

Opinnäytetyö (AMK)

Liiketalous

Taloushallinto

2016

Niina Niitsuo

VANHEMPAINYHDISTYKSEN VARAINHANKINTA JA VEROTUS



TURUN AMMATTIKORKEAKOULU
TURKU UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Niina Niitsuo

VANHEMPAINYHDISTYKSEN VARAINHANKINTA JA VEROTUS

Opinnäytetyön tavoitteena oli tutkia vanhempainyhdistyksen varainhankinnan tapoja ja varainhankinnasta saatujen tulojen veronalaisuutta. Vanhempainyhdistyksen hallitus on yhdistyksen lakisääteinen toimielin ja sen lakimääräisiin tehtäviin kuuluu muun muassa kirjanpidon lainmukaisuudesta ja varainhoidon luotettavasta järjestämisestä huolehtiminen sekä tilinpäätöksen allekirjoittaminen. Työn tarkoituksena on myös toimia oppaana vanhempainyhdistyksien varainhankinnassa ja siihen liittyvissä verotuskysymyksissä.

Opinnäytetyössä käsiteltiin yhdistystoimintaa ja yleishyödyllisten yhdistyksien toimintamuotojen verotusta. Työssä käytettiin lähdemateriaalina Verohallinnon vero-ohjeita, yhdistystoimintaa ja sen verotusta käsittelevää kirjallisuutta sekä yhdistystoimintaa, verotusta ja elinkeinotoimintaa säätelevää lainsäädäntöä. Oikeustapaustuvuudessa lähteinä käytettiin Finlex-verkkopalvelussa olevia hallinto-oikeuksien ja korkeimman hallinto-oikeuden päätöselosteita.

Yhdistysten varainhankinnan tulojen veronalaisuutta arvioitaessa yleishyödyllisyydellä on tärkeä rooli ja vanhempainyhdistykset katsotaankin käytännöllisesti katsoen aina yleishyödyllisiksi yhdistyksiksi. Tuloverolaissa todetaan useiden yleishyödyllisten yhdistysten toimintamuotojen tuotot verottomiksi, koska niiden ei katsota olevan yhdistyksen elinkeinotoimintaa. Lista ei kuitenkaan ole poissulkeva ja laissa mainitut toimintamuodotkin voidaan jossain olosuhteissa katsoa elinkeinotoiminnaksi ja siten veronalaiseksi tuloksi. Työn tuloksena voitiin todeta, että Verohallinnon ohjeet yleishyödyllisen yhdistyksen varainhankinnan tuottojen veronalaisuudesta ovat tulkinnanvaraisia. Elinkeinotoiminnan tunnusmerkit ovat avainasemassa määrittäessä yleishyödyllisen yhdistyksen toiminnan tuottojen veronalaisuutta.

ASIASANAT:

Yhdistys, varainhankinta, yleishyödyllinen yhdistys, tuloverotus, elinkeinotoiminta

BACHELOR'S THESIS | ABSTRACT

TURKU UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Business | Financial Management

2016 | 41

Pirjo Varanka

Niina Niitsuo

FUNDRAISING FOR A PARENTS' ASSOCIATION AND THE TAXATION OF FUNDRAISING

The target of this thesis was to study fundraising methods for parents' associations and taxation of fundraising. A board of trustees is a legally proscribed organ and its statutory duties include taking care of the legality of bookkeeping, establishing reliable financial administration and approving the financial statements. The purpose of the work is to guide parents' associations with fundraising and taxation.

The thesis discusses the activity of associations and taxation of charitable associations. The study is based on the Finnish Tax Administration's guidelines, legislation and literature related to association activities and taxation. Decision summaries of Administrative Courts and the Supreme Administrative Court in Finlex online service are also used as a reference.

The concept of a charitable association is in a very important role while assessing the taxation of fundraising for association activities. Parents' associations are practically always considered to be charitable associations. Many fundraising methods are considered to be tax-free according to the Finnish income tax law. The list of tax-free activities is not however exclusive because under some circumstances, activity can also be considered to be business activity and therefore taxable.

As a conclusion it can be stated, that the question of the taxation of charitable associations' fundraising is ambiguous and the Finnish Tax Administration's guidelines are not univocal. The definition of business activity is in a key role in defining whether the activity of parents' association is taxable or tax-free activity.

KEYWORDS:

Association, fundraising, charitable association, income taxation, business activity

SISÄLTÖ

1 JOHDANTO	6
2 YHDISTYSTOIMINNAN SÄÄNTELY JA VEROTUS	8
2.1 Yhdistyksistä yleisesti	8
2.2 Elinkeinotoiminta ja sen verotus	12
2.3 Arvonlisäverotus	14
3 VANHEMPAINYHDISTYSTEN VARAINHANKINTA JA VEROTUS	16
3.1 Vanhempainyhdistystoiminta	16
3.2 Vanhempainyhdistyksen varainhankinnan tavat ja käyttökohteet	17
3.3 Yleishyödyllisen yhdistyksen tulojen veronalaisuus	19
3.3.1 Elinkeinotoiminta ja elinkeinotulon verotus	19
3.3.2 Kiinteistötulo ja sen verotus	24
3.3.3 Henkilökohtaisen tulolähteen tulo ja sen verotus	25
3.4 Yleishyödyllisen yhdistyksen arvonlisäverotus	26
3.5 Ennakkoratkaisun hakeminen Verohallinnolta	27
4 YLEISHYÖDYLLISTEN YHDISTYKSIEN VEROTUKSEEN LIITTYVIÄ OIKEUSTAPAUKSIA	28
4.1 Yleishyödyllisen yhdistyksen varainhankintatoiminnan luonne	28
4.2 Messutoiminnan veronalaisuus ja yleishyödyllisen tarkoituksen toteutuminen	30
4.3 Tavaramyynnin veronalaisuus	33
4.4 Talkootyön verotus	34
5 LOPUKSI	37
LÄHTEET	39
KUVAT	
Kuva 1. Aluehallintovirastojen aluejako (Aluehallintovirasto 2016).	18

TAULUKOT

Taulukko 1. Arvonlisäverokannat (Verohallinto 2016e).

15

1 JOHDANTO

Suomessa toimii liki 1400 rekisteröityä koulun tai päiväkodin vanhempainyhdistystä ja näiden lisäksi paljon vanhempainoimikuntia, joita ei ole merkitty yhdistysrekisteriin (Suomen Vanhempainliitto, 2016; Yle 2016). Kuntien taloudellisen tilanteen heiketessä ja määrärahojen vähentyessä, vanhempainyhdistysten rooli kasvaa erilaisissa ei-välttämättömissä hankinnoissa. Vanhempainyhdistysten varainhankinta antaa koulujen ja päiväkotien lapsille mahdollisuuksia osallistua esimerkiksi erilaisiin kulttuuritapahtumiin kuten näytelmiin, konsertteihin sekä liikuntapainotteisiin ja muihin yhteisöllisiin tapahtumiin. Vanhempainyhdistykset pystyvät hankinnoillaan myös antamaan mahdollisuuden käyttää sellaisia harrastusvälineitä ja askartelumateriaaleja, joita ei kustannussyistä pystytä perusmäärärahojen puitteissa hankkimaan.

Vanhempainyhdistykset rahoittavat toimintaansa monin eri tavoin. Toimin rahastonhoitajana koulun vanhempainyhdistyksessä ja saamme varoja toimintaamme mm. koulukuvauksen järjestelypalkkiosta ja erilaisista tapahtumista, joissa kerätään varoja esimerkiksi buffetin muodossa. Useat vanhempainyhdistykset myyvät myös vanhempien kautta erilaisia tuotteita kuten vessapapereita ja keksilaatikoita.

YhdL:n mukaan hallitus on yhdistyksen lakisääteinen toimielin. Yhdistyksen hallituksen lakimääräisiin tehtäviin kuuluu muun muassa kirjanpidon lainmukaisuudesta ja varainhoidon luotettavasta järjestämisestä huolehtiminen sekä tilinpäätöksen allekirjoittaminen. Tilinpäätöksen allekirjoittaa tilinpäätöksen valmistamisajankohtana toimiva päätösvaltainen hallitus ja se ottaa vastuulle sen, että tilinpäätös on laadittu oikein. (Loimu 2012, 151 & 166 - 167.)

Päiväkotien ja koulujen vanhempainyhdistyksillä ei välttämättä ole talousosamista ja verolait sekä verohallinnon ohjeet ovat usein vieraita vanhempainyhdistysten hallitusten jäsenille. Työni tarkoituksena on koota tietoa vanhempainyhdistyksen varainhankintatavoista ja niiden verotuksesta siten, että työni voi toimia oppaana vanhempainyhdistysten varainhankinnassa. Työssäni käytän läh-

teinä Verohallinnon ohjeita, voimassa olevia yhdistystoimintaan ja verotukseen liittyviä keskeisiä lakeja, joita ovat yhdistyslaki, laki elinkeinotoiminnan verottamisesta, tuloverolaki ja arvonlisäverolaki. Lisäksi käytän lähteinä yhdistystoimintaa ja yhdistysten verotusta käsittelevää kirjallisuutta sekä yhdistystoimintaan liittyviä internet-sivuja.

Työssäni käsittelen eri yhdistysmuotoja, yleishyödyllisyyden käsitettä, elinkeinotoiminnan määrittettä ja verotusta sekä yhdistysten toiminnan verotusta. Perehdyin myös verotus- ja eri oikeusasteiden päätösten kautta yhdistystoiminnan yleishyödyllisyyden ja verotettavan tulon määrittelyyn Suomessa.

Vanhempainyhdistysten harvinaisemmat toimintamuodot, kuten päiväkotien ylläpito tai koululaisten aamu- ja iltapäiväkerhotoimintojen järjestäminen, jäävät maininnan tasolle. Harvinaisempien toimintamuotojen tutkiminen mahdollisena elinkeinotoimintana ja sitä kautta yhdistyksen verotettavana tulona, voisi olla hyvä ja mielenkiintoinen jatkotutkimuksen aihe.

2 YHDISTYSTOIMINNAN SÄÄNTELY JA VEROTUS

2.1 Yhdistyksistä yleisesti

Yhdistyksen toimintaa säätelee yhdistyslaki (YhdL) ja yhdistyksen säännöt. Yhdistyksen toimintaa koskevia määräyksiä on myös useissa muissa laeissa. Yhdistys on YhdL:n mukaan luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden muodostama pysyväksi tarkoitettu yhteenliittymä, joka muodostuu vähintään kolmesta jäsenestä ja jolla on aatteellinen tarkoitus. Tällaisia yhdistyksiä ovat esimerkiksi hyväntekeväisyys- ja harrastustoimintaa harjoittavat yhdistykset. (Loimu 2015, 10.)

