

Luonnos 03.04.2014

Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille

Diaarinumero A47/200/2014

Antopäivämäärä pp.kk.vvvv
Diaarinumero A27/200/2014
Voimassaolo Toistaiseksi
Valtuutussäännös Laki Verohallinnosta (503/2010) 2 § 2 momentti
Korvaa ohjeen (nro, pvm) 384/349/2007, 30.4.2007 ja yhdistyksen elinkeinotulon osalta ohjeen 508/32/2005, 12.10.2005

Ohjeen sisältö on kuvattu luvussa 1.

Sisällys

1 YLEISTÄ

2 YLEISHYÖDYLLINEN YHTEISÖ

- 2.1 Toimiminen yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi
 - 2.1.1 Jäsenyritysten taloudellisen intressin edistäminen
 - 2.1.2 Muita kuin taloudellisia etuja palveleva edunvalvonta
 - 2.1.3 Laajamittaisen elinkeinotoiminnan vaikutus yleishyödyllisyysarviointiin
 - 2.1.4 Laajamittaisen sijoitustoiminnan vaikutus yleishyödyllisyysarviointiin
- 2.2 Toiminnan kohdistuminen rajoittamattomaan henkilöpiiriin
- 2.3 Taloudellisen edun tuottaminen toimintaan osallisille
- 2.4 Eryityskysymyksiä
 - 2.4.1 Tukiyhteisöt
 - 2.4.2 Harrastustoiminta
 - 2.4.3 Urheiluseurat
 - 2.4.4 Golfseurat

3 YLEISHYÖDYLLISEN YHTEISÖN TULOVEROTUS

- 3.1 Henkilökohtainen tulo
- 3.2 Tulot, joita ei pidetä elinkeinotulona
 - 3.2.1 Urheilukilpailu tai muu vastaava tilaisuus
 - 3.2.2 Tavarankeräyksestä saatu tulo
 - 3.2.3 Jäsenlehti ja muu yhteisön toimintaa välittömästi palveleva julkaisu
 - 3.2.4 Adressit, merkit, kortit ja viirit
- 3.3 Elinkeinotulo
 - 3.3.1 Elinkeinotoiminnan tunnusmerkit
 - 3.3.2 Toimiminen kilpailuolosuhteissa
- 3.4 Tulojen veronalaisuuden arviointia
 - 3.4.1 Talkootyö
 - 3.4.2 Kahvilat, ravintolat ja kioskit
 - 3.4.3 Muu hyödykemyynti
 - 3.4.4 Tukisopimukset
 - 3.4.5 Sosiaali- ja terveydenhoitopalvelut
 - 3.4.6 Hanketoiminta
 - 3.4.7 Koulutustoiminta
 - 3.4.8 Messu- ja näyttelytoiminta
 - 3.4.9 Yhtymästä saatu tulo-osuus

4 KIINTEISTÖTULO

- 4.1 Yleinen tai yleishyödyllinen käyttö
- 4.2 Muu kuin yleinen tai yleishyödyllinen käyttö
- 4.3 Kiinteistö- vai elinkeinotuloa

5 ELINKEINOTOIMINNAN YHTIÖITTÄMINEN

- 6 ILMOITTAMISVELVOLLISUUS
- 7 LUOTTAMUKSENSUOJA
- 8 MUUT VEROLAJIT
- 9 MUUN KUIN YLEISHYÖDYLLISEN YHTEISÖN TULOVEROTUS

1 Yleistä

Tässä ohjeessa käsitellään yhteisöjen, kuten yhdistysten ja säätiöiden, yleishyödyllisyyden ja tulojen veronalaisuuden arviointia tuloverotuksessa. Yleishyödyllisten yhteisöjen monialaisuuden ja harjoitettujen toimintojen monimuotoisuuden takia ohje ei ole kattava esitys yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksesta.

Ohjeessa käsitellään oikeuskäytännön ja esimerkkien kautta yleisimpiä tilanteita yleishyödyllisten yhteisöjen toiminnassa. Aiempaa ohjeen versiota on päivitetty uudemalla oikeuskäytännöllä ja muutamilla uusilla aiheilla kuten internet-sivujen mainosmyynti, tukisopimuksista saatu tulo ja hanketoiminta. Ohjeen lopussa on lyhyesti kerrottu myös yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksesta muiden verolajien osalta.

Yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotusta on käsitelty myös vero.fi-sivustolla olevassa ohjeessa [Esimerkkitalanteita yhdistysten ja säätiöiden verotuksesta](#), johon on osittain viitattu tämän ohjeen sisällössä. Lisäksi yleishyödyllisten yhteisöjen verotusta on käsitelty vero.fi-sivustolla artikkelissa [Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus – usein kysyttyä](#).

2 Yleishyödyllinen yhteisö

Tuloverolain 22 §:n mukaan yhteisö on yleishyödyllinen, jos

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

Yhteisön säännöt ja toiminnan tosiasiallinen luonne

Kaikkien tuloverolain 22 §:ssä lueteltujen edellytysten tulee täytyä yhtäaikaaisesti, jotta yhteisöä voidaan pitää yleishyödyllisenä. Yhteisön sääntöjen on täytettävä pykälässä mainitut edellytykset ja yhteisön tosiasiallisen toiminnan tulee vastata sääntöjen mukaista tarkoitusta. Jos yhteisö on sääntöjensä perusteella yleishyödyllinen, mutta tosiasiallinen toiminta ei vastaa sääntöjä, tehdään arviointi tosiasiallisen toiminnan, eikä sääntöjen perusteella.

Yleishyödyllisyysratkaisu on verovuosi-kohtainen ja koskee sitä verovuotta, jonka verotuksen toimittamisesta kulloinkin on kyse. Ratkaisu yleishyödyllisyydestä tehdään aina kokonaisarvioinnin perusteella.

KHO 1980 T 6049

Säätiön toiminta käsitti pääasiassa valtion lainoittamien asuntojen vuokraamista ja hallintaa. Vaikka toimintaa säätiön sääntöjen mukaan harjoitettiin yhteiskunnallisesti ja taloudellisesti tarkoituksenmukaisen asuntotuotannon edistämiseksi ja asunto-olojen parantamiseksi, se ei kuitenkaan ollut luonteeltaan yleishyödyllistä tulo- ja varallisuusverolain 13 §:n mielessä, eikä säätiötä näin ollen voitu pitää sanotussa lainkohdassa mainittuna yleishyödyllisenä yhteisönä. Verovuosi 1976.

KHO 1976 T 34

Yhdistyksen tarkoituksena oli sääntöjensä mukaan edistää sitä kristillistä toimintaa, jota paikallinen kaupunkilähetys, NNKY ja NMKY suorittivat. Sanottua tarkoitusta oli pidettävä yleishyödyllisenä ja aatteellisenä. Yhdistys ei ollut verovuonna eikä kymmenenä edellisenä vuotena luovuttanut varoja välittömästi mainittuun tarkoitukseen vaan sen toiminta oli keskittynyt osakehuoneistojen ostamiseen ja edelleen vuokraamiseen. Koska yhdistys ei ollut näyttänyt, että se olisi verovuonna tosiasiallisesti harjoittanut yleishyödyllistä ja aatteellista toimintaa, oli se verovelvollinen sekä valtion että kunnallisverotuksessa. Verovuosi 1971.

Tapauksissa *KHO 1980 T 6049 ja KHO 1976 T 34* yhteisöjen tosiasiallinen toiminta oli taloudellista, vastikkeellisten palveluiden tarjontaa, eikä se siten täyttänyt tuloverolain 22 §:n edellytyksiä. Koska pääpaino yleishyödyllisyysarvioinnissa on toiminnan tosiasiallisella luonteella, yhteisöjen ei katsottu olevan yleishyödyllisiä.

Tuloverolain 22 §:ssä on esimerkkiluettelo yleishyödyllisistä yhteisöistä. Luettelossa mainitaan maatalouskeskus, maatalous- ja maamiesseura, työväenyhdistys, työmarkkinajärjestö, nuoriso- tai urheiluseura, näihin rinnastettava vapaaehtoiseen kansalaistyöhön perustuva harrastus- ja vapaa-ajantoimintaa edistävä yhdistys, puolerekisteriin merkitty puolue sekä sen jäsen-, paikallis-, rinnakkais- tai apuyhdistys. Pykälän mukaan yleishyödyllisenä yhteisönä voidaan pitää myös muuta yhteisöä, jonka varsinaisena tarkoituksena on valtiollisiin asioihin vaikuttaminen tai sosiaalisen toiminnan harjoittaminen taikka tieteen tai taiteen tukeminen.

Maininta esimerkkiluettelossa ei automaattisesti tarkoita, että yhteisö olisi yleishyödyllinen. Siinäkin tapauksessa, että yhteisö on mainittu esimerkkiluettelossa, sääntöjen mukainen tarkoitus ja tosiasiallinen toiminta ovat yleishyödyllisyysarvioinnissa ratkaisevia. Toisaalta se, ettei yhteisöä ole mainittu esimerkkiluettelossa, ei estä sitä olemasta yleishyödyllinen. Arviointi tehdään yleisten yleishyödyllisyyden kriteerien perusteella samalla tavoin kuin muiden yhteisöjen osalta. Esimerkkiluettelo ei siten ole ratkaisua tehtaessä sitova.

Yhteisö vs. rekisteröimätön yhdistys

Tuloverolain 22 §:ssä määritellään yleishyödyllinen yhteisö. Yhteisöt määritellään tuloverolain 3 §:ssä. Rekisteröimätön yhdistys ei ole yhteisö, eikä se siksi voi olla verotuksessa tuloverolain 22 §:n mukainen yleishyödyllinen yhteisö. Rekisteröimätöntä yhdistystä pidetään verotuksessa yhtymänä, jonka tulo verotetaan sen osakkailla (TVL 15–16 §). Jos yhdistyksen tarkoituksena on kuitenkin rekisteröityä ja rekisteröinti on laitettu vireille ennen verovuoden päättymistä, voidaan tällaista rekisteröimätöntä yhdistystä pitää verotuksessa tuloverolain 3 ja 22 §:n tarkoittamana yhteisönä.

KHO 1983 T 354

Yhdistys oli perustettu ja sen säännöt oli hyväksytty ja toiminta aloitettu verovuonna. Yhdistys merkittiin yhdistysrekisteriin vasta verovuotta seuraavan vuoden syyskuussa. Yhdistyksen sääntöjen mukainen ja tosiasiallinen toiminta vastasivat asiakirjojen mukaan yleishyödyllisen yhteisön toimintaa. KHO katsoi, että yhdistystä ei ollut pidettävä tulo- ja varallisuusverolain 4 §:n 2 momentissa tarkoitettuna yhtymänä. Yhdistykseen ei voitu soveltaa tulo- ja varallisuusverolain 4 §:n 1 momenttia siten, että tulo- ja varallisuusverolain 13 §:n säännökset jätettiin ottamatta huomioon. Verovuosi 1978.

Tapauksessa *KHO 1983 T 354* yhteisön sääntöjen mukainen ja tosiasiallinen toiminta vastasivat yleishyödyllisen yhteisön toimintaa, eikä yhdistystä pidetty yhtymänä, vaikka rekisteriin merkitseminen viivästyi ja tapahtui verovuotta seuraavana vuonna.

Yhteisöjä eivät myöskään ole yhteisetuudet, kuten yhteismetsät, tiekunnat, kalastuskunnat ja jakokunnat. Näin ollen yhteisetuudet eivät voi olla tuloverolaissa tarkoitettuja yleishyödyllisiä yhteisöjä. Sen sijaan kalastuslaissa (286/82) tarkoitettut kalastusalueet ovat yhteisöjä.

2.1 Toimiminen yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi

Yleishyödyllisen yhteisön toiminnan on oltava hyödyllistä ja yleistä. Arvioitaessa, toimiiko yhteisö yleiseksi hyväksi, on kysyttävä, mitä intressejä yhteisö edistää. Yhteisö ei voi olla yleishyödyllinen, jos sen toiminnan tarkoituksena on esimerkiksi varojen hankkiminen tai kulujen minimoiminen ja toiminnan henkilöpiiri on pieni ja suljettu.

2.1.1 Jäsenyritysten taloudellisen intressin edistäminen

Yhteisö ei toimi yleiseksi hyväksi silloin, kun toiminta palvelee ensisijaisesti yksityistaloudellisia intressejä. Tällaisia ovat esimerkiksi tietyn toimialan markkinointi-, tiedotus- ja koulutusyhdistykset, joiden pääasiallisena toimintana on tukea jäsenyrityksiä. Tällainen toiminta katsotaan kokonaan elinkeinotoiminnaksi.

KHO 1994 B 504

Yhdistyksen tarkoituksena on sääntöjen mukaan saattaa toiminta-alueellaan varsinaista taksiliikennettä tai muuta ammattimaista henkilötilausliikennettä muilla kuin linja-autoilla harjoittavat henkilöt ja oikeuskelpoiset yhteisöt läheiseen yhteistoimintaan keskenään, valvoa jäsentensä ammatillisia ja sivistyksellisiä etuja, toimia hyödyllisten uudistusten aikaansaamiseksi autoliikenteen alalla, kehittää hyvää ja toverillista yhteisymmärrystä jäsentensä keskuudessa ja estää heidän keskinäistä epälojaalia kilpailuaan. Tarkoituksenaan yhdistys toteutti järjestämällä neuvottelu- ja valistustilaisuuksia sekä illanviettoja, tekemällä toiminta-alueensa viranomaisille esityksiä ja antamalla lausuntoja paikkakunnan liikennettä ja erityisesti ammattimaista taksiliikennettä koskevissa asioissa sekä tekemällä esityksiä ja antamalla lausuntoja alan valtakunnalliselle liitolle liikennettä ja jäseniä koskevissa asioissa. Yhdistyksen toiminta rahoitettiin jäsenmaksutuloilla sekä kuljettajakurssien järjestämisestä, lehden julkaisemisesta, taksitarkastajatoiminnasta, takalasinmainonnasta ja ajopäiväkirjojen ja tilikirjojen välittämisestä saaduilla tuloilla. Yhdistyksen tuloja käytettiin paitsi varsinaisen toiminnan aiheuttamiin kuluihin yhdistyksen aikaisemmin harjoittamasta liiketoiminnasta aiheutuneiden takausvastuiden suorittamiseen. Yhdistyksen katsottiin tosiasiallisen toimintansa perusteella ensisijaisesti pyrkivän järjestämään ja kehittämään jäseninään olevien taksiautoilijoiden elinkeinotoimintaa, minkä vuoksi yhdistystä ei pidetty yleishyödyllisenä yhteisönä. Äänestys 4-3. Ennakkotieto. Verovuodet 1993 ja 1994.

KHO 1983 T 5984

Yhdistyksen sääntöjen mukaisena tarkoituksena oli toimia lääkärikeskusten ja muiden lääkärien yksityisten vastaanottoyhtiöiden yhdysseurana, valvoa ja edistää niiden yhteisiä aatteellisia ja yhteiskunnallisia etuja ja pyrkimyksiä sekä edistää avohoitopalvelusten kehittämistä ja turvata potilaalle mahdollisuus saada yksityislääkärien tutkimusta ja hoitoa sekä yhteiskunnan edun mukaisesti turvata lääkäriammattin vapaus. Sääntöjensä mukaan yhdistys toteutti tarkoitustaan järjestämällä neuvottelu- ja neuvontatilaisuuksia, harjoittamalla tiedotus- ja valistustoimintaa, suorittamalla avohoitoon liittyvää tutkimustoimintaa, edustamalla jäseniään, tekemällä esityksiä ja antamalla lausuntoja jäseniään koskevissa asioissa sekä suorittamalla jäsenten lukuun alan erikoistehtäviä. Yhdistys oli verovuoden toimintakertomuksensa mukaan muun toimintansa ohella valmistellut ja antanut jäsenilleen erilaisia sopimus- ja hintasuosituksia, kehittänyt yhteishankintajärjestelmää, järjestänyt työterveyspalveluja koskevan mainoskampanjan ja hoitanut jäsentensä veroasioita. Ottaen huomioon, että yhdistyksen tämä toiminta oli luonteeltaan lähinnä sen jäsenten harjoittaman taloudellisen toiminnan välitöntä edistämistä ja käsitti olennaisen osan yhdistyksen verovuoden toiminnasta KHO katsoi, ettei yhdistys ollut toiminut yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi, jonka vuoksi sitä ei ollut pidettävä verovuodelta toimitetussa verotuksessa tulo- ja varallisuusverolain 13 §:ssä tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä. Verovuosi 1978.

Tapauksissa *KHO 1994 B 504* ja *KHO 1983 T 5984* yhdistysten toiminta edisti lähinnä niiden jäsenyritysten taloudellisia intressejä. Yhdistysten ei katsottu olevan yleishyödyllisiä.

2.1.2 Muita kuin taloudellisia etuja palveleva edunvalvonta

Laajemmin kotimaista talouselämää ja muita kuin taloudellisia etuja palveleva toiminta voidaan toiminnan aatteellisuuden ja kansantaloudellisen hyödyn vuoksi katsoa yleishyödylliseksi. Samoin yhteisö voi olla yleishyödyllinen, jos kyse on yleisemmästä edunvalvonnasta, eikä toiminta aiheuta kilpailuhaittaa elinkeinonharjoittajille.

KHO 1984 II 504

Yhdistys oli sääntöjensä mukaan siihen liittyneiden ATK-alalla tai sitä läheisesti sivuavien alojen piirissä toimivien yhdistysten keskuselin. Sen tarkoitus oli tukea jäsenten yhteisiä pyrkimyksiä sekä edistää automaattisen tietojenkäsittelyn mahdollisimman tehokasta hyväksikäyttöä. Yhdistyksen tarkoitus ei ollut toiminnallaan tuottaa siihen osallisille voittoa eikä välitöntä taloudellista ansiota. Yhdistyksellä oli julkaisu-, koulutus-, tutkimus- ja standardointitoimintaa. Yhdistyksen katsottiin toimivan yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa ja henkisessä mielessä siten kuin tulo- ja varallisuusverolain 13 §:ssä tarkoitetaan. Verovuosi 1977.

KHO 1985 II 503

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

Ratkaisuissa *KHO 1984 II 504* ja *KHO 1985 II 503* yhdistysten toiminnassa oli kysymys tiettyjen toimialojen laaja-alaisesta ja muita kuin taloudellisia etuja palvelevasta edunvalvonnasta. Yhdistysten katsottiin toimivan yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi. Yhdistykset olivat yleishyödyllisiä yhteisöjä.

2.1.3 Laajamittaisen elinkeinotoiminnan vaikutus yleishyödyllisyysarviointiin

TVL 22 §:n mukaan yleishyödyllisen yhteisön tulee toimia yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi. Elinkeinotoiminnan harjoittaminen ei ole "yksinomaisesti ja välittömästi" yleistä hyvää toteuttavaa toimintaa. Jos tällaista toimintaa harjoitetaan liian laajasti, yhteisöä ei voida pitää yleishyödyllisenä, vaikka sillä olisi myös yleishyödyllistä toimintaa. Laajamittaisen ja itsenäisen elinkeinotoiminnan harjoittaminen voi siten johtaa yleishyödyllisyysstatuksen menettämiseen. Elinkeinotoiminnan vaikutusta yhteisön yleishyödyllisyyteen arvioidaan kuitenkin aina tapauskohtaisesti ja kokonaisuutensa perustuen.

KHO 1973 T 425

Keinosiemennisyhdistyksen keinosiemennystoiminnan katsottiin, erityisesti sen laajuuteen nähden ja sen välittömän merkityksen vuoksi, mikä sillä oli yhdistyksen jäsenten karjataloudelle, olevan luonteeltaan liiketoimintaa. Kun yhdistyksen yleishyödyllisenä tai aatteellisena pidettävä toiminta oli mainitun liiketoiminnan rinnalla jäänyt vähäiseksi, yhdistystä ei voitu pitää sellaisena yleishyödyllisenä yhteisönä, joka TOL 10 § 1 momentin 4 kohdan mukaan on vapaa valtiolle suoritettavasta verosta, eikä myöskään sellaisena aatteellisena yhteisönä, joka KKUNA 53 § 1 mom. 2 kohdan mukaan on verovelvollinen kunnalle vain kiinteistö- ja liiketuloista.

Tapauksessa *KHO 1973 T 425* keinosiemennisyhdistyksen harjoittama keinosiemennystoiminta oli elinkeinotoimintaa, eikä yhdistyksen siten katsottu olevan yleishyödyllinen yhteisö. Myöskään se seikka, että yhdistys harjoitti mainitun elinkeinotoiminnan rinnalla vähäistä yleishyödyllistä toimintaa, ei tehnyt yhdistyksestä yleishyödyllistä.

KHO 1991 B 517

Osakeyhtiön tarkoituksena oli kenellekään osakkeenomistajalle taloudellista hyötyä tuottamatta ja osinkoa jakamatta järjestää ravi- ja ratsastuskilpailuja, hevostaloutta ja muita raviurheiluun liittyviä tilaisuuksia, hallita X:n kaupungin alueella ravirataa, rakentaa, omistaa ja hallita rakennelmia ja rakennuksia sekä vuokrata niitä hevostaloutta ja raviurheilua edistäville järjestöille. Yhtiön suurimmat osakkeenomistajat olivat X:n kaupunki ja maalaiskunta, ko. läänin maatalouskeskus, minkä lisäksi yhtiön osakkeita omistivat muun muassa useat yhdistysmuotoiset hevosystäväinseurat sekä yksityiset henkilöt ja liiketoimintaa harjoittavat osakeyhtiöt. Yhtiön liikevaihto puheena olevalta tilikaudelta oli n. 6,6 mmk, josta määrästä n. 3,4 mmk oli totalisaattorituloja, n. 1,2 mmk ravintolatuloja, n. 0,8 mmk pääsymaksutuloja ja n. 0,2 mmk tuloja ohjelmien myynnistä. Yhtiötä ei pidetty yleishyödyllisenä yhteisönä. Äänestys 4-1. Verovuosi 1988.

