

Verotusohje yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille

Ohje Dnro 384/349/2007, 30.4.2007

Valtuutussäännös:

Verohallintolaki (1557/95) 2 §:n 2 momentti

Päivämäärä:

30.4.2007

Voimassaolo:

Toistaiseksi

Vastaanottaja:

Verovirastot

Ohje korvaa Verohallituksen ohjeen Verotusohje yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille, Dnro 753/32/2005 (annettu 1.6.2005) sekä ohjeen tarkennuksen Dnro 1756/349/2005 (annettu 19.12.2005). Ohje ei ole kattava esitys yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksesta. Ohjeen tarkoituksena on selventää yleishyödyllisyyden ja elinkeinotoiminnan arviointia ja ottaa esille yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevia ajankohtaisia kysymyksiä.

Apulaisjohtaja

Anneli Kukkonen

Toimistotarkastaja

Anna Maria Könnömäki

Sisältö

| | |
|--|-----------|
| 1 Johdanto..... | 2 |
| 2 Yleishyödyllinen yhteisö..... | 3 |
| 2.1 Toimiminen yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi..... | 6 |
| 2.2 Toiminnan kohdistuminen rajoittamattomaan henkilöpiiriin | 11 |
| 2.3 Taloudellisen edun tuottaminen | 12 |
| 2.4 Erityiskysymyksiä | 13 |
| 2.4.1 Tukiyhteisöt..... | 13 |
| 2.4.2 Harrastustoiminta..... | 14 |
| 2.4.3 Urheiluseurat | 15 |
| 2.4.4 Golfseurat | 15 |
| 3 Yleishyödyllisen yhteisön verotus | 16 |
| 3.1 Tulot, joita ei pidetä elinkeinotulona | 18 |
| 3.2 Elinkeinotulo | 22 |
| 3.3 Erityiskysymyksiä | 25 |
| 3.3.1 Messu- ja näyttelytoiminta | 25 |
| 3.3.2 Sosiaali- ja terveydenhoitopalvelut | 26 |
| 3.3.3 Kahvilat, ravintolat ja kioskit..... | 27 |
| 3.3.4 Koulutustoiminta | 27 |
| 3.3.5 Kulutushyödykkeiden myynti | 29 |

| | |
|---|-----------|
| 3.3.6 Kirpputoritoiminta..... | 30 |
| 3.4 Kiinteistötulo..... | 31 |
| 4 Ei-yleishyödyllisen yhteisön verotus | 33 |
| 5 Elinkeinotoiminnan yhtiöittäminen | 33 |
| 6 Ilmoittamisvelvollisuus | 34 |
| 7 Luottamuksensuoja..... | 34 |

1 Johdanto

Samaan aikaan, kun yleishyödyllisiä yhteisöjä koskeva lainsäädäntö on pysynyt entisellään ja oikeuskäytäntö on suurelta osin vanhaa, yhteiskunta on voimakkaasti muuttunut. Yhteisöjen toiminta ja varainhankinta tapahtuu täysin toisenlaisessa yhteiskunnassa verrattuna aikaan, jolloin tuloverolain yleishyödyllisiä yhteisöjä koskevat pykälät on säädetty. Yhdistyskenttäänkin vaikuttaneita ilmiöitä ovat olleet mm. elintason nousu, vapaa-ajan lisääntyminen, kaupungistuminen, julkisen sektorin toimintatapojen muuttuminen, työttömyys ja väestön ikääntyminen.

Esimerkiksi liikuntapalveluiden tarjoamisesta, maatilamatkailusta ja kotipalveluista on tullut kasvavia elinkeinotoiminnan aloja ja niillä on aivan toisenlaiset markkinat kuin vielä muutama vuosikymmen sitten. Yleishyödyllisinä pidetyt yhteisöt saattavat kilpailla selkeästi samoilla markkinoilla yksityisten yritysten kanssa. Se, mitä ennen on pidetty yleishyödyllisenä, ei ehkä enää olekaan sitä muuttuneessa yhteiskunnassa.

Julkisen sektorin säästötoimien vuoksi valtion ja kuntien perinteisesti tarjoamia palveluita on yksityistetty. Palvelusektori on merkittävimpiä työllistäjiä samalla kun palvelusektoriin kohdistuu kasvavaa kysyntää.

Yhteiskunnallisten olojen ja näkemysten muuttuminen on otettava huomioon, kun yleishyödyllisyyttä ja elinkeinotoimintaa arvioidaan vanhojen oikeustapausten valossa. Aikatekijän lisäksi oikeustapausten prejudikaattiarvoa pohdittaessa tulee huomioida se, että päätökset koskevat aina yksittäistapauksellisia olosuhteita.

KHO 1998 T 2104

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 kirjeessä 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 ennakkopäätössääntö. 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 yleishyödylli-

senä 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 lääninoikeuden 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.

Tapauksessa *KHO 1998 T 2104* oli kysymys yhteiskunnallisten olojen muuttumisesta ja muutosten vaikutuksesta muutoin sovellettavaan ennakkopäätössiintöön. Kun vesiosakeyhtiön toimintaympäristö oli erilainen kuin se oli ollut vastaavassa vuonna 1984 ratkaistussa tapauksessa, Korkein hallinto-oikeus katsoi vastoin aikaisemmin 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.

2 Yleishyödyllinen yhteisö

Tuloverolain (TVL) 22.1 §:n mukaan yhteisö on yleishyödyllinen, jos

- se toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisessä, siiveellisessä tai yhteiskunnallisessa mielessä
- sen toiminta ei kohdistu vain rajoitettuihin henkilöpiireihin
- se ei tuota toiminnallaan siihen osallisille taloudellista etua osinkona, voittoosuutena taikka kohtuullista suurempana palkkana tai muuna hyvityksenä.