YhdL:n tarkoittamaa aatteellista toimintaa ei harjoita yhdistys, jonka tarkoituksena on hankkia toimintaan osallistujille välitöntä taloudellista hyötyä tai sen toiminta on pääasiallisesti taloudellista. Tällaista yhdistystä kutsutaan taloudelliseksi yhdistykseksi. Aatteellinen yhdistys voi tietyin edellytyksin harjoittaa myös taloudellista toimintaa mutta sen pääasiallinen toimintamuoto ei saa olla liiketoiminta. Yhdistys voi harjoittaa elinkeinoa tai muuta ansiotoimintaa, jos tästä on määräys yhdistyksen säännöissä. Taloudellisen toiminnan pitää liittyä välittömästi yhdistyksen tarkoituksen toteuttamiseen tai sitä voidaan pitää taloudellisesti vähäarvoisena. (Loimu 2015, 10.)

YK:n ihmisoikeuksien ja Suomen Perustuslain (Pe) 13 § mukaan kaikilla ihmisillä on oikeus rauhanomaiseen kokoontumis- ja yhdistymisvapauteen. Pe:n saman pykälän perusteella yhdistymisvapauteen kuuluu oikeus perustaa yhdistys ilman erillistä lupaa, kuulua tai olla kuulumatta yhdistykseen ja osallistua yhdistyksen toimintaan. (Loimu 2015; Pe 731/1999.) YhdL:n mukaan yhdistyksen saa perustaa aatteellisen tarkoituksen yhteistä toteuttamista varten mutta tarkoitus ei saa olla lain tai hyvien tapojen vastainen (YhdL 503/1989, 1§).

Yhdistyslainalaiset yhdistykset on jaettu rekisteröityihin ja rekisteröimättömiin yhdistyksiin (Halila & Tarasti 2011, 25). Yhdistykset voivat olla yleishyödyllisiä

mutta kaikki aatteelliset yhdistykset eivät kuitenkaan täytä yleishyödyllisyyden vaatimuksia (Loimu, 2012, 209).

Rekisteröidyt yhdistykset

Rekisteröitävässä yhdistyksessä painopiste täytyy olla aatteellisissa toimintamuodoissa. Yhdistyksen säännöissä mainittujen aatteellisten tarkoitusten toteuttamismuodoissa kerrotaan konkreettiset toimintatavat. (PRH 2016b.)

Osa koulujen ja päiväkotien rekisteröidyistä yhdistyksistä löytyy myös Yritys- ja yhteisötietojärjestelmästä (YTJ), josta löytyvät kaupparekisteriin rekisteröityneiden yhteisöjen tiedot. Vain yhdistysrekisteriin merkittyjen yhdistysten tiedot eivät löydy YTJ:stä. Yhdistyksen on pitänyt hakea itselleen Y- tunnus ja olla ilmoittautunut tai hakeutunut vakuutusmaksuverovelvolliseksi ja/tai yhteen tai useampaan seuraavista rekistereistä saadakseen kaupparekisteriin tiedot:

- kaupparekisteri
- arvonlisävelvollisten rekisteri
- ennakonperintärekisteri
- työnantajarekisteri

Edellä mainittuihin rekistereihin yhdistys voi hakeutua täyttämällä Verohallinnon lomakkeen Y1 ja lomakkeen liitteen 12 (Perustamisilmoitus) sekä henkilötietolomakkeen ja lähettämällä ne lomakkeessa annettuun osoitteeseen. Yhdistys tarvitsee Y-tunnuksen, jos yhdistys harjoittaa sellaista toimintaa, josta on tehtävä ilmoituksia verohallinnolle. (YTJ 2016.)

Rekisteröidyn yhdistyksen perustamisessa pitää noudattaa yhdistyslain ja yhdistysrekisteritoimiston antamia ohjeita. Rekisteröintiä varten tarvitaan perustamisasiakirja sekä nimi yhdistykselle, joka ei saa olla harhaanjohtava tai sama kuin jo rekisteriin merkityllä yhdistyksellä. Yhdistykselle tarvitaan myös säännöt sekä sen rekisteröinnistä pitää maksaa rekisteröintimaksu. Patentti- ja rekisterihallitukselle pitää myös palauttaa täytetty "Perusilmoitus yhdistysrekisteriin" -lomake. (Loimu 2013, 17 - 19.) Rekisteröity yhdistys täyttää annetut muotovaat

timukset ja se on merkitty Patentti- ja rekisterihallituksen ylläpitämään yhdistysrekisteriin. Rekisteröidyn yhdistyksen nimeen lisätään sana rekisteröity yhdistys tai lyhenne ry. Rekisteröity yhdistys on oikeushenkilö, joten se voi mm. hankkia oikeuksia ja tehdä sitoumuksia sekä olla asianosaisena tuomioistuimessa tai muun viranomaisen luona. (Loimu 2012, 28.)

Yhdistys voi myös omistaa kiinteää omaisuutta, tehdä kauppoja, järjestää huvitilaisuuksia sekä arpajaisia ja yleisiä rahankeräyksiä. Rekisteröityjä yhdistyksiä oli vuonna 2015 noin 135 000. (PRH 2016a.) Yhdistyksen rekisteröintitatuksen voi tarkistaa Patentti- ja rekisterihallituksen ylläpitämästä Yhdistysnetti -palvelusta, josta voi maksutta selata yhdistysrekisteriin merkittyjen yhdistysten perustietoja. (PRH 2016b.)

Rekisteröimättömät yhdistykset

Rekisteröimättömistä yhdistyksistä säädetään YhdL:n 10 luvussa. Rekisteriin merkitsemätön yhdistys ei ole oikeushenkilö, joten se ei voi saada samoja oikeuksia kuin rekisteröity yhdistys. Käytännössä tämä tarkoittaa muun muassa sitä, että rekisteröimättömän yhdistyksen nimissä tehdyistä toimista vastaa niihin osallistuneet henkilökohtaisesti ja yhteisvastuullisesti. Esimerkiksi rekisteröimättömän yhdistyksen nimissä otettu velka on siitä päättäneiden henkilökohtaista velkaa ja he ovat yhteisvastuullisesti siitä vastuussa. (Loimu 2012, 27.) Rekisteröimättömyyttä yhdistystä ei voida pitää yhteisönä, joten se ei voi myöskään olla yleishyödyllinen (Myrsky 2014, 43).

YhdL:n 59.3 §:n mukaan rekisteröimättömiin yhdistyksiin sovelletaan myös yhdistyslain 1 - 5 § ja 10 §:iä. YhdL:n 1-5 §:ien mukaan yhdistyksen saa perustaa aatteellista tarkoitusta varten, joka ei saa olla lain tai hyvien tapojen vastainen. YhdL:n 1 luvussa mainittuja ja julkisen edun takia annettuja pakottavia säännöksiä ei voida kiertää jättämällä yhdistys rekisteröimättä. Laki ei koske yhteisöä, jonka tarkoituksena on voiton tai muun välittömän voiton tavoittelu tai jonka toiminta tai tarkoitus on pääasiassa taloudellinen. (YhdL 503/1989, 1 §, 2 §; Halila & Tarasti 2011, 720.)

Yleishyödylliset yhdistykset

Yhdistysten ja muiden yhteisöjen, kuten säätiöiden, yleishyödyllisyys määritellään TVL:n 22 §:ssä ja TVL:n tarkoittama yhteisön määritelmä kerrotaan sen 3 §:ssä (Verohallinto 2014a). TVL:n 22 §:n mukaan yhteisö on yleishyödyllinen, jos

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

Jokaisen kolmen edellä mainitun kohdan pitää toteutua samanaikaisesti, jotta yhdistystä voidaan pitää yleishyödyllisenä. (Myrsky 2015, 45.)

Yhteisöllä tarkoitetaan TVL:ssa muun muassa valtiota ja sen laitoksia, kuntia ja kuntayhtymiä, seurakuntaa tai muuta uskonnollista yhdyskuntaa sekä osakeyhtiöitä, osuuskuntaa ja aatteellista tai taloudellista yhdistystä (TVL 1535/1992, 3 §).

Mikäli yhdistys käyttää osankin varoistaan perustajan tai hänen läheistensä hyväksi, ei yhdistys voi olla yleishyödyllinen. Toiminnan kohdistuessa hyvin rajattuun henkilöpiiriin, esimerkiksi tietyn perheen, pienen yrityksen tai yhdistyksen piiriin, se ei suuntaudu riittävän laajasti ulospäin. Tällöin toiminnan ei voi katsoa edistävän riittävästi yleistä hyvää ja yhdistys ei ole myöskään yleishyödyllinen. (Verohallinto 2016a.) TVL:n 22 § ei kuitenkaan anna tarkkoja määräyksiä siitä, minkä voidaan katsoa olevan riittävän laaja henkilöpiiri, jotta yleishyödyllisyyden määritelmä täytyy. Jos lain kohtaa tulkitaan sanantarkasti, pitäisi toiminnan kohdistua rajoittamattomaan henkilöpiiriin. Käytännössä lain kohtaa ei kuitenkaan tulkita näin sanantarkasti vaan tietyt rajoitukset toiminnan kohteena olevaan henkilöpiiriin voidaan hyväksyä. (Talari 2010, 27.)

Yhdistyksen osalta riittävän laaja henkilöpiiri katsotaan olevan yhdistyksen jäsenistö. Pienikään jäsenmäärä yksistään ei estä yhdistystä olemasta yleis-

hyödyllinen, jos toiminta on ulospäin suuntautuvaa ja yhdistys on avoin kaikille tai ainakin suurelle joukolle. Jos yhdistys rajoittaa jäseneksi pääsemistä siten, että käytännössä jäsenkunta on hyvinkin pieni ja rajautunut, joudutaan tekemään tapauskohtausta arviointia yhdistyksen yleishyödyllisyydestä. (Talari 2010, 27 & 30; Verohallinto 2016.)

Päiväkotien ja koulujen vanhempainyhdistyksiä pidetään vakiintuneesti yleishyödyllisinä, joten yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevia verolakeja, -asetuksia ja -ohjeita voidaan soveltaa vanhempainyhdistyksen toimintaan ja varainhankintaan (Suomen Vanhempainliitto 2016).

2.2 Elinkeinotoiminta ja sen verotus

Laki elinkeinotulon verottamisesta (EVL) määrittelee elinkeinotoiminnan olevan liike- ja ammattitoimintaa (EVL 1539/1992, 1§). EVL:ssa ei ole elinkeinotoiminnan käsitettä määritelty tarkemmin tai määritelty mikä on liike- tai ammattitoimintaa (Andersson & Penttilä 2014, 19).

Lakia elinkeinotulon verottamisesta laadittaessa liike- ja ammattitoiminnan määritelmiä pidettiin sisällöltään kohtuullisen vakiintuneena, joten niiden yksityiskohteisempi määrittely jätettiin käytännön kautta sovellettavaksi. Voiton tavoittelu on liiketoiminnan tunnusmerkki ja jo pelkästään voiton tavoittelu riittää, vaikka kysymys ei olisi voiton maksimoimisesta. (Myrsky 2014, 139.) Voiton käyttötavalla ei myöskään ole merkitystä, jos toimintaa tehdään ansiotarkoituksessa. Toiminta voi olla liiketoimintaa, vaikka tarkoituksena ei olisi tehdä voittoa, jos tulo muodostuu EVL 5 §:n mukaisista verotettavista tuloista ja tulot on saatu 4 §:n mukaisesti rahana tai rahanarvoisena etuna. Tällaisia EVL 5 §:n mukaisia tuloja ovat esimerkiksi elinkeinotoimintana harjoitetusta vuokraamisesta sekä työn tai palveluksen suorittamisesta saadut korvaukset. (Andersson & Penttilä 2014, 19, 20; EVL 360/1968, 4 §; EVL 1077/2008, 5 §.)

