteisömuoto on säätiö. Säätiöt ovat omaisuuden hoitamista varten perustettuja itsenäisiä oikeushenkilöitä. Säätiöitä voidaan perustaa esimerkiksi tukemaan kulttuuria ja tiedettä tai ylläpitämään oppilaitoksia ja museoita. Suomessa säätiöitä on säätiörekisterissä noin 2 800 (Patentti- ja rekisterihallitus 2012a). Säätiöt voidaan jakaa kahteen luokkaan: pääomasäätiöihin ja laitossäätiöihin. Laitossäätiöt ovat säätiöitä jotka hallinnoivat ja ylläpitävät esimerkiksi vanhainkotiä tai oppilaitosta. Pääomasäätiöt taasen jakavat apurahoja ja avustuksia varallisuutensa tuotosta säätiön tarkoituksen mukaisesti. (Myrsky 2004, 21.)

Tässä luvussa käydään pääpiirteittäin läpi yhdistyslain ja säätiölain mukaiset edellytykset yhdistysten ja säätiöiden perustamiselle.

## 2.1 Yhdistykset

Yhdistysten perustamista ja toimintaa säätelee yhdistyslaki (Yhdistyslaki 26.5.1989/503). Yhdistyslain mukaan yhdistyksen saa perustaa aatteellisen tarkoituksen yhteistä toteuttamista varten, joka ei ole lain tai hyvien tapojen vastainen. Yhdistyslakia ei sovelleta yhteisöön, jonka tarkoituksena on voiton tai muun taloudellisen edun hankkiminen osallisille. Kiellettyjä aatteellisia yhdistyksiä ovat yhdistykset, jotka ovat sotilaalliseen tapaan järjestettyjä. (Yhdistyslaki 26.5.1989/503, 1-3 §.)

Yhdistykset voivat harjoittaa vain sellaista elinkeinoa tai ansiotoimintaa, joka on määrätty yhdistyksen säännöissä tai liittyy olennaisesti yhdistyksen tarkoituksen toteuttamiseen. Taloudellisesti vähäarvoisen toiminnan harjoittaminen on sallittua yhdistyksille (Yhdistyslaki 26.5.1989/503, 5 §). Rekisteröityään yhdistys voi hankkia oikeuksia ja tehdä sitoumuksia sekä olla asianosaisena tuomioistuimessa ja muun viranomaisen luona. Rekisteröidyn yhteisön jäsenet eivät myöskään ole vastuussa henkilökohtaisesti yhdistyksen velvoitteista (Yhdistyslaki 26.5.1989/503, 6 §).

Yhdistystä perustaessa yhdistykselle tulee luoda perustamiskirja, jossa mainitaan yhdistyksen säännöt. Perustamiskirjan allekirjoittaa vähintään kolme yhdistyksen jäsentä. Yhdistyksen säännöissä täytyy mainita:

- 1) yhdistyksen nimi
- 2) yhdistyksen kotipaikkana oleva Suomen kunta;
- 3) yhdistyksen tarkoitus ja toimintamuodot;
- 4) jäsenen velvollisuudesta suorittaa yhdistykselle jäsenmaksuja ja muita maksuja;
- 5) yhdistyksen hallituksen jäsenten ja yhdistyksen tilintarkastajien sekä toiminnantarkastajien lukumäärä tai vähimmäis- ja enimmäismäärä sekä toimikausi;



- 6) yhdistyksen tilikausi;
- 7) milloin yhdistyksen hallitus ja tilintarkastajat sekä toiminnantarkastajat valitaan, tilinpäätös vahvistetaan ja vastuuvapaudesta päätetään;
- 8) miten ja missä ajassa yhdistyksen kokous on kutsuttava koolle; sekä
- 9) miten yhdistyksen varat on käytettävä, jos yhdistys purkautuu tai lakkautetaan.

Säännöissä voidaan myös määrätä säätiön kaksikielisyydestä ja muunkielisistä vaihtoehtoisista nimistä. (Yhdistyslaki 26.5.1989/503, 7-9 §.)

Yhdistysten jäseninä voivat olla yksityisten henkilöiden lisäksi muut yhteisöt ja säätiöt. Suomen kansalaiset ja ulkomaalaiset joiden kotipaikka on Suomessa sekä yhdistykset joissa jäseninä ovat edellä mainittuja henkilöitä voivat olla sellaisen yhdistyksen jäsenenä jonka varsinaisena tarkoituksena on vaikuttaa valtiollisiin asioihin. (Yhdistyslaki 26.5.1989/503, 10 §.)

## 2.2 Säätiöt

Säätiölain (Säätiölaki 5.4.1930/109) mukaan säätiö perustetaan säädekirjalla tai testamentilla mutta ennen perustamista pitää säätiön perustamiseksi saada Patentti- ja rekisterihallitukselta lupa. Luvan lisäksi säätiöllä on oltava vahvistetut säännöt ennen, kun säätiö voidaan lisätä säätiörekisteriin. Säädekirjaan sisältyy perustamismääräys jossa on mainittava säätiön tarkoitus ja sille tuleva omaisuus. Säädekirja pitää lain mukaan päivätä, säätäjän allekirjoitettava ja kahden henkilön oikeaksi todistettava. Jos säätäjä ei itse huolehdi perustamistoimista, tulee hänen määrätä henkilö sitä varten. (Säätiölaki 5.4.1930/109, 1-3 §.)

Testamentilla säätiötä perustaessa tulee sen, jolla on kuolinpesä hallussaan ilmoittaa testamentin sisällöstä kolmen kuukauden kuluessa säätäjän kotipaikkakunnan tuomioistuimelle (tai Helsingin käräjäoikeudelle, jos kotipaikka ei ole ollut Suomessa). Tuomioistuin, ilmoituksen saatuaan, selvittää suostuuko testamentissa määrätty henkilö perustamaan säätiön. Jos määrätty henkilö ei ole sovelias tai ei tehtävään suostu, määrää tuomioistuin tehtävään yhden tai use-

amman muun henkilön. Tuomioistuin ilmoittaa määräyksestä PRH:lle, jonka jälkeen voidaan ryhtyä perustamaan säätiötä. (Säätiölaki 5.4.1930/109, 3a §)

Lupahakemus säätiön perustamiseksi haetaan kirjallisesti PRH:lta. Hakemukseen liitetään säätiön sääntöjen lisäksi säädekirja tai testamentti (alkuperäinen tai jäljennös) sekä selvitys testamentin lainvoimaisuudesta. PRH:n on annettava perustamislupa ja vahvistettava säännöt jos säätiön tarkoitus on hyödyllinen ja säännöt ovat laadittu säätiölain mukaisesti. Perustamislupaa ei voida kuitenkaan myöntää jos säätiön pääasiallisena tarkoituksena on taloudellisen edun hankkiminen säätäjälle tai säätiön toimihenkilöille. Lupaa ei voida myöskään antaa jos säätiön perustaminen olisi sääntöperinnöstä voimassa olevien sääntösten kiertämistä ja säätiön omaisuus on pienempi kuin 25000 euroa (Säätiöasetus 1.12.1989/1045, 1 §) tai epäsuhtainen säätiön tarkoitukseen nähden. (Säätiölaki 5.4.1930/109, 5 §).

Lupahakemukseen liitettävien säätiön sääntöjen on sisällettävä:

- 1) säätiön nimi, johon tulee sisältyä sana "säätiö" ja jonka tulee selvästi erota säätiörekisteriin ennen merkittyjen säätiöiden nimistä;
- 2) se kunta, jota on pidettävä säätiön kotipaikkana;
- 3) säätiön tarkoitus ja miten se on toteutettava;
- 4) säätiölle tuleva omaisuus ja sen hoitamistapa;
- 5) säätiön hallituksen jäsenten ja tilintarkastajien lukumäärä, asettamistapa ja toimikausi;
- 6) säätiön nimen kirjoittamisesta;
- 7) milloin tilinpäätös on tehtävä sekä tilejä ja hallintoa tarkastettava; sekä
- 8) miten päätös säätiön sääntöjen muuttamisesta ja säätiön lakkauttamisesta on tehtävä.

Säättäjä voi sisällyttää sääntöihin muitakin säätiötä koskevia määräyksiä. Säätiön säännöistä voidaan poiketa niitä laadittaessa, jos ne ovat lain tai hyvien tapojen vastaisia eikä säätäjältä voida saada ohjeita esimerkiksi menehtymisen takia. (Säätiölaki 5.4.1930/109, 4 §).

Luvan saatuaan säätiö voi ilmoittautua säätiörekisteriin. Rekisteröinnin jälkeen säätiö voi nimiinsä saavuttaa oikeuksia ja tehdä sitoumuksia sekä kantaa ja vastata. Henkilö, joka tekee sitoumuksen säätiön nimiin ennen sen rekisteröitymistä vastaa siitä kuin omasta velastaan. Säätiöt voivat säätiölain mukaan harjoittaa vain liiketoimintaa, joka on säännöissä mainittu ja joka välittömästi edistää säätiön tarkoituksen toteuttamista. (Säätiölaki 5.4.1930/109, 8 ja 8a §.)

## 3 YLEISHYÖDYLLISYYS

### 3.1 Yleishyödyllisyyden tunnusmerkit

Tuloverolaissa on asetettu yhteisöille tunnusmerkkejä, joiden toteutuessa yhteisö on yleishyödyllinen. Tuloverolain mukaan yhteisö on yleishyödyllinen, jos

- 1) se toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkissä, siveellisessä taikka yhteiskunnallisessa mielessä;
- 2) sen toiminta ei kohdistu vain rajoitettuihin henkilöpiireihin;
- 3) se ei tuota toiminnallaan siihen osalliselle taloudellista etua osinkona, voitto-osuutena taikka kohtuullista suurempana palkkana tai muuna hyvi-tyksenä. (Tuloverolaki 30.12.1992/1535, 22 §.)

Tuloverolaissa samaisessa pykälässä mainitaan, että yleishyödyllisenä yhteisönä voidaan myös pitää mm. maatalouskeskusta, maatalous- ja maamiesseuraa, työväenyhdistystä, työmarkkinajärjestöä, nuoriso- tai urheiluseuraa, näihin rinnastettavaa vapaaehtoiseen kansalaistyöhön perustuvaa harrastus- ja vapaaajantoimintaa edistävää yhdistystä, puolueräkisteriin merkittyä puoluetta sekä sen jäsen-, paikallis-, rinnakkais-, tai apuyhdistystä, niin myös muuta yhteisöä, jonka varsinaisena tarkoituksena on valtiollisiin asioihin vaikuttaminen tai sosiaalisen toiminnan harjoittaminen taikka tieteen tai taiteen tukeminen. Yleisissä vaaleissa ehdokkaan tukemiseksi varattua varallisuuskokonaisuutta voidaan myös pitää yleishyödyllisenä yhteisönä. (Tuloverolaki 30.12.1992/1535, 22 §.)

Yhteisön tulee täyttää edellä mainitut tunnusmerkit kaikki yhtäaikaaisesti, jotta yhteisö olisi yleishyödyllinen. Yhteisön sääntöjen tulee myös täyttää em. edellytykset sekä yhteisön toiminnan tulee vastata sääntöjen mukaista tarkoitusta. Yhteisön yleishyödyllisyyden arviointi tehdään tosiasiallisen toiminnan perusteella eikä sääntöjen, jos yleishyödyllisyyden mukaiset yhteisön säännöt eivät vastaa toimintaa. (Verohallinto 2007, 3.)