Yhteisön säännöt ja toiminnan tosiasiallinen luonne

Kaikkien TVL 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 verovuosikohtainen ja koskee sitä verovuotta, jonka verotuksen toimittamisesta kulloinkin on kyse. Ratkaisua tehtäessä otetaan kuitenkin huomioon yhteisön toiminta useamman vuoden ajalta siten, ettei yleishyödyllisyysratkaisua tehdä ainoastaan yhden verovuoden tietojen perusteella verovelvollisen vahingoksi. Ratkaisu

yleishyödyllisyydestä tehdään siten aina kokonaisarvioinnin perusteella. Lähtökohta on, että yhteisön status muuttuu yleishyödyllisestä ei-yleishyödylliseksi vain, jos yhteisön toiminnassa on tapahtunut olennaisia muutoksia.

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.

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.

Tapauksissa *KHO 1980 T 6049*, *KHO 1976 T 34* ja *KVL 136/1991* yhteisöjen tosiasiallinen toiminta oli taloudellista, vastikkeellisten palveluiden tarjontaa, eikä se siten täyttänyt TVL 22 §:n edellytyksiä. Koska pääpaino yleishyödyllisyysarvioinnissa on toiminnan tosiasiallisella luonteella, yhteisöjen ei katsottu olevan yleishyödyllisiä.

Tuloverolain 22.2 §: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, puolueräkisteriin 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 TVL 22.2 §:n 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 tapahtuu ensimmäisen momentin kriteerien perusteella, eikä toisen momentin esimerkkiluettelo ole ratkaisua tehtaessä sitova.

Yhteisö vs. rekisteröimätön yhdistys

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

KHO 1994 T 1297

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.

Tapauksessa *KHO 1994 T 1297* oli kysymys yleishyödyllisten yhteisöjen yhdessä järjestämästä urheilutapahtumasta, jonka yhteydessä yhteisöt harjoittivat kulutustavaroiden myyntiä. Yhteisöt muodostivat kulutustavaroiden myynnin osalta elinkeinoyhtymän. Yhtymänä harjoitettu myynti- tms. toiminta on verollista, vaikka se sisältyisi tapahtuman kokonaisuuteen (vrt. TVL 23.3 §, jonka nojalla vastaavan kokonaisuuden harjoittaminen yksittäisen yhdistyksen toimesta voisi olla kokonaan verovapaata).

Yhtymien lisäksi yhteisöjä eivät ole yhteisetuudet, kuten yhteismetsät, tiekunnat, kalastuskunnat ja jakokunnat. Näin ollen tällaiset etuudet eivät voi olla TVL 22 §:ssä tarkoitettuja yleishyödyllisiä 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.

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 T 5599

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, takstarkastajatoiminnasta, takalasinmainonnasta ja ajopäiväkirjojen ja tilikirjojen välittämistä 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 jäseninä 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 lääkärin yksityisten vastaanottoyhtiöiden yhdyssiteenä, 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 lääkärinammatin vapaus. Sääntöjensä mukaan yhdistys toteutti tarkoitustaan järjestämällä neuvottelu- ja neuvontatilaisuuksia, harjoittamalla tiedotus- ja valistus-toimintaa, 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 T 5599* ja *KHO 1983 T 5984* yhdistysten toiminta edisti lähinnä niiden jäsenyritysten taloudellisia intressejä. Yhdistysten ei katsottu olevan yleishyödyllisiä.

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 T 1378

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 T 2253

Yhdistyksen tarkoituksena oli toimia yhdyssiteenä kotimaisten väri- ja lakkatehtaiden kesken, edustaa jäseniään ulospäin sekä valvoa ja edistää niiden yhteisiä etuja, ei kuitenkaan työntekijöiden 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 koonteita ja tiedotteita sekä harjoitti vähittäiskauppaa 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 T 1378* ja *KHO 1985 T 2253* 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.

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 kokonaisharkintaan 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 va-

paa valtiolle suoritettavasta verosta, eikä myöskään sellaisena aatteellisena yhteisönä, joka KKUNA 53 § 1 mom 2 kohdan mukaan on verovelvollinen kunnalle vain kiinteistö- ja liiketoista.

Tapauksessa *KHO 1973 T 425* keinosiemennisyhdistyksen harjoittama keinosiemennys-toiminta 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 T 4461

Osakeyhtiön tarkoituksena oli kenellekään osakkeenomistajalle taloudellista hyötyä tuottamatta ja osinkoa jakamatta järjestää ravi- ja ratsastuskilpailuja, hevosenäyttelyjä ja muita raviurheiluun liittyviä tilaisuuksia, hallita X:n kaupungin alueella ravirataa, rakentaa, omistaa ja hallita rakennelmia ja rakennuksia sekä vuokrata niitä hevostaloutta ja raviurheilua edistävälle järjestöille. Yhtiön suurimmat osakkeenomistajat olivat X:n kaupunki ja maalaiskunta, ko. läänin maatalouskeskus, n. 1,2 mmk 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 T 4461* osakeyhtiö harjoitti laajamittaista raviurheilutoimintaa. Vaikka osakeyhtiön tarkoituksena ei ollut tuottaa sen osakkeenomistajille taloudellista etua, yhtiön harjoittama toiminta oli elinkeinotoimintaa. Kysymyksessä ei ollut yleishyödyllinen yhteisö.

Laajamittaisten sosiaalialan palveluiden tarjoamisen vaikutus yleishyödyllisyysarviointiin

Laajakaan verotettava sosiaalialan palveluiden tarjoaminen ei lähtökohtaisesti johda yleishyödyllisyysstatuksen menettämiseen, jos ko. elinkeinotoiminta liittyy läheisesti yhteisön yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen ja yhteisöllä on myös tarkoituksensa mukaista yleishyödyllistä toimintaa. Vaikka elinkeinotoiminta on tällöin normaalisti verotettavaa, jäävät verotuksen ulkopuolelle esimerkiksi yhteisön saamat jäsenmaksut, avustukset ja tuet. Jos avustus tai tuki on annettu yhteisön veronalaista elinkeinotoimintaa varten, se on kuitenkin yhteisön veronalaista tuloa.