Liiketoiminta edellyttää myös suunnitelmallisuutta, taloudellisen riskin olemassaoloa ja jatkuvuutta, ja se suuntautuu rajoittamattomaan tai laajahkoon henkilökuntaan. Liiketoimintaan liittyy myös usein palkatun henkilökunnan käyttämi-

nen. Ammattitoiminta on samankaltaista kuin liiketoiminta mutta liiketoiminnasta se eroaa olemalla pienimuotoisempaa. (Myrsky 2014, 139.)

Elinkeinotoiminnan tuloverotus

Tuloverotusta toimitettaessa elinkeinotoiminnan tulos lasketaan, kuten EVL:ssa on säädetty. Elinkeinotoiminnan tulolähteen muodostaa verovelvollisen harjoittama liike- ja ammattitoiminta ja elinkeinotoiminnan tulos lasketaan verovuoden tuottojen ja kulujen erotuksena. Veronalaiset tulot ja vähennyskelpoiset menot sekä erikseen EVL:ssa mainitut vähennyskelpoiset erät jaksotetaan verovuosien tuotoiksi ja kuluiksi. (EVL 1539/1992, 1 - 3 §.)

Elinkeinoverotuksen piiriin kuuluvat liikkeen- ja ammatinharjoittajat, yhtymät ja yhteisöt sekä niiden osakkaat. Myös maa- ja metsätalouden verotus kuuluu elinkeinoverotukseen. Yksityisten liikkeen- ja ammatinharjoittajien elinkeinotoiminnan tulos eli jaettava yritystulo on elinkeinoharjoittajan ansio- ja pääomatuloa yrityksen nettovarallisuuden perusteella. Yritystulosta pääomatuloksi katsotaan 20 prosenttia nettovarallisuudesta, loput katsotaan yrittäjän ansiotuloksi. (Valtiovarainministeriö 2016a; Valtiovarainministeriö 2016b.)

Tuloverotuksessa yhteisöllä tarkoitetaan osakeyhtiötä, valtiota ja sen laitosta, kuntaa ja kuntayhtymää, osuuskuntaa sekä taloudellista ja aatteellista yhdistystä. Yhteisöjen tuloveroprosentti on 20 ja ne ovat verovelvollisia pääsääntöisesti kaikista tuloistaan. Julkisyhteisöt ja yleishyödylliset yhteisöt ovat verovelvollisia kuitenkin vain niiden elinkeinotoiminnaksi katsotuista tuloista sekä kiinteistötuloista. (Valtiovarainministeriö 2016c.)

Elinkeinotoiminnan tulot ja vähennyskelpoiset menot

EVL:n tarkoittamia veronalaisia elinkeinotuloja ovat rahan tai rahanarvoisena etuutena saadut tulot. Verotettavat tulot on lueteltu EVL 5 §:ssä ja lisäksi verotettavia eriä ovat lain 5a §:ssä mainitut oikaisuerät. (EVL 1539/1992, 4§, 5§.)

Elinkeinotoiminnan vähennyskelpoisia eriä ovat tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot ja menetykset. EVL 8 §:ssä säädetään joukko liiketoimista johtuneita menoja vähennyskelpoisiksi. (EVL 360/1968.) Elinkeinoverolain kommentaarin mukaan EVL 8 §:n käytetyn sananmuodon voidaan sanoa viittaavan siihen, että kaikki tulon hankkimis- tai säilyttämistarkoituksessa suoritettut menot ovat vähennyskelpoisia (Andersson & Penttilä 2014, 256). Verotuksessa on kuitenkin rajoitettu tiettyjen menojen vähennyskelpoisuutta joko kokonaan tai osittain. Tällaisia osin rajoitettuja kuluja ovat esimerkiksi edustusmenot, joista saa vähentää puolet vuonna 2016. Myös käyttöomaisuuden hankintamenojen vähennyskelpoisuutta on rajoitettu, mikäli niihin on saatu avustusta julkiselta yhdyskunnalta tai joku muu on elinkeinotoiminnassaan osallistunut hankintamenojen suorittamiseen. Tällaisissa tapauksissa vähennyskelpoiseen hankintamenuun ei lueta saatua avustusta tai toisen osuutta vastaavaa osaa hankintamenusta. (Verohallinto 2016c; EVL 1087/2012, 8 §.)

2.3 Arvonlisäverotus

Arvonlisävero (alv) on kulutusvero, joka lisätään tavaran tai palvelun myyntihintaan myyjän toimesta. Arvonlisävero peritään myynnin yhteydessä ostajalta ja myyjä tilittää veron valtiolle. Arvonlisäverovelvollisia ovat kaikki liiketoiminnan muodossa tavaroiden tai palvelujen myyntiä, vuokrausta tai niihin verrattavissa olevaa toimintaa harjoittavat. Myyjä saa vähentää myyntinsä arvonlisäverosta hankkiensa raaka-aineiden, tavaran tai palvelujen ostohinnan sisältämän arvonlisäveron. (Verohallinto 2016d.)

Arvonlisäveroa suoritetaan valtiolle arvonlisäverolain (ALVL) 1 §:n mukaan muun muassa liiketoiminnan muodossa Suomessa tapahtuvasta tavaran tai palvelun myynnistä sekä tavaran maahantuonnista. Arvonlisäveron alaista toimintaa harjoittavien yritysten ja yhteisöjen on ilmoitauduttava arvonlisävelvollisten rekisteriin, jos liikevaihto on tilikaudella 10 000 euroa tai yli (alaraja ennen vuotta 2016 oli 8 500 euroa). Liikevaihdoltaan alle alarajan jäävät yritykset ja yhteisöt eivät ole arvonlisäverovelvollisia mutta voivat kuitenkin hakeutua halu-

tessaan rekisteriin. Arvonlisäverovelvollisen elinkeinonharjoittajan on ilmoitettava itse verovelvolliseksi ja ilmoitettava yrityksen perustietojen mahdollisesta muutoksesta ja toiminnan lakkaamisesta. Maksettavan arvonlisäveron laskee ja maksaa verovelvollinen itse, ilman että veroviranomainen vahvistaa maksettavan määrän tai maksuunpanelee veron. (Verohallinto 2016e.)

Suomessa on käytössä kolme eri verokantaa; yleinen verokanta ja kaksi alennettua verokantaa, joihin kuuluvat erikseen määritellyt tavarat ja palvelut. (Verohallinto 2016e).

Taulukko 1. Arvonlisäverokannat (Verohallinto 2016e).

Yleinen verokanta	Useimmat tavarat ja palvelut	24 %
Alennettu verokanta	Elintarvikkeet, rehu, ravintola- ja ateriapalvelut	14 %
Alennettu verokanta	Kirjat, lääkkeet, liikuntapalvelut, elokuvanäytökset, kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien sisäänpääsy, henkilökuljetus, majoituspalvelut ja televisio- ja yleisradiotoiminnasta saadut korvaukset	10 %

Lisäksi on arvonlisäverosta vapaaksi säädettyjä tuotteita ja palveluita (Verohallinto 2016e). Yksi tällainen palvelu on esimerkiksi arpajaisverolain alaisten arpajaisien järjestäminen, joita useat vanhempainyhdistykset järjestävät varainhankintapahtumien yhteydessä.

3 VANHEMPAINYHDISTYSTEN VARAINHANKINTA JA VEROTUS

Koulun tai päiväkodin vanhempainyhdistyksen toiminnan tarkoituksena on vahvistaa kodin ja koulun tai kodin ja päiväkodin yhteistyötä. Samalla edistetään lasten ja nuorten hyvinvointia, koska yhteistyöllä voidaan vaikuttaa motivaatioon, kouluviihtyvyyteen ja oppimistuloksiin. (Suomen Vanhempainliitto, 2016.)

3.1 Vanhempainyhdistystoiminta

Vanhempainyhdistys voi toimia luokkakohtaisesti tai olla koko koulun vanhempien yhteistä toimintaa. Suomessa toimii myös alueellisia vanhempainyhdistyksiä, joissa toimii koko kunnan tai muun laajemman alueen vanhempia ja vanhempainyhdistyksiä. (Suomen Vanhempainliitto 2016d.) Suomen Vanhempainliitto tukee alueyhdistystoimintaa esimerkiksi kouluttamalla ja antamalla avustuksia aluetoimintaan. Alueyhdistysten tehtävänä on muun muassa koordinoida alueellaan olevien vanhempainyhdistysten toimintaa ja vaikuttaa kuntatasolla lasten ja nuorten elämään. (Suomen Vanhempainliitto 2016e.)

Suomen Vanhempainliitto on perustettu vuonna 1907 nimellä Kotikasvatus-Yhdistys ja se perustettiin tukemaan kotien kasvatustyötä. 1970-luvun peruskoulu-uudistuksen myötä yhdistyksen tehtäväksi tuli vanhempainyhdistysten toiminnan tukeminen. Nykyisin yhdistys toimii varhaiskasvatuksen, perusopetuksen ja toisen asteen oppilaitosten vanhempainyhdistysten yhteistyöjärjestönä. Liiton tehtäviä ovat vanhempaintoiminnan tukeminen, koulun ja kodin välisen yhteistyön kehittäminen sekä vanhemmuuden tukeminen. Vanhemmat voivat pyytää liitolta apua vanhempainyhdistyksen perustamiseen ja toiminnan käynnistämiseen sekä kysyä myös neuvoja muissa yhdistys- ja vanhempaintoimintaan liittyvissä kysymyksissä. (Suomen Vanhempainliitto 2016f.)

3.2 Vanhempainyhdistyksen varainhankinnan tavat ja käyttökohteet

Yhdistyksen säännöissä ja yhdistyslaissa määritellään tavat, joilla yhdistys voi rahoittaa toimintaansa. Vanhempainyhdistykset hankkivat varoja toimintaansa esimerkiksi keräämällä jäsenmaksuja tai kannatusjäsenmaksuja, hakemalla erilaisia avustuksia, myyntitoiminnalla ja järjestämällä erilaisia tilaisuuksia. Jäsenmaksun vastineeksi vanhempainyhdistys voi esimerkiksi neuvotella alennuksia paikallisilta yrityksiltä. (Suomen Vanhempainliitto, 2016b.) Tällainen järjestelmä on käytössä esimerkiksi monella liikuntaharrastusyhdistyksellä. Jäseneksi liitytään ja jäsenmaksu maksetaan todennäköisemmin, jos jäsenyyden vastineeksi saa jotain hyötyä itselleen ja perheelleen.