Tapauksessa KHO 1991 B 517 osakeyhtiö harjoitti laajamittaista raviurheilutoimintaa. Vaikka osakeyhtiön tarkoituksena ei ollut tuottaa sen osakkeenomistajille taloudellista etua, yhtiön harjoittama toiminta oli elinkeinotoimintaa. Kysymyksessä ei ollut yleishyödyllinen yhteisö.

Tapauksessa KHO 2013:200 taloudellisesti merkittävää adressivälitystä harjoittavaa säätiötä ei pidetty yleishyödyllisenä yhteisönä, vaikka se jakoi laajahkosti apurahoja yleishyödylliseen tarkoitukseen. Säätiö harjoitti elinkeinotoimintana pidettävää adressinvälitystä tiiviinä osana laajempaa konsernin toimintaa. Säätiön elinkeinotoiminnan katsottiin olevan sekä absoluuttiselta laajuudeltaan että suhteessa muuhun tulonhankintaan ja varojen käyttöön niin mittavaa, ettei säätiötä voitu pitää yleishyödyllisenä yhteisönä.

Läheisesti yleishyödylliseen tarkoitukseen liittyvä toiminta

Laajakaan läheisesti yleishyödylliseen toimintaan liittyvä elinkeinotoiminta tai muu kuin yleishyödyllinen toiminta ei johda yleishyödyllisyysstatuksen menettämiseen. Yhteisöllä on tällöin oltava myös tarkoituksensa mukaista yleishyödyllistä toimintaa.

Esimerkki 1

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

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

Esimerkki 2

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

Hoitokodin ylläpitämisen lisäksi säätiö jakaa vuosittain apurahoja erilaisiin vanhustyön kehittämishankkeisiin. Säätiöllä on myös monimuotoista virkistys- ja vertaistoimintaa vanhuksille. Tätä toimintaa varten säätiö on palkannut yhden työntekijän, jonka apuna toimii suuri joukko vapaaehtoisia. Säätiön omistaman hoitokodin yhteyteen on varattu kerhotila, jossa hoitokodin asukkaat ja muut lähialueiden vanhuksset voivat kokoontua ja viettää yhdessä aikaa. Vanhuksille järjestetään vapaaehtoisvoimin muun muassa erilaisia teemapäiviä ja retkiä. Tapahtumat ovat maksuttomia ja kaikille avoimia. Järjestettyjen tapahtumien lisäksi vapaaehtoiset käyvät lähialueen vanhusten luona auttamassa näitä lääkäri- yms. käynneillä.

Toisen esimerkkitapauksen säätiö harjoittaa vastaavaa hoitokotitoimintaa kuin alalla toimivat usein osakeyhtiömuodon valinneet yksityiset yritykset. Hoitokodin tarjoamat palvelut on tuotteistettu. Osa asumisen lisäksi tarjottavista palveluista kuuluu hoitokodin perusmaksuun, osaa palveluista myydään erillisinä lisäpalveluina. Säätiö tarjoaa palveluita palkatulla, ammattitaitoisella henkilökunnalla ja käypään hintaan. Tapauksessa esitetyt tosiseikat huomioon ottaen säätiön harjoittama hoitokotitoiminta on luonteeltaan elinkeinotoimintaa. Kun säätiön harjoittama muu toiminta kuitenkin on sen sääntöjen mukaista yleishyödyllistä toimintaa, kysymyksessä on yleishyödyllinen yhteisö. Tällöin hoitokotitoimintaa verotetaan elinkeinotoimintana, mutta yleishyödyllisestä toiminnasta mahdollisesti kertyvät tuotot, siihen saadut avustukset ja mahdollinen TVL 23.3. §:n mukainen varainhankinta jää verotuksen ulkopuolelle.

Yhteisöä ei voida pitää yleishyödyllisenä yhteisönä pelkästään sen perusteella, että yhteisöllä on säännöissään mainittu sinänsä yleishyödyllinen toiminta-ajatus. Vapaaehtoistyövoiman käyttö apuna elinkeinotoiminnassa ei myöskään ole yleishyödyllistä toimintaa eikä vaikuta esimerkiksi palvelutalon verokohteluun. Toiminta ei ole yleishyödyllistä myöskään sillä perusteella, että esimerkiksi elinkeinotoiminnaksi katsotussa palvelutalossa vieraillee muiden yhdistysten vapaaehtoistoimijoita. Riittävä yleishyödyllinen toiminta on tällaisissa tilanteissa tyypillisesti vakiintunutta, yhteisön itse järjestämää toimintaa, joka toteutetaan muita kuin yhteisön elinkeinotoiminnan piirissä olevia asiakkaita varten. Yleishyödyllinen toiminta sisältää usein edunvalvontaa, tiedottamista, kouluttamista sekä vertaistuki- ja tutkimustoimintaa.

[Lisää esimerkkejä elinkeinotoiminnan ja muun kuin yleishyödyllisen toiminnan vaikutuksesta yleishyödyllisyyden arviointiin on esitetty ohjeessa Esimerkkitilanteita yhdistysten ja säätiöiden verotuksesta .](#)

2.1.4 Laajamittaisen sijoitustoiminnan vaikutus yleishyödyllisyysarviointiin

Laajakaan sijoitustoiminta ei lähtökohtaisesti ole yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoimintaa (ks. luku 3.1). Siitä huolimatta sijoitustoiminta voi johtaa yleishyödyllisyysstatuksen menettämiseen, jos yhteisön varsinainen yleishyödyllinen toiminta jää taka-alalle tai on hyvin pientä. Esimerkiksi alla mainitussa tapauksessa KHO 2000:15 säätiön tosiasiallinen toiminta muodostui laajamittaisesta vuokraustoiminnasta, jonka rinnalla yleishyödyllinen toiminta oli jäänyt vähäiseksi, eikä säätiötä voitu pitää yleishyödyllisenä yhteisönä. Erityisesti spekulatiivinen sijoitustoiminta, lainarahoitus, suuri riski ja sijoitustuottojen rahastointi voi johtaa yleishyödyllisyysstatuksen menettämiseen.

Yleishyödyllinen yhteisö ei saa suhteettoman suuressa määrin rahastoida tulojaan, vaan niitä on vuosittain käytettävä yhteisön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen. Rahastointi ei kuitenkaan vaaranna

yhteisön yleishyödyllisyyttä, jos yhteisön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttaminen nimenomaisesti edellyttää varojen rahastointia. Laajamittaisen sijoitustoiminnan ja / tai varojen rahastoinnin vaikutusta yhteisön yleishyödyllisyyteen arvioidaan aina tapauskohtaisesti ja kokonaisharkintana.

KHO 2000:15

Vuonna 1950 perustetun säätiön sääntöjen mukainen tarkoitus oli ylläpitää sivistys- ja urheilutaltoa itsekannattavuuteen tähtäävää periaatetta noudattaen ylijäämiä tavoittelematta. Säätiö oli luovuttanut tuon talon X:n kaupungille jo vuonna 1973. Sen jälkeen säätiön harjoittama pääasiallinen toiminta tuli käsittämään säätiön omistaman toisen kiinteistön vuokralle antamisen ja vuodesta 1993 lähtien säätiön omistamien erään kiinteistöyhtiön osakkeiden nojalla hallitsemien tilojen vuokralle antamisen käyvästä hinnasta. Säätiö oli omistanut kiinteistöyhtiön osakkeista ensin 75 % ja vuodesta 1996 lähtien kaikki osakkeet. Kiinteistöyhtiön rakennushankkeen kustannukset olivat noin 27 miljoonaa markkaa, josta säätiön osuus oli noin 17,9 miljoonaa markkaa. Säätiö oli rahoittanut osuutensa ottamalla pankeilta lainaa 11 miljoonaa markkaa ja käyttämällä omia varoja 6,9 miljoonaa markkaa. Sanottuja tiloja ei asiakirjojen mukaan ollut luovutettu sivistys- tai urheilukäyttöön. Laajamittainen, käypään hintaan tapahtunut vuokraustoiminta oli tuottanut säätiölle huomattavat tuotot ja ylijäämät. Verovuonna 1995 säätiö oli saanut tuottoja kaikkiaan 2 646 344 markkaa, lähes kaikki vuokratuottoa, ja tuloslaskelma osoitti 961 158 markan ylijäämää. Säätiön sääntöjen mukaan osa ylijäämävaroista voitiin käyttää muuhunkin sivistyksellisen ja urheilutoiminnan edistämiseen X:n kaupungissa, kuten kirjastojen perustamiseen, muistomerkkien pystyttämiseen, taideharrastusten tukemiseen sekä uimahallien, urheilu- ja leikkikenttien, voimistelusalien ynnä muun rakentamisen avustamiseen. Säätiö oli vuosina 1962, 1966, 1970, 1975, 1983-1993 ja vuonna 1996 jakanut avustuksia ja stipendejä yhteensä 2 536 880 markkaa. Säätiö ei jakanut avustuksia tai stipendejä lainkaan vuosina 1994 ja 1995. Säätiötä oli aikaisemmin verotuksessa pidetty yleishyödyllisenä yhteisönä, mutta verovuoden 1995 verotuksessa säätiötä ei enää katsottu yleishyödylliseksi yhteisöksi. Korkein hallinto-oikeus totesi, että jaettujen avustusten ja stipendien määrä oli ollut säätiön vuosittaisiin ylijäämiin ja varallisuusmassaan nähden vähäinen. Säätiölle oli vuoteen 1992 mennessä kertynyt noin 7 miljoonaa markkaa varoja, joita ja pankeilta lainaksi otettuja 11 miljoonan markan varoja oli käytetty varojen sijoittamiseksi tulonhankintaan. Säätiön keskeiseksi toiminnaksi oli niin ollen muodostunut kiinteistöjen ja osakkeiden omistus sekä käypään hintaan tapahtuneen vuokraustoiminnan muodossa toteutettu tulonhankinta. Säätiön sääntöjen mukainen yleishyödylliseksi tarkoitettu toiminta oli todellisuudessa jäänyt vähäiseksi, ja sitä oli estänyt muun muassa varojen sitoutuminen suurelta osin lainavaroin harjoitettuun vuokraustoimintaan. Näin ollen korkein hallinto-oikeus katsoi, että säätiötä ei voitu verovuonna 1995 pitää tuloverolain 22 §:ssä tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä, vaan se oli koko toiminnastaan, siis myös vuokraustoiminnasta, verovelvollinen. Asiassa ei nähty perustetta säätiön esittämään luottamuksensuojan antamiseen, vaikka säätiö oli aikaisemmissa verotuksissa hyväksytty yleishyödylliseksi yhteisöksi. Verovuosi 1995.

Tapauksessa *KHO 2000:15* säätiön tarkoituksena oli ylläpitää sivistys- ja urheilutaltoa itsekannattavuusperiaatteella. Säätiön tosiasiallinen toiminta muodostui pääosin lainavaroin hankittujen kiinteistöjen ja osakkeiden omistuksesta sekä laajamittaisesta käypään hintaan tapahtuneesta vuokraustoiminnasta. Säätiön jakamien apurahojen määrä oli säätiön vuosittaisiin ylijäämiin ja varallisuusmassaan nähden vähäinen. Kun säätiön tosiasiallinen toiminta muodostui laajamittaisesta vuokraustoiminnasta, jonka rinnalla säännöissä mainittu yleishyödyllinen toiminta oli jäänyt vähäiseksi, yhdistyksen ei katsottu olevan yleishyödyllinen yhteisö.

2.2 Toiminnan kohdistuminen rajoittamattomaan henkilöpiiriin

Yleishyödyllisen yhteisön toiminta ei saa kohdistua vain rajoitettuun henkilöpiiriin. Yleishyödyllisiä eivät ole yhteisöt, joiden toiminta kohdistuu esimerkiksi vain tietyn perheen, suvun taikka pienen tai keskiisuren yrityksen suljettuun piiriin. Pelkästään se seikka, että jäsenmäärä on pieni, ei kuitenkaan estä yhteisöä olemasta yleishyödyllinen, jos toiminta on tosiasiallisesti ulospäin suuntautuvaa ja yhteisö on avoin kaikille tai ainakin suurelle joukolle, eikä jäsenyyttä pyritä aktiivisin toimin rajoittamaan.

Esimerkiksi harvinaisen harrastuksen osalta jäsenmäärää voi olla vaikea kasvattaa. Kuoroon liittymiseksi voidaan siten vaatia tietty laulutaito. Jäseneksi pääsyn edellytykset eivät kuitenkaan voi olla liian tiukasti rajaavia vaan yhteisöllä täytyy olla pyrkimys pitää toimintaa avoimena ja hankkia uusia jäseniä.

KHO 1980 II 620

Yhdistyksen sääntöjensä mukaisena tarkoituksena oli muun ohella edistää sukututkimusta, perustaa erään suvun jäsenten paikallisia kerhoja sekä lujittaa sukuhenkeä sukukokouksin, sukujuhlin ja retkeilyin, mutta ei tuottaa jäsenilleen taloudellisia etuja. Ottaen huomioon yhdistyksen jäsenistön ja tosiasiallisen toiminnan rajoitetun luonteen sekä sukututkimustoiminnan rajallisuuden yhdistystä ei katsottu yleishyödyllisen tarkoituksen omaavaksi yhdistykseksi. Äänestys 3-1.

Ratkaisussa *KHO 1980 II 620* yhdistyksen toiminta kohdistui tietyn suvun jäseniin. Yhdistyksen ei katsottu olevan yleishyödyllinen yhteisö.

Yleishyödyllisyys arvioidaan sekä sääntöjen että tosiasiallisen toiminnan perusteella. Sukuyhdistyksen sääntöjen muuttaminen jäsenpiirin osalta avoimeksi ei siten yksistään riitä yleishyödyllisyyteen, vaan toiminnan on myös tosiasiallisesti kohdistuttava rajoittamattomaan henkilöpiiriin.

KHO 1984 T 2005

Säätiön tarkoituksena sen uudistettujen sääntöjen mukaan oli edistää humanitäärisiä ja yleishyödyllisiä tarkoituksia sekä toimia perustajan ja hänen vaimonsa suoraan alenevassa polvessa olevien henkilöiden yhdyssiteenä. Säätiön nettotulosta oli vuosittain vähintään 10 % erotettava säätiön pääoman kartuttamiseen ja muu osa, kuitenkin vähintään 80 %, hallituksen vuosikokouksessa määräämällä tavalla humanitäärisiin tai yleishyödyllisiin tarkoituksiin. Jälkeläisten yhdyssiteenä toimimista koskeva tarkoitus toteutettiin hoitamalla säätiön perustajan hautaa ja vaalimalla hänen muistoaan sekä huolehtimalla jälkeläisten yhteydenpidosta, keräämällä ja välittämällä tietoja sekä järjestämällä vuosittain jälkeläisille yksinkertaiset päivälliset. Yhteydenpitämisestä ei ollut erityisiä menoja lukuun ottamatta edellä mainittuja kohtuullisia vuosittaisten sukulaispäivällisten kuluja. Sääntöjen mukaan säätiön varat oli purkautumistapauksessa käytettävä humanitäärisiin tai yleishyödyllisiin tarkoituksiin. Kun ne tarkoituserät, joita säätiö oli sääntöjen uudistamisen jälkeen tukenut voittovarojaan jakamalla, olivat luonteeltaan yleishyödyllisiä, KHO ottaen myös huomioon sanottujen sääntöjen sisällön katsoi, että säätiö oli tulo- ja varallisuusverolain 13 §:ssä tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä verosta vapaa. Äänestys 4-1. Verovuosi 1978.

Tapauksessa *KHO 1984 T 2005* säätiön henkilöpiiri oli osittain rajoitettu, mutta sen toiminta kohdistui tosiasiasa tuon henkilöpiiriin ulkopuolelle. Kun säätiön sääntöjen mukainen tarkoitus ja sen toiminta olivat luonteeltaan yleishyödyllisiä, säätiön katsottiin olevan yleishyödyllinen yhteisö.

Vaikka suuryritysten henkilökuntakerhojen osalta henkilöpiiri on rajoitettu, se voi käytännössä olla huomattavan laaja. Henkilökuntakerhojen toiminta on tällaisissa tapauksissa lähinnä sosiaalista ja etäällä yrityksen taloudellisen edun edistämisestä. Näiden syiden vuoksi tällaisia yhteisöjä on kokonaisuutensa perusteella voitu joissakin tapauksissa pitää yleishyödyllisinä.

2.3 Taloudellisen edun tuottaminen toimintaan osallisille

Yleishyödyllinen yhteisö ei saa tuottaa toiminnallaan siihen osallisille taloudellista etua osinkona, voitto-osuutena tai kohtuullista suurempana palkkana tai muuna hyvityksenä. Säännös ei tarkoita voitontuottamiskieltoa vaan niin sanottua voitonjakokieltoa toimintaan osallisille. Toimintaan osallisilla tarkoitetaan esimerkiksi perustajia, jäseniä, hallituksen jäseniä, toimitusjohtajaa, toiminnanjohtajaa, rahastonhoitajaa ja asiamiestä sekä heidän lähipiiriä. Yleishyödylliset yhteisöt eivät siten tavoittele tuloja taloudellisen edun vuoksi vaan voidakseen rahoittaa yleishyödyllistä toimintaansa.

Jos toimintaa varten on perustettu osakeyhtiö, yhtiömuodon valinta viittaa lähtökohtaisesti siihen, ettei kysymyksessä voi olla yleishyödyllinen yhteisö. Jos yhteisö yhtiöjärjestyksensä tai sääntöjensä mukaan voi jakaa osinkoa tai muutoin varojaan, ei yhteisö voi olla yleishyödyllinen, vaikkei varoja käytännössä jaettaisikaan. Jotta yhteisöä voidaan pitää yleishyödyllisenä, sen purkautuessa voiton tulee mennä yleishyödylliseen tarkoitukseen, eikä esimerkiksi perustajille.

KHO 1980 II 502

Osakeyhtiön toimialana oli matkailuelinkeinojen harjoittaminen ylläpitämällä leirintäalueita, retkeilymajoja ja muita matkailua palvelevia laitoksia sekä harjoittamalla matkatoimistoliikettä. Yhtiön osakkaina olivat kaupunki sekä eräät, suurimmaksi osaksi yleishyödylliset yhteisöt. Yhtiö oli antanut kaupungilta vuokraamansa leirintäalueen vuokralle eräälle osakasyhteisölleen. Matkatoimistoliikkeen harjoittaminen käsitti leirintäalueen paikkojen varaamista sekä majoitus- ja laivalippujen välitystä. Tuloja yhtiö sai myös muun muassa kuntien avustuksina. Yhtiö saattoi tuottaa osakkailleen taloudellista etua osinkona. Yhtiötä ei pidetty verotuksessa yleishyödyllisenä yhteisönä. Ennakkotieto. Verovuodet 1979 ja 1980.

Tapauksessa *KHO 1980 II 502* osakeyhtiötä ei pidetty yleishyödyllisenä muun muassa siitä syystä, että se saattoi tuottaa osakkailleen taloudellista etua osinkona. Myöskään ne seikat, että osakkaina olivat kaupunki ja yleishyödyllisiä yhteisöjä tai, että yhteisö sai kuntien avustuksia, ei tehnyt yhteisöstä yleishyödyllistä.

Yleishyödyllisen yhteisön maksamat suoritukset

Yleishyödyllinen yhteisö voi maksaa kohtuullisen suuruista palkkaa yhteisön hyväksi työtä tehneille. Palkanmaksu ei saa olla keskeisintä yhteisön toiminnassa ts. yhteisö ei voi olla perustettu tai toimia vain tietyn henkilön tai tiettyjen henkilöiden palkkaamiseksi tai näiden toimeentulon turvaamiseksi.

Yleishyödyllinen yhteisö voi tehdä erilaisia sopimuksia jäsenten tai toimintaan muuten osallisten kanssa (esimerkiksi vuokra-, kauppa- tai muu yhteistyösopimus). Yhteisön intressipiiriin kuuluvalla suoritettu korvaus ei kuitenkaan saa olla käypää hintatasoa korkeampi. Yhteisön omistamia varoja tai tuottamia palveluita ei myöskään saa siirtyä sen intressipiiriin kuuluvalla käypää hintatasoa edullisemmin. Käypänä korvauksena voidaan pitää hintaa, jota ulkopuolisen kanssa tehtävässä sopimuksessa käytettäisiin.

Jäsenten kustannusten minimointi

Laissa tarkoitetun taloudellisen edun antamista on sekin, että yhteisön tarkoituksena on sen jäsenten kustannusten minimointi. Yhteisö ei siten voi olla yleishyödyllinen, jos sen tarkoituksena on saada jäsenyrityksille aikaiseksi kustannussäästöjä. Tällaisia yhteisöjä on perustettu esimerkiksi eri teollisuudenalojen yritysten ympäristö- ja muiden vastuiden mahdollisimman kustannustehokkaaksi hoitamiseksi.

Jäsenet voivat kuitenkin saada etua yhteisöltä esimerkiksi jäsenpalvelujen ja jäsenalennusten muodossa silloin, kun edun antaminen liittyy läheisesti yhteisön toimintaan ja etua voidaan pitää tavanomaisena ja kohtuullisena. Tällöin menojen säästyminen ei ole toiminnan varsinainen tarkoitus, eikä se estä yhteisöä olemasta yleishyödyllinen.

2.4 Erityiskysymyksiä

2.4.1 Tukiyhteisöt

Yhteisön nimessä oleva määrittely ”tukiyhdistys” tai ”kannatusyhdistys” ei sinänsä määrää yhteisön verotuksellista statusta. Ratkaisu verotuksellisesta statuksesta tehdään yhteisön sääntöjen ja tosiasiallisen toiminnan perusteella samojen TVL 22 §:n kriteerien pohjalta kuin muidenkin yhteisöjen osalta.

TVL 22 §:n mukaan yhteisön tulee toimia välittömästi yleiseksi hyväksi. Yhteisö ei toimi välittömästi yleiseksi hyväksi, jos se vain taloudellisesti tukee toista välittömästi yleishyödyllistä toimintaa harjoittavaa yhteisöä.

Pelkästään se, että varat ohjataan yleishyödylliseen käyttöön, ei muuta tukiyhdistyksen toimintaa yleishyödylliseksi ja varainhankintaa verovapaaksi.