Yleishyödyllisen toiminnan ja elinkeinotoiminnan välistä rajanvetoa voidaan lähestyä esimerkiksi toiminnan tavoitteen, rahoituksen, toimijoiden, taloudellisen tuloksen ja päätöksenteon kannalta. Yleishyödyllinen toiminta sisältää usein edunvalvontaa, tiedottamista, kouluttamista sekä tutkimus- ja vapaaehtoistyötä. Mikäli yhteisön toiminta sitä vastoin on laaja-alaista tuotteistettujen palveluiden tarjoamista käypään hintaan ja palkatulla henkilökunnalla, on yhteisön toiminnassa lähtökohtaisesti kysymys elinkeinotoiminnasta (ks. jakso 3.3.2). Käytännössä yleishyödyllisen toiminnan ja verotettavan elinkeinotoiminnan välistä rajanvetoa arvioidaan aina tapauskohtaisesti ja kokonaisolosuhteet huomioon ottaen.

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 toiminna apua tarvitseville vanhuksille. Jokaisella

asukkaalla on vastuuhoidtaja sekä oma hoito- ja palvelusuunnitelma. Hoitola ry tekee yhteistyötä monien oppilaitosten, omaisten ja vapaaehtoisten kanssa. Hoitokodissa on tarjolla muun muassa musiikki- ja vyöhyketerapiaa, kuvataidetta sekä liikuntaa. Yhdistys työllistää kaikkiaan 20 henkilöä, ja sen liikevaihto on noin 1,5 miljoonaa euroa. Hoitokodissa vanhusten hoitotarpeet pyritään huomioimaan mahdollisimman hyvin ja vanhuksille pyritään luomaan mahdollisimman kodinomainen ympäristö. Puolet vanhuksista maksaa itse hoitonsa, toinen puoli on kaupungin maksusitoumuksella. Hoidontarpeesta ja lisäpalveluista riippuen asiakasmaksu on halvimmillaan 3000 € / kk ja kalleimmillaan 4500 € / kk.

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 vastuuhoidtaja 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 vanhuksat 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 esimerkitapauksen 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.

Laajamittaisen sijoitustoiminnan vaikutus yleishyödyllisyysarviointiin

Laajakaan sijoitustoiminta ei lähtökohtaisesti ole yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoimintaa. Siitä huolimatta sijoitustoiminta voi johtaa yleishyödyllisyysstatuksen menettämiseen, jos yhteisön varsinainen yleishyödyllinen toiminta jää taka-alalle tai on hyvin pientä (Ks. alla KHO 2000 T 404, jossa säätiön tosiasiallinen toiminta muodostui laajamittaisesta vuokraustoiminnasta, jonka rinnalla yleishyödyllinen toiminta oli jäänyt vähäiseksi). 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 kokonaisharkintaan perustuen.

KHO 2000 T 404

Vuonna 1950 perustetun säätiön sääntöjen mukainen tarkoitus oli ylläpitää sivistys- ja urheilutaloa 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 T 404* säätiön tarkoituksena oli ylläpitää sivistys- ja urheilutaltoa itsekannattavuusperiaatteella. Säätiön tosiasiallinen toiminta muodostui pääosin lainavarojen 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 keskisuuren 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. Kuo-roon 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 T 1012

Yhdistyksen sääntöjensä mukaisena tarkoituksena oli muun ohella edistää sukututkimusta, perustaa erään suvun jäsenten paikallisia kerhoja sekä lujittaa sukuhenkeä sukukokouksiin, 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 T 1012* yhdistyksen toiminta kohdistui tietyn suvun jäseniin. Yhdistyksen ei katsottu olevan yleishyödyllinen yhteisö.

KHO 1984 T 2005

Säätiön tarkoituksena sen uudistettujen sääntöjen mukaan oli edistää humanitäarisiiä 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 humanitäarisiin 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 humanitäarisiin tai yleishyödyllisiin tarkoituksiin. Kun ne tarkoitukset, 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 tietyllä tavalla rajoitettu, mutta sen toiminta kohdistui tosiasiasa tuon henkilöpiirin 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 kokonaisharkinnan perusteella voitu joissakin tapauksissa pitää yleishyödyllisinä.

2.3 Taloudellisen edun tuottaminen

Yleishyödylliset yhteisöt eivät tavoittele tuloja taloudellisen edun vuoksi vaan voidakseen rahoittaa yleishyödyllistä toimintaansa. Toimintakyvyn takaamiseksi ja yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseksi yhteisöllä on oltava jonkin verran taloudellista toimintaa. TVL 23.3 §:ssä onkin säädetty, minkälaisista varojen keruuta ei pidetä yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoimintana (ks. jakso 3.1). Verovapaana varainhankintana hankittuja varoja tulee käyttää yleishyödylliseen toimintaan.

Yleishyödyllisen yhteisön maksamat suoritukset

Yleishyödyllinen yhteisö ei voi maksaa kohtuullista suurempaa palkkaa. Palkanmaksu ei myöskään 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 tarkoitettun 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.

Yhtiömuodon vaikutus yleishyödyllisyysarviointiin

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, ei yhteisö voi olla yleishyödyllinen, vaikkei osinkoa käytännössä jaettaisikaan. Jotta yhteisöä voidaan pitää yleishyödyllisenä, sen purkautuessa voiton tulee mennä yleishyödylliseen tarkoitukseen, eikä esimerkiksi perustajille.

KHO 1980 T 1181

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 T 1181* 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.

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 harjoittaa elinkeinotoimintaa, josta saaduilla tuloilla 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 T 1279

Aatteellinen yhdistys, jonka jäsenet olivat poliittisen puolueen piirijärjestöjä, vuokrasi omista maansa 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 T 2979

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 T 2979* 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.