Avustukset

Rekisteröitynyt yhdistys voi hakea erilaisia toiminta-avustuksia esimerkiksi useilta säätiöiltä ja järjestöiltä sekä valtiolta ja kunnilta. Vanhempainyhdistykset voivat hakea kunnilta rahallista toiminta- ja hankeavustuksia tai kunnat voivat luovuttaa tiloja käyttöön edullisesti tai ilmaiseksi. Tukia haetaan useissa kunnissa eri lautakuntien kautta ja ne kohdistuvat yleensä tiettyyn toimintaan, joka voi olla esimerkiksi urheilu-, nuoriso- tai kulttuuritoimintaa. (Suomen Vanhempainliitto, 2016b.)

Aluehallintokeskuksen AVI:n kautta voi hakea avustusta lasten ja nuorten paikalliseen harrastustoimintaan. Avustusta haetaan "Lasten ja nuorten paikallisen harrastustoiminnan valtionavustus" -hakemuksen avi30i1 -lomakkeella. Lomake on saatavilla muun muassa Suomi.fi -sivustolta. Vuonna 2015 kyseisen avustuksen hakuaika on ollut loppuvuodesta, päättyen 15.12.2015. Alueellisia aluehallintokeskuksia on Suomessa 6 ja avustuksia haetaan aluehallintokeskukselta, jonka alueella vanhempainyhdistyksen toiminta tapahtuu. Alueet on jaettu seuraavassa kuvassa näkyvän jaon mukaan. (Suomi.fi 2016; Opetus- ja kulttuuriministeriö 2016.)



Kuva 1. Aluehallintovirastojen aluejako (Aluehallintovirasto 2016).

Myyntitoiminta

Vanhempainyhdistykset voivat tehdä varainhankintaa myös tavaramyynnillä. Myytävänä voi olla esimerkiksi wc- ja talouspapereita, sukkaa, keksejä yms. Markkinoilla toimii myös yrityksiä, joiden tuotteita myymällä yhdistys voi kerätä varoja. Yhdistys hyötyy myynnistä saamalla ennalta sovitun prosenttiosuuden euromääräisestä myynnistä. Myyntitoiminta on lähtökohtaisesti veronalaista liiketoimintaa mutta tietyin edellytyksin sitä ei pidetä yleishyödyllisen yhdistyksen veronalaisena elinkeinotoimintana. (Suomen Vanhempainliitto 2016; Ullmax 2016.)

Useat vanhempainyhdistykset keräävät varoja myös erilaisilla myyjäisillä, pitämällä kirpputoreja, järjestämällä erilaisia tapahtumia ja pitämällä kahviota omis- sa tai koulun/päiväkodin järjestämissä tilaisuuksissa. Myös arpajaisia järjestetään usein tilaisuuksien yhteydessä.

Varojen käyttökohteet

Vanhempainyhdistysten keräämien varojen käyttökohteita on useita ja jokainen vanhempainyhdistys päättää itse, miten kerättyjä varoja käytetään koulun tai päiväkodin lasten hyväksi. Yhdistys voi hankkia varoilla esimerkiksi harrastusvälineitä tai kirjoja, järjestää teatterinäytöksiä ja muita tapahtumia tai antaa varoja koululuokkien retkiin ja oppilaiden stipendeihin. Koulun edustajien kanssa olisi hyvä keskustella tehdessä päätöstä varojen käytöstä. Koululla on usein kokonaiskuva oppilaiden tarpeista ja varojen kohdentaminen parhaalla mahdollisella tavalla onnistuu parhaiten yhteistyössä koulun kanssa. Toiset vanhempainyhdistykset järjestävät myös kouluajan ulkopuolista kerhotoimintaa harrastekerhojen tai aamu- ja iltapäiväkerhojen muodossa.

3.3 Yleishyödyllisen yhdistyksen tulojen veronalaisuus

Vanhempainyhdistysten ollessa käytännössä aina yleishyödyllisiä, vanhempainyhdistysten varainhankinnan verotukseen sovelletaan yleishyödyllisten yhteisöjen tulojen verottamiseen liittyviä lakeja, -asetuksia ja -ohjeita. Opinnäytetyössä käytän termiä yleishyödyllinen yhdistys, koska samat säädökset ja ohjeet koskevat vanhempainyhdistyksiä mutta eivät yksistään niitä. Yleishyödyllisillä yhdistyksillä voi olla kolmenlaisia tuloja. Tulolajeja ovat elinkeinotulo, kiinteistö-tulo ja henkilökohtaisen tulolähteen tulo. (Verohallinto 2016b.)

3.3.1 Elinkeinotoiminta ja elinkeinotulon verotus

TVL:n mukaan yleishyödyllinen yhteisö on saamastaan elinkeinotulosta verovelvollinen. Jos toiminnasta aiheutuneita kuluja katetaan myymällä tuotteita tai palveluita samaan tapaan kuin samoilla markkinoilla elinkeinotoimintaa harjoittavat yritykset myyvät, toiminta viittaa elinkeinotoimintaan. Samoin palkattu henkilökunta on usein merkki veronalaisen elinkeinotoiminnan harjoittamisesta. (Verohallinto 2016b.)

TVL:ssä ei suoraan ole kerrottu mikä on elinkeinotuloa mutta siinä on kuitenkin todettu, että elinkeinotulona ei pidetä muun muassa yhteisön toimintansa rahoittamiseksi järjestämistä myyjäisistä, arpajaisista, ja tavarankeräyksestä saatuja tuloja. Myöskään huvitilaisuuksista, joita ovat esimerkiksi urheilu- ja tanssitilaisuudet, messut ja musiikkitapahtumat, saatuja tuloja ei pidetä elinkeinotulona. Edellä mainittujen tilaisuuksien yhteydessä järjestetystä tarjoilu- ja myyntotoiminnasta saatua tuloa ei myöskään pidetä elinkeinotulona. Jäsenlehdistä ja muista vastaavista julkaisuista saadut tulot sekä korttien, merkkien ja adressien myyntitulot eivät myöskään ole verotettavaa elinkeinotoimintaa. (Loimu 2012, 210: TVL 1535/1992, 23§.)

Edellä mainitut tulolähteet eivät kuitenkaan ole automaattisesti elinkeinotulon ulkopuolisia vaan arvioidaan tapauskohtaisesti, ovatko toiminnot luonteeltaan säännöksessä mainittuja, (Verohallinto 2016b). Oikeustapausosiossa perehdyn KHO:n antamaan ratkaisuun liittyen yhdistyksen toiminnan luonteeseen.

Huvitilaisuudet

TVL:n 23.1§:ssä mainituista urheilukilpailujen ja tanssitilaisuuksien järjestämisestä ei Talarin kirjoittaman "Yhdistykset, säätiöt ja verotus" -teoksen mukaan synny tulkintaongelmia koskien elinkeinotoiminnan ja elinkeinotulon verotuksen käsitteitä; toiminnan katsotaan olevan verotonta yleishyödyllisen yhdistyksen varainhankintaa. Muiden huvitilaisuuksien, kuten erilaisten musiikkitapahtumien, messujen, esittävän taiteen tapahtumien ja messujen osalta tilanne ei sen sijaan ole niin selvä. (Talari 2010, 56.)

Edellä mainittujen tilaisuuksien järjestämisen yhteydessä järjestetyn tarjoilu-, myynti- tai vastaavan toiminnan ei myöskään katsota olevan elinkeinotoimintaa eikä näin ollen elinkeinotulona verotettavaa. Toiminnan tulee kuitenkin olla nimellisesti järjestetty kyseisten tilaisuuksien yhteydessä, ei irrallisena tai riippumattomana toimintana. (Myrsky 2014, 161.)

Messujen kohdalla toiminnassa on kyse yleensä kaupallisesta toiminnasta, jota varten on perustettu erillinen järjestelyorganisaatio ja tilaisuudessa on henkilö-

kuntaa, jolle maksetaan palkkaa. Myös pelkästään talkoovoimin järjestetyt messut on oikeuskäytännössä katsottu elinkeinotoiminnaksi, silloin kun toiminta on ollut laajaa ja suunnitelmallista. Jos tilaisuus on järjestetty kaupallisessa tarkoituksessa, on kyse elinkeinotoiminnasta. Mikäli järjestetty tilaisuus kohdistuu rajoittamattomaan henkilöpiiriin, voidaan tätä pitää osoituksena kaupallisesta tarkoituksesta. Toisaalta oikeuskäytännössä ei ole pidetty messujen järjestämistä veronalaisena elinkeinotoimintana, kun tapahtuman järjestämiseksi yhdistyksellä ei ole ollut pysyvää organisaatiota tai palkattua henkilökuntaa. (Talari 2010, 56 - 57.)

Pienet vanhempainyhdistykset eivät yleisesti ottaen ole messujärjestäjiä mutta esimerkiksi Salon Seudun Sanomissa on kerrottu Muurlan koulun vanhempainyhdistyksen "Ihanien naisten ilta"- nimellä järjestettävistä messuista. Messut järjestetään keväällä 2016 kolmatta kertaa ja messuilla mainostetaan olevan yli 50 myyjää sekä muita palveluita. (Ihanien naisten ilta jo kolmannen kerran 2016.) Perehdyn oikeustapaosiossa KHO:n ja Hämeenlinnan hallinto-oikeuden antamiin ratkaisuihin yleishyödyllisten yhdistysten vastaavanlaisista tapahtumista saatujen tulojen luonteesta ja pohdin mahdollista tulojen veronalaisuutta tässä esimerkkitapauksessa.

Arpajaiset

Arpajaisilla tarkoitetaan arpajaislaissa mainittuja raha- ja tavara-arpajaisia, arvauskilpailuja, bingo-, veikkaus- ja totopelejä sekä raha- ja tavaravoittoautomaattien pitämistä. Myös pelikasinotoiminta ja kasinopelit ovat arpajaiset. Arpajaisien tuotoksi lasketaan rahapanosten yhteismäärän ja voitonmaksujen erotusta. Voiton arvo on voiton rahallinen määrä tai hyödykkeen hankintahinta. (Arpajaisverolaki 552/1992, 2 §; Arpajaislaki 1047/2001, 3 §.)

Yleishyödyllinen yhdistys voi järjestää arpajaiset ilman lupaa, jos arpojen yhteenlaskettu myyntihinta on enintään 2 000 € ja arpojen myynti sekä voittojen antaminen tapahtuu samassa tilaisuudessa (ns. miniatyyriarpajaiset). Arpajaisia voivat järjestää rekisteröity yhdistys, säätiö tai muu yhteisö, jolla on yleishyödyll-

linen tarkoitus ja kotipaikkana Suomi. Lisäksi arpojen voittojen yhteenlaskettu arvo pitää olla vähintään 35 prosenttia arpojen yhteenlasketusta myyntihinnasta. (Yhdistystoimijat 2016; Arpajaislaki 1047/2001, 5 §; Suomen Vanhempainliitto 2016c.)