KHO 1977 T 227

Yhdistystä, jonka tarkoituksena sen sääntöjen mukaan oli aatteellisesti ja aineellisesti tukea erään toisen yhdistyksen toimintaa, ei pidetty sellaisena yleishyödyllisenä yhteisönä kuin TOL 10 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitetaan. Verovuosi 1971.

Tapauksessa *KHO 1977 T 227* yhdistyksen tarkoituksena oli tukea toisen yleishyödyllisen yhdistyksen toimintaa. Kun yhdistys toimi ainoastaan välillisesti yleiseksi hyväksi, sen ei katsottu olevan yleishyödyllinen yhteisö.

Jos tukiyhteisöllä on omaa selkeästi yleishyödyllistä toimintaa, se voidaan katsoa yleishyödylliseksi. Samoin tukiyhteisö voidaan katsoa yleishyödylliseksi, jos yleishyödylliseen toimintaan ohjattavien varojen määrä on tulokseen nähden merkittävä, tuettavia yhteisöjä on useita ja niihin jäseneksi pääsy on rajoittamaton.

KHO 1980 II 503

Aatteellinen yhdistys, jonka jäsenet olivat poliittisen puolueen piirijärjestöjä, vuokrasi omistamaansa rakennusta kustannusosakeyhtiölle ja samaa aatesuuntaa edustavan sanomalehden toimitukselle. Sen lisäksi yhdistys vuokrasi rakennuksessa olevia kokoustiloja nimellistä korvausta vastaan jäsenyhdistyksilleen ja muille työväenyhdistyksille niiden aatteelliseen toimintaan. Yhdistys oli yleishyödyllinen yhteisö ja verovelvollinen ainoastaan liiketulostaan ja muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tulosta. Verovuosi 1975.

Tapauksessa *KHO 1980 T 1279* yhdistys, jonka jäsenet olivat poliittisen puolueen piirijärjestöjä, tuki vuokraustoiminnallaan laajasti poliittista järjestötoimintaa. Yhdistyksen katsottiin olevan yleishyödyllinen yhteisö.

KHO 1994 B 503

Säätiön tarkoituksena oli tukea työväen aatteellisten sekä tiede- ja taidejärjestöjen toimintaa, mitä tarkoitustaan säätiö toteutti avustamalla sanottuja järjestöjä toimitilojen hankkimisessa ja myöntämällä sanotuille järjestöille taloudellisia avustuksia. Säätiö oli säädekirjalla saanut omistukseensa 3 tilaa, joista muodostuneella kiinteistöllä olevia rakennuksia säätiö osittain vuokrasi yleisiä opetustiloja varten ja osittain antoi veloituksetta säädekirjassa tarkoitettujen järjestöjen käyttöön. Säätiö antoi verovuonna avustuksia säädekirjassa tarkoitetuille järjestöille 150.000 markkaa. Säätiö oli tulo- ja varallisuusverolain 21 §:ssä tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö. Verovuosi 1990.

Tapauksessa *KHO 1994 B 503* säätiön tarkoituksena oli tieteen ja taiteen tukeminen. Tätä tarkoitusta se toteutti avustamalla tiede- ja taidejärjestöjä toimitilojen hankkimisessa ja myöntämällä järjestöille taloudellisia avustuksia. Säätiön katsottiin olevan yleishyödyllinen yhteisö.

Jotta tukiyhteisö voitaisiin katsoa yleishyödylliseksi, sen säännöissä ei voi olla mainintaa, jonka mukaan yhteisön purkautuessa sen omaisuus menisi perustajille. Perustajayhteisöt voivat tukiyhteisöä perustettaessa olla yleishyödyllisiä, mutta niiden status voi muuttua. Tällöin olisi mahdollista, että verottomasti kertynyt omaisuus yhteisön purkautuessa ei enää palautuisikaan yleishyödylliseen toimintaan.

Tuloverolain 23.3 §:n mukaan bingotoiminnasta saatu tulo ei ole elinkeinotuloa. Käytännössä toiminta on usein järjestetty siten, että esimerkiksi paikallinen urheiluseura on keskittänyt bingotoiminnan kannatusyhdistykselleen. Muista tukiyhdistyksistä poiketen tällaista vain bingotoimintaa harjoittavaa tukiyhdistystä pidetään yleishyödyllisenä yhteisönä, kun kertyneet varat jaetaan yleishyödylliselle perustajayhdistykselle.

2.4.2 Harrastustoiminta

Edellä yleishyödyllisyyden eri kriteerejä tarkasteltaessa on useissa kohdin käsitelty pienten, tosiasiallisesti suljettujen yhteisöjen toimintaa. Tällaisia ovat tyypillisesti kaveriporukoiden tai perheiden yhteisöt, joiden kohdalla saattaa olla kysymys pyrkimyksestä kattaa yhteisön varoin jäsenten yksityiskuluja, kuten asumista, autoja ja matkoja.

Yleishyödyllisen yhteisön toiminnan tarkoituksena ei voi olla varojen hankinta tai kulujen minimointi pienen ja suljetun yhteisön osalta. Tällaisten yhteisöjen yleishyödyllisyys näyttäytyy kyseenalaisena jokaisen TVL 22.1 §:n kolmen kohdan valossa. Toimintaa ei harjoiteta yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi. Toiminta kohdistuu ja sen halutaankin kohdistuvan vain rajoitettuihin henkilöpiireihin. Toiminta tuottaa ja sillä nimenomaisesti tavoitellaan siihen osallisille taloudellista etua.

Riippumatta siitä, katsotaanko yhteisö yleishyödylliseksi, ei yhteisöä tule käyttää sen jäsenten sivutulojen kanavoimiseen yhteisön ”talkootuloiksi”. On selkeästi pidettävä erillään, milloin on kysymys yhteisön jäsenen palkkatulosta ja milloin taas yhteisön saamasta tulosta, joka voi olla yleishyödylliselle yhteisölle joko verovapaata talkootuloa tai veronalaista elinkeinotuloa.

Yhdistysmuotoisia esiintyjä- ja harrastajaryhmiä on arvioitava edellä mainittujen kriteerien valossa. Jotta tällainen jäsenmäärältään pieni yhteisö voitaisiin katsoa verotuksellisesti yleishyödylliseksi, täytyy yhteisön mm. olla avoin kaikille, eikä se saa tuottaa siihen osallisille TVL 22 §:n vastaisesti taloudellista etua.

[Esimerkkejä harrastustoimintaa harjoittavien yhdistysten yleishyödyllisyyden arvioinnista on ohjeessa Esimerkkitalanteita yhdistysten ja säätiöiden verotuksesta.](#)

2.4.3 Urheiluseurat

Perinteinen urheiluseuratoiminta esimerkiksi junioritoiminnan ja kilpailutoiminnan muodossa on pääsääntöisesti yleishyödyllistä toimintaa. Urheiluseurojen verottomana toimintana voidaan pitää mm. jäsen-, lisenssi-, kilpailu- ja sarjamaksujen keräämistä, avustuksien ja lahjoitusten saamista sekä läheisesti seuran tarkoituksen toteuttamiseen liittyvää maksullista urheilukoulutoimintaa (esimerkiksi jalkapallokoulu).

Urheilutoiminta on osin kehittynyt yhä ammattimaisemmaksi. Laajaa ammattiuurheilutoimintaa ei lähtökohtaisesti voida verotuksessa pitää yleishyödyllisenä toimintana. Jos urheilu-seura harjoittaa suuressa mittakaavassa ammattiuurheilua ilman muunlaista yleishyödyllistä toimintaa, seura voi menettää yleishyödyllisyysstatuksensa. Osassa palloilulajeja ammattiuurheilua edistävä toiminta onkin jo yhtiötetty. Yleishyödyllinen yhteisö voi helpommin säilyttää yleishyödyllisyysstatuksen, kun elinkeinotoiminta siirretään erilliseen osakeyhtiöön.

2.4.4 Golfseurat

Golfoiminta on yleensä järjestetty siten, että golfkentän omistaa, hoitaa ja ylläpitää erillinen golfosakeyhtiö, joka rahoittaa toimintansa muun muassa osakkaidensa vastikkeilla. Golfkentän yhteydessä toimii yleensä lisäksi yhdistysmuotoinen golfseura, joka järjestää kentällä mm. nuoriso-, valmennus- ja kilpailutoimintaa. Golfin pelaaminen ja kilpaileminen edellyttää jäsenyyttä golfyhdistyksessä ja jäsenyys seurassa on usein mahdollista vain golfosakeyhtiön osakkeen haltijoille. Joissakin tapauksissa golftoimintaa harjoitetaan golfyhdistyksen muodossa ilman erillistä osakeyhtiörakennetta.

Golfyhdistystä ei voida pitää yleishyödyllisenä, mikäli yhdistyksen jäsenyys edellyttää osakeyhtiön osakkuutta tai osakkeen hallintaa. Osakeyhtiön osakkuuden ja yhdistyksen jäsenyyden välillä on tällöin tosiasiallinen liityntä. Golfseuran jäsenyyden ollessa sidoksissa golfosakeyhtiön osakkeen tuottamaan pelioikeuteen, yhdistyksen toiminta kohdistuu osakeyhtiön osakkaisiin, eikä yhdistyksen voida katsoa toimivan yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi. Jotta golfseuraa voitaisiin pitää yleishyödyllisenä, on sen paitsi sääntöjensä, myös tosiasiallisen toimintansa osalta täytettävä yleishyödyllisyyden edellytykset (ks. KHO 2007 T 1).

Mikäli golfseura toimii ilman erillistä yhtiörakennetta, ratkaisu verotuksellisesta statuksesta tehdään seuran sääntöjen ja tosiasiallisen toiminnan perusteella samojen TVL 22 §:n kriteerien pohjalta kuin muidenkin yhteisöjen osalta. Kun erillistä osakeyhtiörakennetta ei ole, voi golfseuran yleishyödyllisyyden esteeksi

muodostua se, että toiminta on pääasiallisesti taloudellista toimintaa tai seuran toiminta kohdistuu TVL 22 §:n vastaisesti vain rajoitettuun henkilöpiiriin.

Kun golftoimintaa harjoittavat samalla kentällä sekä golfseura että osakeyhtiö, on osakeyhtiön harjoittama elinkeinotoiminta ja toisaalta yhdistyksen harjoittama yleishyödyllinen toiminta sekä yhdistyksen verollinen elinkeinotoiminta pidettävä selkeästi erillään. Päätösvaltaa osakeyhtiössä voidaan käyttää vain osakeyhtiölain mukaisesti. Jos osakeyhtiö puolestaan osallistuu yhdistyksen päätöksentekoon, yhdistystä ei yleensä pidetä yleishyödyllisenä.

Golfseuran yleishyödyllisen toiminnan verovapaisiin tuottoihin kuuluvat jäsenmaksun ns. passiiviosa, joka ei oikeuta pelaamiseen, liittymismaksut, kilpailujärjestelmän alaisten kilpailujen, ilmoitustuotot jäsenlehdessä sekä muu yleishyödyllisille yhteisöille tyypillinen varainhankinta. Samoin yleishyödyllisen toiminnan tuottoja ovat tavanomaiset, jäsenistölle suunnatusta valmennus- ja koulutustoiminnasta perityt korvaukset. Yleishyödyllisen toiminnan kuluja voivat olla esimerkiksi jäsenmaksut liitolle (lisenssimaksut), yleishyödylliseen toimintaan liittyvät hallinto-, henkilöstö- ja kilpailukulut sekä junioritoiminnan kulut.

Golfyhdistyksen verollisena elinkeinotulona pidetään kaikkia jäseniltä ja ulkopuolisilta perittyjä pelaamiseen tai lyöntiharjoitteluun oikeuttavia maksuja, ulkopuolisille suunnatun golfkurssin pitämisestä saatuja tuloja sekä kentän vuokraamisesta saatuja tuloja. Tyypillisesti ns. firmakilpailut ovat elinkeinotoimintaa riippumatta siitä, järjestääkö kilpailun golfyhdistys vai -yhtiö.

Golfosakeyhtiön tuottoja ovat yleensä hoito- yms. vastikkeet, vuokratuotot, käyttökorvaukset (Green fee- ja rangemaksut), väylämainostuotot ja rahoitustuotot. Osakeyhtiön kuluja ovat esimerkiksi palkat ja palkkiot, kentän hoito-, ylläpito- ja korjauskulut.

3 Yleishyödyllisen yhteisön tuloverotus

Yleishyödyllinen yhteisö on tuloverolain 23 §:n mukaan **verovelvollinen** saamastaan

- elinkeinotulosta sekä
- muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta kunnalle ja seurakunnalle.

Yleishyödyllisen yhteisön toimintojen veronalaisuus joudutaan arvioimaan aina tapauskohtaisesti kunkin toiminnon osalta erikseen. Arviointi painottuu tällöin siihen, täyttääkö toiminta elinkeinotoiminnan tunnusmerkit tai onko toiminta luonteeltaan tuloverolain 23 §:n 3 momentissa kuvattua toimintaa.

3.1 Henkilökohtainen tulo

Yleishyödyllisen yhteisön tuloverolain mukaan verotettavat henkilökohtaiset tulot ovat sille verovapaata tuloa lukuun ottamatta kiinteistön tuottamaa tuloa. Tällaisia verovapaita henkilökohtaisia tuloja ovat yleensä esimerkiksi:

- jäsenmaksut,
- osingot,
- korot,
- vuokratulot osakehuoneistosta,
- siirtokelvottomalla vuokrasopimuksella vuokratulla tontilla olevan rakennuksen edelleen vuokraamisesta saatu tulo,
- lahjoitukset sekä
- luovutusvoitot muusta kuin elinkeinotoimintaan kuuluvasta omaisuudesta.

Yleishyödyllisen yhteisön laajakin arvopaperisijoittaminen on lähtökohtaisesti sen verovapaata tuloa (vrt. luku 3.4.9 KHO 2001:11). Yleishyödyllisen yhteisön arvopaperikauppaa voidaan vain poikkeuksellisesti pitää elinkeinotoimintana. Tällöin huomiota tulee kiinnittää mm. siihen, missä määrin varoja käytetään yleishyödylliseen toimintaan. Toiminnan luonnetta ei voida ratkaista euromääräisillä rajoilla.

Jos edellä mainitut tulot kuuluvat yhteisön elinkeinotulolähteeseen, ne ovat elinkeinotulona verotettavaa tuloa. Julkisyhteisöjen toiminta- ja investointiavustukset ovat yleishyödylliselle yhteisölle verottomia, kun ne

saadaan yleishyödyllistä toimintaa varten. Verolliseen elinkeinotoimintaan tai verolliseen kiinteistötoimintaan saadut avustukset sekä työllistämistuet ovat kyseisen tulolähteen veronalaista tuloa.

3.2 Tulot, joita ei pidetä elinkeinotulona

TVL 23.3 §:ssä on erikseen säädetty, mitä tuloja ei pidetä yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotuloina. Tällaisia tuloja ovat:

- 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.

Se, ovatko toiminnot luonteeltaan säännöksessä tarkoitettuja toimintoja, on arvioitava tapauskohtaisesti.

3.2.1 Urheilukilpailu tai muu vastaava tilaisuus

TVL 23.3 §:n 1 kohdassa tarkoitettu tilaisuudesta ja sen yhteydessä harjoitetusta tarjoilu-, myynti- ja muusta sellaisesta toiminnasta saatu tulo ei ole yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotuloa. Verovapauden edellytyksenä on se, että yhteisö järjestää tilaisuuden itse tai on järjestämisvastuussa yhdessä toisen yhteisön kanssa. Toiminta on luonteeltaan tilapäistä. Verovapaata ei tämän lainkohdan perusteella ole muiden yhteisöjen kuin tapahtuman järjestäjän harjoittama myynti.

Kyseisessä lainkohdassa tarkoitettun urheilu- tai tanssitilaisuuden yhteydessä verovapaata myyntiä on esimerkiksi

- pääsylippumyynti ko. tilaisuuteen
- kisaohjelmien tai vastaavien myynti ja mainosmyynti ko. julkaisuihin
- ruokatarjoilu- ja virvokemyynti sekä alkoholimyynti tilaisuuden aikana
- mainosmyynti vain tilaisuudessa esillä olevien mainosten osalta, kuten siirrettävät kenttämainokset
- urheiluasusteiden mainokset
- tavaramyynti tilaisuuden aikana

Sen sijaan jos yhteisö järjestää tarjoilu- tai myyntitoimintaa muissa kuin omissa tilaisuuksissa, toiminnan veronalaisuus arvioidaan yleisten elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien perusteella. Jos yhteisö harjoittaa samaa tavaramyyntiä sekä omissa tilaisuuksissa, että niiden ulkopuolella, toiminnan veronalaisuus arvioidaan yhtenä kokonaisuutena elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien perusteella (ks. luku 3.4.9 KHO 1994 B 564).

Vuosittain järjestetty tilaisuus saattaa kuitenkin ajan kuluessa laajeta elinkeinotoiminnaksi, kuten eräiden kesätapahtumien ja messujen osalta on käynyt. Tällöin elinkeinotoiminnan tyypillisimpiä tunnusmerkkejä ovat tilaisuuden markkinointi kilpailuolosuhteissa rajoittamattomalle asiakaskunnalle, pysyvä organisaatio tilaisuuden järjestämiseksi ja toimintaan liittyvä taloudellinen riski (ks. luku 3.4.8).

KHO 1996 T 1245

Yleishyödylliseksi yhteisöksi katsotun yhdistyksen ainoastaan ravikilpailujen aikana harjoittaman ravintola- ja pubitoiminnan tarjoilu- ja myyntitulot olivat tulo- ja varallisuusverolain (1240/88) 21 §:n 3 momentin 1 kohdassa ja tuloverolain (1535/92) 23 §:n 3 momentin 1 kohdassa tarkoitettua verovapaata tuloa eikä yhdistys siten ollut toimintansa tästä osasta liikevaihtoverovelvollinen. KHO kumosi lääninoikeuden päätöksen sekä saattoi voimaan lääninveroviraston oikaisemat maksuunpanopäätökset vuosilta 1991–1993.

Tapauksessa *KHO 1996 T 1245* oli kysymys yleishyödyllisen yhdistyksen järjestämien ravikilpailujen aikana harjoitetusta tarjoilu- ja myyntitoiminnasta. Vaikka ravintola- ja pubitoiminta on luonteeltaan lähtökohtaisesti veronalaista elinkeinotoimintaa, ravikilpailujen yhteydessä harjoitettua myyntiä ei pidetty yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoimintana.

KHO 1981 II 502

Ampumahiihdon MM-esikisat 14.–16.3.1980 ja MM-kisat 10.–15.2. 1981 järjestäneet yleishyödylliset yhdistykset olivat myyneet kisojen kilpailupaikoilta mainostilaa ajaksi 1.12.1979–30.03.1980 ja 1.12.1980–30.3.1981. Mainostuloja arvioitiin kertyvän n. 1 miljoona mk, mistä yhdistykset joutuivat maksamaan asianomaiselle kaupungille korvauksen mainostilojen saamisesta hiihtokeskuksessa. Siihen nähden, että tulo saatiin lähinnä yhdistysten järjestämien urheilukilpailuiden ajaksi kilpailupaikoille järjestetyn mainostilan myynnillä, yhdistyksiä ei ollut verotettava mainostilojen vuokraamisesta saamastaan tulosta. Ennakkotieto. Verovuodet 1980 ja 1981.

Tapauksessa *KHO 1981 II 502* yleishyödylliset yhdistykset myivät mainostilaa kilpailupaikoille yhdistysten järjestämien urheilukilpailujen ajaksi. Mainostilan myymisestä saatu tulo ei ollut yhdistysten elinkeinotuloa.

KHO 1979 II 523

Urheiluseura oli saanut kaupungilta korvausta vastaan oikeuden myydä urheiluhallista mainostilaa liikeyrityksille. Sopimusajan 28 kuukauden kokonaistuotto arvioitiin 300.000 markaksi. Seuran mainittu tulo oli sen veronalaista liiketuloa. Ennakkotieto. Verovuodet 1979 ja 1980.

Tapauksessa *KHO 1979 II 523* yritysten mainokset olivat esillä pysyvästi. Kun mainokset olivat näkyvillä myös muutoin kuin yleishyödyllisen yhteisön järjestämissä tilaisuuksissa, mainostilan myynnistä saatu tulo oli urheiluseuran elinkeinotuloa.

3.2.2 Tavarankeräyksestä saatu tulo

TVL 23.3 §:n 1 kohdan mukaan yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona ei pidetä yhteisön toimintansa rahoittamiseksi järjestämästä tavarankeräyksestä tai siihen verrattavasta toiminnasta saatua tuloa. Oikeuskäytännössä yleishyödyllisten yhteisöjen harjoittamaa tavarankeräystä ja siihen liittyvää kirpputoritoimintaa ei ole pidetty elinkeinotoimintana, kun myytävät tavarat on saatu lahjoituksina ja tavaroille on tehty ainoastaan vähäistä kunnostusta.

KHO 1994 T 282

Yhdistys, jonka tarkoituksena oli harjoittaa Raamattuun perustuvaa sananjulistusta ja tehdä käytännön armeliaisuustyötä sekä tukea lähetystyötä, katsottiin tulo- ja varallisuusverolaissa tarkoitetuksi yleishyödylliseksi yhteisöksi. Tarkoituksensa toteuttamiseksi yhdistys muun muassa harjoitti kirpputoritoimintaa, jota varten sillä oli liiketoimipaikka ja palkatut yksi kokopäiväinen ja yksi osa-aikainen toimihenkilö. Yhdistyksen jäsenet osallistuivat toimintaan tekemällä vapaaehtoistyötä. Kaikki myytävät tavarat oli saatu lahjoituksina, ja osa niistä oli toimitettu suoraan avun tarvitsijoille lahjoituksina. Kirpputorimyynnistä oli kertynyt tuloa noin 66.000 mk kuukaudessa. Yhdistyksen sanottuja tuloja pidettiin tulo- ja varallisuusverolain

(1240/88) 21 §:n 4 momentin 1 kohdassa tarkoitettuina yleishyödyllisen yhteisön toimintansa rahoittamiseksi järjestämästä toiminnasta saatuna tulona. Liikevaihtoverolain (559/91) 17 §:n mukaan yhdistyksen ei ollut suoritettava toiminnasta liikevaihtoveroa, eikä yhdistystä niin ollen tullut merkitä liikevaihtoverovelvollisten rekisteriin.