TVL 23.3 §:n mukaan bingoiminnasta saatu tulo ei ole elinkeinotuloa. Käytännössä toiminta on usein järjestetty siten, että esimerkiksi paikallinen urheiluseura on keskittänyt bingoiminnan kannatusyhdistykselleen. Poikkeuksellisesti tällainen tukiyhdistyksen pienimuotoinen bingoiminta on verotuksessa katsottu yleishyödylliseksi toiminnaksi, kun kertyneet varat on jaettu huomattavalta osin 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 sivutulosten kanavoimiseen yhteisön ”talkootuloiksi”. On selkeästi pidettävä erillään, milloin on kysymys yhteisön jäsenen palkkatulosta ja milloin taas yhteisön saamasta tuloista, 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.

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 urheiluseura harjoittaa suuressa mittakaavassa ammattiuurheilua ilman muunlaista yleishyödyllistä toimintaa, seura voi menettää yleishyödyllisyysstatuksensa. Osassa palloilulajeja ammattiuurheilua edistävä toiminta onkin jo yhtiöitetty. 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 mm. 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, kilpailutuotot Suomen Golfliitto ry:n kilpailujärjestelmän alaisista kilpailuista, 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 verotus

Henkilökohtainen tulo

Yleishyödyllisen yhteisön henkilökohtaiset tulot ovat sille verovapaata tuloa. Tällaisia henkilökohtaisia tuloja ovat esimerkiksi jäsenmaksut, osingot, korot, vuokratulot osakehuoneistosta, siirtokelvottomalla vuokrasopimuksella vuokratulla tontilla olevan rakennuksen edelleen vuokraamisesta saatu tulo, lahjoitukset sekä luovutusvoitot muusta kuin elinkeinotoimintaan kuuluvasta omaisuudesta. Jos edellä mainitut tulot kuuluvat poikkeuksellisesti yhteisön elinkeinotulolähteeseen, ne ovat elinkeinotulona verotettavaa tuloa.

Julkisyhteisöjen toiminta- ja investointiavustukset ovat yleishyödylliselle yhteisölle verottomia lukuun ottamatta avustuksia verolliseen elinkeinotoimintaan tai verolliseen kiinteistötuloon sekä työllistämistukea verollisessa elinkeinotoiminnassa työskentelevän henkilön palkkaamiseen.

Elinkeinotulo ja kiinteistötulo

Yleishyödyllinen yhteisö on TVL 23 §:n mukaan verovelvollinen saamastaan elinkeinotulosta sekä muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta kunnalle ja seurakunnalle. Kiinteistön tuottamana tulona pidetään myös metsätalouden pääomatuloa. Kiinteistön luovutusvoitot eivät ole kiinteistötuloa. Elinkeinotoiminnan käytössä olevan kiinteistön myyntivoitto verotetaan elinkeinotulona.

Yleishyödylliselle yhteisölle voidaan vahvistaa tappio elinkeinotoiminnan tulosta ja kiinteistötulosta siltä osin kuin se on veronalaista. Elinkeinotoiminnan tappio voidaan vähentää seuraavan 10 vuoden ajan elinkeinotoiminnan tulosta. Samoin kiinteistötulon tappio voidaan vähentää vain veronalaisesta kiinteistötulosta. Jos kiinteistö on elinkeinotoiminnan käytössä, tappiot vähennetään elinkeinotoiminnan tulosta.

Veronhuojennus

Jos yleishyödyllinen yhteisö täyttää laissa eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen veronhuojennuksista määritellyt edellytykset, yhteisölle voidaan hakemuksesta myöntää enintään viideksi verovuodeksi kerrallaan huojennus tuloverosta elinkeinotulon sekä kiinteistötulon osalta. Huojennus ei koske arvonlisäveroa.

Elinkeinotulon huojentamisen edellytyksenä on, ettei huojennuksesta aiheudu vastaavaa toimintaa harjoittaville elinkeinonharjoittajille haittaa, joka ei ole vähäinen. Kiinteistötulo voidaan huojentaa, jos kiinteistöä käytetään pääasiallisesti yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen.

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 siten kuin varainsiirtoverolaissa säädetään.

Arpajaisvero

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

Arvonlisävero

Yleishyödyllinen yhteisö on arvonlisäverovelvollinen, jos:

- toimintaa harjoitetaan AVL 1 §:ssä tarkoitetulla tavalla liiketoiminnan muodossa ja tuloa pidetään TVL 23 §:n mukaan yhteisön verollisena elinkeinotulona (AVL 4 §). Arvonlisäverotuksen ulkopuolelle on kuitenkin rajattu vähäinen toiminta. Myyjä ei ole verovelvollinen, jos tilikauden liikevaihto on enintään 8 500 euroa tilikaudessa, kun tilikauden pituus on 12 kuukautta; tai

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

Yleishyödyllinen yhteisö, joka harjoittaa myyntiä liiketoiminnan muodossa, voi tulla hakeuksesta arvonlisäverovelvolliseksi, vaikkei myynnistä saatua tuloa pidetä tuloverotuksessa elinkeinotulona. Hakeutumisoikeus on myös sellaisella yhteisöllä, jonka liikevaihto on alle 8 500 euroa tilikaudessa. Tällöin yhteisö on arvonlisäverovelvollinen kaikesta liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta toiminnasta (myös henkilökohtaisesta tulosta, jos ko. toiminta tapahtuu liiketoiminnan muodossa). Arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumisesta ei seuraa automaattisesti sitä, että toiminta olisi tuloverotuksessa elinkeinotoimintaa. Liiketoiminnan (arvonlisäverotus) ja elinkeinotoiminnan (tuloverotus) käsitteet eivät siten ole yhtenevät.