Yhteisön yleishyödyllisyyden arviointi suoritetaan verovuosisikohtaisesti. Arviointi koskee sitä verovuotta, jonka verotuksen toimittamisesta on kyse. Verohallinto

ottaa kuitenkin huomioon ratkaisua tehtäessä yhteisön toiminnan useammalta vuodelta, siten ettei yleishyödyllisyysratkaisua tehdä yhden verovuoden tietojen perusteella verovelvollisen vahingoksi. Arvioinnin lähtökohtana on että yhteisön status muuttuu yleishyödyllisestä ei-yleishyödylliseksi vain, jos toiminnassa on tapahtunut olennaisia muutoksia. (Verohallinto 2007, 3-4.)

Yleishyödyllisen yhteisön tulee olla rekisteröity aatteellinen yhteisö, koska TVL:n 3 §:n mukaan rekisteröimätön yhdistys ei ole yhteisö. Verotuksessa rekisteröimätöntä yhdistystä käsitellään yhtymänä, jonka tulo on osakkailta verotettavaa. Rekisteröimätön yhdistys kuitenkin voi saada yleishyödyllisyyden niillä edellytyksillä, että toiminta ja säännöt ovat olleet yleishyödyllisyyden täyttäviä ja yhdistyksen rekisteröinti on laitettu vireille ennen verovuoden päättymistä. (Verohallinto 2007, 5.)

### 3.2 Yhteisön määritelmä

Tuloverolain (30.12.1992/1535) 3 §:ssä on määritelty mitä tuloverolaissa tarkoitetaan yhteisöllä. TVL:n mukaan yhteisöillä tarkoitetaan:

- 1) valtiota ja sen laitosta;
  - 2) kuntaa ja kuntayhtymää;
  - 3) seurakuntaa ja muuta uskonnollista yhdyskuntaa;
  - 4) osakeyhtiötä, osuuskuntaa, säästöpankkia, sijoitusrahastoa, yliopistoa, keskinäistä vakuutusyhtiötä, lainajvästöä, aatteellista ja taloudellista yhdistystä, säätiötä ja laitosta
  - 5) ulkomaista kuolinpesää ja
  - 6) edellä 1-5 kohdassa tarkoitettuihin yhteisöihin verrattavaa muuta oikeushenkilöä tai erityiseen tarkoitukseen varattua varallisuuskokonaisuutta.
- (Tuloverolaki 30.12.1992/1535, 3 §.)

TVL:ssä on vapautettu kokonaan tai osittain yhteisöjä, joita tarkoituksensa mukaan pitää yleishyödyllisinä mutta verotuksellisesti näin ei ole. TVL:n 20 §:ssä on kokonainen lista tuloverosta vapautetuista yhteisöistä, joita ovat esim. Suomen Pankki, Yleisradio Oy, valtion vakuusrahasto, kansaneläkelaitos, kunnalli-

nen eläkelaitos, valtakunnallinen työttömyyskassa sekä kunnan alueellaan tapahtuvaa asuntojen hankintaa, omistamista ja vuokralle antamista varten perustama osakeyhtiö. (Tuloverolaki 30.12.1992/1535, 20 §.)

Osittain tuloverosta vapautetut yhteisöt (TVL 21 §) joita voitaisiin pitää tarkoituksensa mukaan yleishyödyllisinä, mutta sitä eivät verotuksellisessa mielessä ole ovat esim. valtio ja sen laitokset, kunta, kuntayhtymä, maakunta, Evankelis-luterilainen kirkko, ortodoksinen kirkkokunta, muu uskonnollinen yhdyskunta ja Raha-automaattiyhdistys sekä Oy Veikkaus Ab osasta toiminnastaan. Edellä mainitut osittain tuloverosta vapautetut yhteisöt maksavat veroa TVL:n mukaisesti esim. kiinteistöstä, maataloista ja ei yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön saadusta tulosta kunnalle sekä seurakunnalle. (Tuloverolaki 30.12.1992/1535, 21 §.)

### 3.3 yleishyödyllisyyden tunnusmerkkien arviointi

Yhteisön toiminta tulee olla ensimmäisen tunnusmerkin mukaan hyödyllistä ja yleistä. Tunnusmerkin täyttymistä arvioitaessa on olennaista, mitä intressejä yhteisö edistää. Jos toiminnan tarkoituksena on esim. varojen hankkiminen ja kulujen minimoiminen ja toiminnan henkilöpiiri on suljettu, ei voida yhteisöä pitää yleishyödyllisenä. Yhteisöjen toiminnan arvioinnissa huomioidaan esimerkiksi toimintakertomus ja yhteisön jättämä veroilmoitus. (Verohallinto 2007, 6.)

Yhteisön toimintaa ei katsota yleisen hyvän mukaiseksi jos toiminnan intressit ovat ensisijaisesti yksityistaloudellisia. Esimerkkejä tästä ovat toimialojen markkinointi-, tiedotus- ja koulutusyhdistykset, joiden pääasiallinen toiminta tukee jäsenyrityksiä ja näin ollen toiminta katsotaan kokonaan elinkeinotoiminnaksi. Yhteisön harjoittaessa laajemmin kotimaista talouselämää ja muita kuin taloudellisia etuja palvelevaa toimintaa, voidaan toiminnan aatteellisuuden ja kansantaloudellisen hyödyn perusteella pitää yhteisöä yleishyödyllisenä. Edellä mainitun edellytyksenä on, että toiminnassa on kyse yleimmästä edunvalvonnasta eikä toiminta aiheuta kilpailuhaittaa elinkeinonharjoittajille. (Verohallinto 2007, 6.)

Yleishyödyllisyyttä arvioitaessa yhteisöjen toiminta ei saa kohdistua rajoitettuun henkilöpiiriin kuten tietyn perheen, suvun taikka pienen tai keskisuuren yrityksen suljettuun piiriin. Yhteisön jäsenmäärällä ei kuitenkaan ole vaikutusta yleishyödyllisyyteen. Toiminnan ulospäin suuntautuvuus ja yhteisön avoimuus kaikille tai ainakin suurelle ihmisryhmälle on pääasia. Yleensä jäsenyyden aktiivisesti rajoittamisella saattaa olla vaikutusta arvioitaessa henkilöpiirin laajuutta. Laaja mutta luonteesta johtuen rajattu henkilöpiiri voidaan pitää joissain tilanteissa yhteisölle hyväksyttävänä sillä edellytyksellä, että toiminta on sosiaalista eikä edistä taloudellista etua (esim. henkilökuntakerhot). (Verohallinto 2007, 11.)

Tulojen tavoittelu taloudellisen edun vuoksi ei kuulu yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaan, mutta yhteisön tarkoituksen toteuttamiseksi ja toimintakyvyn takaamiseksi yhteisöllä on oltava jossain määrin taloudellista toimintaa. Tuloverolaisessa on säädetty minkälaista varainkeruuta ei pidetä elinkeinotoimintana (Tuloverolaki 30.12.1992/1535, 23.3 §). Yleisimmin yleishyödylliset yhteisöt ovat rekisteröityneitä yhteisöjä ja säätiöitä siksi ettei aatteellista yhdistystä voi perustaa yhdistyslain mukaan jos tarkoituksena on välittömän taloudellisen edun hankkiminen osallisille (Yhdistyslaki 26.5.1989/503, 2 §). Säätiölle ei myöskään saa säätiölain mukaan perustamislupaa jos pääasiallinen tavoite on tuottaa taloudellista etua säätiölle tai toimihenkilöille (Säätiölaki 5.4.1930/109, 5 §). Osakeyhtiö voi olla yleishyödyllinen sillä edellytyksellä, että yhteisö täyttää kolmannen tunnusmerkin ja näin ollen ei tuota osallisille taloudellista etua osinko tai voitto-osuutena. (Verohallinto 2007, 12; Valtiovarainministeriö 2009, 24.)

Yleishyödyllisillä yhteisöillä palkanmaksu ei saa olla keskeistä toiminnassa eikä yhteisö saa maksaa kohtuullista suurempaa palkkaa. Sopimusten teko (esim. vuokra- ja kauppasopimusten) yhteisön jäsenten tai muiden toimintaan osallisten kanssa on sallittua yleishyödylliselle yhteisölle. Intressipiiriin kuuluville ei saa maksaa käypää hintatasoa korkeampia korvauksia eikä yhteisön varoja tai palveluita saa tarjota käypää hintatasoa edullisemmin. Taloudellisen edun edistämiseksi luetaan myös yhteisön jäsenten kustannusten minimointi (esim. kustannussäästöt kustannusten jakamisen kautta). Jäsenet kuitenkin voivat saada

jäsenpalveluita tai -alennusta, jos se liittyy läheisesti toimintaan ja etu on koh- tuullinen ja tavanomainen. (Verohallinto 2007, 12.)

Yleishyödyllisen yhteisön toimintaa arvioitaessa kiinnitetään huomiota yhteisön tosiasialliseen toimintaan ja sitä arvioitaessa on otettava huomioon mihin yhteisö käyttää varojaan. Yhteisö ei tietenkään voi olla yleishyödyllinen, jos se käyttää varojansa liian suuressa määrin muuhun kuin tosiasialliseen toimintaansa. Olennaista varojen käyttö on apurahasäätiöillä, joilla on pääomaa sijoitettavana ja joiden sijoitustuotosta jaetaan apurahoja. Liiketoimintaa harjoittavan yleishyödyllisen yhteisön kannalta varojen käyttö voi koitua ongelmaksi, jos liiketoi- minnasta tulevasta voitosta ei käytetä tarpeeksi yleishyödylliseen tarkoitukseen. (Talari 2010, 38-39.)

Yleishyödyllisten yhteisöjen varojen käytön jakamisen vaatimusta ei uloteta kui- tenkaan peruspääomaan. Jos peruspääomasta jouduttaisiin jakamaan varoja yleishyödylliseen toimintaan, voisi se ajan myötä aiheuttaa yhteisölle kestä- mättömän taloustilanteen. Jatkuvasti tappiota tuottavaa yleishyödyllistä apura- hasäätiötä ei voida kuitenkaan pitää yleishyödyllistä toimintaa harjoittavana, kun ei ole tuottoa jolla toimintaa harjoitettaisiin. Varojen käytössä pääasia on, että yleishyödylliseen tarkoitukseen jaettavan tulon osuus yhteisön varallisuuteen verrattuna ei ole liian pieni. (Talari 2010, 40-41.)



## 4 YLEISHYÖDYLLISEN YHTEISÖN TULOVEROTUS

Tuloverolain mukaisesti yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen saadusta elinkeinotulosta sekä muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistönosan tuottamasta tulosta (myös metsätalouden pääomatulo) kunnalle ja seurakunnalle (Tuloverolaki 30.12.1992/1535, 124.3 ja 23 §). Yhteisö maksaa veron elinkeinotoiminnan tulostaan EVL:n (Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360) mukaan. Elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan verotuksessa ansiotarkoituksessa harjoitettua, jatkuvaa, laajaan asiakas-kuntaan suuntautuvaa itsenäistä toimintaa jota harjoitetaan kilpailuolosuhteissa ja johon sisältyy yrittäjäriski (Valtiovarainministeriö 2009, 11).

Seuraavia varainhankinnan muotoja ei pidetä veronalaisena elinkeinotulona:

- 1) yhteisön toimintansa rahoittamiseksi järjestämistä arpajaisista, myyjäisistä, urheilukilpailuista, tanssi- ja muista huvitilaisuuksista, tavarankeräyksestä ja muusta niihin verrattavasta toiminnasta eikä edellä mainittujen tilaisuuksien yhteydessä harjoitetusta tarjoilu-, myynti- ja muusta sellaisesta toiminnasta saatua tuloa;
- 2) jäsenlehdistä ja muista yhteisön toimintaa välittömästi palvelevista julkaisuista saatua tuloa;
- 3) adressien, merkkien, korttien, viirien 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 30.12.1992/1535, 23 §.)