Tavara-arpajaisilla tarkoitetaan arpajaisia, joissa voi arpomalla tai muulla satunnaisuuteen perustuvalla tavalla voittaa tavaraa tai lahja- ja ostokortteja, joita voi vaihtaa tavaraan tai palveluun. Kaikki arpajaislaissa mainitut arpajaismuodot kuuluvat arpajaisveronlain piiriin. Vanhempainyhdistykset järjestävät yleensä tavara-arpajaisia ja arpajaisveroa ei tarvitse maksaa, jos tuotto on alle 3 333,33 euroa. Summa perustuu arpajaisverolaissa mainittuun maksettavan arpajaisveron vähimmäismäärään. Jos suoritettavan veron määrä jää alle 50 euroa, veroa ei tarvitse maksaa. Tavara-arpajaisista säädetyn veroprosentin (1,5 prosenttia) mukaisesti, veron määrä jää alle 50 euron, mikäli tuotto on 3 333,33 euroa tai alle. (Arpajaisverolaki 552/1992, 6 §; Myrsky 2014, 424 - 426.)

Tavara-arpajaisten järjestämiseen tarvitaan tavara-arpajaislupa, mikäli mainitut ilman lupaa järjestettävien arpajaisten kriteerit eivät täyty. Arpajaislupan myöntää arpajaisten toimeenpanopaikan poliisilaitos. Lupaa pitää hakea kirjallisesti ja lupa on voimassa 6 kuukautta. Toimeenpanotehtäviä saa suorittaa vain tavara-arpajaisluvassa mainittu henkilö ja arpojen sekoittaminen ja arvonta pitää suorittaa arvonpaikan kihlakunnan poliisilaitoksen edustajan tai julkisen notaarin valvonnassa. (Arpajaislaki 1047/2001.)

Arpajaisissa arpajaisten toimeenpanija on verovelvollinen ja jos toimeenpanijoita on useampia, kukin on vastuullinen koko veron määrästä. Arpajaisveron määrä yksinoikeudella toimeenpantavista arpajaisista on 12 prosenttia tuotosta ja tavara-arpajaisissa 1,5 prosenttia tuotosta mikäli maksettavan veron määräksi tulee 50 euroa tai enemmän, kuten edellä mainittu. (Arpajaisverolaki 552/1992, 3 §, 4 §.)

Tavaramyynti ja kirpputoritoiminta

Yleishyödyllisen yhdistyksen tavaramyynti voi tilanteesta riippuen olla verovapaata tuloa tai verotettavaa elinkeinotuloa. Elinkeinotulona ei yleensä pidetä yleishyödyllisen yhdistyksen pienimuotoisesta tuotteiden mynnistä tai muusta vähäisestä toiminnasta saatuja tuloja. Elinkeinoiminnaksi tulkitaan yleensä toimintaa, jossa myytävät tavarat ja palvelut ovat tavanomaisia kulutushyödykkeitä, myynti on laajamittaista ja myyntihintana on käypä markkinahinta. Myynnin veronalaisuus ei ole riippuvainen euromääräisistä tuloista vaan se arvioidaan kokonaisarviointina elinkeinoiminnan tunnusmerkkien perusteella. (Verohallinto 2016a; Verohallinto 2016b.)

Toiminnan luonteen tulkinta keskittyy käytännössä myytävänä olevan tuotteen laatuun. Mikäli tuotetta ostetaan pelkästään kannatusmielessä, katsotaan myynnin tähtäävän verojen keräämiseen yleishyödyllisen yhdistyksen toimintaa varten. Tällöin toiminnan ei tulkita olevan elinkeinoimintaa. Mitä hyödyllisempi myytävä tuote on, sitä todennäköisemmin myynti tulkitaan yleishyödyllisen yhdistyksen elinkeinoiminnaksi ja verotettavaksi tuloksi. (Talari 2010, 64.)

Oikeustapaosiossa perehdyn vuonna 2014 Turun hallinto-oikeuden antamaan päätökseen, jossa arvioitiin koulun vanhempainyhdistyksen harjoittaman WC-paperimyyntin toiminnan luonnetta ja tuottojen veronalaisuutta.

Tavarankeräyksestä saatava tulo on yleishyödyllisen yhdistyksen verovapaata tuloa. Tavarankeräyksellä tarkoitetaan ilmaiseksi saatujen tavaroiden myymistä eteenpäin lähes sellaisenaan, kuin ne on saatu. Jos keräyksellä vastikkeetta saatua tavaraa tai muuta hyödykettä on jalostettu tai muokattu huomattavasti, sen mynnistä saatavaa tuloa ei pidetä tavarankeräyksestä eli kirpputoritoiminnasta saatavana tulona. Kirpputoritoiminta on yleishyödyllisen yhdistyksen verovapaata tuloa vain silloin, kuin se on yhdistyksen itsensä harjoittamaa toimintaa. Esimerkiksi kirpputoripöytien vuokraaminen ei ole yhdistyksen omaa tavarankeräystoimintaa vaan myyntipaikkojen vuokraamista. Riippuen toiminnan laajuudesta, se voidaan katsoa verotettavaksi elinkeinoiminnan tuloksi. (Myrsky 2014, 171; Verohallinto 2016a.)

Talkootyö

Talkootyö tarkoittaa yleensä toisen hyväksi tehtävää työtä, josta työn suorittaja ei saa palkkaa tai muuta siihen verrattavissa olevaa vastiketta. Yleishyödyllisten yhdistysten jäsenet voivat tehdä talkootyötä tekemällä vastikkeetonta työtä yleishyödylliselle yhdistykselle, työtä ulkopuoliselle taholle yhdistyksen nimissä vastiketta vastaan tai työtä, josta saatu palkkio lahjoitetaan yhdistykselle. Yhdistyksen nimissä tehty työ ulkopuoliselle taholle on yhdistyksen tuloa ja työntekijän omissa nimissä tekemä työ työntekijän tuloa. (Verohallinto 2016a.)

Yhdistyksen nimissä tehtävän työn korvaus on käytettävä yleishyödyllisen yhdistyksen toimintaan, jotta tulo voidaan katsoa verovapaaksi yhdistyksen tuloksi. Yhdistyksen verovapaaksi tuloksi katsottava talkootyö ei saa vaatia erityistä ammattitaitoa tekijältä ja sitä ei saa tehdä työnantajan johdon ja valvonnan alaisena. Tulojen veronalaisuus arvioidaan kuitenkin kokonaisarviona kunkin toiminnan osalta erikseen ja elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien perusteella tapauskohtaisesti. Työstä saatu tulo katsotaan työntekijän henkilökohtaiseksi palkkioksi käytännössä silloin, kun työolosuhteet katsotaan tavallista palkkatyötä vastaaviksi. (Talari 2010, 77; Verohallinto 2016a.) Oikeustapauksien käsittelyn yhteydessä, perehdyn KHO:n antaman ennakkoratkaisuun yleishyödyllisen yhteisön talkootyöstä saamien tulojen veronalaisuudesta.

3.3.2 Kiinteistötulo ja sen verotus

Kiinteistöstä saatu tulo on verotettavaa elinkeinotuloa silloin, jos kiinteistö tai sen osa on ollut muussa kuin yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä. Kiinteistö katsotaan olevan yleisessä käytössä silloin, jos se toimii esimerkiksi kouluna, valtionvirastona, sairaalana tai kirjastona. Yleishyödyllisenä käyttönä pidetään yhdistyksen omaa käyttöä tai jos yhdistys vuokraa tiloja toiselle yleishyödylliselle yhteisölle, jonka tilojen käyttö liittyy yleishyödylliseen toimintaan. Mikäli kiinteistöstä yli puolet on käytössä elinkeinotoiminnassa, siitä saatava tuotto on kokonaisuudessaan elinkeinoverotuksen alaista tuottoa. (Myrsky 2014, 235.)

Yleishyödyllinen yhdistys on TVL 23 §:n mukaan verovelvollinen muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai sen osan tuottamasta tulosta. Verotettavista kiinteistötuloista yleishyödyllinen yhdistys maksaa veroa kunnalle TVL 124 §:ssä mainitun tuloveroprosentin mukaan, joka vuonna 2016 on 6,18 prosenttia. Valtionverotuksessa kyseiset tulot ovat verovapaita. Yleishyödyllisen yhdistyksen omistaman kiinteistön myynnistä saatu luovutusvoitto on verovapaata henkilökohtaisen tulolähteen tuloa, johon ei sovelleta kiinteistötulon verotusta. (TVL 1535/1992, 6§; Verohallinto 2016b.)

Vanhempainyhdistykset eivät useinkaan omista kiinteistöjä mutta Suomessa toimii kuitenkin vanhempainyhdistysten perustamia päiväkoteja ja kouluja, joiden käyttämät kiinteistöt voivat olla vanhempainyhdistyksen omistamia. Tällöin saattaa tulla pohdittavaksi verotuksellisia kysymyksiä mahdollisiin kiinteistötu-loihin ja kiinteistön luovutusvoittoon liittyen.

3.3.3 Henkilökohtaisen tulolähteen tulo ja sen verotus

Henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluvat tulot katsotaan olevan yleishyödyllisen yhdistyksen verovapaata tuloa. Tällaisia verovapaita henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluvia tuloja ovat esimerkiksi:

- *jäsenmaksut*
- *lahjoitukset*
- *luovutusvoitot muusta kuin elinkeinotoimintaan kuuluvasta omaisuudesta*

Mikäli edellä mainitut tulot kuuluvat kuitenkin yleishyödyllisen yhdistyksen elinkeinotulolähteeseen, ne verotetaan elinkeinotulona. (Verohallinto 2016a.)

Yleishyödyllinen yhdistys voi periä jäsenmaksua jäseniltään, mikäli yhdistyksen säännöt sen sallivat. Jäsenmaksun suuruus määritellään yhdistyksen vuosikokouksessa ja se voi olla suuruudeltaan myös 0 euroa. Yleishyödyllinen yhdistys voi myös pyytää vapaaehtoista ja suuruudeltaan avointa kannatusmaksua mut-

ta maksun pyytäminen esimerkiksi julkisilla internetsivuilla vaatii rahankeräysluvan. (Suomen Vanhempainliitto 2016c.)

Päiväkotiryhmä, koululuokat, opinto- ja harrasteryhmät, päiväkodit ja koulut tai myös muut ryhmät saavat kerätä rahaa järjestämässään tilaisuuksissa, jos kerätyt varat käytetään harrastustoiminnan tai opiskelun edistämiseen ja täysivaltainen henkilö vastaa rahankeräyksen toimeenpanemisesta. (Rahankeräyslaki 255/2006.)

3.4 Yleishyödyllisen yhdistyksen arvonlisäverotus

Yleishyödyllisten yhdistysten verovelvollisuus on sidottu tuloverotukseen. Pääsääntöisesti yleishyödyllinen yhdistys on arvonlisäverovelvollinen vain toiminnasta, josta saatua tuloa pidetään elinkeinotulona tuloverotuksessa. (Valtiovainministeriö 2016d, 11.)