KHO 1999 T 430

Liitto, joka oli tuloverolaissa tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö, harjoitti tarkoituksensa mukaista julkaisu-, tiedotus-, koulutus-, tutkimus- ja jäsenpalvelutoimintaa. Toiminta tapahtui arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Arvonlisäverolain 4 §:n perusteella liitto ei ollut harjoittamastaan toiminnasta kuitenkaan verovelvollinen. Jos liitto hakeutui arvonlisäverolain 12 §:n 1 momentin perusteella verovelvolliseksi, se oli arvonlisäverolain yleisten sääntöjen mukaan velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa kaikesta sellaisesta liiketoiminnan muodossa harjoittamastaan toiminnasta, joka ilman lain 4 §:n säännöstä olisi aiheuttanut verovelvollisuuden. Liitto ei siten voinut hakeutua verovelvolliseksi vain osasta harjoittamaansa liiketoimintaa. Ennakkoratkaisu ajaksi 1.1.-31.12.1998.

Tapauksessa *KHO 1999 T 430* oli kysymys yleishyödyllisen yhteisön arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumisesta. Yhteisö ei voinut hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi vain osasta harjoittamaansa toimintaa, vaan se oli velvollinen suorittamaan arvonlisäveroa kaikesta liiketoiminnastaan.

3.1 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 verrattavas-

ta 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.

Urheilukilpailu tai muu vastaava tapahtuma

TVL 23.3 §:n 1 kohdassa tarkoitettu tapahtumasta ja sen yhteydessä harjoitetusta tarjoilu-, myynti- ja muusta sellaisesta toiminnasta saatu tulo ei ole yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotuloa. Esimerkiksi urheilu- tai tanssitilaisuuden yhteydessä voidaan myydä lippuja ko. tapahtumaan sekä tapahtuman aikana tapahtumaan liittyviä käsiohjelmia ja tarjoiluja ilman, että kysymys olisi elinkeinotoiminnasta. Vuosittain järjestetty tapahtuma saattaa kuitenkin ajan kuluessa laajeta elinkeinotoiminnaksi, kuten eräiden kesätapahtumien ja messujen osalta on käynyt. Tällöin elinkeinotoiminnan tyypillisimpiä tunnusmerkkejä ovat tapahtuman markkinointi kilpailuolosuhteissa rajoittamattomalle asiakaskunnalle, pysyvä organisaatio tapahtuman järjestämiseksi ja toimintaan liittyvä taloudellinen riski (ks. jakso 3.3.1).

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 T 952

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 T 952* yleishyödylliset yhdistykset myivät mainostilaa kilpailupaikoille yhdistysten järjestämien urheilukilpailujen ajaksi (rajoitettu aika). Mainostilan myymisestä saatu tulo ei ollut yhdistysten elinkeinotuloa.

KHO 1979 T 3935

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 T 3935* yritysten mainokset olivat esillä pysyvästi. Kun mainokset olivat näkyvillä myös muutoin kuin yleishyödyllisen yhteisön järjestämissä tilaisuuksissa, mainostilan myynnistä saatu tulo oli urheiluseuran elinkeinotuloa.

Talkootyö kolmannelle osapuolelle

Talkootyöllä tarkoitetaan yleensä toisen lukuun korvauksetta tehtävää työtä. Verolainsäädännössä ei ole erityistä talkootyön määritelmää, vaan asia arvioidaan aina tapauskohtaisesti. Vastikkeellinenkin työ voi tietyin edellytyksin olla talkootyötä. Yhdistyksen jäsenet voivat tehdä talkootyötä yhdistykselle tai kolmannelle osapuolelle. Yhdistykselle korvauksetta tehty talkootyö ei aiheuta veroseuraamuksia. Sen sijaan kolmannelle tehdyssä talkootyössä tulonsaajan määrittäminen saattaa joskus olla vaikeaa.

Tulo tulee katsoa yhteisön, eikä työn tekijän tuloksi, jotta kysymys voi olla talkootyöstä. Talkootyön tulee myös olla niin sanottua jokamiehen työtä. Tällainen työ on helppoa, eikä sen tekeminen vaadi erityistä ammattitaitoa. Talkootyötä ei tehdä työnantajan johdon ja valvonnan alaisena. Toimeksiantaja ei esimerkiksi saa nimetä tai hyväksyä talkooväkeä. Saatu korvaus on käytettävä yleishyödylliseen toimintaan, eikä korvaus voi tulla vain niiden hyväksi, jotka työtä ovat tehneet. Talkootyö on luonteeltaan tilapäistä. Talkootyö voi muodostua yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnaksi, erityisesti silloin, kun kysymyksessä on jatkuva, pitkäaikainen ja laaja toimeksiantosuhde, toiminta on organisoitua ja kilpailee yritysten tarjoamien palvelujen kanssa. Ks. talkootyöstä tarkemmin Verohallituksen ohje Talkootyön verotus, Dnro 508/32/2005 (annettu 12.10.2005).

KHO 1996 T 3729

Urheiluseura A ry:n 13 jäsentä olivat osallistuneet X:n vaalipiirin keskuslautakunnan järjestämään eduskuntavaalien ennakkoäänien laskentaan. A ry oli merkitty ennakkoperintärekisteriin. Ääntenlaskenta oli keskuslautakunnan edustajan kanssa sovittu tehtäväksi talkootyönä siten, etteivät yhdistyksen jäsenet ottaneet laskennasta maksettavaa korvausta itselleen, vaan korvaus suoritettiin A ry:lle. Sopimuksen mukaan ääntenlaskentapaikalla oli oltava 19.3.1995 kello 14.00, jonka jälkeen pöytäpäälliköiden johdolla oli alettu valmistella kello 15.00 alkanutta ääntenlaskentaa. Ääntenlaskenta oli tapahtunut pöytäpäälliköiden antamien ohjeiden mukaisesti. Ääntenlaskentapaikalta ei ollut saanut poistua ennen kello 20.00, jolloin eduskuntavaalien varsinainen äänestysaika oli päättynyt. Ennakkoäänienlaskenta on tapahtunut kansanedustajan vaaleista annetussa laissa säädetyllä tavalla. X:n vaalipiirin keskuslautakunta oli vastannut ennakkoäänien laskemisesta ja ottanut itselleen laskijat. Ääntenlaskijat olivat toimineet virkavastuulla. A ry:n jäsenten ei voitu katsoa suorittaneen laskentatyötä yhdistyksen lukuun vaan kukin laskija kuului vaalipiirin keskuslautakunnan avustavaan henkilökuntaan ja oli keskuslautakunnan palveluksessa. Ennakkoäänien laskennasta saadut palkkiot olivat siten ennakkoperintälain 4 §:ssä tarkoitettua palkkaa, josta keskuslautakunnan oli toimitettava ennakonpidätys. Verovuosi 1995.