Tapauksessa *KHO 1994 T 282* yleishyödyllinen yhdistys harjoitti kirpputoritoimintaa pysyvästä liikepaikasta käsin. Yhdistyksellä oli palkattua henkilökuntaa, minkä lisäksi yhdistyksen jäsenet osallistuivat kirpputoritoimintaan tekemällä vapaaehtoistyötä. Myytävät tavarat oli saatu lahjoituksina. Kirpputoritoiminnasta saatu tulo oli TVL 23.3 §:n 1 kohdan nojalla yhdistykselle verovapaata tuloa.

KHO 1997 T 2642

Yhdistyksen tarkoituksena oli edistää terveellisen, raittiin elämäntavan omaksumista päihdeongelmaisten kuntoutuksena annettavan työterapian ja hengellisen asennekasvatuksen avulla. Tarkoituksensa toteuttamiseksi yhdistys pyrki parantamaan ihmisten elinolosuhteita, luonnon kasvustoa ja kierrätykseen perustuvaa taloutta. Yhdistys sai kotitalouksilta ilmaiseksi erilaista käytöstä poistettua tekstiilitavaraa. Yhdistyksellä oli toimintaansa varten 17 kirpputoria ja jätteenkäsittelykeskus. Pieni osa yhdistyksen toiminnan tukemiseksi lahjoitetuista vaatteista myytiin kirpputoreilla. Kunnollinen tavara lahjoitettiin joko kotimaan tai ulkomaisille tarvitsijoille. Se osa tavarasta, jota ei lahjoitettu tai myyty, käsiteltiin jätteenkäsittelykeskuksessa sellaiseksi, että se voitiin myydä teollisuudelle raaka-aineeksi. Yhdistyksellä oli toimintaa varten 20 palkattua työntekijää, joista osa työrajoitteisia, ja lisäksi kirpputoreilla useita talkoolaisia. Tilikauden 1.7.1994–30.6.1995 tuloslaskelman mukaan kirpputoritoiminnan tuotot olivat noin 3,9 miljoonaa markkaa ja kulut noin 2,7 miljoonaa markkaa ja lajittelukeskuksen tuotot olivat noin 190.000 markkaa ja kulut noin 1,3 miljoonaa markkaa. Lääninverovirasto 23.2.1996 tekemällään päätöksellä merkitsi yhdistyksen verovelvollisten rekisteriin liikevaihtoverovelvolliseksi ajalle 1.1.1993–31.5.1994 ja arvonlisäverovelvolliseksi 1.6.1994 lukien. Lääninoikeus hylkäsi yhdistyksen valituksen. Äänestys 5-2.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että yhdistys oli sääntöjensä perusteella yleishyödyllinen yhteisö. Yhdistyksen tavarankeräystoiminta tapahtui liikevaihtoverolain (559/91) 2 §:n 1 kohdassa ja arvonlisäverolain (1501/93) 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Koska yhdistys myi sille sen toiminnan tukemiseksi ilmaiseksi luovutettua tavaraa, tavarankeräyksestä saatu tulo oli kuitenkin tuloverolain 23 §:n 3 momentin 1 kohdassa tarkoitettua tavarankeräyksestä tai siihen verrattavasta toiminnasta saatua tuloa, joka ei ollut yleishyödyllisen yhteisön veronalaista elinkeinotuloa. Mainitun liikevaihtoverolain 17 §:n ja arvonlisäverolain 4 §:n mukaan yhdistys ei niin ollen ollut toiminnastaan verovelvollinen eikä sitä tämän vuoksi tullut merkitä verovelvollisten rekisteriin. Vähemmistöön jääneet katsoivat, ettei lääninoikeuden päätöstä ollut syytä muutoin muuttaa kuin, että yhdistys oli merkittävä verovelvollisten rekisteriin 1.10.1997 lukien. Äänestys 5-2.

Tapauksessa *KHO 1997 T 2642* yhdistyksellä oli 17 kirpputoria ja jätteenkäsittelylaitos. Yhdistys sai lahjoituksina tekstiilitavaraa, jotka se lahjoitti, myi tai käsitteli jätteenkäsittelykeskuksessa ja myi teollisuudelle raaka-aineeksi. Yhdistyksellä oli 20 palkattua työntekijää, joista osa työrajoitteisia. Lisäksi kirpputoreilla oli useita talkootyöntekijöitä. Kirpputoritoiminnan tuotot olivat noin 3,9 miljoonaa markkaa ja kulut noin 2,7 miljoonaa markkaa. Jätteenkäsittelylaitoksen tuotot olivat noin 0,2 miljoonaa markkaa ja kulut 1,3 miljoonaa markkaa. Kun yhdistys myi sille lahjoitettua tavaraa, kysymys oli TVL 23 §:n 3 momentin 1 kohdassa tarkoitettua tavarankeräyksestä tai siihen verrattavasta toiminnasta saadusta tulosta, joka ei ollut yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotuloa.

Kirpputoritoiminta on edellä kuvatulla tavalla verovapaata vain siltä osin, kun se on yhteisön omaa tavarankeräystä. Kirpputoritoiminnan harjoittaminen siten, että yhdistys vain vuokraa kirpputoripöytiä ei ole yhdistyksen tavarankeräystoimintaa vaan myyntipaikkojen tarjoamista. Tällainen toiminta on yhdistyksen veronalaista elinkeinotoimintaa, vaikka sitä harjoitettaisiin verovapaan tavarankeräyksen yhteydessä.

3.2.3 Jäsenlehti ja muu yhteisön toimintaa välittömästi palveleva julkaisu

Yleishyödyllisellä yhteisöllä voi olla useampia julkaisuja, joista osa voi olla elinkeinotoimintaa ja osa verovapaata toimintaa. Julkaisun luonne arvioidaan julkaisukohtaisesti. Jäsenlehdestä tai muusta yhteisön toimintaa välittömästi palvelevasta julkaisusta saadut tulot ovat verovapaita TVL 23.3 §:n 2 kohdan nojalla. Muista julkaisuista saatavat tulot ovat lähtökohtaisesti yhteisön veronalaista elinkeinotuloa.

Jäsenlehdelle on ominaista, että sitä tehdään sen asiasisällön takia. Lehdessä käsitellään yhteisön kannalta tärkeitä jäseniä koskettavia asioita. Julkaisun tulee välittömästi palvella yhteisön yleishyödyllistä tarkoitusta, eikä sen tarkoituksena saa olla vain varojen kerääminen yhteisölle. Lehden sisällön tulee pääasiassa koostua asiasisällöstä, ei mainoksista. Jäsenlehdelle on tyypillistä, että lehti lähetetään pääasiassa jäsenyyden eikä tilausten perusteella. Jäsenlehteä voivat tilata myös muut kuin jäsenet, mutta ulkopuolisten tilaajien osuuden tulee olla vähäinen. Jäsenlehdeltä puuttuu elinkeinotoiminnalle tunnusomainen ulospäin suuntautuneisuus, eikä julkaisutoimintaa harjoiteta kilpailuolosuhteissa.

Yleishyödyllisen yhteisön verovapaana muuna toimintaa välittömästi palvelevana julkaisuna voidaan pitää muun muassa varsinaiseen yleishyödylliseen toimintaan liittyviä internet-sivuja sekä toimintaa esitteleviä kausijulkaisuja. Kun yleishyödyllinen yhteisö myy mainoksia tällaiseen julkaisuun, saadut mainostulot ovat sen verovapaata tuloa riippumatta siitä, saadaanko tulo kertakorvauksena vai provisioperusteisena. Edellytyksenä verovapaudelle on, että julkaisun sisältö koostuu pääosin yhteisön yleishyödylliseen toimintaan liittyvistä aiheista, ei mainoksista. Jos julkaisut liittyvät yhteisön elinkeinotoimintaan (esimerkiksi internet-sivut, mainoslehtiset), saadut tulot ovat yhteisön elinkeinotoiminnan tulolähteen tuloa.

KHO 1990 B 524

Yhdistys julkaisi oman alansa lehteä, joka toimi yhdistyksen toiminnan näkyvimpänä muotona ulospäin. Lehden tarkoituksena oli muun muassa kysymyksessä olevan alan tietämyksen lisääminen. Lehti ilmestyi verovuonna 10 numerona sivumäärän ollessa yhteensä 792 sivua. Lehdestä saadut kokonaistuotot olivat 1.385.971 markkaa ja nettotulo 562.509 markkaa. Yhdistyksen jäsenille jaettiin lehteä jäsenmaksuun sisältyvänä etuna yhteensä 2.226 kappaletta ja ilmaisjakeluun meni 493 kappaletta. Tilattujen vuosikertojen määrä oli 693 kappaletta tilausmaksujen ollessa yhteensä 87.638 markkaa. Lehden selvitetty levikki ja julkaisemisesta kertyneet kokonaistuotot huomioon ottaen lehti kilpaili ilmoituksista muiden lehtien kanssa. Lehteä ei näissä olosuhteissa ollut pidettävä tulo- ja varallisuusverolain 13 §:n 3 momentissa tarkoitettuna jäsenlehtenä vaan lehden julkaisemisesta kertynyt tulo oli yhdistyksen liiketuloa. Äänestys 3-2. Verovuosi 1985.

Tapauksessa *KHO 1990 B 524* yleishyödyllisen yhteisön julkaiseman ja 10 kertaa vuodessa ilmestyvän lehden kokonaistuotot olivat melko huomattavat. Vaikka lehti lähetettiin pääasiassa jäsenyyden perusteella, ulkopuolisten tilaajien osuus oli noin 20 prosenttia. Lehden levikki ja sen julkaisemisesta kertyneet kokonaistuotot huomioon ottaen lehti kilpaili ilmoituksista muiden lehtien kanssa. Lehteä ei pidetty jäsenlehtenä. Näin ollen sen julkaisemisesta saatu tulo oli yhdistyksen elinkeinotuloa.

KHO 1992 B 501

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

Tapauksessa *KHO 1992 B 501* yleishyödyllinen yhdistys julkaisi säännöllisesti kerran kuukaudessa ilmestyvää ilmaisjakelulehteä. Lehden levikki (kaikki taloudet kaupunki A:n alueella) ja sisältö (jäsenyritysten ilmoitukset) huomioon ottaen ilmaisjakelulehteä ei pidetty jäsenlehtenä, vaan sen julkaisemiseen katsottiin liittyvän pikemminkin elinkeinotoiminnan piirteitä. Kun julkaisutoiminta lisäksi edisti yhdistyksen jäsenyritysten

taloudellisia intressejä, sen katsottiin olevan yhdistyksen elinkeinotoimintaa ja lehden julkaisemisesta saatu tulo oli yhdistyksen veronalaista elinkeinotuloa.

3.2.4 Adressit, merkit, kortit ja viirit

Adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myynnin muodossa suoritettu varojenkeräys on tavanomaisesti luonteeltaan pienimuotoista toimintaa, johon liittyy ostajan kannalta arvioituna tukemistarkoitus. Tällöin tuotteita ei hankita varsinaisesti itse tuotteen takia, vaan selkeästi yhteisön toiminnan tukemiseksi (esimerkiksi pinssit, rintamerkit ja tarrat). Tällainen toiminta on yleishyödyllisen yhteisön verovapaata toimintaa, kuten on alla mainitussa tapauksessa KHO 1993 B 547 sekä esimerkeissä 3, 4 ja 5.

KHO 1993 B 547

Yleishyödylliseksi yhteisöksi katsotun yhdistyksen harjoittamaa valistusluonteista julkaisu- ja tapahtumatoimintaa sekä kouluissa tapahtuvan tempausluonteisen paperinkeräyksen välittämistä pidettiin yhdistyksen tarkoituksen mukaisena yleishyödyllisenä toimintana eikä liikevaihtoverolain 2 §:ssä tarkoitettuna liiketoiminnan muodossa tapahtuvana toimintana. Sen sijaan yhdistyksen harjoittama veistosten myynti kouluille ja raittiuslautakunnille oli liikevaihtoverolain 2 §:n mukaista liiketoiminnan muodossa harjoitettua tavaran myyntiä. Koska veistokset oli tarkoitettu kouluissa pidettävän kilpailun palkinnoiksi, niiden myynnistä saatuja myyntituloja oli veistosten laatu huomioon ottaen pidettävä tulo- ja varallisuusverolain 21 §:n 4 momentin 3 kohdassa tarkoitettujen hyödykkeiden myynnistä saatuna verovapaana tulona eikä yhdistys ollut liikevaihtoverolain 17 §:n nojalla toiminnan tältä osalta liikevaihtoverovelvollinen, minkä vuoksi yhdistys poistettiin liikevaihtoverovelvollisten rekisteristä 1.10.1991 lukien.

Ratkaisussa *KHO 1993 B 547* oli kysymys yleishyödyllisen yhteisön myymistä veistoksista. Kun po. veistokset olivat luonteeltaan lähinnä yhdistyksen kannatustuotteita, joita koulut ja raittiuslautakunnat ostivat yhdistyksen toiminnan tukemiseksi, niiden myynnistä saatu tulo oli yhdistyksen verovapaata varainhankintaa.

Esimerkki 3

Potilasyhdistys myy jäsenten kautta ja paikallisesta toimistosta oman liittonsa adresseja 6000 euron arvosta vuodessa. Adressin ostohinta on yhdistykselle euron ja niitä myydään 10 euron hinnalla. Toiminta on yhdistyksen verovapaata toimintaa TVL 23.3 §:n 3 kohdan perusteella.

Esimerkki 4

Urheiluseura myy talkootyöllä seuran omia viirejä, pinsssejä ja tarroja 15 000 euron arvosta juhluvuoden aikana. Tarran ja pinssin ostohinta on seuralle 0,10 euroa ja myyntihinta on 2 kappaleelta. Viirin ostohinta on 2 euroa ja myyntihinta 20 euroa. Toiminta on tukemistarkoituksessa harjoitettua TVL 23.3 §:n 3 kohdassa tarkoitettua verovapaata toimintaa.

Esimerkki 5

Säätiö toteuttaa kertaluonteisen varainhankintakampanjan patsashankettaan varten. Säätiö myy omissa tilaisuuksissaan ja myös kaupalliikkeissa kortteja, joista ilmenee säätiön nimi ja logo. Toiminnan liikevaihto on 50 000 euroa. Kortin hankintahinta säätiölle on 0,03 euroa kappaleelta ja niitä myydään eurolla kappale. Toiminta on säätiön verovapaata varojenkeräystä.

Korkein hallinto-oikeus katsoi vuosikirjapäätöksessään KHO 2013:200, ettei tuloverolain 23 § 3 momentin 3 kohdan säännös tarkoita siinä mainittujen hyödykkeiden välityksen ja muun kaupan jäävän luonteestaan ja laajuudestaan riippumatta kaikissa tilanteissa elinkeinotoiminnan käsitteen ulkopuolelle. Korkein hallinto-oikeus katsoi säännöksen viittaavan ensisijaisesti pienimuotoiseen varojenkeruuseen, johon usein liittyy se, että ostaja haluaa tukea asianomaista yhteisöä.

KHO 2013:200

Säätiön tarkoituksena oli tukea toimenpiteitä, joilla pyritään kehittämään nuorisoa taloudellisesti, sivistyksellisesti ja sosiaalisesti maaseudulla ja asutuskeskuksissa. Tarkoitustaan säätiö toteutti tukemalla taloudellisesti puolueen nuorisojärjestöä ja antamalla apurahoja ja avustuksia nuorille ja nuorten toimintaa edistäville yhteisöille. Säätiö toimi painotuotteiden valmistusta ja myyntiä harjoittavan kansainvälisen konsernin emoyhteisönä ja harjoitti myös itse merkittävää adressien välitystä osana konsernin toimintaa. Adressien myyntiä pidettiin elinkeinotoimintana. Kun adressivälitys muodosti taloudellisesti merkittävän osan säätiön toiminnasta suhteessa säätiön muuhun tulonhankintaan sekä varojen käyttöön, säätiön ei katsottu toimivan yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi, vaikka se jakoi laajasti apurahoja yleishyödyllisiin tarkoituksiin. Säätiötä ei pidetty tuloverotuksessa yleishyödyllisenä yhteisönä. Verovuosi 2006. Äänestys 4 - 1. Tuloverolaki 22 §, Tuloverolaki 23 §

Tapauksessa KHO 2013:200 adressien välitystoiminnan katsottiin olevan elinkeinotoiminnan muodossa harjoitettua toimintaa riippumatta siitä, oliko toiminnan harjoittaja yleishyödyllinen yhteisö vai ei. Välitysmyyntin liikevaihto oli yli miljoona euroa. Toiminta muodosti osan laajemman konsernin toiminnasta ja kohdistui pääosin muiden yhteisöjen adressien välitystoimintaan.

Jos yhteisön harjoittama tuloverolain 23.3 §:n 3 kohdassa tarkoitettujen hyödykkeiden myynti muodostuu laajaksi ja jatkuvaksi, toiminta on myös yleishyödyllisen yhteisön harjoittamana elinkeinotoimintaa.

3.3 Elinkeinotulo

Tuloverolain 23 §:n mukaan yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen saamastaan elinkeinotulosta. Yleishyödyllisen yhteisön verotettava elinkeinotoiminnan tulo lasketaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (EVL) säännösten mukaisesti.

Elinkeinotoiminnan käsitettä ei ole lainsäädännössä määritelty, joten arviointi toiminnan luonteesta on aina tehtävä tapauskohtaisesti ja kokonaisolosuhteet huomioon ottaen. Vaikka elinkeinotoiminta on tällöin normaalisti verotettavaa, jäävät verotuksen ulkopuolelle esimerkiksi elinkeinotoimintaan liittymättömät yhteisön saamat jäsenmaksut, lahjoitukset, avustukset sekä korot ja osingot.

3.3.1 Elinkeinotoiminnan tunnusmerkit

Elinkeinotoiminnan tunnusmerkeiksi ovat muodostuneet oikeuskäytännön kautta etenkin seuraavat piirteet toiminnassa (esimerkkiluettelo):

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

Kaikkien kriteerien ei ole täytyttävä, jotta toimintaa voitaisiin pitää elinkeinotoimintana.

Jos yhteisö harjoittaa toimintaansa palkatulla henkilökunnalla, kattamalla toiminnasta aiheutuneet kulut suoritteiden myynnistä kertyvillä tuotoilla ja tarjoamalla vastaavia tuotteita tai palveluita kuin samoilla markkinoilla toimivat elinkeinotoimintaa harjoittavat yritykset, kysymys on yhteisön yritysmuodosta riippumatta lähtökohtaisesti elinkeinotoiminnasta.

3.3.2 Toimiminen kilpailuolosuhteissa

Elinkeinotoiminnan tunnusmerkit näyttävät usein siten, että yleishyödyllinen yhteisö toimii kilpailuolosuhteissa harjoittaen samanlaista toimintaa kuin elinkeinonharjoittajat. Näissä tapauksissa on kyse yhteisön elinkeinotoiminnasta aivan kuten muidenkin elinkeinonharjoittajien harjoittaessa vastaavaa toimintaa. Kilpailuolosuhteiden arviointia ei tehdä paikkakuntaakohtaisesti tai kilpailutuksiin osallistumisen perusteella vaan arvioidaan sitä, harjoitetaanko vastaavaa toimintaa yleisesti markkinaympäristössä. Jos toimintaa harjoitetaan markkinaympäristössä, kysyntä-tarjonta –tilanteessa, tuottaen vastikkeellisesti käypään hintaan hinnoiteltuja tavaroita tai palveluja, toiminta on elinkeinotoimintaa.

KHO 1997:36

Yleishyödylliseksi yhteisöksi katsotun säätiön tarkoituksena oli edistää liikenneturvallisuutta ylläpitämällä ympärivuotista liukkaan kelin ajoharjoittelurataa ja tähän liittyvää muuta ajoharjoittelutilaa. Säätiö peri radan käytöstä maksuja, jotka sen hallitus oli määrännyt itsekannattavuusperiaatteella voittoa tavoittelematta. Ajoharjoitteluradan ja ajoharjoittelutilan käyttöoikeuden luovuttaminen maksua vastaan kohdistui ennalta rajoittamattomaan asiakaspiiriin, toiminta oli suunnitelmallista ja jatkuvaa sekä tapahtui kilpailuolosuhteissa ja ansiotarkoituksessa. Toiminnan katsottiin tapahtuvan arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Toiminnasta saatua tuloa ei ollut pidettävä myöskään tuloverolain 23 §:n nojalla tuloverotuksessa verovapaana, vaan se oli säätiön veronalaista elinkeinotuloa. Säätiön oli niin ollen, ottaen huomioon arvonlisäverolain 4 §:n säännös, suoritettava arvonlisävero harjoittamastaan ajoharjoitteluradan ja ajoharjoittelukoulutustilan maksua vastaan tapahtuvasta käyttöoikeuden luovuttamisesta, jota oli pidettävä arvonlisäverolain 29 §:n 4 kohdassa tarkoitettuna verollisena kokous-, näyttely- tai urheilutilan taikka muun sellaisen tilan käyttöoikeuden luovuttamisena. Rekisteröinti 1.10.1995 lukien. Äänestys 5-2-1.

Tapauksessa *KHO 1997:36* yleishyödyllisen säätiön tarkoituksena oli edistää liikenneturvallisuutta. Säätiön ylläpitämän ajoharjoitteluradan ja -tilan luovuttaminen maksua vastaan kohdistui ennalta rajoittamattomaan asiakaspiiriin. Säätiön toiminta oli suunnitelmallista ja jatkuvaa, minkä lisäksi se tapahtui kilpailuolosuhteissa ja ansiotarkoituksessa. Radan ja tilan käyttöoikeuden luovuttaminen oli säätiön elinkeinotoimintaa.