Arpajaisten, myyjäisten, urheilukilpailujen, tanssi- ja muiden huvitilaisuuksien ohessa harjoitetusta tarjoilu-, myynti- ja muusta vastaavasta toiminnasta saatu

tulo ei ole elinkeinotuloa. Urheilu- ja tanssitapahtumissa voidaan siis esimerkiksi myydä lippuja ja tapahtuman käsiohjelmia sekä tarjoiluja ilman, että se olisi elinkeinotoimintaa. Ajan kuluessa vuosittaiset tapahtumat saattavat kuitenkin laajentua elinkeinotoiminnaksi. Tyypillisiä tunnusmerkkejä elinkeinotoiminnalle ovat markkinointi kilpailuolosuhteissa rajoittamattomalle asiakaskunnalle, tapahtuman järjestämiseksi järjestetty pysyvä organisaatio ja toimintaan liittyvä taloudellinen riski. (Verohallinto 2007, 19.)

Tulojen luonteen arviointi tehdään aina tapauskohtaisesti. Yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnan harjoittaminen arvioidaan aina sen nimenomaisen toiminnan kannalta. Verohallinto antaa ohjeessaan esimerkkeinä arvioinnin kriteereistä seuraavia:

- vieraan pääoman käyttö
- sitoutuneen pääoman suuri määrä
- toimintaan palkattu henkilökunta
- ansiotarkoitus / voiton tavoittelu
- toiminnan laajuus / suuri liikevaihto
- toiminnan jatkuvuus / säännöllinen toistuvuus
- käyvän markkinahinnan käyttäminen
- toimiminen kilpailuolosuhteissa
- toiminnan kohdistuminen tavanomaisiin kauppatavaroihin tai suoritteisiin.

(Verohallinto 2007, 23.)

Yritysmuodosta riippumatta elinkeinotoiminnasta on aina oletusarvoisesti kyse, kun toimintaa harjoitetaan palkatulla henkilökunnalla tarkoituksena kattaa toiminnasta kertyneitä kuluja ja toimintaan kuuluu markkinoilla jo muiden yritysten tarjoamien vastaavien tuotteiden ja palveluiden myynti. Lieventävänä seikkana tulojen luonteen arvioinnissa voidaan pitää yhteiskunnalta saatua tukea, kunhan tukea ei saatu elinkeinotoimintaa varten. (Valtionvarainministeriö 2009, 38).

#### 4.1 Yhteiskunnallisesti merkittävät yleishyödylliset yhteisöt

Eräät yleishyödylliset yhteisöt, jotka harjoittavat yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa voivat saada verohuojennuksia kuten laissa eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen verohuojennuksista (Laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista 13.8.1976/680) on määrätty. Näitä yhteiskunnallisesti merkittäviä yleishyödyllisiä yhteisöjä kutsutaan myös ns. superyleishyödyllisiksi yhteisöiksi (Talari 2010, 86). (Laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista 13.8.1976/680, 1 §.)

LEYYV:n (Laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista) mukaan voidaan näille superyleishyödyllisille yhteisöille antaa kokonaan tai osittainen verovapaus TVL:n mukaisesta (Tuloverolaki 30.12.1992/1535, 23 §) muuten veronalaisesta tuloverosta. Kiinteistön tuottaman muusta kuin yleisestä tai yleishyödyllisestä tarkoituksesta tulleen tulon osalta verovapaus voidaan myöntää sillä edellytyksellä, että kiinteistöä on pääasiallisesti käytetty yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen. Käytön tarkoituksena on yleisen tai yhteisön intressi, henkilöpiirin laajuus sekä toimiminen yleiseksi hyväksi henkisessä, sosiaalisessa tai yhteiskunnallisessa mielessä (Talari 2010, 21-23). Esimerkkeinä vastaavasta käytöstä toimivat urheiluseuratoiminta, kirkko, kirjasto, valtion virasto ja julkiselle taholle vuokraus (Valtiovarainministeriö 2009, 67). (Laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista 13.8.1976/680, 1 §.)

Superyleishyödyllisille yhteisöille myönnettävä veronhuojennus voidaan myöntää vain, kun sitä pidetään perusteltuna yhteisön toiminnan yhteiskunnalle tuomaan etuun nähden. Yhteiskunnalle tuottama etu ratkaistaan oikeusharkinnalla (Myrsky 2004, 147). Olennaista on varojen ja tulojen käyttö yhteiskunnallisesti merkittävään yleishyödylliseen toimintaan ja aiheuttaako annettava veronhuojennus merkittävää haittaa vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinoharjoittajille. (Laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista 13.8.1976/680, 2 §.)

Yhteiskunnallisesti merkittäväksi toiminnaksi katsotaan valtiollisiin asioihin vaikuttaminen rekisteröitynä puolueena sekä sosiaalisen tai muun yhteiskunnalli-

sesti tärkeitä tarpeita palvelevan toiminnan harjoittaminen. Edellytys edellä mainitulle on, että toiminta on koko valtakunnan kattava tai muuten laajaa, vakiintunutta ja pysyvää. Erillisten verovelvollisten yhteisöjen muodostaman yhteiskunnallisesti merkittävän yleishyödyllisen järjestön toiminta voidaan ottaa huomioon, kun harkitaan kullekin yhteisölle myönnettävän veronhuojennuksen edellytyksiä jos järjestön luonne ja yhteisön asema järjestössä antaa perusteet sille. (Laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista 13.8.1976/680, 3 §.)

Veronhuojennus myönnetään määräaikaisesti enintään viideksi verovuodeksi kerrallaan. Uuden hakijayhteisön tai yhteisön, jonka olosuhteissa on tapahtunut olennainen muutos, on Verohallinnon hankittava lausunto yleishyödyllisten yhteisöjen verovapauslautakunnalta ennen veronhuojennuksen myöntämistä. Ehdot huojennusoikeuden säilyttämiseen määrää veronhuojennuksen myöntäjä. (Laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista 13.8.1976/680, 4 §.)

Veronhuojennus voidaan peruttaa tai siihen tehdä muutos jos:

- 1) havaitaan yhteisön muuttuneen tavalla jolla sitä ei voida enää pitää yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa harjoittavana yleishyödyllisenä yhteisönä;
- 2) jos toiminta, josta veronhuojennus on myönnetty, on kokonaan tai osittain muuttunut sellaiseksi, ettei siitä voida enää myöntää veronhuojennusta;
- 3) jos yhteisö ei ole noudattanut veronhuojennuksen myöntäjän ehtoja.

Yhteisöä kuullaan asian takia ennen oikeuden peruuttamista sekä yleishyödyllisten yhteisöjen verovapauslautakunnalta hankitaan lausunto. (Laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista 13.8.1976/680, 7 §.)

## 4.2 Tuloverotuksen erityistilanteita

Lainsäädäntö ei paneudu yksityiskohtiin erilaisten toimialojen ja niiden toiminnan kohdalla, joten Verohallinto ja korkein hallinto-oikeus ovat täsmentäneet osin näitä. Yleishyödyllisyyden käytännöt nojautuvat Verohallinnon päätöksiin ja mukautuvat oikeuden päätöksien mukaan. Verohallinnon yleishyödyllisille yhteisölle antamassa verotusohjeessa (Verohallinto. 2007) on käsitelty muutamia toiminnan lajeja jotka selventävät tuloverotusta niiden toimialojen kohdalta.

### **Messu- ja näyttelytoiminta**

Verohallinnon kanta messu- ja näyttelytoiminnan järjestämisestä on se, että kaupallisessa tarkoituksessa järjestetyt tilaisuudet ovat elinkeinotoimintaa. Tilaisuuden luonnetta pidetään elinkeinotoimintana jos tilaisuutta varten on kiinteä organisaatio, palkattua henkilökuntaa sekä tapahtuma järjestetään säännöllisesti. (Verohallinto 2007, 25.)

Esimerkkinä tilaisuuksien laajuuden vaikutuksesta tilaisuuden luonteen arviointiin Verohallinto esitti korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen (17.5.1984/2171 KHO:1984-B-II-506) yhdistyksen järjestämästä messutapahtumasta. Messutapahtuman tarkoituksena oli tukea yrittäjyyttä, järjestää messuja ja harjoittaa jäseniään palvelevaa tiedotustoimintaa. Yhdistyksen tarkoituksena ei ollut tuottaa jäsenilleen voittoa, mutta yhdistyksellä oli oma toimisto, palkattua henkilökuntaa, toiminnassa pyrittiin taloudellisen edun saavuttamiseen ja toiminta kohdistui rajoittamattomaan asiakaskuntaan. Yhdistyksen järjestämä messutapahtuma katsottiin elinkeinotoiminnaksi, koska sillä oli kiinteä liiketila, henkilökuntaa, tarkoitus saada taloudellista etua ja rajoittamaton asiakaskunta. (Verohallinto 2007, 25.)

Toiselta kannalta ohjeessa annetaan myös esimerkki tilaisuuksien järjestämistoiminnalle, joka katsottiin verovapaaksi tuloksi. Korkeimman hallinto-oikeuden tapauksessa vuodelta 1987 (10.2.1987/396 KHO:1987-B-502) yleishyödyllinen yhteisö oli järjestänyt joka toinen vuosi pienimuotoisen messutapahtuman talokootyönä. Yhdistyksellä ei ollut tapahtumaa varten kiinteää organisaatiota eikä

palkattua henkilökuntaa. Yhdistyksen järjestämän tilaisuuden tuloa ei siis pidetty veronalaisena elinkeinotulona. (Verohallinto 2007, 25.)

Tilaisuudet voidaan katsoa talkootyön käytöstä huolimatta kuitenkin myös elinkeinotoiminnaksi, kuten KHO:n tapaus vuodelta 1997 (8.4.1997/792 KHO:1997:27) osoittaa. Nuorkauppakamari oli järjestänyt vuosittain messutapahtuman asumisesta ja rakentamisesta talkoovoimin. Messujen kohdistuminen rajoittamattomaan asiakaskuntaan, toiminnan suunnitelmallisuus, toistuvuus sekä kilpailuolosuhteissa ja ansiotarkoituksessa toimiminen aiheuttivat sen, että korkein hallinto-oikeus näki messutapahtuman olevan elinkeinotoimintaa. Messujen järjestämis- ja myyntitoiminta ei myöskään liittynyt riittävästi yhdistyksen yleishyödylliseen toimintaan ollakseen verovapaata. (Verohallinto 2007, 25-26.)

### **Sosiaali- ja terveydenhuolto**

Sosiaali- ja terveydenhuollon toimialasta Verohallinnon ohjeissa on mainittu esimerkkeinä seuraavat tunnusmerkit, jotka viittaavat tyypillisesti sosiaali- ja terveydenhoitoalalla elinkeinotoimintaan:

- sitoutuneen pääoman suuri määrä
- toimintaan palkattu henkilökunta
- tuotteistetut palvelut
- palveluiden tarjoaminen käypään hintaan
- toimiminen kilpailuolosuhteissa. (Valtiovarainministeriö 2009, 55.)

Tyypillisesti sosiaali- ja terveydenhoitopalvelut tarjotaan palvelutalon muodossa, jotka tarjoavat asumispalveluiden ohella erinäisiä siivous-, kotiapu-, ruokailu-, pyykinpesu- ja muita palveluita. Jos palvelutalon toiminta täyttää aikaisemmat tunnusmerkit, on toiminta elinkeinotoimintaa. Jos toiminta rajoittuu ainoastaan asumistarkoitusta varten tilojen vuokraamiseen on kyse vuokraustoiminnasta ja näin ollen se on kiinteistötuloa. (Verohallinto 2007, 26.)