Tapauksessa *KHO 1996 T 3729* urheiluseuran jäsenten suorittama äänenlaskenta oli tapahtunut keskuslautakunnan johdon ja valvonnan alaisena. Toimiminen virkavastuulla teki työsuorituksesta henkilökohtaisen. Kun jäsenten ei katsottu suorittaneen laskentatyötä yhdistyksen lukuun, äänenlaskennasta saatu palkkio oli urheiluseuran jäsenten palkkaa, josta oli toimitettava ennakonpidätys.

Jäsenlehti ja muu yhteisön toimintaa välittömästi palveleva julkaisu

Yleishyödyllisellä yhteisöllä voi olla useampia julkaisuja, joista osa voi kuulua elinkeinotoimintaan ja osa yleishyödylliseen toimintaan. 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. 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 ulospäinsuuntautuneisuus, eikä julkaisutoimintaa harjoiteta kilpailuolosuhteissa.

KHO 1990 T 1828

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 T 1828* 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 T 1819

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 T 1819* 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.

Adressit, merkit, kortit ja viirit

Adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myynnin muodossa suoritetusta varainkeräyksestä saatu tulo ei ole yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotuloa. Tällaisissa tapauksissa hyödykkeitä myydään varainhankintana. Niitä ei hankita varsinaisesti itse tuotteen takia, vaan selkeästi yhteisön toiminnan tukemiseksi (esimerkiksi vap-pukukka, pinssit, rintamerkit ja tarrat).

KHO 1993 T 5498

Yleishyödylliseksi yhteisöksi katsotun yhdistyksen harjoittamaa valistusluonteista julkaisutoimintaa sekä kouluissa tapahtuvan tempausluontoisen 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 tähtäkään osalta liikevaihtoverovelvollinen, minkä vuoksi yhdistys poistettiin liikevaihtoverovelvollisten rekisteristä 1.10.1991 lukien.

Ratkaisussa *KHO 1993 T 5498* 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.

3.2 Elinkeinotulo

Tuloverolain 23 §:n mukaan yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen saamastaan elinkeinotulosta. Yleishyödyllisen yhteisön verotettava elinkeinotoiminnan tulo lasketaan EVL:n säännösten mukaisesti.

KHO 2001 T 387

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. Äänettöminä yhtiömiehinä 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 T 387* kommandiittiyhtiön jaettava elinkeinotoiminnan tulo-osuus oli sen äänettömänä yhtiömiehenä olevan yleishyödyllisen yhteisön veronalaista elinkeinotuloa. Elinkeinotoiminnan tuloa ei siten voi muuntaa esimerkiksi verovapaaksi sijoitustoiminnan tuotoksi olemalla yhtymässä äänettömänä yhtiömiehenä.

Elinkeinotoiminnan tunnusmerkit

Arviointi tulojen luonteesta on aina tehtävä tapauskohtaisesti. Yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnan harjoittamista arvioidaan aina vain tämän nimenomaisen toiminnan kannalta. Etenkin seuraavia kriteerejä käytetään arvioitaessa sitä, onko kyse yhteisön elinkeinotoiminnasta (kysymyksessä on esimerkkiluettelo):

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

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. Päinvastaiset seikat puhuvat sen puolesta, että toiminta ei ole yhteisön elinkeinotoimintaa. Lieventävänä seikkana voidaan pitää myös yhteiskunnalta saatavaa tukea edellyttäen, ettei tukea ole saatu elinkeinotoimintaa varten. Elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien täytymistä arvioidaan aina tapauskohtaisesti ja kokonaisolosuhteet huomioon ottaen.

Toimiminen kilpailuolosuhteissa

Elinkeinotoiminnan tunnusmerkit näyttäytyvät 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.

KHO 1997 T 1159

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 tarkoitettulla 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 arvonlisäveroa 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 T 1159* 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 liittyttäessä liittymismaksu.

A ry harjoitti myös sellaista toimintaa, jota yleensä harjoitti golfosakeyhtiö. A ry peri golfosakeyhtiön osakkailta ja pelioikeuden vuokraajilta pelikausi- ja vuosimaksut, vuokrasi kentältä maanostilaa, 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 myyntikseen 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.

3.3 Erityiskysymyksiä

3.3.1 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 T 2171

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 T 2171* 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 T 396

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

Tapauksessa *KHO 1987 T 396* 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 T 792

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 tarkoitettulla 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 T 792* 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.

3.3.2 Sosiaali- ja terveydenhoitopalvelut

Kunnista on tullut viimeisen vuosikymmenen aikana merkittäviä sosiaalialan palveluiden ostajia. Kun kunnat ovat siirtyneet toteuttamaan sosiaalialaan liittyviä velvoitteitaan ostopalvelujen kautta, palvelujen kysyntä on synnyttänyt suuret markkinat myös näitä palveluja tarjoaville yhdistyksille ja yksityisille yrityksille.

Palveluja tarjoavien yhdistysten toiminnalle on tyypillistä, että palvelut on tuotteistettu ja hinnoiteltu käypään arvoon. Kunta on sitoutunut maksamaan palveluista sen mukaan, kuinka moni kunnan sosiaalivelvoitteiden piiriin kuuluvista henkilöistä käyttää yhdistyksen tarjoamia palveluja. Joskus myös palveluiden käyttäjät voivat itse maksaa saamistaan palveluista.