KHO 2007 T 1

A ry:n tarkoituksena oli sääntöjensä mukaan edistää golfpelin harjoittamista ja tässä tarkoituksessa pitää golfkenttää jäsentensä käytettävänä sekä ylläpitää kerhohuoneistoa ja hoitaa siinä jäseniä ja kutsuvieraita varten ravintolaliikettä. Yhdistyksen jäseneksi voitiin ottaa muun muassa henkilö, joka omisti B Oy:n osakkeen tai jonka käyttöön osakkeenomistaja oli luovuttanut osakkeeseensa kuuluvan pelioikeuden ja jonka yhdistyksen hallitus kirjallisen anomuksen perusteella hyväksyi jäseneksi. Yhdistyksen purkautuessa tai lakkautettaessa yhdistyksen viimeinen kokous päätti siitä, mihin urheilua edistävään tarkoitukseen yhdistyksen varat oli käytettävä. A ry peri jäseniltään vuosittain jäsenmaksun, joka kattoi yhdistyksen kerho-, opetus- ja kilpailutoiminnan kulut sekä Suomen Golfliitto ry:n jäsenmaksut. Yhdistyksen jäseniltään vuosittain perimillä vuosi- eli pelimaksuilla oli tarkoitus kattaa golfkentän hoidosta, ylläpidosta ja käytöstä aiheutuvat kulut. Henkilöjäseniltä perittiin myös yhdistykseen liittyessä liittymismaksu.

A ry harjoitti myös sellaista toimintaa, jota yleensä harjoitti golfosakeyhtiö. A ry peri golfosakeyhtiön osakkailta ja pelioikeuden vuokraajilta pelikausi- ja vuosimaksut, vuokrasi kentältä mainostilaa, vuokrasi kenttää yritystapahtumiin ja myi golfvarusteita pro-shopista. Golfkentän omisti ja sitä hoiti ja ylläpiti erillinen golfosakeyhtiö, B Oy, jolta A ry oli vuokrannut kentän. A ry oli itse katsonut arvonlisäverolliseksi myynnin vieraspelaajilta perittävät green fee -maksut, rangemaksut, opetustuotot, pelikausi- ja vuosimaksut, yritystapahtumista ja avoimista kilpailuista perittävät maksut sekä pro-shopin myyntitulot, golfautojen vuokrat, bägi- ja mailavuokrat sekä kaappien vuokrat. Koska A ry harjoitti myös yleensä golfosakeyhtiölle kuuluvaa golftoimintaa, sitä ei voitu pitää tuloverolain 22 §:ssä tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä. A ry ei sen vuoksi eikä muutoinkaan ollut harjoittamansa

toiminnan osalta arvonlisäverolain 4 §:n nojalla vapautettu arvonlisäverovelvollisuudesta. Ottamalla huomioon yhdistyksen toiminta kokonaisuudessaan, sitä ei voitu myöskään luokitella direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan m alakohdassa tarkoitetuksi voittoa tavoittelemattomaksi yleishyödyllisessä tarkoituksessa toimivaksi yhteisöksi.

A ry:n harjoittama pelioikeuksien luovuttaminen jäsenilleen ja muille golfkentän käyttäjille tapahtui, kun otettiin huomioon toiminnan laajuus, siitä saadut tulot ja kilpailutilanne, arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa. A ry:n jäseniltään perimät jäsen- ja liittymismaksut olivat Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club) antamasta tuomiosta ilmenevät periaatteet huomioon ottaen vastiketta yhdistyksen tarjoamista palveluista. Kysymys oli tällöin kokonaisuutena ottaen palvelusta, jolla annettiin mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen. A ry:n oli siten suoritettava arvonlisäveroa jäseniltään perimistään jäsen- ja liittymismaksuista. Ennakkoratkaisu ajaksi 11.5.2005–31.12.2006.

Tapauksessa *KHO 2007 T 1* golfyhdistyksen katsottiin harjoittavan yleensä golfosakeyhtiölle kuuluvaa toimintaa, eikä kysymyksessä siten katsottu olevan TVL 22 §:ssä tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö. Yhdistyksen toiminta katsottiin kokonaisuudessaan elinkeinotoiminnaksi. Arviointiin vaikuttivat harjoitetun toiminnan laajuus, siitä saadut tulot sekä toimiminen kilpailuolosuhteissa. Yhdistyksen jäseniltä perittyjen jäsen- ja liittymismaksujen katsottiin olevan vastiketta yhdistyksen tarjoamista palveluista. Koko yhdistyksen toiminnassa oli tällöin kysymys palvelusta, jolla annettiin mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen.

3.4 Tulojen veronalaisuuden arviointia

3.4.1 Talkootyö

Yleishyödyllisten yhteisöjen toiminta pohjautuu suurelta osin vapaaehtoistoimintaan ja talkootyön käyttöön. Talkootyöllä tarkoitetaan toisen lukuun korvauksetta tehtävää työtä. Yhdistyksen jäsenet voivat tehdä talkootyötä yhdistykselle tai kolmannelle osapuolelle:

- yhdistykselle tehtävä vastikkeeton työ
- yhdistyksen nimissä kolmannen osapuolen lukuun tehtävä vastikkeellinen työ (yhdistyksen tuloa)
- kolmannen osapuolen lukuun tehty työ, josta työntekijä lahjoittaa palkkion edelleen yhdistykselle (työn tehneen tuloa)

Yhdistykselle korvauksetta tehty työ ei aiheuta veroseuraamuksia. Esimerkiksi yhdistykselle ei synny verotettavaa tuloa siitä, että yhdistys käyttää toimitalonsa korjaamisessa talkootyövoimaa, vaikka erilaisissa hankerahoitushakemuksissa tällaiselle työlle lasketaan rahallinen arvo.

Yhdistyksen jäsenten kolmannelle osapuolelle tehtävän talkootyön osalta on ensimmäiseksi arvioitava, onko työstä saatu tulo yhdistyksen tuloa vai työtä tehneiden tuloa. Yhdistyksen tuloksi katsottavan talkootyön on oltava niin sanottua jokamiehen työtä. Tällainen työ on helppoa, eikä sen tekeminen vaadi erityistä ammattitaitoa. Yhdistys hankkii työn tai osallistuu sen tekemiseen muutoin. Talkootyötä ei tehdä työntekijän johdon ja valvonnan alaisena. Toimeksiantaja ei esimerkiksi saa nimetä tai hyväksyä talkooväkeä. Talkootyö on tilapäistä. Saatu korvaus on käytettävä yleishyödylliseen toimintaan, eikä korvaus voi tulla vain niiden hyväksi, jotka työtä ovat tehneet.

Jos talkootyöstä saatu tulo on yhdistyksen saamaa tuloa, tulojen veronalaisuus arvioidaan kokonaisarviointina kunkin toimintamuodon osalta erikseen elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien perusteella. Palkattoman työvoiman käyttö ei siten itsessään tarkoita, että sen avulla harjoitetusta toiminnasta saatu tulo olisi verovaapa tuloa yleishyödylliselle yhteisölle.

Talkootyövoiman avulla harjoitettu toiminta voi muodostua yleishyödyllisen yhteisön veronalaiseksi elinkeinotoiminnaksi erityisesti silloin, kun toiminta on jatkuvaa tai toistuvaa ja se kilpailee yritysten tarjoamien palvelujen tai yritysten myymien tavaroiden kanssa.

KHO 2008:84

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

Tapauksessa KHO 2008:84 yhdistyksen naulakkopalvelutoiminta oli katsottu elinkeinotoiminnaksi ja yhdistys oli toiminnasta myös arvonlisäverovelvollinen. Toiminta oli toteutettu talkootyöllä juniorijoukkueiden lasten vanhempien, jäsenten ja edustusjoukkueiden pelaajien toimesta. Toiminta oli jatkuvaa, ansiotarkoituksessa harjoitettua ja tapahtui kilpailuolosuhteissa.

Yleishyödyllisen yhteisön verovapaana varainhankinta voidaan sen sijaan pitää pienimuotoisten, satunnaisten tai kertaluonteisten talkoiden tekemistä yksityishenkilöille tai yrityksille. Toimintaa ei tällöin mainosteta tai markkinoida. Työt eivät ole erityistä ammattitaitoa vaativia. Kuitenkin jos yhteisö tarjoaa säännöllisesti tai suunnitelmallisesti erilaisia esim. kiinteistönhoitoon tai muuttoihin liittyviä palveluja, toimintaa arvioidaan kokonaisuutena ja ne ovat lähtökohtaisesti elinkeinotoimintaa.

Esimerkki 6

Urheiluseura X:n salibandyjaosto siivoaa talkootyönä kerran vuodessa paikallisen pankin pihamaan. Seura on hankkinut työn ja työntekijät sekä valvoo, että työ tulee tehtyä sovitun mukaisesti. Työ ei vaadi erityistä ammattitaitoa. Työstä saatu korvaus käytetään jaoston toimintaan yleisesti, korvausta ei kohdenneta vain työtä tehneille. Siivouksesta saatu 1200 euron korvaus on yhdistyksen tuloa. Yhdistys ei muutoin tuota vastaavia palveluja suunnitelmallisesti. Koska työ ei vaadi erityistä ammattitaitoa, on vähäinen ja satunnainen, toimintaa ei pidetä elinkeinotoimintana. Siivouksesta saadut tulot ovat yhdistyksen verovapaata tuloa.

Jos työtä tehneiden katsotaan toimineen toimeksiantajan johdon ja valvonnan alaisena tai työ on vaatinut erityistä ammattitaitoa, saatu korvaus ei ole yhdistyksen tuloa vaan työtä tehneiden jäsenten tuloa. Tarkemmin talkootyön veroseuraamuksista tilanteissa, joissa tuloja ei ole katsottu yhdistyksen tuloiksi vaan tekijöiden tuloiksi on ohjeessa Talkootyön verotus (12.10.2005, Dnro 508/32/2005).

3.4.2 Kahvilat, ravintolat ja kioskit

TVL 23.3 §:n mukaan yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoimintana ei pidetä lainkohdassa mainittujen tilaisuuksien yhteydessä harjoitetusta tarjoilu-, myynti- ja muusta sellaisesta toiminnasta saatua tuloa. Näin ollen yleishyödyllinen yhteisö voi varojenkeräystarkoituksessa järjestetyn tilaisuuden yhteydessä pitää kahvilaa, kioskia tai ravintolaa ja niissä myydyistä tuotteista tapahtuman aikana saadut tulot ovat yhteisölle verovapaata.

Muussa yhteydessä harjoitetusta kahvila-, kioski- ja ravintolatoiminnasta saatuja tuloja pidetään lähtökohtaisesti yhteisön elinkeinotoiminnan tuloina (mm. oppilaitoksen kirjakauppa, jäätelökioski, sairaalan kahvila, työttömien ruokala, makeisautomaatti). Elinkeinotoiminnan muodossa harjoitettavalle tarjoilutoiminnalle on tyypillistä, että asiakkaina ovat muutkin kuin yhteisön jäsenet, toiminta on jatkuvaa, ulospäin suuntautunutta ja se tapahtuu kilpailuolosuhteissa. Tapauksissa, joissa myynti tapahtuu vain yhteisön omille jäsenille ja on pienimuotoista, on myyntitoiminnasta saatu tulo lähtökohtaisesti yhteisön verovapaata tuloa.

KHO 1993 B 549

Yleishyödylliseksi yhteisöksi katsottu oppilasyhdistys harjoitti koulun sisätiloissa olevasta kioskista välituntisin koulun oppilaille ja henkilökunnalle makeisten, virvokkeiden ja tupakan

myyntiä. Toiminta oli liikevaihtoverolain (559/91) 2 §:ssä tarkoitettua liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa tavarantoimintaa. Näin ollen ja kun kioskimyynnistä saatua tuloa oli tulo- ja varallisuusverolain 21 §:n nojalla pidettävä myös yhdistyksen veronalaisena liiketuloa, yhdistys oli liikevaihtoverolain 1, 2, 3 ja 17 §:n nojalla velvollinen suorittamaan liikevaihtoveroa harjoittamastaan liiketoiminnasta. Ennakkotieto ajalle 1.10.1991–31.12.1992.

Tapauksessa *KHO 1993 B 549* yleishyödyllinen oppilasyhdistys piti koulun sisätiloissa kioskia. Kioskimyynti oli jatkuvaa, säännöllistä ja se kohdistui yhdistyksen jäsenten lisäksi oppilaitoksen henkilökuntaan. Kioskimyynnistä saatu tulo oli yhdistyksen elinkeinotuloa.

3.4.3 Muu hyödykemyynti

Yleishyödylliset yhteisöt harjoittavat usein varainhankintanaan tavanomaisten kulutustavaroiden myyntiä. Hyödykemyynnin veronalaisuus arvioidaan kokonaisarviointina elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien perusteella, eikä sitä voida ratkaista euromääräisillä rajoilla.

Hyödykemyynti suuntautuu yleensä rajoittamattomaan asiakaspiiriin ja myynti tapahtuu ansiotarkoituksessa. Toiminta on yleensä jatkuvaa ja tuotteet kilpailevat muiden markkinoilla olevien tuotteiden kanssa. Tällaisten tuotteiden myyntiä pidetään lähtökohtaisesti yhteisön elinkeinotoimintana, vaikka tuotteissa olisi yhteisön logo.

KHO 1994 B 561

Yhdistys, jonka tarkoituksena oli kotiseudun kulttuuriperinnön tallentaminen, julkaisi ja myi äänitettä toimintansa rahoittamiseksi. Seudulta kotoisin olevat taiteilijat esiintyivät ilmaiseksi äänitteellä, josta tehtiin levyiksi 3.000 ja kasetteiksi 2.000 kappaletta. Levyjä ja kasetteja myytiin paitsi yhdistyksen tilaisuuksissa, myös museossa ja paikkakunnan liikkeissä käypään hintaan. Kysymyksessä katsottiin olevan yleishyödyllisen yhdistyksen liiketoiminta, josta saatu tulo ei myöskään tulo- ja varallisuusverolain (1240/88) 21 §:n 4 momentin mukaan ollut verovapaata. Yhdistys oli velvollinen maksamaan myynnistä liikevaihtoverolain 1, 2, 3 ja 17 §:n nojalla liikevaihtoveroa. Ennakkotieto ajalle 30.3.1992–31.12.1993.

Tapauksessa *KHO 1994 B 561* yhdistys myi julkaisemaansa äänitettä. Kysymyksessä oli tavanomaisen kulutushyödykkeen myynti, joka suuntautui rajoittamattomalle asiakaskunnalle, käypään hintaan ja ansiotarkoituksessa. Myyntiä harjoitettiin omien tilaisuuksien lisäksi pysyvistä liikepaikoista. Myynnistä saatu tulo oli yhdistyksen elinkeinotuloa.

KHO 1996 T 2648

Yleishyödyllinen yhdistys, jonka tarkoituksena on toimia alueellaan käsi- ja taideteollisuuden yleisten edellytysten kaikinpuoliseksi edistämiseksi, sai tarkoituksensa toteuttamiseen valtiolta ja kunnilta avustusta, joka kattoi noin puolet yhdistyksen kuluista. Yhdistys harjoitti muun ohella työvälineiden ja käsityötarvikkeiden sekä tuotteiden myyntiä. Yhdistyksen myyntitoiminta, joka kohdistui ennalta rajoittamattomaan asiakaspiiriin ja oli suunnitelmallista ja jatkuvaa, tapahtui arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Myyntitoiminta ei liittynyt välittömästi yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen eikä ollut myöskään tuloverolain (1535/92) 23 §:n 3 momentin nojalla verovapaata. Myyntitulo oli näin ollen yhdistykselle tuloverolain 23 §:n 1 momentissa tarkoitettua elinkeinotuloa. Yhdistyksen oli siten arvonlisäverolain 4 §:n mukaan suoritettava arvonlisävero harjoittamastaan myyntitoiminnasta. Ennakkotieto ajalle 1.6.1994–31.12.1995.

Tapauksessa *KHO 1996 T 2648* yleishyödyllisen yhdistyksen tarkoituksena oli käsi- ja taideteollisuuden kaikinpuolinen edistäminen. Yleishyödyllisen toimintansa ohella yhteisö harjoitti työvälineiden ja käsityötarvikkeiden sekä tuotteiden myyntiä. Myynti kohdistui ennalta rajoittamattomaan asiakaspiiriin, oli suunnitelmallista ja jatkuvaa. Myyntitoiminta ei liittynyt välittömästi yhteisön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen, eikä se poikennut muiden vastaavia tuotteita myyvien elinkeinotoimintaa harjoittavien yritysten toiminnasta (vrt. *KHO 1996 T 3013*). Työvälineiden ja käsityötarvikkeiden sekä tuotteiden myynnistä saatu tulo oli yhdistyksen elinkeinotuloa.

KHO 1995 B 545

Yleishyödyllinen yhteisö myi toimintansa rahoittamiseksi luonnonsuojelutuotteita. Kun kysymyksessä oli tavanomaisten kulutustavaroiden myynti, joka suuntautui rajoittamattomalle asiakaspiirille ansiotarkoituksessa ja oli jatkuvaa, myynnin katsottiin tapahtuvan arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Myyntiä pidettiin myös tuloverolain mukaan yhdistyksen veronalaisena elinkeinotulona eikä se ollut verovapaata tuloverolain 23 §:n 3 momentin nojalla. Tämän vuoksi yhdistys oli arvonlisäverolain 4 §:n mukaan verovelvollinen kysymyksessä olevasta myynnistä. Äänestys 3-1-1.

Ratkaisussa *KHO 1995 B 545* yhdistys myi luonnonsuojelutuotteita kuten uusiopaperituotteita ja pesuaineita. Myynti tapahtui pääasiassa tilauksesta ja sitä harjoitettiin kerran viikossa avoinna olevasta lähinnä varastona toimivasta toimipisteestä sekä tempausluonteisesti toreilla, messuilla, paikallisissa tapahtumissa ja työpaikkamyynninä. Kokonaisymyynti oli ollut 67 658 markkaa vuodessa ja toiminnan tulos 17 092 markkaa. Kysymyksessä oli tavanomaisten kulutustavaroiden myynti, joka suuntautui rajoittamattomalle asiakaskunnalle, tapahtui ansiotarkoituksessa ja oli jatkuvaa. Myynti oli yhdistyksen elinkeinotoimintaa.

Sen sijaan tapauksessa *KHO 2010 T 411* yhdistyksen talkootyön avulla toteutettua palvelukartan julkaisua ei pidetty elinkeinotoimintana vaan tuloverolain 23 §:n 3 momentissa lueteltuihin tuloihin verrattavana verovapaana varainhankinnan tulona. Tulot saatiin mainosmyynnistä, jonka katsottiin olevan myös tukea yhdistyksen toimintaan. Ottaen huomioon toiminnan laatu ja laajuus sekä saadun tulon vähäinen määrä toimintaa ei pidetty elinkeinotoimintana.

KHO 2010 T 411

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

Yleishyödyllisen yhteisön harjoittama pienimuotoinen ja palkattomalla työvoimalla toteutettu hyödykemyynti voi olla sen verovapaata varainhankintaa. Tällöin myytävään tuotteeseen liittyy ostajan kannalta katsottuna tukemistarkoitus. Tukemistarkoitus ilmenee tavanomaisesti siten, että tuotteista peritään ylihintaa verrattuna normaaleihin markkinahintoihin (esimerkiksi tavanomaisesti 5 euroa maksavasta hyödykkeestä peritään 10 euroa). Myynti tapahtuu talkootyönä eikä myyntiä toteuteta pysyvästä liikepaikasta, kuten internet-kaupasta tai kauppaalikeistä. Toiminta on satunnaista eikä sitä harjoiteta suunnitelmallisesti.

Esimerkki 7

Junioriurheilutoimintaa harjoittavalla yhdistyksellä on useita jaostoja ja joukkueita. Vaikka yhdistys on yksi verovelvollinen, harjoittaa yhdistyksen jokainen joukkue varainhankintaa itsenäisesti, kuitenkin yhdistyksen hallituksen luomissa puitteissa. Yksittäinen joukkue tekee yrityksille satunnaisia ja kertaluontoisia työsuorituksia, kuten pihan siivousta tai inventaarioita ilman toiminnan markkinointia tai pitkäkestoisia sopimuksia. Tämän lisäksi joukkue myy vuoden aikana pienimuotoisesti erilaisia hyödykkeitä kuten keksejä ja sukkaa, joita eri yritykset tarjoavat sille varainhankintatarkoituksessa myytäväksi. Myynti toteutetaan talkootyönä joukkueen jäsenten toimesta ja se kohdistuu lähes yksinomaan joukkueen jäseniin, heidän perheenjäseniinsä sekä tuttaviihin ja naapureihin. Tuotteita ei muutoin markkinoida tai mainosteta. Myynti toteutetaan siten että tuotteita myyntiin tarjoavat yritykset toimittavat joukkueelle listat, joihin tuotteiden tilaukset ja tilaajat merkitään. Listat mahdollisista tilauksista toimitetaan yritykselle, joka toimittaa tämän jälkeen tuotteet joukkueelle. Joukkue jakaa tuot-

teet ostajille ja kerää maksut. Joukkue tilittää yritykselle saamansa maksut vähennettynä sovitulla provisiolla. Jokainen joukkueen myyntikampanja päätetään erikseen, eikä tuotteita myydä pysyvästä myyntipaikasta. Yhdistyksen tuotteista perimä hinta on korkeampi kuin vastaavista tuotteista muutoin maksetaan. Saadut tuotot käytetään koko joukkueen hyväksi yleishyödylliseen toimintaan. Yhdistyksen harjoittamaa varainhankintaa yhdistyksen urheiluseuratoiminnan hyväksi ei pidetä näissä oloissa yhdistyksen elinkeinotoimintana.

3.4.4 Tukisopimukset

Yleishyödylliset yhteisöt solmivat nykyään usein erilaisia tukisopimuksia, joissa esimerkiksi tietyllä kanta-asiakaskortilla asioidessa voi ohjata varoja haluamansa yhteisön toiminnan tukemiseen. Tukisopimuksia on toteutettu myös siten, että yksittäisen ostoksen yhteydessä on tuotteen tai palvelun ostaja voinut valita tuettavan kohteen.