Ohjeessaan Verohallinto esittää yhden esimerkin, jossa yleishyödyllisen yhteisön tarjoama yksi palvelu oli elinkeinotoimintaa asiakaskunnan laajuuden takia. KHO:n tapauksessa (28.6.1983/2490 KHO:1983-B-II-508) vuodelta 1983 yleis-

hyödyllinen säätiö tarjosi korkeakouluopiskelijoille terveydenhoitopalveluja. Omien potilaitensa lisäksi säätiö tarjosi laboratoriopalveluita eräälle kaupungille ja hoitokunnalle. Tässä tilanteessa oikeus katsoi laboratoriopalveluiden myynnin muille kuin potilaille olevan kilpailua muiden markkinoilla olevien samankaltaisia palveluita tarjoavien yritysten kanssa ja näin ollen oli elinkeinotoimintaa. (Verohallinto 2007, 27.)

### **Kahvilat, ravintolat ja kioskit**

Tuloverolain mukaisesti arpajaisissa, myyjäisissä, urheilukilpailuissa, tanssi- ja muista huvitilaisuuksissa (Tuloverolaki 30.12.1992/1535, 23 §) harjoitettu myynti-, tarjoilu- ja muu vastaava toiminta ei ole elinkeinotoimintaa. Varojenkeräystarkoituksessa järjestetyssä tilaisuuden yleishyödylliset yhteisöt voivat pitää kahvilaa, kioskia tai ravintolaa verovapaasti. Kahvila-, kioski- ja ravintolatoiminnan tapahtuessa muussa yhteydessä on lähtökohtaisesti kyse elinkeinotoiminnasta. Elinkeinotoiminnan tyypilliset tunnusmerkit kahvila- ja tarjoilutoiminnalle ovat jatkuvuus, ulospäin suuntautuvuus, kilpailuolosuhteessa toimiminen sekä asiakaskunnan rajoittamattomuus. (Verohallinto 2007, 27.)

### **Koulutustoiminta**

Koulutustoiminnasta ei ole erikseen mainintaa TVL:n 23 §:ssä, joten Verohallinnon mukaan koulutustoiminnan veronalaisuus ratkaistaan elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien perusteella. Lähtökohtaisesti lakisääteinen ja julkisesti valvottu opetustoiminta on yleishyödyllistä toimintaa ja muu koulutustoiminta on elinkeinotoimintaa (Talari 2010, 70). Ansiotarkoituksessa järjestäminen, jatkuva toiminta ja rajoittamattomaan henkilöpiiriin kohdennettu koulutustoiminta on siis yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoimintaa. Jos koulutustoiminta on läheisessä yhteydessä yhteisön yleishyödylliseen toimintaan niin silloin ei ole kyse elinkeinotoiminnasta (Talari 2010, 71). Kertaluontoisissa koulutuksissa ja yhteisön omiin jäseniin kohdistuneissa koulutuksissa on kyse lähtökohtaisesti verovapaasta tilaisuudesta. (Verohallinto 2007, 27-28.)

## **Kulutushyödykkeiden myynti**

Yleishyödylliset yhteisöt saattavat joissakin tapauksissa myydä varainkeruutaroituksessa kulutustarvikkeita (esim. elintarvikkeet ja vaatteet). Myytyjen tuotteiden laatu on tärkeää veronalaisuuden kannalta. Mitä hyödyllisempi myytävä tuote on, sitä todennäköisemmin katsotaan myynti elinkeinotoiminnaksi. Kannatusmielessä vähäisen käyttöarvon omaavien tuotteiden myynti yleensä katsotaan yleishyödyllistä toimintaa varten varojenkeruuksi. (Talari 2010, 64.)

Myynnin suuntautuessa rajoittamattomaan asiakaskuntaan, myyntiä tehdään ansiotarkoituksessa, myynti suoritetaan pysyvästä toimipaikasta, toiminta on jatkuvaa ja ne kilpailevat muiden markkinoilla olevien tuotteiden kanssa, on tällöin kyseessä yhteisön elinkeinotoimintaa. Erittäin olennaista tätä arvioidessa on juuri asiakaskunnan laajuus, myynnin tarkoitus (onko ansiotarkoituksessa myyntiä), tuotteen luonne (tavanomaisuus), jatkuvuus ja onko tuotteen myynti olennaista yleishyödyllisen yhteisön tarkoituksen toteuttamiseksi. (Verohallinto 2007, 29-30.)

## **Kirpputoritoiminta**

Tuloverolaissa on säädetty, että yleishyödyllisen yhteisön toimintansa rahoittamiseksi järjestämä tavarankeräys tai vastaavanlainen toiminta ei ole yhteisön elinkeinotoiminnan tuloa (Tuloverolaki 30.12.1992/1535, 23 §). Olennaista tällaisessa toiminnassa on se, että myytävät tavarat on saatu lahjoituksina. (Verohallinto 2007, 30.)

Vuodelta 1994 olevassa KHO:n tapauksessa (31.1.1994/282 KHO:1994) yleishyödyllinen yhteisö piti kirpputoritoimintaa pysyvässä liiketilassa ja sillä oli palkattua henkilökuntaa. Yhdistyksen jäsenet kuitenkin osallistuivat myöskin toimintaan tekemällä vapaaehtoistyötä. Myytävät tuotteet oli saatu lahjoituksina ja näin ollen, huolimatta pysyvästä liiketilasta ja palkatusta henkilökunnasta, oikeus katsoi toiminnasta saadun tulon olevan verovapaata tuloa. (Verohallinto 2007, 30.)



## Jäsenlehdet ja muu julkaisutoiminta

TVL:n mukaan jäsenlehtiä ja muita välittömästi yhteisön tarkoitusta palvelevaa julkaisutoimintaa ei pidetä yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona (Tuloverolaki 30.12.1992/1535, 23 §). Muita julkaisuja pidetään veronalaisina, jos näiden myynti tapahtuu elinkeinotoiminnan merkeissä (Talari 2010, 61).

Verohallinnon mukaan jäsenlehdelle ominaista on, että lehdessä käsitellään yhteisön kannalta tärkeitä ja jäseniä koskettavia asioita sekä sitä tehdään asiassällön takia. Jäsenlehtien tai yhteisön muiden julkaisujen tulisi välittömästi palvella yhteisön yleishyödyllistä tarkoitusta eikä vain olla tapa kerätä varoja. Jäsenlehtiä usein lähetetään jäsenille osana jäsenyyttä, mutta yhteisöt voivat kuitenkin asettaa jäsenlehdet ulkopuolistenkin tilattaviksi. Verohallinnon mukaan ulkopuolisten tilaajien osuus tulisi kuitenkin olla vähäinen jäsentilaajiin verrattuna. (Verohallinto 2007, 21.)

Liian suuri ulkopuolisten tilaajien osuus sai KHO:n päätöksessä (28.5.1990/1828 KHO:1990-B-524) vuodelta 1990 aikaan sen, että oikeus katsoi toiminnan olevan elinkeinotoimintaa. Oikeustapauksessa kyseessä ollut yhdistys oli tehnyt jäsenilleen 10 kertaa vuodessa julkaistavaa jäsenlehteä, jonka vuosittaiset tuotot olivat merkittävät. Ulkopuolisten tilaajien osuus oli noin 20 prosenttia, jonka takia KHO katsoi lehden levikin ja kokonaistuoton olevan liian suuret jäsenlehdeksi. (Verohallinto 2007, 21.)

### 4.3 Kiinteistöistä saadut tulot

Yleishyödylliset yhteisöt ovat verovelvollisia muusta kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistönosan tuottamasta tulosta kunnalle ja seurakunnalle tuloveroprosentilla 7,8 (2013) (Tuloverolaki 30.12.1992/1535, 124.3 §). Yhteisöjen ei tarvitse maksaa siis veroa valtionverotuksessa kiinteistötulosta. Metsätalouden pääomatulo lasketaan kiinteistön tuottamaksi tuloksi TVL:n mukaan. (Tuloverolaki 30.12.1992/1535, 23 §.)

Verohallinto mainitsee ohjeessaan yleishyödyllisen yhteisön kiinteistötuloksi vuokratulon, viljelytulon, maatalouden tuottama tulo, metsätalouden pääomatulon ja kiinteistöyhtymästä saadun tulon. Henkilökohtaisen tulolähteen verovapaata tuloa taasen ovat osakehuoneistosta saatu vuokratulo, keskinäisen kiinteistöyhtiön osakkeenomistuksen perusteella saatu tulo ja kiinteistön luovutusvoitto. (Verohallinto 2007, 31-32.)

Jos yhteisö vuokraa ulkopuoliselle rakennuksesta osaa, on kiinteistön käyttö jaettava yleishyödylliseen ja muuhun käyttöön. Käytön jakamisessa on kuitenkin arvioitava vuokralaisen kiinteistön käyttö eli sitä onko käyttö yleistä tai yleishyödyllistä käyttöä vai muuta käyttöä. Käytön jakautuminen arvioidaan yleensä pinta-alan tai ajanjakson perusteella. Arviointi suoritetaan eri käyttötarkoitusten kesken. Verohallinto jakaa antamassaan ohjeessa kiinteistön käytön kolmeen osaan:

- yleinen tai yleishyödyllinen käyttö on verovapaata kiinteistötuloa
- muu kuin yleinen tai yleishyödyllinen käyttö on veronalaista kiinteistötuloa
- kiinteistön ollessa yksinomaan tai pääasiallisesti elinkeinotoiminnan käytössä on tulo elinkeinotoiminnan tuloa. (Verohallinto 2007, 32.)

Yleisellä käytöllä tarkoitetaan tässä yhteydessä yhteiskuntaa palvelevaa käyttöä esim. kouluna, kirkkona, kirjastona, valtion virastona tai sairaalana. Ainoastaan julkisen tahon ollessa kiinteistön vuokralaisena, on kiinteistö vuokrattu yleiseen käyttöön. Yleishyödyllisellä käytöllä tarkoitetaan oman yleishyödyllisen toiminnan harjoittamista kiinteistössä tai sen vuokraamista yleishyödylliseen käyttöön toiselle yleishyödylliselle yhteisölle. (Verohallinto 2007, 32.)

Muu kuin yleinen tai yleishyödyllinen käyttö käsittää esimerkiksi asumistarkoitukseen varattujen tilojen vuokraamisen, loma- ja vapaa-ajan käyttöön yhdistyksen jäsenille vuokraamista ja yksityistilaisuuksia sekä juhlia varten kiinteistön vuokraamisen. Metsä ei voi olla yleishyödyllisessä käytössä, kuin vain poikkeustapauksissa joita ovat esimerkiksi tutkimus- ja opetuskäyttö. (Verohallinto 2007, 32-33.)

Verohallinto tekee elinkeinotoiminnan käytöstä sellaisen rajanvedon, että kiinteistön käytöstä yli puolen ollessa välittömästi tai välillisesti elinkeinotoiminnan käytössä (tehdas-, työpaja-, liike- tai sosiaalitarkoitus), on kiinteistöstä saatava tulo yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnan tulolähteen tuloa. Elinkeino- toiminnan käytössä olleen kiinteistön myyntivoitto on oletusarvoisesti elinkeino- tuloa. (Verohallinto 2007, 33.)

#### 4.4 Talkootyö

Yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnassa vapaaehtoisuus on usein isossa osassa toimintaa. Etenkin urheiluseurat voivat talkoovoimin esimerkiksi kunnostaa kenttiä ja järjestää tapahtumia. Talkootyöllä tarkoitetaan usein toisen lukuun tehtävää korvauksetonta työtä, joka ei vaadi erityistä ammattitaitoa tai pätevyyttä. Verotuksessa talkootyö jaetaan veroseuraamuksien mukaan kolmeen ryhmään:

- 1) talkootyö, josta ei koidu veroseuraamuksia;
- 2) talkootyö, josta saatu palkkio on palkkion saaneen yleishyödyllisen yhteisön veronalaista elinkeinotuloa, sekä
- 3) työ, josta saatu palkkio on työn tekijän veronalaista tuloa.