Erityisesti seuraavat seikat vaikuttavat siihen, onko sosiaalialan palveluiden tarjoamisessa kysymys yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnasta (luettelo ei ole tyhjentävä; kysymys on piirteistä, jotka nimenomaan sosiaali- ja terveydenhoitoalalla tyypillisesti viittaavat elinkeinotoimintaan):

- sitoutuneen pääoman suuri määrä
- toimintaan palkattu henkilökunta
- tuotteistetut palvelut
- palveluiden tarjoaminen käypään hintaan
- toiminen kilpailuolosuhteissa

Usein sosiaali- ja terveydenhoitopalvelun tarjoamisen muotona on palvelutalo, joka tuottaa asumispalveluiden lisäksi erilaisia siivous-, kotiapu-, ruokailu-, pyykinpesu- ja muita palveluita. Palvelut saattavat kuulua palvelutalon perusmaksuun tai niitä voidaan myydä erillisinä lisäpalveluina.

Jos sosiaalialan palveluita tarjotaan markkinaympäristössä elinkeinotoiminnan ehdoin ja palkatulla henkilökunnalla, toimintaan on sitoutunut merkittäviä määriä pääomia ja palveluista peritään käyttäjiltä käyvän hintatason mukainen korvaus, palvelutalotoiminta on lähikohtaisesti elinkeinotoimintaa (ks. edellä jakso 2 KVL 136/1991, jossa perhekotitoiminta oli tuotteistettu ja perhekotiin sijoitetuista lapsista maksettiin käyvän hintatason mukainen korvaus). Jos yhteisön toiminta kuitenkin rajoittuu pelkästään asumistarkoitukseen varattujen tilojen luovuttamiseen, kysymys on pelkästä vuokraustoiminnasta ja yhteisön kiinteistötulosta (ks. jakso 3.4).

Terveydenhoitoalan palveluiden tarjoaminen on vakiintuneen oikeus- ja verotuskäytännön mukaan katsottu elinkeinotoiminnaksi. Oheisessa tapauksessa säätiön toiminnan katsottiin

olevan elinkeinotoimintaa siltä osin, kun laboratoriopalveluja tarjottiin muille kuin säätiön omille potilaille. Siltä osin, kun terveydenhoitopalveluja tarjottiin huomattavan tuettuun hintaan ja säätiön omille potilaille, kysymys ei poikkeuksellisesti ollut elinkeinotoiminnasta.

KHO 1983 T 2490

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.

Tapauksessa *KHO 1983 T 2490* yleishyödyllinen korkeakouluopiskelijoiden terveydenhuoltosäätiö myi laboratoriopalveluja myös muille kuin omille potilailleen. Tältä osin säätiö kilpaili muiden markkinoilla olevien vastaavia palveluja tarjoavien yritysten kanssa. Laboratoriopalvelujen tarjoamisen osalta kysymys oli säätiön elinkeinotoiminnasta.

3.3.3 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 verovapaita.

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 T 2420

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 tavarantoiminnan myyntiä. Näin ollen ja kun kioskimyynnistä saatua tuloa oli tulo- ja varallisuusverolain 21 §:n nojalla pidettävä myös yhdistyksen veronalaisena liiketulona, 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 T 2420* yleishyödyllinen oppilasyhdistys piti koulun sisätiloissa kioskia. Kioskimyynti oli jatkuvaa, säännöllistä ja se kohdistui yhdistyksen jäsenten lisäksi oppilaitoksen henkilökuntaan. Kioskimyynnistä saatu tulo oli yhdistyksen elinkeinotuloa.

3.3.4 Koulutustoiminta

TVL 23.3 §:ssä on erikseen säädetty, mitä tuloja ei pidetä yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotuloina. Koulutustoimintaa ei ole säädetty verovapaaksi ko. lainkohdassa, joten sen veronalaisuus ratkeaa elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien täyttymisen 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.

KHO 1980 T 3273

Yhdistys, jonka tarkoitus oli toimia kirjanpidon kehittämiseksi terveiden liikeperiaatteiden ja hyvän kirjanpitotavan mukaan, kirjanpitoimistojen yhdyssiteenä oleminen, 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 T 3273* yleishyödyllisen yhdistyksen säännöllisesti ja laajalle osallistujakunnalle järjestämä koulutustapahtuma katsottiin yhdistyksen elinkeinotoiminnaksi.

KHO 1985 T 2044

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 T 2044* oli kysymys insinöörien jatkokoulutuksesta. Koulutustoiminta oli laajaa ja se oli suunnattu rajoittamattomalle asiakaskunnalle. Jatkokoulutustoiminnassa oli kysymys yhdistyksen elinkeinotoiminnasta.

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, kursseja sekä esitelmä- ja neuvontatilaisuuksia. Yhdistyksen neuvonta- ja kurssitoiminta, joka kohdistui ennalta rajoittamattomaan asiakaspiiriin ja oli suunnitelmallista ja jatkuvaa, tapahtui arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa 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.

3.3.5 Kulutushyödykkeiden myynti

Joissakin tapauksissa yleishyödylliset yhteisöt harjoittavat varainkeräystarkoituksessa tavanomaisten kulutustavaroiden, kuten elintarvikkeiden tai vaatteiden, myyntiä. Myynti suuntautuu tällöin yleensä rajoittamattomaan asiakaspiiriin, myynti tapahtuu ansiotarkoituksessa ja pysyvästä liiketoimipaikasta. 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 T 40

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 kaseteiksi 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 T 40* yhdistys myi julkaisemaansa äänitettä. Kysymyksessä oli tavanomaisen kulutushyödykkeen myynti, joka suuntautui rajoittamattomalle asiakaskunnalle, käypään hintaan ja ansiotarkoituksessa. Myynnistä saatu tulo oli yhdistyksen elinkeinotuloa.