Tukisopimuksille on luonteenomaista, että yksittäinen yleishyödyllinen yhteisö ei sitoudu tuottamaan mitään palvelua kenellekään. Yhteisö saa halutessaan tiedottaa sopimuksen olemassaolosta tai olla tiedottamatta. Yhteisö voi saada tukikampanjoista tuloa vaikka ei ole tiedottanut asiasta lainkaan. Tällaisesta tukisopimuksesta saatu tulo ei ole yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnan tuloa.

Esimerkki 8

Urheiluseura A on solminut kauppaketjun kanssa sopimuksen, jonka mukaan seura voi saada ketjussa tehdyistä ostoksista tietyn summan tukea toimintaansa. Tuen saa kun ketjun kanta-asiakkaat rekisteröivät seuran nimen kanta-asiakastietoihinsa. Seuralta ei edellytetä erityistä markkinointia vaan seura mainitsee yhteistyösopimuksesta vain internet-sivuillaan sekä muissa omissa toimintaan liittyvissä julkaisuissa. Tukisopimuksen perusteella saatu tulo on seuran verovapaata tuloa.

3.4.5 Sosiaali- ja terveydenhoitopalvelut

Sosiaali- ja terveydenhoitopalvelujen myynti on yleishyödyllisen yhteisön veronalaista toimintaa, jos toiminta täyttää elinkeinotoiminnan tunnusmerkit. Kun sosiaali- ja terveydenhoitopalveluja tarjotaan yleisesti markkinaympäristössä käypään hintaan, toiminta on elinkeinotoimintaa. Esimerkiksi tapauksessa KVL 136/1991 tuotteistettu ja käypään hintaan harjoitettu perhekotitoiminta oli elinkeinotoimintaa.

KVL 136/1991

Rekisteröity yhdistys, jonka tarkoituksena oli mm. edistää ennaltaehkäisevää lastensuojelua sekä tukea kriisitilanteeseen joutuneita lapsia tarjoamalla heille perheenomainen sijaiskoti ja edistää perhekotilaitosten kehittämistä, ylläpiti tätä toimintaa varten perhekotia. Perhekotiin oli sijoitettuna kuusi lasta, joista yhdistykselle maksettiin korvausta 600 mk / vrk lasta kohden. Toiminnan liikevaihto nousi vuodessa lähes miljoonaan markkaan. Yhdistyksen jäsenenä oli neljä henkilöä. Yhdistyksen palkkaamina perhekodin työntekijöinä oli kokopäivätoimisesti ollut kaksi yhdistyksen perustajajäsentä. Perhekotitoimintaa pidettiin liiketoiminnan harjoittamisena eikä yhdistystä pidetty tulo- ja varallisuusverolain 21 §:ssä tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä.

Tapauksessa KHO 1983 T 2490 säätiön toiminnan katsottiin olevan elinkeinotoimintaa siltä osin, kun laboratoriopalveluja tarjottiin muille kuin säätiön omille potilaille. Tältä osin säätiö kilpaili muiden markkinoilla olevien vastaavien palveluja tarjoavien yritysten kanssa. Siltä osin, kun terveydenhoitopalveluja tarjottiin huomattavan tuettuun hintaan ja säätiön omille potilaille, kysymys ei ollut elinkeinotoiminnasta.

KHO 1983 II 508

Säätiö, joka valtakunnallisena järjestönä ylläpiti terveydenhoitoasemaa korkeakouluopiskelijoille maamme 16 korkeakoulupaikkakunnalla, oli katsottu yleishyödylliseksi yhteisöksi. Säätiön omien potilaitensa ohella eräälle kaupungille ja erään valtionalueen hoitokunnalle järjestämät laboratoriopalvelut olivat säätiön veronalaista

liiketoimintaa. Ennakkotieto. Verovuodet 1982 ja 1983.

Kun yleishyödyllinen yhteisö tuottaa sosiaali- ja terveystalv palveluja olennaisesti alihintaan kattaen toiminnan alijäämän muusta toiminnasta saamallaan tuotoilla, kuten sijoitustoiminnalla, yleishyödyllisen yhteisön markkinaympäristössä harjoittama palvelutalvtoiminta tai muu sosiaali- tai terveydenhuolto palvelun tuottaminen voidaan poikkeuksellisesti katsoa verovapaaksi yleishyödylliseksi toiminnaksi. Tapaukset joudutaan arvioimaan yksitellen ja kokonaisharkintaan perustuen.

Esimerkki 9

Yhdistyksen sääntöjen mukaisena tarkoituksena on perustaa ja ylläpitää erilaisten sairauksien vaivaamien vanhusten lepo- ja toipilaskoteja. Tarkoituksensa toteuttamiseksi yhdistys ylläpitää hoitokoteja, joissa tarjotaan hoitoa vähävaraisille aikuis- ja vanhusikäisille, jotka fyysisistä, psyykkisistä tai sosiaalisista syistä tarvitsevat hoitajan ympärivuorokautista läsnäoloa. Yhdistys toteuttaa tarkoitustaan muun muassa ylläpitämällä 26-paikkaista palvelutalvta. Palvelutalon asukkailta peritään täysihoitomaksua. Asukkaat valitaan sosiaalisen perustein ja asukkailla jää riittävästi varoja myös omaan käyttöön. Maksut ovat korkeintaan puolet omakustannushinnasta. Yhdistys on toimintansa aikana sijoittanut saamansa lahjoitukset arvopapereihin ja osakehuoneistoihin saaden tästä passiivisesta sijoitustoiminnastaan vuosittain huomattavasti tuloja toimintansa rahoittamiseen. Palvelutalvtoiminnan vuosittaiset huomattavat alijäämät katetaan yhdistyksen sijoituksistaan saamalla verovapailla tuloilla. Vaikka vastaavia palveluja tarjotaan kilpailuolosuhteissa myös yritysten toimesta, ei toimintaa pidetä elinkeinotoimintana huomioiden yhdistyksen palvelutalon asukkaiden valintatapa, täysihoitomaksujen suuruus ja alijäämän kattaminen yhdistyksen omilla varoilla.

Yleishyödyllisen yhteisön lakisääteisesti tai olennaisesti julkisen tuen avulla harjoittama toiminta on usein yhteisön verovapaata yleishyödyllistä toimintaa. Tällöin toiminnan tuotoista suurin osa koostuu julkisesta tuesta tai avustuksesta eikä sitä harjoiteta kilpailuolosuhteissa. Arvioinnissa on erityisesti huomioitava, että myös veronalaiseen yritystoimintaan voi saada erilaisia julkista rahoitusta, joten kilpailuolosuhteiden olemassaolo on asiassa ratkaisevaa.

Julkista tukea ei ole se, että kunta tai muu julkinen toimija saa tietyt palvelut yhteisöltä sovittua yksikkö- tai vuosikorvausta vastaan. Lakisääteisenä toimintana voidaan pitää yhteisön kannalta vain toimintaa, joka on nimenomaisesti yhteisön tehtäväksi määrätty. Kuntien ostopalvelut niiden lakisääteisten velvollisuuksien toteuttamiseksi eivät ole palvelut tuottavan yhteisön lakisääteisistä toimintaa. [Esimerkkejä olennaisen julkisen tuen vaikutuksesta tulon veronalaisuuden arvioinnissa on verohallinnon ohjeessa Esimerkkitalanteita yhdistysten ja säätiöiden verotuksesta.](#)

Jos yhteisön toiminta rajoittuu pelkästään asumistarkoitukseen varattujen tilojen luovuttamiseen ilman asukkailla tuotettavia palveluja, toiminta on vuokraustoimintaa ja saatu tulo yhteisön kiinteistötuloa (ks. luku 4 Kiinteistötulo).

3.4.6 Hanketoiminta

Monien yleishyödyllisten yhteisöjen toiminta muodostuu nykyisin yhä suuremmilta osin hanketoiminnasta. Hankkeet rahoitetaan usein Raha-automaattiyhdistyksen tai EU-rakennerrahastojen tuella. Hankkeet voivat olla hyvin monialaisia ja eriluonteisia, joten niiden veronalaisuus on arvioitava tapauskohtaisesti ja kokonaisarviointina huomioiden myös yhteisön muu toiminta. Tällöin on tärkeää selvittää hanketoiminnan sisältö.

Yhteisöjen itse toteuttamat ja hallinnoimat pääasiallisesti julkisella tuella (kuten Euroopan sosiaalirahasto ESR, RAY) rahoitetut hankkeet ovat yleensä yhteisön yleishyödyllistä toimintaa. Hankkeessa ei tällöin juurikaan ole tavara- tai palvelumyyntiä eikä toiminta tapahdu kilpailuolosuhteissa. Hankkeen tulokset ovat julkisia eivätkä mahdolliset muut rahoittajat saa tuloksiin yksin- tai muita oikeuksia.

Esimerkki 10

Yhdistys toteuttaa nuorten työelämävalmiuksia kehittävän hankkeen Euroopan sosiaalirahaston tuella. Hankkeeseen kuuluvien koulutuspäivien aikana nuorille annetaan muun muassa perustiedot työelämästä ja sen pelisäännöistä, näkemyksiä mitä työnantajat odottavat uusilta

ja nuorilta työntekijöiltä sekä työkaluja ihmissuhdetaitoihin ja asiakaspalveluun. Hankkeen kokonaiskustannusarvio on 200.000 euroa. Hanke rahoitetaan 90 %:sti julkisella rahoituksella (EU, valtio ja kunnat) sekä yhdistyksen omarahoitusosuudella, joka koostuu sekä talkootyöstä että yhdistyksen omasta rahasta. Yhdistys ei myy hankkeessa tuotteita tai palveluja. Hankkeen tulokset ovat julkisia. Hanke liittyy läheisesti yhdistyksen harjoittamaan yleishyödyllisenä toimintana pidettyyn lasten ja nuorten kerhotoimintaan. Hanke on yhdistyksen verovapaata yleishyödyllistä toimintaa.

Toisinaan yleishyödylliset yhteisöt voivat saada hanketukea myös elinkeinotoimintansa investointeihin tai kehittämiseen, jolloin hanketuotot ovat yhteisön elinkeinotoiminnan tulolähteen tuloa. Jos yhteisö toimii hankkeessa palveluntuottajana tai alihankkijana ja saa siitä korvauksen hankkeen hallinnoijalta, hankkeen veronalaisuus on arvioitava elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien perusteella. Samoin kuin muiden alihankintana tuotettujen palvelujen osalta myös vastikkeellisesti käypään hintaan tuotetut palvelut ovat lähtökohtaisesti elinkeinotoimintaa palvelunostajasta riippumatta.

3.4.7 Koulutustoiminta

Koulutustoiminnan veronalaisuus ratkeaa elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien perusteella. Jos koulutustilaisuus järjestetään ansiotarkoituksessa, toiminta on jatkuvaa ja kohdistuu rajoittamattomaan henkilöpiiriin, on kyse yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnasta. Jos koulutus kohdistuu vain yhteisön omiin jäseniin, on kyse lähtökohtaisesti verovapaasta koulutustilaisuudesta. Tilanne on sama, kun koulutustilaisuus on kertaluontoinen tai sitä harjoitetaan lainsäädäntöön perustuen valtion tuella ([ks. julkisesti tuetusta toiminnasta ohje Esimerkkitalanteita yhdistysten ja säätiöiden verotuksesta](#)).

KHO 1980 II 504

Yhdistys, jonka tarkoitus oli toimia kirjanpidon kehittämiseksi terveiden liikeperiaatteiden ja hyvän kirjanpitotavan mukaan, kirjanpitoimistojen yhdyssiteenä olemisen, yhdistyksen jäsenten ammattitaidon ja tiedon edistäminen sekä jäsenten yhteisistä ammattieduista huolehtiminen, katsottiin TVL 13 §:n mukaiseksi yleishyödylliseksi yhteisöksi. Tili- ja veropäivien järjestäminen katsottiin yhdistyksen liiketoiminnaksi. Äänestys 3-1. Verovuosi 1976.

Tapauksessa *KHO 1980 II 504* yleishyödyllisen yhdistyksen säännöllisesti ja laajalle osallistujakunnalle järjestämä koulutustapahtuma katsottiin yhdistyksen elinkeinotoiminnaksi.

KHO 1985 II 507

Yhdistys oli tarkoituksensa mukaisesti harjoittanut jatkokoulutustoimintaa insinöörikoulutuksen saaneiden teknisen ammattitaidon ylläpitämiseksi. Koulutuksesta saadut kokonaistulot olivat vuonna 1979 olleet 7 802 050 mk ja siihen kohdistuvat menot 7 211 281 mk. Koulutukseen olivat voineet korvausta vastaan osallistua kaikki halukkaat yhdistyksen jäsenyydestä riippumatta. Koulutustoiminta katsottiin yhdistyksen liiketoiminnaksi. Verovuodet 1979 ja 1980.

Tapauksessa *KHO 1985 II 507* oli kysymys insinöörien jatkokoulutuksesta. Koulutustoiminta oli laajaa ja se oli suunnattu rajoittamattomalle asiakaskunnalle. Jatkokoulutustoiminnassa oli kysymys yhdistyksen elinkeinotoiminnasta.

KHO 2013:140

Säätiö, jota oli tuloverotuksessa pidetty yleishyödyllisenä yhteisönä, järjesti ammatillisesta aikuiskoulutuksesta annetussa laissa (631/1998) tarkoitettua ammatillista aikuiskoulutusta ylläpitämässään opistossa. Säätiö harjoitti tätä lakisääteistä koulutustoimintaa opetusministeriön myöntämän luvan perusteella ja sen toimintaa avustettiin tältä osin lain nojalla valtion varoin. Säätiö harjoitti myös työvoimapolitiittista koulutustoimintaa ja myi tätä koulutusta yleisen tarjouskilpailun perusteella työ- ja elinkeinohallinnolle. Säätiön järjestämä työvoimapolitiittinen koulutus ei ollut lakisääteistä koulutusta. Työvoimaviranomaiset voivat hankkia määrärahojen puitteissa tarvitsemansa työvoimapolitiittisen koulutuksen paitsi

ammattillisen perus- tai lisäkoulutuksen järjestämisluvan saaneelta, myös muulta soveltuvalta koulutuksen järjestäjältä. Säätiö ei siten järjestänyt tätä koulutusta minkään lain velvoittamana eikä sitä avustettu suoraan lain nojalla valtion varoin siten kuin arvonlisäverolain 40 §:ssä tarkoitetaan. Työvoimapolitiittinen koulutus tapahtui kilpailuolosuhteissa ainakin siltä osin kuin tällaisia koulutuspalveluja voivat antaa myös sellaiset koulutuksen järjestäjät, joilla ei ollut ammatillisen aikuiskoulutuksen järjestämiseen lupaa. Näin ollen säätiön myymää työvoimapolitiittista koulutusta ei pidetty arvonlisäverolain 39 ja 40 §:ssä tarkoitettuna verosta vapautettuna koulutuspalveluna. Säätiön oli suoritettava arvonlisäveroa työvoimapolitiittisten koulutuspalvelujen myynnistä. Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu ajalle 5.9.2012 - 31.12.2013.

Tapauksessa KHO 2013:140 säätiön työvoimapolitiittinen koulutus (nykyisin työvoimakoulutus) oli elinkeinotoimintaa. Korkein hallinto-oikeus katsoi toiminnan olevan elinkeinotoimintaa, kun otettiin huomioon erityisesti toiminnan jatkuvuus, palvelun hinnoittelu, toiminta kilpailuolosuhteissa sekä toiminnan luonne ja laajuus. Kyseinen koulutustoiminta ei ollut säätiön valtion tuen alaiseen eli lakisääteisen toimintaan sisältyvää koulutusta, vaan kilpailuolosuhteissa harjoitettua toimintaa. Myös alla mainitussa tapauksessa KHO 2013:19 koulutusohjelmien tuottaminen ostopalveluna koulutusvientiä varten oli elinkeinotoimintaa, vaikka yhteisön toimintaa säätelevässä laissa oli annettu mahdollisuus tilauskoulutusten järjestämiseen.

KHO 2013:19

Verotuksessa yleishyödyllisenä yhteisönä pidetyn ammattikorkeakoulua ylläpitävän A Oy:n tarkoituksena oli tehdä Saudi-Arabian viranomaisen kanssa sopimuksia opettajien ja koulutusjohdon koulutusohjelmista. A Oy oli perustanut suomalaisen tytäryhtiön, joka myi koulutusohjelmat Saudi-Arabian viranomaiselle. Tarkoituksena oli, että tytäryhtiö ostaa A Oy:ltä koulutusohjelmien suunnittelun ja toteuttamisen hinnalla, joka sisältää toimista aiheutuneet kustannukset ja katteen. Tätä A Oy:n toimintaa ei ollut pidettävä sellaisena ammattikorkeakoululaissa tarkoitettuna lakisääteisenä koulutustoimintana, josta saatava tulo voitaisiin katsoa A Oy:n henkilökohtaiseksi tuloksi, vaan elinkeinotoimintana. Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu verovuosille 2011 ja 2012

KHO 1996 T 3013

Yleishyödyllinen yhdistys, jonka tarkoituksena on toimia alueellaan käsi- ja taideteollisuuden yleisten edellytysten kaikinpuoliseksi edistämiseksi, sai tarkoituksensa toteuttamiseen valtiolta ja kunnilta avustusta, joka kattoi noin puolet yhdistyksen kuluista. Yhdistys suoritti muun ohella neuvontatyötä sekä järjesti kokouksia, kurssseja sekä esitelmä- ja neuvontatilaisuuksia. Yhdistyksen neuvonta- ja kurssitoiminta, joka kohdistui ennalta rajoittamattomaan asiakaspiiriin ja oli suunnitelmallista ja jatkuvaa, tapahtui arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Yhdistyksen harjoittaman neuvonta- ja kurssitoiminnan katsottiin kuitenkin liittyvän välittömästi sen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen eikä tulo näin ollen ollut yhdistykselle tuloverolain (1535/92) 23 §:n 1 momentissa tarkoitettua elinkeinotuloa. Koska yleishyödyllinen yhteisö on arvonlisäverolain 4 §:n mukaan verovelvollinen vain, jos sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään tuloverolain mukaan yhteisön veronalaisena elinkeinotulona, yhdistyksen ei ollut suoritettava arvonlisäveroa harjoittamastaan neuvonta- ja kurssitoiminnasta. Ennakkotieto ajalle 1.5.1995–31.12.1995.

Tapauksessa KHO 1996 T 3013 yleishyödyllisen yhdistyksen tarkoituksena oli käsi- ja taideteollisuuden kaikenpuolinen edistäminen, johon yhdistys sai valtiolta ja kunnilta avustusta. Yhdistyksen neuvonta- ja kurssitoiminta kohdistui ennalta rajoittamattomaan asiakaspiiriin, oli suunnitelmallista ja jatkuvaa. Mainitun toiminnan katsottiin kuitenkin liittyvän välittömästi yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen, minkä lisäksi yhdistyksen harjoittama neuvontatoiminta oli luonteeltaan sellaista, johon ei tyypillisesti kohdistu kilpailua elinkeinotoimintaa harjoittavien yritysten taholta (vrt. KHO 1996 T 2648). Neuvonta- ja kurssitoiminnasta saadun tulon ei katsottu olevan yhdistyksen elinkeinotuloa.

3.4.8 Messu- ja näyttelytoiminta

Yleishyödylliset yhteisöt saattavat järjestää messuja sekä näyttelytoimintaa. Kaupallisessa tarkoituksessa järjestetyt tilaisuudet ovat yhteisön elinkeinotoimintaa. Jos tapahtumalla ei ole kiinteää organisaatioita, palkattua henkilökuntaa eikä tapahtumaa järjestetä säännöllisesti, kysymys ei sitä vastoin lähtökohtaisesti ole elinkeinotoiminnasta.

KHO 1984 II 506

Yhdistyksen tarkoituksena oli mm. edistää ja tukea talouselämän piiriin kuuluvaa yrittäjyyttä, panna toimeen messuja ja näyttelyitä sekä harjoittaa jäseniään palvelevaa tiedotustoimintaa. Yhdistyksen tarkoituksena ei ollut voiton hankkiminen jäsenilleen. Yhdistys oli vuosittain järjestänyt messuja ja näyttelyitä, joiden tuotot verovuodelta 1979 olivat n. 2 milj. mk ja verovuodelta 1980 n. 1 milj. mk. Messu- ja näyttelytoimintaa varten yhdistyksellä oli toimisto ja palkattua henkilökuntaa. Kun puheena olevassa toiminnassa pyrittiin taloudellisten etujen saavuttamiseen ja toiminta kohdistui ennalta rajoittamattomaan piiriin, näyttelyiden ja messujen järjestämistä pidettiin yleishyödyllisen yhteisön liiketoimintana, josta saadusta tulosta se oli verovelvollinen. Äänestys 7-1. Verovuodet 1979 ja 1980.

Tapauksessa *KHO 1984 II 506* yleishyödyllisen yhdistyksen säännöllisesti vuosittain järjestämällä messuilla ja näyttelyillä tavoiteltiin taloudellisia etuja ja toiminta kohdistui rajoittamattomaan asiakaskuntaan. Toiminta oli laajaa. Yhdistyksellä oli messujen järjestämistä varten palkattua henkilökuntaa ja oma organisaatio. Messu- ja näyttelytoiminnan katsottiin olevan yhteisön elinkeinotoimintaa.

KHO 1987 B 502

Yleishyödyllinen yhdistys oli järjestänyt kaksi päivää kestävästä messutapahtumasta. Tapahtumaa varten ei ollut kiinteää organisaatiota eikä palkattua henkilökuntaa. Messujen liikevaihto oli ollut 189.612 mk ja nettovoitto 51.679 mk. Yhdistys oli järjestänyt aikaisemmin vuosina 1981 ja 1983 pienempimuotoiset näyttelyt samoin talkootyönä. Katsottiin, ettei yhdistyksen messutapahtumasta saama tulo ollut sen liiketuloa, minkä vuoksi yhdistys ei ollut siitä verovelvollinen. Äänestys 3-2. Ennakkotieto. Verovuosi 1985.