Verotuksen lähtökohtana työn luonteen arviointi. Perinteinen talkootyö ja tietyin edellytyksin yleishyödyllisen yhdistyksen hyväksi tehty työ on aina verovapaata. (Verohallinto 2005.)

Verohallinto jakaa talkootyön työsuoritukset useaan ryhmään niiden luonteen perusteella:

- 1) perinteinen talkootyö,
- 2) yhdistyksen lukuun tehtävä vastikkeeton talkootyö (välitön työ),
- 3) rekisteröidyn yleishyödyllisen yhdistyksen nimissä kolmannen osapuolen lukuun tehtävä vastikkeellinen työ (välillinen työ), joka voi olla
  1. yhdistyksen veronalaista elinkeinotoimintaa,

2. työtä, josta maksettu palkkio a. on työn suorittavan henkilön palkkaa tai työkorvausta, tai
  3. verotonta talkootyötä,
- 4) kolmannen osapuolen lukuun tehty työ, josta saatu palkkio lahjoitetaan edelleen (palkkion lahjoittaminen).

Luettelon 3. kohta eli ulkopuolisen lukuun tehty vastikkeellinen työ voi olla verotonta ainoastaan silloin, kun yhdistys jonka nimissä talkootyö tehdään on TVL:n mukainen yleishyödyllinen yhteisö. Vastikkeellisen työn korvauksen verollisuusasema käsitellään aina tapauskohtaisesti. Talkootyöstä ja korvauksesta määritetään onko kyseessä verovapaa talkootyö vaiko työn tekijän veronalaista palkkatyötä, joka lahjoitetaan yhdistykselle. Talkootyön luonnetta arvioitaessa olennaista on työn tilapäisyys, vaatiiko työ erityistä ammattitaitoa ja suoritetaanko työ työjohdon alaisena sekä valvonnassa. (Verohallinto 2005.)

Kun työsuoritus tehdään yhdistyksien hyväksi, ei yhdistyksen tyyppillä ole merkitystä jos kyseessä on vastikkeetonta välitöntä työtä. Välittömällä työllä tarkoitetaan sellaista työtä joka liittyy välittömästi yhdistyksen toimintaan. Rekisteröimättömän yhdistyksen ollessa kyseessä on kuitenkin huomattava, että mahdollinen talkootyön verotus suoritetaan yhtymien lailla eli jäsenten omana tulona. (Verohallinto 2005.)

Yleishyödyllisten yhteisöjen kohdalla talkootyön veronalaisuutta arvioidaan samoin periaattein, mitä muunkin toiminnan veronalaisuutta. Jos TVL:ssä ei kyseistä toimintaa ole verovapaaksi säädetty, tulee toiminnan tarkoitusta ja luonnetta arvioida elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien perusteella. Yleishyödyllisten yhdistysten tulee myös käyttää talkootyöstä saamansa korvaukset yhdistyksen sääntöjen mukaiseen yleishyödylliseen toimintaan. Toiminta johon korvaukset kohdistetaan tulee koitua kaikkien jäsenien hyödyksi eikä vain talkootoimintaan osallistuneiden hyödyksi. Jos hyöty katsotaan kohdistuvan vain talkoisiin osallistuille, ei kyseessä enää ole vastikkeetonta työtä. Tällöin etu on työn suorittajan veronalaista tuloa, josta yhdistyksen on toimitettava ennakonpidätys. (Verohallinto 2005.)

## 5 ARVONLISÄVEROTUS

Arvonlisävero on valtiolle suoritettava kulutusvero, joka lisätään tavarahan tai palvelun myyntihintaan. Kaikki yhteisöt, jotka harjoittavat liiketoiminnan muodossa tavaroiden ja palveluiden myyntiä, vuokrausta tai vastaavaa toimintaa ovat arvonlisäverovelvollisia. Arvonlisävero maksetaan tuotteen myynnin yhteydessä ja se on kuluttajan maksettava. Myyjällä on oikeus vähentää arvonlisävero liiketoimintaa varten toiselta arvonlisäverovelvolliselta ostamastaan tavarasta tai palvelusta. (Verohallinto 2013).

Yleishyödylliset yhteisöt ovat arvonlisäverovelvollisia arvonlisäverolain mukaan vain, jos sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään TVL:n mukaan veronalaisena elinkeinotulona ja yhteisön toiminnan liikevaihto ylittää vähäisen toiminnan rajan 8500 euroa kuukaudessa. (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501, 4 §). Sellaisesta tavaroiden ja palveluiden myynnistä, josta yleishyödyllisen yhteisön ei tarvitse maksaa tuloveroa, ei yhteisön tarvitse periä arvonlisäveroa vaikka toiminta olisi AVL:n mukaan arvonlisäverollista. Yleishyödyllisen yhteisön ei tarvitse periä arvonlisäveroa jos toimintaa ei katsota arvonlisäverolliseksi myynniksi, vaikka yhteisö olisikin tuloverovelvollinen kyseisestä toiminnasta. (Talari 2010, 110-111.)

Yleishyödylliset yhteisöt eivät myöskään muiden yhteisöjen tavoin suorita arvonlisäveroa AVL:n neljännessä luvussa määritetyistä arvonlisäverottomista palveluista joita ovat mm. postipalvelu, terveyden- ja sairaanhoito, sosiaalihuolto ja koulutus (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501, 27 § - 62 §). Yleishyödylliset yhteisöt eivät voi siis vähentää näihin arvonlisäverottomiin myynteihin liittyvistä ostoistaan arvonlisäveroa. (Talari 2010, 108.)

Jos yleishyödyllinen yhteisö ei ole arvonlisäverovelvollinen voi se silti rekisteröityä sellaiseksi vapaaehtoisesti. Etenkin rekisteröityminen on kannattavaa, jos yhteisö valmistaa ja myy tuotteita. Rekisteröitymällä yhteisö voi vähentää liiketoimintaansa liittyvien ostojen arvonlisäveron, muuten arvonlisävero koituisi yhteisön kuluksi. Ainoa vaatimus vapaaehtoisesti rekisteröitymiseen on liiketoi-

minnan muodossa harjoitettu toiminta, mutta muuten mitään selvää linjaa rekisteröinnin mahdollisuudesta ei ole. Esimerkiksi edunvalvonta ja koulutustoiminta sekä teatteritoiminta on katsottu riittävän rekisteröintiin. Rekisteröinnin perusteeksi ei kuitenkaan hyväksyty museotoimintaa, koska vähennettävä vero olisi ollut suurempi mitä lipputuloista tilitetty vero. (Talari 2010, 112-113.)

Yhteisön tulee harkita tarkkaan vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymisen hyödyllisyyttä. Esimerkiksi yhdistyksen jäsenmaksuun voidaan joutua lisäämään arvonlisäverovelvollisuuden myötä arvonlisävero, jos jäsenten katsotaan saavan jäsenmaksullaan palvelua yhdistykseltä. Tällöin jäsenmaksu nousee 24 prosentilla ja se tulee jäsenten kuluksi, jos he eivät voi sitä vähentää. (Talari 2010, 114.)

LEYYV:n mukaisten superyleishyödyllisten yhteisöjen liiketoiminnan arvonlisäverollisuutta säädetään normaalien yleishyödyllisten yhteisöjen tavoin. LEYYV:n verohuojennus ei koske arvonlisäverotusta. (Talari 2010, 115-116.)

## 5.1 Oma käyttö

Yleishyödylliset yhteisöt ovat verovelvollisia ravintola- tai ateriapalvelun ottamisesta omaan käyttöön vaikka palvelua ei luovutettaisi verollisen liiketoiminnan yhteydessä ja vastaavaa palvelua ei myytäisi ulkopuolisille. (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501, 4 §)

AVL:n mukaan yleishyödylliset yhteisöt ovat myös verovelvollisia omaan käyttöön otetusta kiinteistöpalvelusta (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501, 4 §). Lain mukaan kiinteistöhallintopalvelu katsotaan otetuksi omaan käyttöön myös silloin jos kiinteistön omistaja tai haltija suorittaa kiinteistöön kohdistuvan palvelun ja kiinteistöä käytetään muuhun kuin vähennykseen oikeuttavaan tarkoitukseen. Omistajan tai haltijan ei tarvitse suorittaa arvonlisäveroa, jos hän käyttää kiinteistöä pääasiallisesti asuntonaan tai kalenterivuoden aikana suorittamat kiinteistönhallintapalveluista aiheutuneet palkkakustannukset sosiaalikuluneen eivät ylitä 50 000 euroa. (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501, 32 §.)

## 5.2 Veroton myynti

Kaikki myynti ei ole aina arvonlisäverotonta ja AVL:n 4. luvussa on säädetty myynnin verollisuuden poikkeukset. Näistä poikkeuksista olennaisimmat yleishyödyllisten yhteisöjen kannalta ovat terveyden- ja sairaanhoitopalvelut, sairaankuljetus, sosiaalihuoltopalvelut, koulutus, arpajaiset ja kiinteistön vuokraus sekä myynti.

### **Terveyden- ja sairaanhoitopalvelu**

AVL säättää (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501, 34 §) terveyden- ja sairaanhoitopalvelun myynnin sekä sen yhteydessä luovutetut hoitoon tavanomaiset liittyvät palvelut sekä tavarat arvonlisäverottomaksi. Terveyden- ja sairaanhoitopalvelulla AVL:ssa tarkoitetaan toimenpiteitä ihmisen terveydentilan sekä toiminta- ja työkyvyn määrittämiseksi, palauttamiseksi tai ylläpitämiseksi. AVL:n tarkoittama palvelu on kyseessä, kun palvelu suoritetaan valtion tai kunnan ylläpitämässä terveydenhuollon toimintayksikössä tai on yksityisestä terveydenhuollosta annetussa laissa tarkoitettua hoitoa (Laki yksityisestä terveydenhuollosta 9.2.1990/152, 2 §). Vaihtoehtoisesti palvelu on terveydenhuollon ammattihenkilön antamaa hoitoa, joka harjoittaa toimintaansa lakiin perustuvalla oikeudella tai joka on lain nojalla rekisteröity. Yleishyödyllinen yhteisö voi siis olla arvonlisäverottoman terveydenhuollon tuottaja jos yhteisö on saanut lääninhallituksen (aluehallintoviraston) luvan sitä varten (Talari 2010, 116). (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501, 35 §.)

Terveyden- ja sairaanhoitopalveluun liittyvät tuotteet ja palvelut, joista ei suoriteta veroa ovat mm. tutkimus- ja laboratoriopalvelut; hammasproteesit ja niihin kohdistuvat työsuoritukset; äidinmaito, ihmisveri, ihmiselimet ja ihmiskudokset. Sairaankuljetukset ovat myös verotonta toimintaa, kun kuljetus suoritetaan sitä tarkoitusta varten varustetulla kuljetusvälineellä (esim. ambulanssit ja sairaankuljetus helikopterit). (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501, 36 §.)

## Sosiaalihuoltopalvelut

Sosiaalihuollon tavaroiden ja palveluiden myynti on terveyden- ja sairaanhoitopalveluiden lailla AVL:ssa arvonlisäverotonta (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501, 37 §). Sosiaalihuoltopalveluilla tarkoitetaan AVL:n mukaan valtion tai kunnan harjoittamaa sekä sosiaaliviranomaisten valvomaan muun sosiaalihuollon palvelujen tuottajan harjoittamaa toimintaa, jonka tarkoituksena on huolehtia lasten ja nuorten hullosta, lasten päivähoidosta, vanhustenhuollosta, kehitysvammaisten hullosta, muista vammaisten palveluista ja tukitoimista, päihdehuollosta sekä muusta tällaisesta toiminnasta (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501, 38 §).