Yleishyödyllisen yhdistyksen pitää ilmoittautua arvonlisäverovelvolliseksi, mikäli elinkeinotoiminnaksi katsottavan toiminnan liikevaihto ylittää 10 000 euroa. Yleishyödyllinen yhdistys voi myös itse hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi vaikka toiminta ei olisikaan tuloverotuksen alaista verotettavaa elinkeinotuloa. Edellytyksenä verovelvolliseksi hakeutumiselle on, että toiminta on liiketoimintamuotoista. (Verohallinto 2016f, Verohallinto 2016g.)

Vapaaehtoinen verovelvollisuus voi olla perusteltua esimerkiksi silloin, kun yleishyödyllinen yhteisö valmistaa ja myy tuotteita ja hankkii tätä tarkoitusta varten tavaroita ja palveluja, joihin sisältyy arvonlisävero. Arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumalla, yhdistys voi vähentää ostettujen tuotteiden ja tavaroiden hintaan sisältyvän arvonlisäveron verotuksessa. Arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumista pitäisi kuitenkin harkita tarkkaan, koska arvonlisäverovelvollisuus koskee kaikkea yleishyödyllisen yhdistyksen liiketoimintaa. Verovelvolliseksi ei voi siis hakeutua vain osasta toimintaa. (Talari 2010, 112 - 113; Verohallinto 2016f; Verohallinto 2016g.)

3.5 Ennakkoratkaisun hakeminen Verohallinnolta

Yhdistykset ja säätiöt voivat hakea Verohallinnolta ennakkoratkaisua liittyen menettelyyn yksittäisessä veroasiassa. Ennakkoratkaisua voi hakea tuloverotusta koskeviin kysymyksiin ja siihen, miten arvonlisäverolakia sovelletaan yksittäiseen liiketoimeen. Ennakkoratkaisu on Verohallintoa sitova päätös toimitettavasta verotuksesta ja siihen voi hakea muutosta, kuten muihinkin Verohallinnon tekemiin päätöksiin. Ennakkoratkaisuhakemus on tehtävä kirjallisesti ja päätös on maksullinen Verohallinnon kulloinkin voimassa olevan hinnaston mukaisesti. (Verohallinto 2016i.)

Ennakkoratkaisuhakemus voi olla vapaamuotoinen mutta siitä pitää käydä ilmi seuraavat asiat:

- hakijan nimi ja Y-tunnus
- lyhyt esittely hakijasta ja hakijan toiminnasta
- mahdollisimman tarkkaan verokysymys, johon ennakkoratkaisua haetaan
- kaikki asian ratkaisemiseksi tarpeelliset selvitykset
- yhteyshenkilön tiedot
- mille vuosille ratkaisua haetaan

Hakemus pitää jättää tuloverotuksen osalta ennen veroilmoituksen jättämisaajan päättymistä. Arvonlisäveron osalta ei ole määräaikaa mutta hakemus olisi hyvä jättää ennen arvonlisäveron maksuaikaa. (Verohallinto 2016i.)

Ennakkoratkaisun hakemista kannattaa harkita silloin kun yhdistyksellä on tulossa tai suunnitteilla jokin isompi tapahtuma, varainkeräyskampanja tai esimerkiksi talkootyöstä saatava korvaus on huomattava suhteessa yhdistyksen muista varainhankintatavoista saataviin tuloihin.

4 YLEISHYÖDYLLISTEN YHDISTYKSIEN VEROTUKSEEN LIITTYVIÄ OIKEUSTAPAUKSIA

Viranomaisten tekemistä päätöksistä voi valittaa yleensä hallinto-oikeuteen. Hallinto-oikeudet käsittelevät veroasioita, verotuspäätöksestä pitää kuitenkin ensin hakea oikaisua verotuksen oikaisulautakunnalta. Hallinto-oikeudelta voi hakea muutosta oikaisuvaatimukseen annettuun päätökseen ja hallinto-oikeuden päätöksistä voi hakea valituslupaa korkeimpaan hallinto-oikeuteen. (Oikeus.fi 2016; Verohallinto 2016h.) Tulevissa luvuissa käsittelem hallinto-oikeuksien ja korkeimman hallinto-oikeuden antamia päätöksiä koskien yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta.

4.1 Yleishyödyllisen yhdistyksen varainhankintatoiminnan luonne

Yleishyödyllisen yhdistyksen kahvilatoiminta

Yleishyödyllisen yhdistyksen toiminta-ajatuksena oli hiihdon ja muun luonnossa tapahtuvan liikunnan yleistäminen kansan tavaksi. Yhdistyksen varainhankintaan kuului kaupungin ylläpitämän ulkoilureitin varrella sijaitseva ulkoilumaja kahviloineen. Kahvilatoimintaa ylläpidettiin yhdistyksen jäsenten talkootyöllä hiihtokauden ajan, pääsääntöisesti viikonloppuisin. Vuonna 2011 toimitetussa verotuksessa latukahvilan toiminta katsottiin elinkeinotoiminnaksi yhdistyksen yleishyödyllisyydestä huolimatta ja yhdistyksen veronalaiseksi tuloksi vahvistettiin 3 739,76 euroa.

Yhdistys vaati verotuksen oikaisulautakunnalta muutosta annettuun verotuspäätökseen, mutta verotuksen oikaisulautakunta ja hallinto-oikeus hylkäsivät yhdistyksen valituksen. Hallinto-oikeus perusteli päätöstään sillä, että yhdistyksen kahvilatoiminta oli ollut säännöllistä ja jatkuvaa sekä tapahtunut ansiotarkoituksessa. Lisäksi kahvila oli ollut avoinna yleisölle, joten toiminta täytti elinkeinotoiminnan tunnusmerkit.

Yhdistys haki ja sai valitusluvan KHO:een. Yhdistys vaati, että toimitettu verotus ja hallinto-oikeuden päätös kumotaan. Perusteina kumoamiselle yhdistys käytti kahvilan satunnaisia aukioloaikoja. Esimerkkinä käytettiin talvikautta 2013 - 2014, jolloin kahvila ei ollut avoinna lainkaan huonojen sääolosuhteiden takia. Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö vaati vastineessaan, että valitus hylätään, koska kahvilatoiminta täytti useita elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä: kahvilan toiminta oli ollut säännöllistä ja jatkuvaa talvikausilla. Kahvilan toiminta kohdistui myös muihin kuin yhdistyksen omiin jäseniin ja se toimi kilpailuolosuhteissa.

KHO hyväksyi vuonna 2015 antamassaan päätöksessään yhdistyksen valituksen ja katsoi, että latukahvilasta saadut tulot eivät olleet yhdistyksen veronalaisista elinkeinotuloa. Päätöstään KHO perusteli sillä, että kahvila sijaitsee yli 10 kilometrin päässä keskustasta eikä toimintaa näin ollen voida katsoa tehdyn kilpailuolosuhteissa. Lisäksi kahvilan toiminta on liittynyt läheisesti yhdistyksen yleishyödylliseen toimintaan ja sitä on ylläpidetty talkoovoimin.

(KHO:2015:174.)

Perusteet ratkaisulle

TVL 23 §:ssä on mainittu toimintamuotoja, joista saatuja tuloja ei pidetä yleishyödyllisen yhdistyksen verotettavana elinkeinotulona. Tällaisiin toimintamuotoihin kuuluvat muun muassa yhdistyksen toimintansa rahoittamiseksi järjestämät arpajaiset ja tapahtumat sekä niiden yhteydessä harjoitettu tarjoilu- ja myyntitoiminta. Oikeustapauksessa käsitellyn yhdistyksen kahvilatoiminta on ollut itsenäistä sekä suhteellisen jatkuvaa ja säännöllistä tarjoilu- ja myyntitoimintaa. Koska myyntitoimintaa ei ollut järjestetty varainhankintatapahtuman yhteydessä, toimintaa voitaisiin pitää myös verotettavana elinkeinotoimintana. Toisaalta kahvilassa ei ole ollut palkattua työvoimaa vaan sitä on pidetty avoimena talkoovoimin ja kahvilasta saadut tulot on käytetty yleishyödyllisen yhdistyksen yleishyödylliseen toimintaan. Nämä asiat puhuvat ei-verotettavan tuloläh-

teen puolesta ja kahvilatoiminnasta saatua tuloa voidaan pitää yhdistyksen verottomana henkilökohtaisena tulona verotettavan elinkeinotulon sijasta.

Tavallisten kulutushyödykkeiden myynti markkinahinnalla voidaan katsoa olevan elinkeinotoiminnaksi tulkittavaa toimintaa ja näin ollen yleishyödyllisen yhdistyksen verotettavaa elinkeinotuloa. Tämän perusteella huomioon voitaisiin ottaa myös kahvilatoiminnan tuotteiden hinnoittelu, siihen ei kuitenkaan ole vedonnut kumpikaan osapuoli. Korkein hallinto-oikeus ei ole katsonut kahvilamyynnin toimivan kilpailuolosuhteissa kahvilan sijainnin perusteella. Tuotteiden myyntihinnalla voisi kuitenkin olla jossain tapauksissa merkitystä. Mikäli tuotteiden hinnoittelu on alhaisempi tai samalla tasolla, kuin paikkakunnalla toimivien muiden saman alan yritysten hinnoittelu, toiminta voitaisiin tulkita kilpailuolosuhteissa tapahtuvaksi kahvilan sijainnista huolimatta.

4.2 Messutoiminnan veronalaisuus ja yleishyödyllisen tarkoituksen toteutuminen

Messujen järjestäminen ja messuilla myyminen

Teknillisen korkeakoulun opiskelijoiden tutkimus- ja harrastustoimintaa tukeva, yleishyödylliseksi katsottu yhdistys järjesti vuosittain kaikille avoimet kaksipäiväiset kodin rakentamis- ja vapaa-ajan messut. KHO:n päätöksen mukaan messutoiminta oli katsottava yleishyödyllisen yhdistyksen verotettavaksi elinkeinotuloksi, koska messutoiminta ei välittömästi liittynyt yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen. (KHO:1997:28.)