Tapauksessa *KHO 1987 B 502* oli kysymys yleishyödyllisen yhdistyksen joka toinen vuosi järjestämästä messutapahtumasta. Toiminta oli melko pienimuotoista. Yhdistyksellä ei ollut tapahtuman järjestämiseksi pysyvää organisaatiota tai palkattua henkilökuntaa, vaan messut järjestettiin talkoovoimin. Yhdistyksen messutapahtumasta saamaa tuloa ei pidetty sen elinkeinotulona.

KHO 1997:27

Yleishyödyllinen yhteisö, eräs paikallinen nuorkauppakamari, järjesti toimintansa rahoittamiseksi vuosittain messutapahtuman. Vuonna 1995 järjestettyjen kaksipäiväisten messujen painopistealueina oli asuminen ja rakentaminen. Toteutuneen talousarvion liikevaihto oli 263.000 markkaa ja voitto 64.000 markkaa. Tulot muodostuivat ravintola-, käsiohjelma-, lipunmyynti- ja näyttelytuloista. Messujen järjestelyt oli hoidettu yhdistyksen jäsenten talkoovoimin. Kun messut kohdistuivat ennalta rajoittamattomaan asiakaspiiriin, toiminta oli suunnitelmallista ja toistuvaa sekä tapahtui kilpailuolosuhteissa ja ansiotarkoituksessa, korkein hallinto-oikeus katsoi, että toiminta tapahtui arvonlisäverolain (1501/93) 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Yhdistyksen tuosta messujen järjestämis- ja myyntitoiminnasta, joka ei välittömästi liittynyt yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen eikä ollut myöskään tuloverolain (1535/92) 23 §:n 3 momentin nojalla verovapaata, saamaa tuloa oli pidettävä tuloverolain mukaan yhdistyksen veronalaisena elinkeinotulona. Yhdistys oli näin ollen arvonlisäverolain 4 §:n mukaan verovelvollinen kysymyksessä olevasta myynnistä. Äänestys 7-1. Ennakkotieto ajalle 1.1.–31.12.1995.

Tapauksessa *KHO 1997:27* oli kysymys yleishyödyllisen yhteisön säännöllisesti vuosittain jäsentensä talkootyönä teettämästä messutapahtumasta. Messut kohdistuivat rajoittamattomaan asiakaskuntaan, toiminta oli suunnitelmallista ja toistuvaa sekä tapahtui kilpailuolosuhteissa ja ansiotarkoituksessa. Kun messuja järjestettiin säännöllisesti ja vastaavia tilaisuuksia järjestivät myös elinkeinotoimintaa harjoittavat yritykset, talkootyön käyttö ei estänyt pitämästä messutoimintaa elinkeinotoimintana.

3.4.9 Yhtymästä saatu tulo-osuus

Yleishyödyllinen yhteisö voi olla osakkaana elinkeinotoimintaa harjoittavassa yhtymässä tai kiinteistön viljelyä tai hallintaa harjoittavassa verotusyhtymässä. Yhtymiä ei veroteta erillisinä verovelvollisina vaan yhtymien tulolähteiden tulos jaetaan osakkaille heidän tulonaan verotettavaksi niiden osuuksien mukaan, jotka heillä on yhtymän tuloon. Elinkeinoyhtymän tulolähteiden tappiota ei jaeta osakkaille, vaan ne ovat vähennettävissä yhtymän kunkin tulolähteen seuraavien vuosien tulosta. Yhtymän käsitteestä säännellään tuloverolain 4 §:ssä ja verotuksesta 15 ja 16 §:ssä.

Elinkeinoyhtymiä ovat avoimet yhtiöt ja kommandiittiyhtiöt. Elinkeinoyhtymän voidaan katsoa muodostuvan myös kahden tai useamman yleishyödyllisen yhteisön harjoittaessa yhteiseen lukuun elinkeinotoimintaa. Esimerkiksi tapauksessa *KHO 1994 B 564* yleishyödylliset yhteisöt harjoittivat yhteiseen lukuun urheilukeskuksen toimistosta myös kilpailun ulkopuolisena aikana suora- ja postimyyntinä urheilutapahtumaan liittyvien tavaroiden kuten merkkien, korttien, reppujen, t-paitojen ja muiden asusteiden myyntiä siten, että toiminta muodosti erillisen elinkeinoyhtymän.

KHO 1994 B 564

Yleishyödylliset yhteisöt olivat tehneet sopimuksen urheilutapahtuman järjestämisestä ja sen taloudellisesta vastuusta. Urheilutapahtuman järjestäminen sopimuksen perusteella ei tapahtunut liiketoiminnan muodossa eivätkä yhdistykset tältä osin muodostaneet elinkeinotoiminnan harjoittamista varten perustettua yhtymää. Sen sijaan urheilutapahtuman yhteydessä harjoitettu kulutustavaroiden myynti tapahtui liiketoiminnan muodossa. Tältä osin yhdistykset muodostivat tulo- ja varallisuusverolain (1240/88) 5 §:ssä tarkoitetun elinkeinotoiminnan harjoittamista varten perustetun yhtymän. Yhtymä oli liikevaihtoverolain (559/91) 1, 2 ja 8 §:n nojalla velvollinen maksamaan liikevaihtoveroa kysymyksessä olevasta myynnistä. Yhtymä oli siten merkittävä liikevaihtoverovelvollisten rekisteriin.

Elinkeinoyhtymää ei muodostu, jos yleishyödylliset yhteisöt harjoittavat yhdessä heidän verovapaaksi toiminnaksi katsottua toimintaa kuten järjestävät yhdessä tuloverolain 23.3 §:n 1 kohdassa tarkoitetun urheilukilpailun.

Yhtymästä saatu tulo-osuus verotetaan yleishyödyllisellä yhteisöllä siinä tulolähteessä, jonka tuloa se oli yhtymällä riippumatta siitä, onko yleishyödyllinen yhteisö äänetön vai vastuunalainen yhtiömies.

KHO 2001:11

Yleishyödyllinen yhteisö oli äänettömänä yhtiömiehenä pääomasijoitustoimintaa harjoittavassa kommandiittiyhtiössä. Kommandiittiyhtiön toiminta oli elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 1 §:ssä tarkoitettua elinkeinotoimintaa. Sen ainoa vastuunalainen yhtiömies oli osakeyhtiö, jonka sijoitus kommandiittiyhtiöön oli 0,5 prosenttia kommandiittiyhtiön kokonaispääomasta. Äänettömänä yhtiömiehenä tuli olemaan sijoitustoimintaa harjoittavia yhteisöjä, mukana myös yleishyödyllisinä pidettäviä yhteisöjä. Äänettömän yhtiömiehen vähimmäissijoitus oli 5 000 000 markkaa. Äänettömät yhtiömiehet eivät osallistuneet varsinaisten sijoituspäätösten tekemiseen. Kommandiittiyhtiön elinkeinotoiminnan tuloksesta sen äänettömänä yhtiömiehenä olevalle yleishyödylliselle yhteisölle jaettava tulo-osuus oli yleishyödyllisen yhteisön veronalaista elinkeinotuloa.

Tapauksessa *KHO 2001:11* kommandiittiyhtiön jaettava elinkeinotoiminnan tulo-osuus oli sen äänettömänä yhtiömiehenä olevan yleishyödyllisen yhteisön veronalaista elinkeinotuloa.

4 Kiinteistötulo

Tuloverolain 23 §:n mukaan yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta kunnalle ja seurakunnalle 124.3 §:ssä tarkoitetun tuloveroprosentin mukaan. Kiinteistötulot ovat verovapaita valtionverotuksessa. Tuloverolain 23.4 §:n mukaan kiinteistön tuottamana tulona pidetään myös metsätalouden pääomatuloa.

Kiinteistöllä tarkoitetaan tuloverotuksessa

- itse omistettua maapohjaa ja sillä olevia rakennuksia
- ns. siirtokelpoisella vuokrasopimuksella vuokrattua maapohjaa ja sillä olevia itse omistettuja tai itselle vuokrattuja rakennuksia (TVL 6 §)
- omistettua tai siirtokelpoisen vuokrasopimuksen perusteella hallittua maapohjaa

Jos maapohjan vuokraoikeutta ei voida siirtää kolmannelle maanomistajaa kuulematta (siirtokelvoton vuokrasopimus), edelleenvuokrauksesta saatu tulo ei ole kiinteistön tuottamaa tuloa vaan yhteisön verovapaata tuloa.

Yleishyödyllisen yhteisön kiinteistötuloa on:

- vuokratulo
- viljelytulo
- maatalouden tuottama tulo
- metsätalouden pääomatulo eli puunmyyntitulo
- kiinteistöyhtymästä saatu tulo.

Henkilökohtaisen tulolähteen verovapaata tuloa on:

- osakehuoneistosta saatu vuokratulo
- yhteisön itselleen vuokraaman huoneiston edelleenvuokrauksesta saatu tulo
- keskinäisen kiinteistöyhtiön osakkeenomistuksen perusteella saatu tulo
- kiinteistön luovutusvoitto.

Jos tulot kuitenkin liittyvät elinkeinotoimintaan, ne ovat elinkeinotoiminnan tulolähteen tuloa.

Kiinteistön käyttö

Kiinteistön käyttö joudutaan muun muassa kulujen kohdistamiseksi usein jakamaan yleishyödylliseen ja muuhun käyttöön, sillä vain harvoin koko kiinteistöä käytetään vain yhteen tarkoitukseen (esimerkiksi yhteisö vuokraa osaa rakennuksesta ulkopuoliselle ja osaa se käyttää itse). Jos yleishyödyllisen yhteisön omistama kiinteistö on vuokrattuna ulkopuoliselle, yleisen tai yleishyödyllisen käytön ja muun käytön arviointi suoritetaan vuokralaisen kiinteistön käytön perusteella.

Kiinteistön käytön jakautuminen yleishyödylliseen tai muuhun käyttöön arvioidaan yleensä pinta-alan tai ajanjakson perusteella. Arviointi tehdään eri käyttötarkoitusten kesken. Aika, jolloin kiinteistö ei ole ollut missään käytössä, jätetään pääsääntöisesti huomioon ottamatta.

Kiinteistön käyttö voidaan jakaa kolmeen osaan:

- yleinen tai yleishyödyllinen käyttö > verovapaata kiinteistötuloa
- muu kuin yleinen tai yleishyödyllinen käyttö > veronalaista kiinteistötuloa
- kiinteistö on oman elinkeinotoiminnan käytössä > elinkeinotoiminnan tuloa

4.1 Yleinen tai yleishyödyllinen käyttö

Siltä osin kuin yleishyödyllinen yhteisö käyttää kiinteistöä yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen, siitä saatu tulo on verovapaata kiinteistötuloa.

Yleistä käyttöä on yhteiskunnan tarpeita palveleva käyttö esimerkiksi

- kouluna,

- kirkkona,
- kirjastona,
- valtion virastona tai
- sairaalana.

Kiinteistö on vuokrattu yleiseen käyttöön ainoastaan silloin, kun vuokralaisena on julkinen taho (esimerkiksi valtio tai kunta).

Yleishyödyllistä käyttöä on

- yhteisön oman yleishyödyllisen toiminnan harjoittaminen kiinteistöllä (esimerkiksi kokoukset, lasten ja nuorten kerhotoiminta)
- kiinteistön vuokraaminen yleishyödylliseen käyttöön (esimerkiksi valtakunnallisen keskusjärjestön omistama ja yleishyödylliselle jäsenyhdistykselleen tämän toimitiloiksi vuokraama kiinteistö).

4.2 Muu kuin yleinen tai yleishyödyllinen käyttö

Siltä osin kun kiinteistöä käytetään muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen, siitä saatu tulo on veronalaista kiinteistötuloa.

Veronalaista käyttöä on esimerkiksi:

- jäsenten tai ulkopuolisten loma- ja vapaa-ajan käyttö eli virkistyskäyttö
- yksityistilaisuudet ja juhlat, kuten häät ja syntymäpäivät
- ulkopuolisen kiinteistöllä harjoittama elinkeinotoiminta
- metsä
- asuminen

Metsä voi olla yleishyödyllisessä käytössä vain poikkeuksellisesti, jos sitä käytetään tutkimus- ja opetuskäyttöön. Kiinteistön tavanomainen vuokraustoiminta asumiskäyttöön on kiinteistön käyttöä muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen. Kiinteistön vuokraus asumiskäyttöön on siten veronalaista toimintaa.

Esimerkki 11

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

Asuntojen vuokraustoiminta voidaan katsoa yleishyödylliseksi toiminnaksi ainoastaan silloin, kun asukkailta perittävä vastike on olennaisesti alihintainen käypään hintatasoon nähden ja toiminnan alijäämät katetaan yhteisön muun toiminnan tuotoilla kuten sijoitustoiminnan tuotoilla.

Esimerkki 12

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

4.3 Kiinteistö- vai elinkeinotuloa

EVL 53 §:n mukaan, jos kiinteistöä käytetään yksinomaan tai pääasiallisesti elinkeinotoimintaa välittömästi tai välillisesti edistäviin tarkoituksiin, kuten tehdas-, työpaja-, liike- tai sosiaalitarkoituksiin, kiinteistö kuuluu elinkeinotoiminnan tulolähteeseen. Näin ollen, jos yleishyödyllinen yhteisö käyttää kiinteistöä yli 50 %:sti elinkeinotoimintaa välillisesti tai välittömästi edistävään tarkoitukseen, on kiinteistöstä saatava tulo kaikilta osin yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnan tulolähteen tuloa. Elinkeinotoiminnan käytössä olleen kiinteistön myynnistä saatava myyntivoitto on elinkeinotuloa.

Jos palvelutalo tarjoaa asukkaille asumispalveluita sekä myös muita siihen liitännäisiä palveluita, voidaan kiinteistön käytön katsoa olevan elinkeinotoimintaa edistävää. Näin ollen kiinteistön käyttö kokonaisuutena arvioituna katsotaan asumispalvelun myymiseksi ja koko palvelutalotoiminta elinkeinotoiminnaksi (ks. luku 3.3.2). Samoin hotelli- ja leirintäaluetoiminnassa sekä niihin verrattavassa majoitustoiminnassa tapahtuva huoneiden, leirintäpaikkojen, mökkien ja muiden sellaisten tilojen käyttöoikeuden luovuttaminen on yhdistyksen elinkeinotoimintaa.

Yleishyödyllisen yhteisön toimiessa osana konsernia ja vuokratessa tiloja joko omistamilleen yhtiölle tai yhtiöiden toimintaa muutoin palvelemaan tarkoitukseen kiinteistön vuokratulojen tulolähteen osalta ratkaisevaa on se, syntyykö yleishyödyllisen yhteisön ja tytäryhtiön välille oikeus- ja verotuskäytännössä tarkoitettua toiminnallista yhteyttä.

KHO 2013:71

Yhdistys oli organisoinut toimintansa uudelleen vuonna 2003, jolloin sen liiketoiminnan pääosa siirrettiin liiketoimintasiirrolla X Oy:lle. Yhdistys oli omistanut X Oy:n osakekannan kokonaan vuoteen 2007 saakka, jolloin omistajiksi olivat tulleet myös eräät kaupungit yhteensä 30 prosentin osuudella osakekannasta. Liiketoimintasiirron jälkeen yhdistys oli myynyt yhdistyksen palvelukseen jääneiden toiminnanjohtajan ja toimistonhoitajan osa-aikaisen työpanoksen X Oy:lle. Yhdistystä oli tuloverotuksessa pidetty sen perustamisesta lähtien ja myös liiketoimintasiirron jälkeen tuloverolain 22 §:n mukaisena yleishyödyllisenä yhteisönä. Yhdistys omisti kaksi kiinteistöä rakennuksineen, joiden omistus oli säilynyt yhdistyksellä liiketoiminnan yhtiöittämissä yhteydessä. Yhdistys oli vuokrannut tilat pääosin X Oy:lle verovuosina 2004 - 2008. Hallinto-oikeus katsoi, ettei yleishyödyllistä toimintaa harjoittavan yhdistyksen ja X Oy:n välillä ollut elinkeinotoiminnan uudelleen organisoimisesta huolimatta vallinnut sellaista oikeus- ja verotuskäytännön mukaista konsernisuhdetta ja toiminnallista yhteyttä, että X Oy:lle vuokrattujen kiinteistöjen käyttämisestä sen harjoittamassa elinkeinotoiminnassa seuraisi, että kysymys olisi yhdistyksen osalta ollut elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 53 §:n 1 momentin mukaisesta kiinteistön käyttämisestä elinkeinotoimintaa välillisesti edistäviin tarkoituksiin. Yhdistyksen vuokraus oli sijoitusluonteista toimintaa, jolla yhdistys oli pyrkinyt kattamaan yleishyödyllisen toiminnan menoja. Kiinteistöjä ei siten ollut vuosien 2004 - 2008 verotuksissa tullut lukea yhdistyksen elinkeinotoiminnan tulolähteeseen vaan henkilökohtaiseen tulolähteeseen. Korkein hallinto-oikeus ei muuttanut hallinto-oikeuden päätöstä. Verovuodet 2004 - 2008.

Tapauksessa KHO 2013:71 yhdistys vuokrasi liiketoimintasiirron jälkeen kahta kiinteistöä rakennuksineen 70 prosenttisesti omistamalleen yhtiölle. Yhdistys oli siirron jälkeen myynyt yhtiölle ainoastaan toiminnanjohtajan ja toimistonhoitajan osa-aikaista työpanosta. Muuta toiminnallista yhteyttä ei ollut. Kiinteistöjen vuokraus oli siten passiivista, sijoitusluonteista toimintaa, jolla yhdistys oli pyrkinyt kattamaan yleishyödyllisen toiminnan menoja. Kiinteistöjen vuokraus ei ollut yhdistyksen osalta elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 53 §:ssä tarkoitettua kiinteistön käyttöä välittömästi tai välillisesti elinkeinotoimintaa edistävään tarkoitukseen. Vuokratulot olivat yhdistyksen henkilökohtaisen tulolähteen veronalaisista kiinteistötuloa.

5 Elinkeinotoiminnan yhtiöittäminen

Yhteisön elinkeinotoimintaa voidaan yhtiöittää EVL 52 d §:n mukaisella liiketoimintasiirrolla tasejatkuvuutta noudattaen. Jos elinkeinotoimintaa yhtiöitetään osakeyhtiöön, osakeyhtiö on erillisesti verovelvollinen

elinkeinotoiminnasta. Osakkaana olevan yleishyödyllisen yhteisön osakeyhtiöstä mahdollisesti saama osinkotulo on lähtökohtaisesti verovapaata henkilökohtaisen tulolähteen tuloa.

KVL 65/2006

Säätiö A:ta ja säätiö B:tä pidettiin verotuksessa yleishyödyllisinä yhteisöinä. Säätiö A ei harjoittanut elinkeinotoimintaa. Säätiö B:n harjoittaman sairaalaliiketoiminnan tulos verotettiin elinkeinotoiminnan tulolähteen tulona. Säätiö B oli tarkoitus sulauttaa säätiö A:han säätiölain 17 a §:n mukaisesti siten, että sulautuvan säätiön varat ja velat siirtyivät vastaanottavalle säätiölle. Sulautumisen yhteydessä ei yhteisömuodosta johtuen annettu sulautumisvastiketta. Joko ennen sulautumista tai välittömästi sen jälkeen aiottiin sairaalaliiketoiminta luovuttaa varoineen ja velkoineen apporttina X Oy:lle. Siirto tuli tapahtumaan kirjanpidossa poistamatta olevista arvoista. Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 §:n mukaan sulautumista ja liiketoiminnan siirtoa koskevia säännöksiä sovelletaan myös muiden yhteisöjen kuin osakeyhtiöiden sulautumiseen ja liiketoiminnan siirtoon. Tuloverolain 3 §:n mukaan yhteisöllä tarkoitetaan mm. säätiötä. Tuloverolain 28 §:n mukaan yhteisöjen sulautuessa noudatetaan soveltuvin osin elinkeinotulon verottamisesta annetun lain vastaavia säännöksiä. Säätiö A:n ja säätiö B:n sulautumiseen tuli soveltaa EVL 52 a §:n ja 52 b §:n 1 – 3 momenttien sulautumista koskevia säännöksiä, vaikka sulautumisessa ei annettu sulautumisvastiketta. sairaalaliiketoiminnan siirtoon sovellettiin EVL 52 d §:n liiketoimintasiirtoa koskevia säännöksiä. Ennakkoratkaisu vuosille 2006 ja 2007.

Tapauksessa KVL 65/2006 yleishyödyllinen säätiö yhtiöitti sen elinkeinotoiminnaksi katsotun sairaalaliiketoiminnan. Siirrossa oli kysymys EVL 52 d §:ssä tarkoitettusta liiketoimintasiirrosta, jossa siirtyvään liiketoimintaan liittyvät varat ja velat siirtyivät kirjanpitoarvoista vastaanottavalle osakeyhtiölle.

Kun yleishyödyllinen yhteisö yhtiöittää elinkeinotoimintansa, arvioitavaksi tulee, minkä tulolähteen tuloa ovat yleishyödyllisen yhteisön omistamaltaan yhtiöltä saamat vastikkeet esimerkiksi tilojen käytöstä tai saadut osakkeiden luovutusvoitot. Esimerkiksi tapauksessa KHO 2011:89 yleishyödyllisen yhteisön omistamansa yhtiön osakkeiden luovutusvoittoa ei pidetty elinkeinotoiminnasta saatuna tuloina vaan sen verovapaana henkilökohtaisen tulolähteen tulona. Kyseisessä tapauksessa säätiö ei enää harjoittanut itse yhtiöittämäänsä sairaala- ja terveydenhuoltoliiketoimintaa eikä säätiön ja yhtiön välillä siten ollut toiminnallista yhteyttä.