Arvonlisäverottomien sosiaalihuoltopalveluiden tuottajilla tulee olla yksityisestä terveydenhuollosta annetun lain mukainen lääninhallituksen (aluehallintoviraston) lupa tai sosiaali- ja terveysalan lupa ja valvontaviraston lupa. Yleishyödyllisen yhteisön on oltava rekisteröitynä yksityisten palvelun tuottajien rekisteriin (Valtiovarainministeriö 2009, 75). Verotonta sosiaalihuoltoa on valtion, kuntien ja kuntayhtymien harjoittama toiminta sekä aluehallintoviraston ja kunnan sosiaalilautakunnan valvoma yksityisten harjoittama toiminta. (Verohallinto 2011.)

Verottomia ovat palvelut ja tavarat, jotka on luovutettu laitoshuollon tai avohuollon yhteydessä; asumisen ja tukitoimien järjestäminen, kasvatus sekä muu huolenpito ja ylläpito. Esimerkiksi arvonlisäverotonta ovat huoltoon oikeutetuille henkilöille tarjotut ateria-, siivous-, ruokaostos-, kylvytys-, kuljetus-, saattaja- ja lumenluontipalvelut. (Verohallinto 2011.)

Yleishyödyllisen yhteisön myydessä sosiaalihuoltopalveluja suoraan asiakkaalle on myyjän ja ostajan tehtävä myytävistä palveluista kirjallinen sopimus sekä palvelu-, hoito-, kuntoutus- tai muun vastaava suunnitelma. Sopimuksesta on nähtävä mitä palveluita ja kuinka paljon niitä asiakkaalle myydään. Edellä mainitussa suunnitelmassa taas on oltava esim. sosiaalihuollon tarpeen peruste, asiakkaan toimintakyky, palvelujen ja hoidon tarve, palvelujen ja hoidon tavoitteet sekä toimenpiteet tavoitteiden toteuttamiseksi (Verohallinto 2011). Sopimuksen



ja suunnitelman teko on edellytys myynnin arvonlisäverottomuudelle. (Talari 2010, 123.)

## **Koulutus**

AVL:n mukaan arvonlisäveroa ei suoriteta koulutuspalveluiden myynnistä, eikä koulutuspalvelun ohessa siihen liittyvien tavaroiden ja palveluiden myynnistä koulutuksen saajalle. Koulutuksen saajalle oppilaitoksessa myydystä ravintolatai ateriapalvelusta ei myöskään veroteta arvonlisäveroa, kun palvelu tapahtuu koulutuksen yhteydessä ja palvelu liittyy tavanomaisesti koulutukseen. Ei lakisääteisestä tai julkisin varoin tukemattomasta koulutuspalvelusta on suoritettava arvonlisävero (Talari 2010, 126). (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501, 39 §.)

Koulutuspalveluilla arvonlisäverolaissa tarkoitetaan yleissivistävää ja ammatillista koulutusta, korkeakouluopetusta sekä taiteen perusopetusta, jota lain nojalla järjestetään tai jota lain nojalla avustetaan valtion varoin (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501, 40 §). Koulutuksen loppututkintoon tähtääminen ei ole välttämätöntä arvonlisäverottomuuden osalta vaan harrastusmielessä harjoitettavat opinnot tai täydennyskoulutukset voivat olla arvonlisäverottomia. KHO:n ratkaisu vuodelta 1997 (24.3.1997/692 KHO 1997:22) toteaa myös, että henkilökoulutuskin voi olla arvonlisäverotonta jos sitä tarjoaa muuten jo arvonlisäverotonta koulutusta järjestävä oppilaitos. (Talari 2010, 125.)

Arvonlisäverotonta koulutuspalvelua ei tarvitse myydä suoraan oppilaalle, vaan palvelua voidaan myydä toisillekin oppilaitoksille. Liiketaloudellisin perustein tai muuten varainhankintamielessä järjestettyjä vapaa-ajanviettoon tai muuhun harrastustoimintaan liittyviä koulutuksia ei pidetä arvonlisäverottomana (esim. auto, tanssi-, ratsastus- ja hiihtokoulut). Yleishyödyllisen yhteisön tarjoama koulutuspalvelu voi kuitenkin olla arvonlisäverotonta, kun sitä ei tarjota liiketoiminnan muodossa tai se liittyy yleishyödyllisen yhteisön tarkoitukseen, eikä ole elinkeinoimintaa. (Talari 2010, 127)

## 6 VALTIOVARAINMINISTERIÖN SELVITYS

Vuonna 2009 valtiovarainministeriö muodosti työryhmän selvittämään ongelma-kohtia yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksesta ja tekemään parannusehdotuksia siihen. Tavoitteeksi asetettiin verotuksen ennakoitavuuden ja oikeusvarmuuden lisääminen sekä ottaa huomioon elinkeinotoiminnan kilpailuneutraalisuuden vaatimukset ehdotuksia tehdessä. (Valtiovarainministeriö 2009, 7)

Keskeiset teemat työryhmän selvityksessä olivat yleishyödyllisyys erilaisissa tilanteissa, elinkeinotoiminnan luonne, kiinteistötulo ja erityislainsäädännön perusteella (LEYYV) määrättävä veronhuojennus. Työryhmä käsitteli myös talkootyötä, arvonlisäveroa ja ottivat teemoissaan huomioon EU:n valtiotuki säännökset sekä kilpailuneutraalisuuden. (Valtiovarainministeriö 2009, 13)

Tässä luvussa käydään läpi työryhmän kanta nykyisestä lainsäädännöstä ja ohjeistuksesta, eroavaisuuksien osalta, ja ehdotukset niiden parantamiseksi.

### 6.1 Yleishyödyllisyys

Yleishyödylliset yhteisöt ovat TVL:n mukaan verovelvollisia elinkeinotoiminnastaan, joten yhteisöt voivat harjoittaa joissain määrin elinkeinotoimintaa vaikka TVL:ssä säädetään, että yleishyödyllisten yhteisöjen on toimittava yksinomaan välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisessä, siveellisessä taikka yhteiskunnallisessa mielessä (Tuloverolaki 30.12.1992/1535, 22 §). TVL:ssä ei määritetä kuitenkaan hyväksyttävän elinkeinotoiminnan laajuutta. Verohallinto 2007 antamassaan ohjeessaan ei myöskään anna suoraa selkeää vastausta kysymykseen vaan toteaa laajan toiminnan voivan johtaa statuksen menettämiseen ja, että arvioinnit on tehtävä aina tapauskohtaisesti. Korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä (1.3.2000/404 KHO 2000:15) todettiin, että jos yhteisön yleishyödyllinen toiminta on jäänyt vähäiseksi muuhun toimintaan suhteutettuna, ei voi yhteisöä pitää yleishyödyllisenä. (Valtiovarainministeriö 2009, 24-25)

Työryhmä kallistui mietteissään KHO:n ratkaisuun, joten elinkeinotoiminnan tai muun vastaavan ei-yleishyödyllisen toiminnan ollessa suuressa osassa suhteessa yleishyödylliseen toimintaan, ei voida yhteisöä enää pitää TVL:n mukaisena yleishyödyllisenä yhteisönä. Kuitenkin työryhmän mielestä jos yleishyödyllinen toiminta on jäänyt vähäiseksi sellaisen elinkeinotoiminnan takia, joka kuitenkin liittyy läheisesti yhteisön tarkoitusta toteuttavaan yleishyödylliseen toimintaan, voitaisiin yhteisöä silti pitää yleishyödyllisenä. (Valtiovarainministeriö 2009, 25.)

## 6.2 Tuloverotus

Tuloverolaissa (Tuloverolaki 30.12.1992/1535, 23 §) yleishyödyllisten yhteisöjen verovapaaksi säädettyjen liiketoimintojen osalta työryhmä koki osittain selvennysten olevan tarpeen Verohallinnon ohjeeseen. Arpajaisten ja bingojen osalta työryhmä kuitenkin piti verotuskäytäntöä selkeänä ja vakiintuneena. Arpajaislain mukaan (Arpajaislaki 23.11.2001/1047, 5 § ja 33 §) arpajaiset voi järjestää tai bingoiluvan saada rekisteröity yhdistys, itsenäinen säätiö tai muu sellainen yhteisö, jolla on yleishyödyllinen tarkoitus ja jonka kotipaikka on Suomessa. Tuloverolain säättämästä verovapaudesta (verovapaus tuloverosta) huolimatta yleishyödyllisiä yhteisöjä verotetaan arpajaisten ja bingojen järjestämisestä arpajaisverolain mukaan (Arpajaisverolaki 26.6.1992/552). (Valtiovarainministeriö 2009, 58.)

Myyjäisten osalta työryhmä koki selvennysten olevan tarpeen, koska korkein hallinto-oikeus ei ole ottanut ratkaisuissaan kantaa myyjäisiin, eikä Verohallinto ohjeessaan ole täsmentänyt myyjäisten käsitettä. Yleisesti myyjäisillä voidaan tarkoittaa hyväntekeväisyys- tai muun yleishyödyllisen toiminnan varainkeruutarkoituksessa järjestettyä myyntitilaisuutta. Jatkuvaluonteista ja pysyvää liiketilasta suoritettua myyntiä ei voida pitää myyjäisinä. Työryhmän ehdotuksen mukaan myyjäisinä pitäisi yleishyödyllisen toiminnan rahoittamiseksi järjestettyjä tilaisuuksia, joita voitaisiin järjestää useasti vuodessa ja vuosittain toistuvasti. (Valtiovarainministeriö 2009, 59.)

Urheilutilaisuuksista saadun tulon osalta työryhmä toivoo Verohallinnon täsmen-  
tävän ohjeistustaan ja tekevän selväksi ettei vuosittain järjestettävän ja elinkei-  
notoiminnan piirteitä sisältävän kilpailun tulo ole yleishyödyllisen yhteisön elin-  
keinotoimintaa. Etenkin täsmenämistä on siinä, voiko urheilukilpailut laajentua  
ajan kuluessa elinkeinotoiminnaksi. Huomioitavaa urheilutoiminnassa on ettei  
kilpailuun osallistuvien henkilöiden statuksella ole merkitystä, vaan osallistujat  
voivat olla ammattilaisia sekä amatöörejä. Ainoastaan ammattiurheilun edistä-  
mistä ei voida kuitenkaan pitää yleistä hyvää edistävänä toimintana. (Valtiova-  
rainministeriö 2009, 59-61.)

Urheilukäsitteen tarkalle rajaamiselle ei työryhmä näe tarvetta, koska sen ulko-  
puolelle jäävä toiminta on lähes aina harrastus- ja vapaa-ajan toimintaa. Harras-  
tus- ja vapaa-ajan toiminta voi olla myös yleishyödyllisen yhteisön verovapaata  
toimintaa, kunhan sen tarkoituksena ei ole vain jäsenten kulujen minimointi ja  
ansiotarkoituksessa toiminta. Toiminnan tulisi pääosin toimia vapaaehtoisvoimin  
ja olla avointa kaikille, ollakseen kriteerit täyttävää. (Verohallinto 2007, 15; Val-  
tiovarainministeriö 2009, 26-27 ja 59.)

Lainsäädännössä ja ohjeistuksessa tanssitilaisuuksien järjestämisen verollisuus  
on selvä, mutta tuloverolaissa mainitut muut huvitilaisuudet ovat epäselviä syys-  
tä, että niitä ei ole tarkemmin määritelty. Tuloverolaissa mainituiksi (Tuloverolaki  
30.12.1992/1535, 23 §) tanssitilaisuuksiksi ei kelpuuteta tanssipaikan pitämistä  
vaan kyseessä tulee olla pelkkä tilaisuus. Toiminnan säännöllisyys ei vaikuta  
tanssitilaisuuksien verolliseen asemaan vaan yhteisöt voivat järjestää tilaisuuksia  
esimerkiksi kuukausittain. (Valtiovarainministeriö 2009, 61.)