Samaan tulokseen KHO tuli yleishyödylliseksi yhteisöksi katsotun nuorkauppakamarin järjestämien messujen tapauksessa, jotka järjestettiin vuosittain yhdistyksen toiminnan rahoittamiseksi. Messujen teemana oli asuminen ja rakentaminen. Messut oli järjestetty talkoovoimin mutta ne kohdistuivat rajoittamattomaan henkilöpiiriin ja toiminta oli suunnitelmallista sekä toistuvaa. Toiminta tapahtui myös kilpailuolosuhteissa ja ansiotarkoituksessa ja messut eivät liittyneet yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen. Näiden seikkojen pohjalta KHO katsoi messujen tuoton olevan veronalaista elinkeinotoiminnan tuloa

ja yhdistyksen olevan myös arvonnisäverovelvollinen messujen tuotosta. (KHO:1997:27)

Hämeenlinnan hallinto-oikeus on tehnyt päätöksen vuonna 2015 koskien sotilaskotiyhdistyksen messuilla tapahtuneen ruoka- ja virvokemyynnin veronalaisuutta. Sotilaskotiyhdistyksen katsotaan olevan tuloverolain 22 §:ssä tarkoitettu yleishyödyllinen yhdistys. Kyseinen yhdistys myi messuilla hernekeittoa, kahvia ja munkkeja Puolustusvoimien osastolla, tiedottaen samalla sotilaskotiyhdistyksen toiminnasta. Messut kohdistuivat rajoittamattomaan asiakaspiiriin ja myynti tapahtui kilpailuolosuhteissa. Hämeenlinnan hallinto-oikeus katsoi messuilla tapahtuneen myynnin olevan yhdistyksen verotettavaa elinkeinotoiminnan tuloa, koska messut eivät liittyneet välittömästi yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen, vaikka samassa yhteydessä tehtiin myös tiedotustyötä. Myynnistä saatujen tuottojen käyttötarkoituksella ei ollut hallinto-oikeuden päätöksen mukaan ratkaisevaa merkitystä. (Hämeenlinnan HAO 2015.)

Perusteet ratkaisuille

Edellä mainittujen päätösten valossa, voidaan yleishyödyllisen yhdistyksen järjestämiä messuja ja/tai messuilla tapahtuvaa myyntitoimintaa pitää elinkeinotoimintana. Elinkeinotoiminnan tuotoista on maksettava yhteisöveroa ja elinkeinotoiminnaksi katsottavan myynnin liikevaihdon suuruudesta riippuen myös arvonnisäveroa. Yksi merkittävä kohta messutoiminnan luonnetta arvioitaessa on, tapahtuuko toiminta ja myynti kilpailuolosuhteissa. Kilpailuolosuhteissa tapahtuvaksi toiminnaksi voidaan määritellä tilanne, jossa asiakaskunta on ennalta rajoittamaton ja tuotteiden hinnoittelussa on käytetty käypää markkinahintaa.

Aiemmin mainitun Muurlan koulun vanhempainyhdistyksen Ihanien naisten ilta - messut ovat lyhytkestoiset mutta toistuvat jo kolmatta kertaa. Mukana on yli 50 vanhempainyhdistyksen ulkopuolista myyjää, joiden myynti on veronalaista elinkeinotoimintaa ja tapahtuu kilpailuolosuhteissa. Messujen asiakaspiiri on myös ennalta rajoittamaton. Toimintaa voitaisiin näiden seikkojen perusteella pitää säännöllisenä ja suunnitelmallisena sekä kaikille avoimena tilaisuutena,

jossa harjoitetaan liiketoimintaa. Messut eivät myöskään liity välittömästi vanhempainyhdistyksen yleishyödylliseen toimintaan ja niitä ei voida pitää vanhempainyhdistyksen omina myyjäisinä.

Messujen toiminnan luonnetta ja veronalaisuutta arvioitaessa, on merkitystä sillä, mitä tuloja vanhempainyhdistys messuista saa. Jos yhdistys perii myyjiltä maksun myyntipaikasta tai saa myyjiltä tuloja esimerkiksi provisioina toteutuneen myynnin määrästä, pitäisin messujen järjestämistä elinkeinotoimintana. Hämeenlinnan HAO:n päätöksen mukaan, tuottojen käyttökohteella ei ole ratkaisevaa merkitystä, joten tuottojen käyttämisellä vanhempainyhdistyksen varsinaiseen yleishyödylliseen toimintaan ei kyseisen päätöksen valossa ole merkitystä.

Värjärin Puodin "Värjärin pata" - blogitekstin mukaan vuonna 2015 järjestetyillä messuilla messujen näytteilleasettajat ja myyjät lahjoittivat kukin vastineeksi myyntipaikastaan yhden arpajaisvoiton vanhempainyhdistyksen tapahtumassa järjestämiin arpajaisiin (Värjärin Puoti 2015). Arpajaiset kuuluvat arpajaisverolain piiriin mutta voidaan olettaa arpojen myyntituoton ja näin ollen suoritettavan arpajaisveron määrän jäävän arpajaisverolain 6 §:ssä mainitun 50 euron rajan alapuolelle.

Vanhempainyhdistys järjestää tapahtumassa myös kahvion, jonka tuotto käytetään yhdistyksen toimintaan. Tarjoilu järjestetään vanhempainyhdistyksen järjestämän tilaisuuden yhteydessä, jolloin toiminta ei TVL 23 §:n mukaan ole elinkeinotoimintaa eikä näin ollen verotettavaa elinkeinotuloa. Jos messutapahtuma kuitenkin kokonaisuudessaan katsottaisiin yhdistyksen elinkeinotoiminnaksi, oman tulkintani mukaan myös kahviotoiminta olisi yhdistyksen elinkeinotoimintaa ja näin ollen veronalaista elinkeinotoimintaa.

On vaikea arvioida, onko esimerkkitapauksena mainitun vanhempainyhdistyksen järjestämien messujen tuotto, arpajaisia lukuun ottamatta, elinkeinotoimintaa ja niistä saatu tuotto veronalaista. Myyjien antamat arpajaisvoitot eivät ole rahallinen korvaus myyntipaikasta mutta lahjoitettuja tuotteita ja palveluita voitaisiin pitää siihen verrattavissa olevana rahallisena vastikkeena. Tämän perus-

teella tapahtuman järjestämistä voitaisiin pitää elinkeinotoimintana, koska kyseessä olisi myyntipaikkojen vuokraaminen. Toisaalta toiminta voidaan katsoa vähäiseksi ja olevan yhdistyksen verotonta varainhankintatoimintaa, mikäli tapahtumasta saatava tuotto ei muodosta huomattavaa osaa yhdistyksen varainhankinnan tuotoista.

4.3 Tavaramyynnin veronalaisuus

Vanhempainyhdistyksen WC-paperimyynnin verotus

Koulun vanhempainyhdistys oli järjestänyt kaksi wc- ja talouspaperin myyntitapahtumaa toimintansa rahoittamiseksi. Myynti oli järjestetty lähettämällä oppilaiden kotiin tilauslomake ja hankkimalla tilausten mukainen määrä wc- ja talouspaperia. Tilaukset oli toimitettu koteihin ja peritty niistä sovittu hinta. Vanhempainyhdistyksen saama tulo oli 22 000 euroa ja hankinnasta koituneet menot noin 15 000 euroa. Myyntituotteista peritty hinta oli olennaisesti korkeampi kuin vastaavista tuotteista vähittäiskaupassa normaalisti peritty hinta.

Turun HAO:n päätöksen mukaan myyntitoimintaa ei ollut pidettävä elinkeinotoimintana ja siten myynnistä saatujen tulojen olleen verovapaata varainhankinnasta saatua tuloa. Perusteluina Turun HAO käytti sitä, että normaalia korkeamman hinnan perimisestä johtuen, ostajien on voitu katsoa olleen tietoisia hintaan sisältyvät yhdistykselle annettavaa tukea. Lisäksi myyntitoiminta ei ole ollut yhdistyksen jatkuvaa toimintaa, vaikka olikin toistunut lukukausittain. Myyntitoimintaan ei ollut myöskään sitoutunut pääomaa ja toimintaan ei käytetty palkattua työvoimaa. Turun HAO:n tekemä päätös jäi lainvoimaiseksi, koska Verohallinnon anoma valituslupa korkeimpaan hallinto-oikeuteen hylättiin.

(Turun HAO 2015.)

Perusteet ratkaisulle

Vanhempainyhdistyksen tavaramyynnin veronalaisuus on tulkinnanvarainen asia. Tämän oikeustapauksen perusteella yleishyödyllisen yhdistyksen harjoittama tavaramyynti ei ole verotettavaa tuloa, mikäli tuotteiden myyntihinta on tavanomaista korkeampi, ostajakunta on ainakin jossain määrin rajattua ja myyntitoiminta ei ole jatkuvaa yhdistyksen harjoittamaa toimintaa. Edellisten olosuhteiden toteutuessa, toiminnan ei voi katsoa tapahtuneen tavanomaisissa kilpailuolosuhteissa, joka on yksi elinkeinotoiminnan tunnusmerkeistä. Kilpailuolosuhteissa tapahtuvan elinkeinotoiminnan yksi tunnusmerkeistä on taloudellisen riskin olemassaolo. Kyseessä olevalla yhdistyksellä ei ollut taloudellista riskiä, koska ostot oli tehty ennakkoon tilattujen määrien perusteella.

Merkitystä on myös myyntipaikalla. Oikeustapauksen vanhempainyhdistyksellä ei ollut kiinteää myyntipistettä ja toimintaan ei tarvittu palkattua työvoimaa. Myyntitapahtuma oli tempaus, joka toistui rajoitettuna aikana kaksi kertaa lukuvuoden aikana ja hankinta- sekä myyntitoiminta tapahtuivat talkoovoimin. Mikäli myyntitoiminta olisi tapahtunut kiinteästä myyntipisteestä, olisi jatkuvaa ja/tai siihen tarvittaisiin palkattua työvoimaa, toiminta todennäköisesti katsottaisiin yleishyödyllisen yhdistyksen veronalaiseksi elinkeinotoiminnaksi huolimatta varojen käyttämisestä yleishyödylliseen toimintaan.

4.4 Talkootyön verotus

Ulkopuoliselle taholle yhdistyksen nimissä tehtävän talkootyön verotus

Harrastus- ja kilpaurheilua harjoittava yhdistys oli hakenut Verohallinnolta enakkoratkaisua koskien jäsentensä ja juniorijoukkueiden vanhempien talkootyönä tekemän kaupunginteatterin naulakkopalvelun arvolisäverovelvollisuutta. Työtä tehtiin teatteri- ja konsertti-iltoina sekä teatterilla satunnaisesti järjestettävien tapahtumien yhteydessä. Toiminnasta saatu tuotto vaihteli sääolosuhteiden ja kävijämäärien mukaan. Vuotuisena tuottona on saatu kuitenkin yli 30 000

euroa, josta 80 prosenttia on jäänyt yhdistyksen tuloksi ja 20 prosenttia tilitetty kaupunginteatterille. Talkootyötä teatterin naulakkopalvelussa oli tehty vuosina 2003 - 2006 ja yhdistys haki ennakkopäätöstä vuosille 2007 - 2009, joiden ajaksi yhdistys oli tehnyt teatterin kanssa uuden sopimuksen.

Verohallinto, Helsingin hallinto-oikeus ja korkein hallinto-oikeus katsoivat, että naulakkopalvelutoiminta on jatkuvaa ja yhdistys harjoitti toimintaa itsenäisesti ja ansiotarkoituksessa. Lisäksi yhdistyksen katsottiin toimivan kilpailuolosuhteissa muihin vastaavaa palvelua tuottaviin nähden. Toiminnan ei katsottu olevan välittömästi yleishyödylliseen tarkoitukseen liittyvää, joten toimintaa oli katsottava tuloverolain nojalla yhdistyksen veronalaiseksi elinkeinotuloksi ja näin ollen tuloveron ja arvonnäisäveron alaiseksi toiminnaksi.