KHO 2011:89

Yleishyödyllisenä yhteisönä pidetty säätiö oli siirtänyt liiketoimintasiirrolla elinkeinotoiminnaksi katsottavaa toimintaansa vuonna 2005 perustamalleen X Oy:lle. Tämän jälkeen säätiö ei ollut itse harjoittanut vastaavaa toimintaa. Säätiön tarkoituksena oli myydä X Oy:n osakkeet. Kun X Oy:n osakkeet eivät hakemuksessa keskusverolautakunnalle esitetyn selvityksen mukaan kuuluneet säätiön elinkeinotoiminnan tulolähteeseen, niiden myynnistä saatu luovutusvoitto oli säätiölle henkilökohtaisen tulolähteen tulona verovapaata. Ennakkoratkaisu verovuosille 2010 ja 2011.

Luvussa 4.3 esitetyssä tapauksessa KHO 2013:71 oli kyse konsernirakenteessa tapahtuvasta toiminnasta, jossa liiketoiminta oli yhtiöitetty ja perustettu yhtiö jäi toimimaan vuokralaisena yleishyödyllisenä yhteisönä pidettävän yhdistyksen tiloissa. Tapauksessa yhdistyksen yhtiöltä saamaa vuokratuloa pidettiin yleishyödyllisen yhteisön henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluvana passiivisesta sijoitustoiminnasta saatuna veronalaisena kiinteistötulona, ei elinkeinotoimintana. Vuokraustoiminnasta saadut tulot voivat kuitenkin olla yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnan tuloa, jos yhdistyksen tai säätiön ja omistettujen yhtiöiden välillä vallitsee erityinen toiminnallinen yhteys (ks. esimerkki 12, luku 4.3).

KVL 32/2008

Sääntöjensä perusteella yleishyödyllisenä yhteisönä pidettävä säätiö harjoitti sairaala- ja kuntoutustoimintaa sekä ylläpiti ammattiopistoa. Säätiön oli tarkoitus siirtää liiketoimintasiirtona harjoittamansa kuntoutus- ja sairaalatoiminta joko yhdelle tai kahdelle perustettavalle elinkeinotoimintaa harjoittavalle osakeyhtiölle. Siirtämättä aiottiin jättää toiminnoissa tarvittavat toimitilat, jotka sijaitsivat samassa kiinteistössä säätiölle jäävien toimintojen kanssa, sekä siirrettäviin toimintoihin liittyvät informaatioteknologiapalvelut eli niin

sanottu IT-infra. Viimeksi mainittu tarkoitti tietokoneita, palvelimia ja erilaisia sovelluksia sekä toiminnassa työskentelevät kuusi henkilöä.

IT-infran katsottiin olevan olennainen osa järjestelyissä siirrettäviä toimintoja. Koska liiketoimintasiirrossa näin ollen siirrettäisiin vain osa siirrettäviin liiketoimintakokonaisuuksiin kuuluvista varoista, ei järjestelyihin sovellettu elinkeinotulon verottamisesta annetun lain 52 d §:n liiketoimintasiirtoa koskevia säännöksiä. Mikäli myös siirrettäviin toimintoihin liittyvä IT-infra siirrettiin, voitiin järjestelyihin soveltaa edellä mainittuja säännöksiä.

Säätiön oli tarkoitus edellä mainittujen liiketoimintasiirtojen jälkeen myydä sairaala- ja kuntoutustoimintaa harjoittavalle tytäryhtiölle tai tytäryhtiölle taloushallinto- ja muita niin sanottuja management -palveluita. Kun palvelut myytiin säätiön kokonaan omistamalle tytäryhtiölle tai tytäryhtiölle, ei näistä palveluista saatavaa tuloa katsottu säätiön elinkeinotuloksi. Säätiö harjoittaisi liiketoimintasiirtojen jälkeen oppilaitustoimintaa sekä tutkimus- ja koulutustoimintaa. Säätiö katsottiin liiketoimintasiirtojen jälkeen sääntöjensä sekä säätiölle jäävien toimintojen perusteella tuloverolain 22 §:ssä tarkoitetuksi yleishyödylliseksi yhteisöksi. Ennakkoratkaisu vuosille 2008 ja 2009.

Tapauksessa KVL 32/2008 säätiön liiketoimintasiirron jälkeen kokonaan omistamilleen tytäryhtiöille myymiä taloushallinto- ja managementpalveluja ei pidetty elinkeinotoiminnasta saatuina tuloina. Jos vastaavia palveluita myydään muillekin kuin välittömälle intressipiirille, toiminta on lähtökohtaisesti elinkeinotoimintaa. Arviointi tehdään kokonaisarviointina elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien perusteella.

Konsernirakenteeseen kuulumisella on ollut osittain merkitystä luvussa 3.2.4 esitetystä ratkaisusta KHO 2013:200. Kyseisessä tapauksessa säätiön harjoittama tytäryhtiöidensä valmistamien adressien myyntitoiminta katsottiin elinkeinotoiminnaksi ja säätiön toiminnan katsottiin olevan osa konsernin elinkeinotoiminnan kokonaisuutta. Säätiötä ei pidetty yleishyödyllisenä yhteisönä.

6 Ilmoittamisvelvollisuus

Verotusmenettelylain 7.6 §:n mukaan verovelvollisen, jolla on verovuonna ollut veronalaista tuloa tai varallisuutta tai velkoja taikka muita verotukseen vaikuttavia tietoja, on verotusta varten annettava kehotuksesta veroilmoitus. Yleishyödyllisen yhteisön ei kuitenkaan tarvitse antaa kehotuksesta veroilmoitusta yksinomaan varoistaan ja veloistaan, ellei kysymys ole kiinteistöverotukseen vaikuttavista, verovuoden aikana muuttuneista tiedoista. Velvollinen antamaan veroilmoituksen on myös jokainen muu, jolta verovirasto sitä erityisesti vaatii esimerkiksi lähettämällä esitäytetyn veroilmoituslomakkeen.

Ilmoittamisvelvollisuudesta ei vapaudu sillä perusteella, ettei Verohallinto ole pyytänyt veroilmoitusta tai lähettänyt esitäytettyä veroilmoitusta (ks. luku 7, KHO 2010:13).

Yleishyödylliselle yhteisölle myönnetty veronhuojennus ei vapauta yhteisöä ilmoittamisvelvollisuudesta. Veroilmoituksella on tällöin eriteltävä myös huojennuksen alaisen toiminnan tuotot ja kulut. Huojennuspäätös on aina liitettävä veroilmoitukseen. Huojennuksesta huolimatta yhteisöllä voi olla muuta verotettavaa tuloa. [Lue lisää yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksesta ohjeesta Laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista.](#)

Tuottojen ja kulujen kohdistaminen

Yleishyödyllisen yhteisön toiminta koostuu usein verovapaasta varsinaisesta yleishyödyllisestä toiminnasta, verovapaasta varainhankinnasta ja veronalaisesta elinkeinotoiminnasta tai kiinteistötulosta. Tämä tarkoittaa, että yhteisön on kyettävä viimeistään veroilmoitusta antaessa erittelemään veronalaisen toimintansa tuotot ja kulut erilleen muusta toiminnasta. Myös kirjanpitoasetus velvoittaa yhdistykset erillisen liiketoiminnan tuloslaskelman tekemiseen.

Yleishyödyllisten yhteisöjen veronalaisen tulon laskennassa sovelletaan samoja tuloverolain, maatilatalouden tuloverolain tai elinkeinotulon verottamisesta annetun lain säännöksiä, kuin muidenkin veronalaista toimintaa harjoittavien verotuksessa. Yleishyödyllistä toimintaa ja elinkeinotoimintaa harjoitetaan usein samoissa tiloissa ja samalla henkilökunnalla. Tällöin on huomattava, että yhteisöllä on oikeus vähentää elinkeinotoimintaansa liittyvinä kuluina myös osuus näistä niin sanotuista yleiskuluista. Jako on

tehtävä tarkoituksenmukaisimmalla tavalla esimerkiksi kiinteistön pinta-alan tai työajan suhteessa. Valittua jakotapaa on noudatettava johdonmukaisesti seuraavina vuosina.

Tulolähteiden tappiot

Yleishyödylliselle yhteisölle voidaan vahvistaa tappio elinkeinotoiminnan tulosta ja kiinteistötulosta henkilökohtaisessa tulolähteessä siltä osin kuin se on veronalaista. Elinkeinotoiminnan tappio voidaan vähentää seuraavan 10 vuoden ajan elinkeinotoiminnan tulosta. Samoin kiinteistötulon tappio voidaan vähentää vain henkilökohtaisen tulolähteen tuloverolain (TVL) mukaisesti verotetun toiminnan tulosta. Jos kiinteistö on elinkeinotoiminnan käytössä, tappiot vähennetään elinkeinotoiminnan tulosta. Tappiot vähennetään verotusta toimitettaessa viranomaisaloitteisesti, joten yhteisön ei tule ilmoittaa niitä veroilmoituksellaan.

7 Luottamuksensuoja

Verotusmenettelylain 26.2 § sisältää ns. luottamuksensuojan periaatteen, jonka mukaan asian ollessa tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jollei erityisistä syistä muuta johdu. Luottamuksensuojaa voidaan kuitenkin antaa vain, jos kaikki VML 26.2 §:ssä mainitut edellytykset täyttyvät samanaikaisesti.

Pääsääntöisesti yhteisön yleishyödyllisyyden arvioinnissa noudatetaan jatkuvuutta vuodesta toiseen toiminnan ollessa muuttumatonta. Jos kuitenkin aiemmin tehty verotusratkaisu on ollut selvästi virheellinen tai asiaa ei ole nimenomaisesti ratkaistu, ei yhteisöllä ole oikeutta luottamuksensuojaan. Jos yhteisön toiminnassa on tapahtunut olennainen muutos, muutoksesta on ilmoitettava veroilmoituksella sekä annettava asiasta selvitys erillisellä liitteellä.

Yleishyödyllinen yhteisö ei vapaudu ilmoittamisvelvollisuudesta eikä saa luottamuksensuojaa yleishyödyllisyyden tai tulojen veronalaisuuden osalta sillä perusteella, ettei siltä ole pyydetty veroilmoitusta tai ettei se ole saanut esitetyttä veroilmoitusta. Luottamuksensuojaa ei saa, vaikka olisi muutoin ollut esimerkiksi työnantajaroolissa tekemisissä Verohallinnon kanssa. Näin oli alla esitetyssä tapauksessa KHO 2010:13.

KHO 2010:13

A ry oli harjoittanut työterveysasematoimintaa vuosikymmeniä ja merkitty vuonna 1980 verohallinnon työnantajarekisteriin. Yhdistys ei ollut koskaan antanut veroilmoitusta, vaikka se olisi verotusmenettelystä annetun lain 7 §:n nojalla ollut velvollinen sellaisen vuosittain antamaan. Yhdistykseltä ei oltu pyydetty veroilmoituksia eikä se ollut ollut tulo- ja varallisuusverotuksen kohteena. Yhdistykseltä pyydettiin veroilmoitus ensimmäisen kerran vuodelta 2004 toimitettavaa verotusta varten. Yhdistystä ei pidetty toimitetussa verotuksessa yleishyödyllisenä yhteisönä ja sille vahvistettiin verotettava elinkeinotulo ja verotettava varallisuus. Hallinto-oikeus katsoi yhdistyksen valituksesta myös, ettei yhdistys ollut yleishyödyllinen yhteisö vaan verovelvollinen tulonsa ja varallisuutensa perusteella, mutta luottamuksensuojan huomioon ottaen poisti yhdistykseltä tuloveron ja varallisuusveron suorittamisvelvollisuuden.

Korkein hallinto-oikeus kumosi hallinto-oikeuden päätöksen ja saattoi toimitetun verotuksen voimaan. Yhdistyksen tulo- ja varallisuusverovelvollisuuteen liittyvät kysymykset eivät ole olleet tulo- ja varallisuusverotuksen toimittamiseen toimivaltaisen verohallinnon yksikön ratkaistavina. Vastuu siitä, että veroilmoitus verotettavasta tulosta annetaan, on verovelvollisella. Yhdistyksellä ei tämän vuoksi ollut perustetta luottaa siihen, ettei sen tarvitse suorittaa veroa tuloistaan, jos siltä ei pyydetä veroilmoitusta. Yhdistyksen verotuksessa ei ollut muodostunut tässä tilanteessa yleishyödyllisyydestä tai yhdistyksen tulojen ja varallisuuden veronalaisuudesta sellaista käytäntöä, jonka mukaisesti yhdistys olisi toiminut. Yhdistys ei voinut saada asiassa säännönmukaisessa verotuksessa luottamuksensuojaa. Verovuosi 2004.

Yleishyödyllisyyttä ja elinkeinotoimintaa vanhojen oikeustapausten pohjalta arvioitaessa joudutaan ottamaan huomioon myös yhteiskunnallisten olojen muuttuminen. Aikatekijän lisäksi oikeustapausten ennakkopäätösarvoa pohdittaessa tulee huomioida se, että päätökset koskevat aina yksittäistapauksellisia olosuhteita. Tapauksessa *KHO 1998:52* oli kysymys yhteiskunnallisten olojen muuttumisesta ja muutosten vaikutuksesta muutoin sovellettavaan ennakkopäätössääntöön. Kun vesiosakeyhtiön toimintaympäristö oli erilainen kuin se oli ollut vastaavassa vuonna 1984 ratkaistussa tapauksessa, korkein hallinto-oikeus katsoi vastoin aikai-

semmin ilmaisemaansa kantaa, ettei vesiosakeyhtiötä voitu pitää tuloverolaissa tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä. Vesi on kulutushyödyke, jonka jatkuvaa myyntiä asiakkaille vastiketta vastaan arvioidaan nykyisin laadultaan eri tavalla kuin ennen, vaikka olosuhteissa ei muutoin olisi tapahtunut merkittäviä muutoksia. Yhtiö sai kuitenkin luottamuksensuojaa kyseisen vuoden osalta.

KHO 1998:52

Korkein hallinto-oikeus oli antanut ratkaisun 1984 II 505, jonka mukaan omakustannusperiaatteella toiminut osuuskunta, joka ylläpiti ja hoiti vedenhankinta- ja viemäröintilaitosta, oli tulo- ja varallisuusverolain 13 §:ssä tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö, jonka toiminta ei ollut liiketoimintaa. Verohallitus oli lääninverovirastoille ja verotoimistoille 26.10.1984 osoittamassaan kirjessä nro 10101/41/84 viitannut sanottuun päätökseen ja lausunut käsityksensä, että tuota päätöstä voidaan soveltaa myös osakeyhtiömuotoiseen paikallista vesi- ja viemärlaitosta hoitavaan yhteisöön, jos korkeimman hallinto-oikeuden päätöksessä mainitut seikat muutoin ovat olemassa. Mainitusta päätöksestä oli muodostunut oikeus- ja verotuskäytännössä noudatettu ennakkopäätöissäntö. Korkein hallinto-oikeus oli toisaalta arvonlisäverovelvollisten rekisteriin merkitsemistä arvonlisäverolain voimaantulosta 1.6.1994 lukien koskevassa ratkaisussaan 1997:37 katsonut, että vesiosuuskunnan veden myynnistä saamaa tuloa ei ollut pidettävä tuloverolain 23 §:n nojalla tuloverotuksessa verovapaana, vaan se oli osuuskunnan veronalaista elinkeinotuloa. Vesi- ja viemärlaitostoimintaa harjoittavaa lähes kokonaan kunnan omistuksessa olevaa osakeyhtiötä A oli pidetty jatkuvasti korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun 1984 II 505 mukaisesti verotuksessa yleishyödyllisenä yhteisönä, jonka toiminta ei ollut elinkeinotoimintaa. Näin oli tapahtunut myös verovuodelta 1994 toimitetussa verotuksessa, johon veroasiamies haki muutosta katsoen, että noudatettu verotuskäytäntö oli virheellinen. Läänin-oikeus hyväksyi veroasiamiehen valituksen ja katsoi, että A:ta ei ollut pidettävä yleishyödyllisenä yhteisönä, minkä vuoksi se oli velvollinen suorittamaan tuloveroa saamastaan elinkeinotulosta. A haki muutosta korkeimmassa hallinto-oikeudessa, joka myönsi valitusluvan. Äänestys 4-2+1.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että vesiosakeyhtiö A:n olosuhteet olivat nyt erilaiset kuin oli ollut vuonna 1984 ratkaistussa tapauksessa, kun otettiin huomioon korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu 1997:37 ja arvonlisäverolaista ilmenevä kytkentä yhteisön veronalaiseen elinkeinotuloon. Vesi on kulutushyödyke, jonka jatkuvaa myyntiä asiakkaille vastiketta vastaan arvioidaan nykyisin laadultaan eri tavalla kuin ennen, vaikka olosuhteissa ei muutoin olisi tapahtunut merkittäviä muutoksia. Kun vielä otettiin huomioon, että vuoden 1984 ratkaisussa oli ollut kysymys harkintaverotuksesta, jota koskeva säännöstö on kumottu korkein hallinto-oikeus pysytti läänin-oikeuden päätöksen lopputuloksen. Äänestys 4-2+1. Korkein hallinto-oikeus katsoi siis vastoin aikaisemmassa ennakkopäätöksessä ilmaisemaansa kantaa, että vesiosakeyhtiötä ei voitu pitää tuloverolaissa tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä. Käytännön muutos säännönmukaista verotusta kiristävään suuntaan säännösten pysyessä asiallisesti ennallaan oli kuitenkin yhtiön kannalta ilmeisen kohtuutonta. Veronhuojennusta koskevaa hakemusta silmällä pitäen korkein hallinto-oikeus saattoi asianomaisten viranomaisten tietoon käsityksensä siitä, että verovelvollinen oli tässä tapauksessa erehtynyt verosäännösten sisällöstä olosuhteissa, joissa erehtymistä ei voitu pitää verovelvollisen huolimattomuudesta tai laiminlyönnistä aiheutuneena, ja että yhtiön luottamusta verotuskäytännön pysymiseen ennallaan olisi syytä suojata. Verovuosi 1994.

8 Muut verolajit

Kiinteistövero

Kiinteistöverolain 13 a §:n mukaan kunnanvaltuusto voi määrätä TVL 22 §:n mukaisen yleishyödyllisen yhteisön omistaman rakennuksen ja sen maapohjan kiinteistöveroprosentin yleistä kiinteistöveroprosenttia alhaisemmaksi, jos kiinteistöllä sijaitseva rakennus on pääasiallisesti yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä. Yleishyödyllisen yhteisön kiinteistöveroprosentti voi olla nolla.

Perintö- ja lahjavero

Yleishyödyllinen yhteisö on perintö- ja lahjaverotuksessa verovapaa (PerVL 2 §).

Varainsiirtovero

Yleishyödyllinen yhteisö on varainsiirtoverovelvollinen kiinteistön ja arvopaperin luovutuksesta varainsiirtoverolain yleisten säännösten mukaisesti.

Arpajaisvero

Arpajaisista ja bingotoiminnasta saatu tulo on lähtökohtaisesti verovapaata tuloverotuksessa, mutta yhteisöä verotetaan niiden toimeenpanemisesta kuitenkin arpajaisverolain mukaan.

Arvonlisävero

Yleishyödyllinen yhteisö on myyntitoiminnastaan arvonlisäverovelvollinen, jos:

- tuloa pidetään TVL 23 §:n mukaan yhteisön verollisena elinkeinotulona (AVL 4 §) ja
- elinkeinotoimintojen yhteenlaskettu liikevaihto tilikauden aikana on yli 8 500 euroa (AVL 3 §).

Arvonlisäverotuksen ulkopuolelle on rajattu vähäinen toiminta. Myyjä ei ole verovelvollinen, jos tilikauden liikevaihto on enintään 8 500 euroa tilikaudessa. Tilikaudella tarkoitetaan vähäisen toiminnan rajaa laskettaessa 12 kuukautta.

Yleishyödyllinen yhteisö on lisäksi arvonlisäverovelvollinen tarjoilupalvelun (AVL 25 a §) tai kiinteistöhallintapalvelun (rakentamispalvelut, kiinteistön puhtaanapito ja muu kiinteistönhoito sekä kiinteistön talous- ja hallintopalvelut, AVL 32 §) ottamisesta omaan käyttöön arvonlisäverolaissa säädetyin edellytyksin. Tällöin verovelvollisen on maksettava arvonlisäveroa lähtökohtaisesti ko. palvelun hankkimisesta aiheutuneista kustannuksista (AVL 75 ja 76 §).

Yleishyödyllinen yhteisö voi tulla hakemuksesta vapaaehtoisesti arvonlisäverovelvolliseksi myynnistä, jota harjoitetaan liiketoiminnan muodossa, vaikka myynnistä saatua tuloa ei pidetä tuloverotuksessa elinkeinotulona. Hakeutumisoikeus on myös sellaisella yhteisöllä, jonka liikevaihto on alle 8 500 euroa tilikaudessa.

Kun yleishyödyllinen yhteisö hakeutuu arvonlisäverovelvollisten rekisteriin, se on arvonlisäverovelvollinen kaikesta liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta toiminnasta (ks. KHO 1999 T 430). Verovelvollisuus koskee tällöin myös tuloverotuksessa verovapaata toimintaa, jos toiminta tapahtuu liiketoiminnan muodossa. Arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumisesta ei kuitenkaan seuraa sitä, että toiminta olisi tuloverotuksessa elinkeinotoimintaa. Liiketoiminnan (arvonlisäverotus) ja elinkeinotoiminnan (tuloverotus) käsitteet eivät siten ole yhtenevät.

9 Muun kuin yleishyödyllisen yhteisön tuloverotus

Jos yhteisö ei ole TVL 22 §:n mukainen yleishyödyllinen yhteisö, siihen ei sovelleta TVL 23 §:ää, vaan yhteisö on verovelvollinen kaikesta tulostaan EVL:n, TVL:n ja MVL:n säännösten mukaisesti. Osinkojen osalta tulee erityisesti huomata, että tuloverolain mukaan verotettava osinko on muulle kuin yleishyödylliselle yhdistykselle ja säätiölle kokonaan veronalaista tuloa (TVL 33 d §:n 4 mom).

Jari Salokoski
johtava veroasiantuntija

Saila Jaakola
veroasiantuntija