Muihin huvitilaisuuksiin ei lasketa KHO:n päätösten perusteella messutilaisuuksia  
ja maatalousnäyttelyitä, vaan niiden veronalaisuus arvioidaan liiketoiminnan  
tunnusmerkkien perusteella. Muita huvitilaisuuksia on usein järjestetty talkoo-  
voimin ja epäsäännöllisesti, mutta nykyään tilanne on muuttunut ja tilaisuuksien  
luonnetta tulee arvioida tunnusmerkkien perusteella. Lainsäädännön puutteelli-  
suus muiden huvitilaisuuksien osalta on aiheuttanut sen, että verotuskäytän-  
nössä epäselviä ovat konserttien, musikaalien ja teatterinäytelmien verollisuus.  
Edellä mainittujen tilaisuuksien arviointi on suoritettu elinkeinotoiminnan tun-

nusmerkkien avulla, mutta työryhmä on sitä mieltä ettei teatterinäytöksiä, elokuvanäytöksiä, taidenäyttelyitä ja konsertteja voida pitää verovapaina huvitilaisuuksina. Työryhmän mielestä tuloverolain 23 §:n 3. momenttia tulisi siis selkeyttää muiden huvitilaisuuksien osalta. (Valtiovarainministeriö 2009, 61.)

### 6.3 Elinkeinotoiminta

Toiminnan veronalaisuudesta työryhmä oli pääosin samoilla linjoilla Verohallinnon ohjeen (Verohallinto 2007) ja lainsäädännön kanssa. Perus lähtökohtana pidetään sitä, että elinkeinotoiminnaksi tunnistettaisiin ansiotarkoituksessa tapahtuvaa, jatkuvaa ja rajoittamattomaan asiakaskuntaan suuntautuvaa itsenäistä toimintaa. Toimintaan tulee myös sisältyä yrittäjäriski ja sitä on harjoitettava kilpailuolosuhteissa. Työryhmän mukaan kaikkien elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien ei tarvitse edes täytyä jotta toiminta olisi elinkeinotoimintaa, jos toimintaa on harjoitettu ansiotarkoituksessa. (Valtiovarainministeriö 2009, 40.)

Toiminnan verollisuutta arvioitaessa työryhmä pitää verovapautta puoltavana seikkana, kun toiminta liittyy yhteisön yleishyödylliseen tarkoitukseen. Työryhmä pitää yhdistyksen jäsenille kohdistettua myyntitoimintaa kriteerien täytyessä elinkeinotoimintana. Jos jäsenille kohdistettua myyntitoimintaa harjoitetaan kuitenkin ilman yrittäjäriskiä, omakustanneperusteisesti ja satunnaisesti, voidaan toimintaa pitää yhteisön verovapaana toimintana. Toimintaa jolla ei ole kaupallisia markkinoita, ei työryhmän mielestä voida pitää elinkeinotoimintana. (Valtiovarainministeriö 2009, 40.)

#### **Lakisääteinen ja julkisesti tuettu toiminta**

Työryhmä käsittelee selvityksessään myös elinkeinotoiminnan arviointia muutamien alan ja toiminnan osalta, jotka ovat koulutus-, museo, messu- ja muun näyttelytoiminta sekä sosiaaliala. Näiden kaikkien osalta työryhmän kanta oli sama, joten käsittelen asian vain koulutustoiminnan kannalta. Taidetoiminnalla, työryhmä tarkoittaa teatteri- ja orkesteritoimintaa sekä tanssitaidetta. (Valtiovarainministeriö 2009, 48, 50 ja 56.)

Koulutustoiminnan verollisesta asemasta työryhmällä on käsitys, että peruslähökohdiltaan lakiin perustumaton koulutustoiminta tulisi arvioida elinkeinotoiminnan kriteerien perusteella, mutta julkisin varoin tai lakisääteinen koulutus on verovapaata toimintaa. Tuella tarkoitetaan julkisen laitoksen tai säätiön, kunnan, valtion ja Euroopan yhteisön myöntämää tukea. Yhteisön koulutustoimintaa voidaan pitää yleishyödyllisenä toimintana huolimatta siitä, että julkista rahoitusta ei ole saatu jonain ajanjaksona. Pelkästään koulutustoiminnan vastaavuus yleisesti julkisin varoin tuettuun koulutustoimintaan riittää toiminnan yleishyödylliseen asemaan. (Valtiovarainministeriö 2009, 41 ja 45.)

Työryhmän mielestä myös koulutustoiminta, joka järjestetään lakisääteisen tai julkisesti tuetun samankaltaisen koulutuksen ohella, ei pitäisi käsitellä erillistointina vaan se olisi verovapaata edellytyksillä, että se tarjotaan samalla asiakasjoukolla ja hinnoitellaan samanlaisin perustein. Elinkeinotoiminnasta on työryhmän mielestä kyse, kun koulutuksen sisältö vastaa yksityisen elinkeinoharjoittajan järjestämän koulutuksen sisältöä ja koulutuksen hinnoittelu ei eroa suuresti elinkeinoharjoittajien järjestämien koulutusten maksuista. Lieventävänä seikkana voidaan pitää koulutuksen liittymistä olennaisesti yhteisön yleishyödylliseen tarkoitukseen. (Valtiovarainministeriö 2009, 45.)

#### 6.4 Arvonlisäverotus

Suomen lainsäädännössä yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotus on sidottu tuloverotukseen. Yhteisöt ovat arvonlisäverovelvollisia vain toiminnasta, joka TVL:n mukaan on veronalaista elinkeinotoimintaa. Työryhmä ei nähnyt selvityksessään suuria epäkohtia lainsäädännössä ja oli sitä mieltä, että Verohallinnon ohje (Verohallinto 2007) ja nykyinen lainsäädäntö ovat riittäviä. Lähtökohdana arvonlisäverollisuuden arvioinnille on aikaisemmin luvussa 6.3 käsitelty työryhmän kanta elinkeinotoiminnasta. (Valtiovarainministeriö 2009, 73-79.)

## 6.5 Talkootyö

Talkootyön kohdalla epäselvyyttä ohjeistuksessa aiheuttaa työsuoritus, joka on rekisteröidyn yleishyödyllisen yhdistyksen nimissä kolmannen osapuolen lukuun tehtävä vastikkeellinen työ (välillinen työ) (Verohallinto 2005). Epäselvyyttä on työryhmän mielestä kahdessa tilanteessa: milloin on kyse osakeyhtiön ja yhdistyksen jäsenen välisestä työsuhteesta, jolloin maksettu korvaus ei ole verovaapa tuloa yhdistykselle vaan työtä tehneen palkkaa sekä milloin yhdistyksen talkootyönä tekemä toiminta on elinkeinotoimintaa. (Valtiovarainministeriö 2009, 97-98.)

Verohallinnon ohjeen mukaan talkootyö on tilapäistä, rajatun tehtävän suorittamista ja ammattitaitoa vaatimatonta työtä. Jatkuva ja pitempiaikainen työsuhde ja työnjohdon johto ja valvonta yleensä viittaavat talkootyöksi kelpaamattomaan toimintaan. Tehtävän henkilökohtainen suorittaminen esimerkiksi henkilökohtaisesti henkilön nimeäminen määrättyyn tehtävään voidaan katsoa viittaavan talkootyöksi kelpaamattomaan toimintaan. (Verohallinto 2005.)

Työryhmän mukaan talkootyön epäselvyydet ovat pääosin verovelvollisten epätietoisuuden syytä, eikä tulkinnanvaraisuuden. Työryhmä kuitenkin katsoo ohjeen (Verohallinto 2005) päivittämisen olevan tarpeen. Ohjeen selkeyttäminen olisi hyvä tehdä etenkin yhdistyksen jäsenen kolmannelle osapuolelle tekemän talkootyön osalta. Ohjeessa olisi myös hyvä paneutua erityisesti siihen, milloin työstä maksettu korvaus on työn tehneen henkilön palkkaa. (Valtiovarainministeriö 2009, 99.)

## 7 EUROOPAN UNIONIN VAIKUTUS VEROTUKSEEN

Yleishyödyllisten yhteisöjen asema Suomessa ei ole pelkästään riippuvainen Suomen julkishallinnon päätöksistä vaan Euroopan unionin suunnalta tulee omaa ohjausta. Euroopan Unioni suunnalta saattaakin tulla tulevaisuudessa päätöksiä, jotka aiheuttavat muutoksia Suomen ja muiden valtioiden yleishyödyllisten yhteisöjen verohuojennuksiin.

Vuonna 2009 Euroopan komissiolle tehtiin kantelu (CP314/09) Suomen yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverohuojennusjärjestelmästä, jonka mukaan järjestelmä olisi Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen vastaista kiellettyä valtiontukea. 107 artiklan mukaan kielletty valtiontuki on jäsenvaltion myöntämä tai valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa (Euroopan unionin toiminnasta tehty sopimus 2012, 107 artikla). Kantelun perusteluina ovat viime vuosina yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnan laajentuminen ja kaupallistuminen sekä lainsäädännön vanhentuminen ja nykytilaa vastaamattomuus. 2010 Suomen hallituksen antamassa vastineessa puolustettiin yleishyödyllisten yhteisöjen asemaa sillä perusteella, että verotuskäytäntöä on kehitetty toiminnan muuttuessa. (Jokinen ym. 2012, 27-28.)

Toisen epätietoisuuden varjon superyleishyödyllisten yhteisöjen verohuojennuksien päälle langettaa neuvoston menettelytapa-asetuksessa (659/199) mainitut "voimassa olevat tuet". Asetuksessa voimassa olevilla tuilla tarkoitetaan tukia (tukiohjelmia tai yksittäisiä tukia), jotka kyseisessä jäsenvaltiossa olivat olemassa ennen perussopimuksen voimaantuloa ja jota voidaan soveltaa edelleen perussopimuksen voimaantulon jälkeen (Neuvoston antama asetus (EY) 659/1999, 1. luku 1 artikla b). Suomessa laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen verohuojennuksista (13.8.1976/680) otettiin käyttöön ennen liittymistä Euroopan unioniin, mutta sitä ei liittymisen yhteydessä ilmoitettu komissiolle. Valtiovarainministeriön työryhmä selvityksessään ei osannut arvioida hyväksyisikö komissio kyseisen verohuojennuksen jälkikäteen voimassaolevana tukena vai



toteavatko he sen EU-oikeuden vastaiseksi. (Valtiovarainministeriö 2009, 87-88.)

EU:n suunnalta on tullut myös kritiikkiä arvonlisäverotuksesta, nimittäin vuonna 2008 Euroopan komissio käynnisti rikkomusmenettelyn Suomea vastaan yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksesta. Suomi ei kuitenkaan ollut ainoa maa, joka koki tämän kohtalon vaan rikkomusmenettely käynnistettiin myös Itä-valtaa, Ruotsia ja Tanskaa vastaan heidän osittain vastaavanlaisen lainsäädännön takia. Neuvoston antamassa direktiivissä arvonlisäverotuksesta (2006/122/EY) 132. artiklassa on vapautettu tietyt yleishyödylliset toiminnot arvonlisäverosta. Jäsenvaltiot eivät artiklan nojalla kuitenkaan voi vapauttaa kaikkia yleishyödyllisiä toimintoja vaan ainoastaan artiklassa luetellut ja kuvatut toiminnot. Komission huolena oli kilpailun vääristyminen jos jokin valtio soveltaa verovapauksia, jotka eivät perustu alv-direktiiviin. (Euroopan komissio 2008.)