(KHO:2008:84.

Perusteet ratkaisulle

Talkootyö mielletään useimmiten jonkun toisen hyväksi tehtäväksi työksi, josta ei makseta palkkaa tai muuta siihen verrattavissa olevaa vastiketta. Yhdistystoiminnassa talkootyöllä tarkoitetaan, paitsi yhdistyksen hyväksi tehtävää vastikkeetonta työtä, myös yhdistyksen nimissä kolmannelle osapuolelle tehtävää vastikkeellista työtä. Yhdistyksen jäsenet antavat työpanoksensa kolmannen osapuolen käyttöön ja siitä saatava korvaus maksetaan yhdistykselle käytettäväksi yleishyödylliseen toimintaan. Talkootyö mielletään yleensä verovapaaksi toiminnaksi. Se voi kuitenkin joissain tapauksessa olla myös yleishyödyllisen yhdistyksen verotettavaa tuloa.

Verohallinnon ja kahden oikeusasteen antamat samansisältöiset ennakkoratkaisut osoittavat, että talkootyö kolmannelle osapuolelle voi täyttää myös elinkeinotoiminnan tunnusmerkit. Tällöin toiminta on jatkuvaa, säännöllistä ja se tapahtuu kilpailuolosuhteissa. Mikäli edellä kerrotussa oikeustapauksessa toiminta olisi ollut lyhytaikaista ja satunnaista, tulo olisi todennäköisesti katsottu yleishyödyllisen yhteisön verovapaaksi varainhankinnaksi. Mikäli talkootyö katsotaan olevan tosiasiallisesti yhdistyksen elinkeinotoimintaa, yhdistyksen on

maksettava siitä tuloveroa ja elinkeinotoiminnan liikevaihdosta riippuen myös arvonlisäveroa.

5 LOPUKSI

Työni tarkoituksena oli tutkia vanhempainyhdistyksen varainhankinnan tapoja ja varainhankinnasta saatujen tulojen veronalaisuutta. Työni tarkoitus on myös toimia oppaana vanhempainyhdistyksiä varainhankinnassa ja siihen liittyvissä verokysymyksissä. Keskeisenä aineistona käytin työssäni Verohallinnon ohjeita ja yhdistystoimintaa käsittelevää kirjallisuutta. Myös Suomen Vanhempainliiton sivuilta löytyi runsaasti tietoa vanhempainyhdistystoiminnasta ja erilaisista varainhankintatavoista. Yhdistyslaki (YhdL), laki elinkeinotoiminnan verottamisesta (EVL) sekä tuloverolaki (TVL) ovat keskeistä aiheeseen liittyvää lainsäädäntöä.

Oikeustapauskäytännön varten kävin läpi useita hallinto-oikeuksien ja korkeimman hallinto-oikeuden tekemiä ennakkoratkaisuja ja päätöksiä koskien yhdistyksen varainhankintamuotojen veronalaisuutta. Vanhempainyhdistyksen varainhankintaan liittyviä tapauksia löytyi oikeuskäytännöstä vain yksi. Tämän vuoksi työhöni valikoitui myös tapauksia, joissa oli kyse muiden yleishyödyllisten yhdistysten varainhankintamuotojen veronalaisuudesta. Oikeustapauksissa on kuitenkin kyse sellaisista toimintamuodoista, joita myös vanhempainyhdistykset harjoittavat.

Yhdistysten varainhankinnan tulojen veronalaisuutta arvioitaessa yleishyödyllisyydellä on tärkeä rooli ja vanhempainyhdistykset katsotaan käytännöllisesti katsoen aina yleishyödyllisiksi yhdistyksiksi. Tuloverolaissa todetaan useiden yleishyödyllisten yhdistysten toimintamuotojen tuotot verottomiksi ja niiden ei katsota olevan yhdistyksen elinkeinotoimintaa. Lista ei kuitenkaan ole poissulkeva eli laissa mainitut toimintamuodotkin voivat joissain tapauksissa olla yhdistyksen elinkeinotoimintaa. Se, onko jokin toiminta elinkeinotoimintaa tai ei, arvioidaan kokonaisarviointina. Arvioinnissa otetaan huomioon yleishyödyllisen yhdistyksen muu toiminta ja siitä saatavat tuotot sekä yksittäisen toimintamuodon luonne: täyttääkö toiminta joitain elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä, jolloin se voidaan katsoa olevan elinkeinotuloverotuksen alaista ja verotettavaa liiketoimintaa.

Työn tuloksena voidaan todeta, että yleishyödyllisen yhdistyksen varainhankinnan tuottojen veronalaisuuteen ei ole yksinkertaista ja kaiken kattavaa vastausta. Samankaltaiset toimintamuotojen tulot voivat olla tapauskohtaisesti joko elinkeinotoimintana verotettavaa tuloa tai yleishyödyllisen yhdistyksen verotonta henkilökohtaisen tulolähteen tuloa. Päätökseen vaikuttavat monet asiat, joista tärkein on arvio siitä, täyttääkö toiminta elinkeinotoiminnan tunnusmerkit tai osan niistä.

LÄHTEET

Andersson, E. & Penttilä S. 2014. Elinkeinoverolain kommentaari. 14. uudistettu painos. Helsinki: Talentum.

Arpajaisverolaki 26.6.1992/552

www.finlex.fi

Laki elinkeinotulon verottamisesta 30.12.1992/1539

www.finlex.fi

Laki elinkeinotulon verottamisesta 30.12.2008/1077

www.finlex.fi

Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360

www.finlex.fi

Laki elinkeinotulon verottamisesta 12.12.2014/1087

www.finlex.fi

Hämeenlinnan Hallinto-oikeus 11.12.2015 15/0719/1. Viitattu 30.4.2016.

https://www.edilex.fi/hao/hameenlinnan_hao20150719

Ihanien naisten ilta jo kolmannen kerran 2016. Viitattu 18.4.2016.

<http://www.sss.fi/2016/02/ihaniien-naisten-ilta-jo-kolmannen-kerran/>

KHO:2015:174. Korkein hallinto-oikeus vuosikirjaratkaisuja: 2015. 10.12.2015/3596. Viitattu 30.4.2016

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/2015/201503596>

KHO:1997:28. Korkein hallinto-oikeus vuosikirjaratkaisuja: 1997. 9.4.1997/801. Viitattu 30.4.2016

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/1997/199700801>

KHO:1997:27. Korkein hallinto-oikeus vuosikirjaratkaisuja: 1997. 8.4.1997/792. Viitattu 30.4.2016.

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/1997/199700792>

KHO:2008:84. Korkein hallinto-oikeus vuosikirjaratkaisuja: 2008. 21.11.2008/2913. Viitattu 5.5.2016.

<http://www.finlex.fi/fi/oikeus/kho/vuosikirjat/2008/200802913>

Loimu, K. 2015. Yhdistyksen ABC Opas suomalaisen yhdistystoimintaan. 2. painos. Helsinki: Into Kustannus Oy.

Loimu, K. 2012. Yhdistystoiminnan käsikirja. 5. uudistettu painos. Helsinki: Sanoma Pro Oy.

Myrsky, M. 2014. Yhdistysten ja säätiöiden verotus. Lakimiesliiton kustannus Oy.

Oikeus.fi 2016. Oikeuslaitos; Oikeudenkäynti. Viitattu 27.4.2016.

<http://www.oikeus.fi/fi/index/esitteet/oikeuslaitos/oikeudenkaynti.html>

Opetus- ja kulttuuriministeriö 2016. Lasten- ja nuorten paikallinen harrastustoiminta. Viitattu 3.5.2016.

http://www.minedu.fi/OPM/Nuoriso/nuorisotyon_avustukset/avustukset_paikalliseen_harrastustoimintaan.html?lang=fi

Valtiovarainministeriö 2016d. Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus. Toimenpide-ehdotuksia yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyvien ongelmakohtien korjaamiseksi. Viitattu 27.4.2016.

vm.fi/dms-portlet/document/0/312680

Verohallinto 2016a. Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille. Diaarinumero A47/200/2014. Viitattu 31.3.2016.

[https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Verotusohje_yleishyodyllisille_yhteisoil\(33125\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Verotusohje_yleishyodyllisille_yhteisoil(33125))

Verohallinto 2016b. Tuloverotus - yhdistys ja säätiö. Viitattu 16.4.2016.

https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Yhdistys_ja_saatio/Tuloverotus

Verohallinto 2016c Elinkeinotoiminnan tuotot ja kulut. Viitattu 16.4.2016.

https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Liikkeen_ja_ammattinharjoittaja/Tuloverotus/Elinkeinotoiminnan_tuotot_ja_kulut

Verohallinto 2016d. Arvonlisäverotus. Viitattu 18.4.2016.

https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Arvonlisaverotus

Verohallinto 2016e. Arvonlisäverovelvollisen opas. Viitattu 19.4.2016

[https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Arvonlisaverovelvollisen_opas\(33102\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Arvonlisaverovelvollisen_opas(33102))

Verohallinto 2016f. Arvonlisäverovelvolliseksi ilmoittautuminen - yhdistys ja säätiö. Viitattu 27.4.2016.

[https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Yhdistys_ja_saatio/Arvonlisaverotus/Arvonlisaverovelvolliseksi ilmoittautumi\(10904\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Yhdistys_ja_saatio/Arvonlisaverotus/Arvonlisaverovelvolliseksi ilmoittautumi(10904))

Verohallinto 2016g. Arvonlisäverovelvolliseksi hakeutuminen eli vapaaehtoinen verovelvollisuus - yhdistys ja säätiö. Viitattu 27.4.2016.

[https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Yhdistys_ja_saatio/Arvonlisaverotus/Arvonlisaverovelvolliseksi_hakeutuminen_\(11827\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Yhdistys_ja_saatio/Arvonlisaverotus/Arvonlisaverovelvolliseksi_hakeutuminen_(11827))

Verohallinto 2016h. Muutoksen hakeminen verotukseen - yhdistys ja säätiö. Viitattu 27.4.2016.

https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Yhdistys_ja_saatio/Muutoksenhaku

Verohallinto 2016i. Ennakkoratkaisuhakemus - yhdistys ja säätiö. Viitattu 5.5.2016.

https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Yhdistys_ja_saatio/Ennakkoratkaisu

Värjärin Puoti 2015. Värjärin paja -blogi. Ihanien naisen ilta Muurlassa. Viitattu 1.5.2016.

<http://viinasilta.blogspot.fi/2015/03/ihaniens-naisten-ilta-muurlassa.html>

Yhdistystoimijat 2016. Verotus. Viitattu 19.4.2016

<http://www.yhdistystoimijat.fi/toiminnot/talous-2/verotus/>

Yhdistyslaki. 1989. 26.5.1989/503

YTJ 2016. Yhdistyksen perustamisilmoitus. Viitattu 16.4.2016.

<https://www.ytj.fi/index/ilmottaminen/perustamisilmoitus/yhdistys.html>