Suomi ja Ruotsi ovat samankaltaisessa tilanteessa rikkomusmenettelyn kanssa. Alv-direktiivin (Neuvoston direktiivi 2006/122/EY) mukaan kaikki alv-velvollisen liiketoiminta on alv:n alaista, ellei toiminnan vapauttamista alv:stä ole nimenomaisesti sallittu. Ruotsissa käytetään lainsäädännössä liiketoiminnan määritelmää, joka ei perustu alv-direktiiviin vaan Ruotsin tuloverolaissa käytettyyn liiketoiminnan määritelmään. Euroopan komission mielestä ei alv-direktiiviin perustuvan määritelmän käyttö on sen rikkomista, koska käytetyt perusteet ovat alv:n kannalta epäolennaisia ja mahdollisesti harhaanjohtavia. Ruotsin tilanteessa on kyse siitä, että erilaiset liiketoiminnan määritelmät johtavat voittoa tavoittelemattomien järjestöjen väliseen syrjintää. Suomessa taas alv-velvollisina yleishyödyllisinä yhteisöinä pidetään niitä, jotka ovat verovelvollisia elinkeinotulostaan ja muut yhteisöt ovat alv:stä vapautettuja eikä lainsäädäntö näin ollen myötäile alv-direktiiviä. EU komission mielestä Suomi ei ole lainsäädännössään myöskään pannut täytäntöön monia alv-direktiivin 132 artiklassa lueteltuja poikkeuksia. (Euroopan komissio 2008.)

Komission käynnistämän rikkomusmenettelyn syytökset Suomi pääosin kielsi. Suomen kantana oli, että arvonlisäverolain ja tuloverolain säännökset ovat alv-direktiivin mukaisia eikä Suomi myöskään ole jättänyt täyttämättä velvollisuuk-

siaan 132 artiklan kohdalla. Suomen perusteluissa kuitenkin myönnettiin ettei 132 artiklassa mainittua arvonlisäverosta vapautettujen riippumattomien yhteisliittymien jäsenilleen suorittamien palvelujen, jotka ovat välittömästi tarpeellisia näiden toiminnalle (jos yhteisliittymät vaativat jäseniltään korvaukseksi ainoastaan kunkin osuuden yhteisistä kustannuksista) verovapautta ole sisällytetty kansalliseen lainsäädäntöön. Kyseistä verovapautta ei ole otettu lainsäädäntöön, koska sen vapauttaminen ei olisi mahdollista ilman että se johtaisi kilpailun vääristymiseen. (Ulkoasianministeriö 2008, 4-5.)

Ulkoasianministeriön muistiossa (Ulkoasianministeriö 2008) koskien Euroopan komission käynnistämää rikkomusmenettelyä todettiin mahdolliset muutokset Suomen lainsäädäntöön olevan merkittävät. Lainsäädännön muutokset alv-direktiivin mukaistamiseksi johtaisi siihen, että yleishyödyllisyyden käsite ja sen verosta vapautetun toiminnan rajat tulisi määritellä uudelleen. Yleishyödyllisten yhteisöjen verovapaus saattaisi kaventua jossain määrin muutosten takia. Muutosten myötä verovapauden yhteys tuloverotukseen jouduttaisiin katkaisemaan ja etu tulo- ja arvonlisäverotuksen yhteensovittamisesta menetettäisiin. (Ulkoasianministeriö 2008, 4)

Lokakuussa 2009 Euroopan komissio antoi uuden lausunnon koskien Suomen arvonlisän verovapauksia. Tiedotteessaan komissio totesi jatkavansa rikkomusmenettelyjä Suomea ja Itävaltaa vastaan. Komissio ei ole vielä virallisesti pyytänyt Suomea muuttamaan lainsäädäntöään alv-direktiivin mukaiseksi. Jos Suomi ei muuta kansallista lainsäädäntöään vaaditulla tavalla, voi komissio viedä asian Euroopan unionin tuomioistuimeen. (Euroopan komissio 2009.)

## 8 YHTEENVETO

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus on lainsäädännöllisesti tämän hetkessä tilassaan peruseriaatteiltaan ytimekkäästi säädetty, mutta juuri sen säädösten lyhykäisyyden ja jossain määrin ympärilyöreyden aiheuttaa tulkintaongelmia. Yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen käytäntö onkin tällä hetkellä suuresti riippuvainen oikeuskäytännöstä (oikeuden päätökset) ja Verohallinnon tapauskohtaisista tulkinnoista ja linjanvedoista. Lainsäädännössä ei millään pystytä tietenkään erittelemään jokaista mahdollista verotukseen vaikuttavaa tilannetta ja toiminnan alaa, mutta ongelma ei olisi niin suuri jos Verohallinto päivittäisi ohjeitaan useammin.

Verohallinto julkaisi ensimmäisen ohjeensa yleishyödyllisille yhteisöille vuonna 2005 ja myöhemmin vuonna 2007 korvasi vanhan ohjeen päivitettyllä ohjeella. Valtiovarainministeriön työryhmä oli myös vuonna 2009 tehdyssä selvityksessään sitä mieltä, että Verohallinnon ohjeistusta pitäisi täsmentää (Valtiovarainministeriö 2009, 21). Tähän mennessä kuitenkin uutta päivitettyä ohjetta ei ole tullut vaikka Jyrki Katainen vuonna 2010 totesi Verohallinnon julkaisevan vuoden 2011 aikana uutta ohjeistusta yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksesta (Tilisanomat 2011). Uusi ohje saattaa tällä hetkellä olla odottamassa Euroopan komission päätöksiä koskien vuoden 2009 kantelua tuloveronhuojennusjärjestelmästä ja vuoden 2008 rikkomusmenettelyä yleishyödyllisten yhteisöjen arvonlisäverotuksesta. Olisi erittäin valitettavaa, jos lainsäädäntöä ja ohjeistusta jouduttaisiin muuttamaan lyhyen ajan jälkeen uuden ohjeen julkaisemisesta. Eniten Euroopan komission päätöksestä tulisi mitä todennäköisimmin kärsimään pienet urheiluseurat.

Yksi lainsäädännön ja ohjeistuksen muutostarpeesta kertoo viime aikoina ajankohtaisena uutisena Suomessa ollut superyleishyödyllisten yhteisöjen veroparatiisin omainen asema. Yle uutisoi vuoden 2013 maaliskuussa Lasten Päivän Säätiöstä, joka on 1970-luvulta lähtien ollut superyleishyödyllinen yhteisö ja on tunnettu pääosin Helsingissä toimivasta Linnanmäki huvipuiston ylläpitämisestä. Ei ole ihmeellistä, että kysymyksiä Lasten Päivän Säätiön asemasta aletaan

esittää julkisesti, kun vuonna 2011 Linnanmäen huvipuistotoiminnan tuotto oli 24,2 miljoonaa euroa mutta silti vuonna 2012 Lasten Päivän Säätiö tilitti vain 3,5 miljoonaa euroa lastensuojelujärjestöille. Toimitusjohtaja Risto Räikkösen mukaan Lasten Päivän Säätiön veroetu on vain n. 1,5 miljoonaa vuodessa (lukua ei voi varmistaa, koska veroedun määrä on salaista tietoa). Räikkösen mukaan suurin osa huvipuistotoiminnan tuotoista menevän palkkoihin, huvipuiston kehittämiseen ja investointeihin. Valtiontalouden tarkastusvirastokin pitää linnanmäen tapauksessa mahdollisena, että valtion myöntävä verotuki on saattanut vääristää kilpailua huvipuistotoiminnan alalla. Linnanmäenkin tilanne muuttuu suuresti jos Euroopan Komissio tekee Suomen kannalta kielteisen päätöksen koskien superyleishyödyllisten yhteisöjen tuloveronhuojennusjärjestelmää. (Ali-Hokka ym. 2013.)

## LÄHTEET

Ali-Hokka, A.; Pippuri, M. & Tuominen, S. Linnanmäki - veroparatiisi keskellä Helsinkiä. Yle 2013. Viitattu 23.5.2013.

[http://yle.fi/uutiset/linnanmaki\\_-\\_veroparatiisi\\_keskella\\_helsinki/6542462](http://yle.fi/uutiset/linnanmaki_-_veroparatiisi_keskella_helsinki/6542462)

Arpajaislaki 23.11.2001/1047

Arpajaisverolaki 26.6.1992/552

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501

Euroopan unionin toiminnasta tehty sopimus (konsolidoitu toisinto) 2012. Viitattu 21.5.2013  
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2012:326:0047:0200:FI:PDF>

Jokinen, M.; Puustinen, T. & Salomaa, P. Yleishyödyllisten yhteisöjen verokohtelu saattaa muuttua. Tilisanomat 3/2012, 26-29

Euroopan komissio 2008. Komissio pyytää Suomelta, Ruotsilta, Tanskalta ja Itävallalta tietoja alv-vapautuksista. Viitattu 21.5.2013. [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-08-1032\\_fi.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-08-1032_fi.htm)

Euroopan komissio 2009. Euroopan komissio jatkaa alv-vapautuksia koskevia rikkomusmenettelyjä Suomea ja Itävallaa vastaan. Viitattu 21.5.2013. [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-09-1453\\_fi.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-09-1453_fi.htm)

Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360

Laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista 13.8.1976/680

Laki yksityisestä terveydenhuollosta 9.2.1990/152

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

Neuvoston antama asetus (EY) 659/1999. Viitattu 21.5.2013.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:1999:083:0001:0009:FI:PDF>

Neuvoston direktiivi (konsolidoitu toisinto) 2006/122/EY. Viitattu 21.5.2013.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0112:20110101:FI:PDF>

Patentti- ja rekisterihallitus 2012a. Säätiörekisteri. Viitattu 22.5.2013  
<http://www.prh.fi/fi/saatiorekisteri.html>

Patentti- ja rekisterihallitus 2012b. Yhdistysrekisteri. Viitattu 22.5.2013  
<http://www.prh.fi/fi/yhdistysrekisteri.html>

Suomen perustuslaki 11.6.1999/731

Säätiöasetus 1.12.1989/1045

Säätiölaki 5.4.1930/109

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

Tilisanomat 2011. Yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen uusi ohje. Viitattu 23.5.2013  
<http://www.tilisanomat.fi/node/1039>

Tuloverolaki 30.12.1992/1535

Ulkoasianministeriö 2008. Komission virallinen huomautus 2007/2371; yleishyödyllisten yhteisöjen suorittamien tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten arvonlisäverokohtelu. Viitattu 21.5.2013.

<http://valtioneuvosto.fi/tiedostot/julkinen/eu-minvat/2008/20080822/yleishyodylliset.pdf>

Yhdistyslaki 26.5.1989/503

Valtiovarainministeriö. 2009. Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus. Toimenpide-ehdotuksia yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyvien ongelmakohtien korjaamiseksi. Helsinki: Edita Prima Oy.

Saatavilla internetistä: [http://www.vm.fi/vm/fi/04\\_julkaisut\\_ja\\_asiakirjat/01\\_julkaisut/075\\_verotus/20090831Yleish/name.jsp](http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/01_julkaisut/075_verotus/20090831Yleish/name.jsp)

Verohallinto. 2013. Arvonlisäverotus - yhdistys ja säätiö. Viitattu 14.5.2013

[http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys\\_ja\\_yhteisoasiakkaat/Yhdistys\\_ja\\_saatio/Arvonlisaverotus](http://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Yhdistys_ja_saatio/Arvonlisaverotus)

Verohallinto. 2011. Sosiaalihuoltopalvelujen arvonlisäverotus. Viitattu 20.5.2013

[http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat\\_veroohjeet/Arvonlisaverotus/](http://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/)

Sosiaalihuoltopalvelujen\_arvonlisaverotu%2817776%29

Verohallinto 2005. Talkootyön verotus. Viitattu 22.5.2013

[https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat\\_veroohjeet/Henkiloasiakkaan\\_tuloverotus/](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Henkiloasiakkaan_tuloverotus/)

Verovapaat\_suoritukset/Talkootyon\_verotus%2810116%29

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

Viitattu 14.05.2013. <http://www.vero.fi/fi-FI/content/10062/81>