KHO 1995 T 4016

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 tarkoitetulla 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 T 4016* yhdistys myi luonnonsuojelutuotteita. Kysymyksessä oli tavanomaisten kulutustavaroiden myynti, joka suuntautui rajoittamattomalle asiakaskunnalle, tapahtui ansiotarkoituksessa ja oli jatkuvaa. Myynti oli yhdistyksen elinkeinotoimintaa.

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 tarkoitetulla 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 arvonlisäveroa 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.

3.3.6 Kirpputoritoiminta

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.

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 tarvisijoille 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 tarvisijoille. 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. Kirpputori-toiminnan 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 tarkoitetusta 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 tavarankierrätystä. Kirpputoritoiminnan harjoittaminen siten, että yhdistys vain vuokraa kirpputoripöytiä ei ole yhdistyksen tavarankierrätystoimintaa vaan myyntipaikkojen tarjoamista. Tällainen toiminta on yhdistyksen veronalaista elinkeinotoimintaa, vaikka se muodostaisi vaan osan yhdistyksen kirpputoritoiminnan kokonaisuudesta (johon voi kuulua myös ”oikeaa” tavarankierrätystä).

3.4 Kiinteistötulo

TVL 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. TVL 23.4 §:n mukaan kiinteistön tuottamana tulona pidetään myös metsätalouden pääomatuloa.

TVL 6 §:n mukaan kiinteistöä koskevia säännöksiä sovelletaan myös sellaiseen toisen maalla olevaan rakennukseen, rakennelmaan tai muuhun laitokseen, joka hallintaoikeuksineen maahan voidaan maanomistajaa kuulematta luovuttaa kolmannelle. Näin ollen kiinteistön lisäksi edellä mainituista rakennuksista ja rakennelmista saatavia tuloja pidetään yleishyödyllisen yhteisön kiinteistötuloina, jos vuokrasopimuksen mukaan vuokraoikeus maahan voidaan maanomistajaa kuulematta siirtää kolmannelle. Jos vuokraoikeutta ei voida siirtää kolmannelle maanomistajaa kuulematta, on kyse yhteisön henkilökohtaisen tulolähteen tulosta.

Yleishyödyllisen yhteisön kiinteistötulo

Yleishyödyllisen yhteisön kiinteistötuloa on:

- vuokratulo
- viljelytulo
- maatalouden tuottama tulo

- metsätalouden pääomatulo eli puunmyyntitulo
- kiinteistöyhtymästä saatu tulo.

Henkilökohtaisen tulolähteen verovapaata tuloa on:

- osakehuoneistosta saatu vuokratulo
- keskinäisen kiinteistöyhtiön osakkeenomistuksen perusteella saatu tulo
- kiinteistön luovutusvoitto.

Kiinteistön käyttö

Kiinteistön käyttö joudutaan usein jakamaan yleishyödylliseen ja muuhun käyttöön, sillä vain harvoin koko kiinteistöä käytetään samaan 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 yksinomaan tai pääasiallisesti elinkeinotoiminnan käytössä → elinkeinotoiminnan tuloa

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 urheiluseuran omistaman urheiluhallikiinteistön käyttäminen seuran perinteiseen urheiluseuratoimintaan) tai kiinteistön vuokraaminen yleishyödylliseen käyttöön (esimerkiksi valtakunnallisen keskusjärjestön omistama ja yleishyödylliselle jäsenyhdistykselleen tämän toimitiloiksi vuokraama kiinteistö).

Muu kuin yleinen tai yleishyödyllinen käyttö

Siltä osin kun kiinteistöä käytetään muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen, siitä saatu tulo on veronalaista kiinteistötuloa. Esimerkiksi asumistarkoitukseen varattujen tilojen luovuttamisessa on siten lähtökohtaisesti kysymys pelkästä vuokraustoinnasta ja siitä saatu tulo on yleishyödyllisen yhteisön kiinteistötuloa.

Jos yhdistyksen jäsenet saavat vuokrata yhdistyksen kiinteistöä esimerkiksi loma- ja vapaa-ajan käyttöön eli virkistyskäyttöön, on kiinteistö tältä osin muussa kuin yleisessä tai

yleishyödyllisessä käytössä. Samoin kiinteistö on muussa kuin yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä, kun sitä vuokrataan yksityistilaisuuksia ja juhlia varten. Metsä ei lähtökohtaisesti voi olla yleisessä tai yleishyödyllisessä käytössä. Metsä voi olla yleishyödyllisessä käytössä vain poikkeuksellisesti, jos sitä käytetään tutkimus- ja opetuskäyttöön.

Elinkeinotoiminnan käyttö

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 yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminnan tulolähteen tuloa. Elinkeinotoiminnan käytössä olleen kiinteistön myynnistä saatava myyntivoitto on lähtökohtaisesti elinkeinotuloa.

Verohallituksen kannan mukaan, 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. jakso 3.3.2). Samoin hotelli- ja leirintäaluetoiminnassa sekä niihin verrattavassa majoitustoiminnassa tapahtuva huoneiden, leirintäpaikkojen, mökkien ja muiden sellaisten tilojen käyttöoikeuden luovuttaminen on yhdistyksen elinkeinotoimintaa.

4 Ei-yleishyödyllisen yhteisön verotus

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 ei-yleishyödylliselle yhdistykselle ja säätiölle kokonaan veronalaista tuloa (TVL 33 d §:n 4 mom).

5 Elinkeinotoiminnan yhtiöittäminen

Yhteisön yleishyödyllisyyttä mahdollisesti uhkaava elinkeinotoiminta voidaan yhtiöittää EVL 52 d §:n mukaisella liiketoimintasiirrolla tasejatkuvuutta noudattaen. Jos elinkeinotoiminta yhtiötetään osakeyhtiöön, osakeyhtiö on erillisesti verovelvollinen elinkeinotoiminnasta. Osakkaana olevan yleishyödyllisen yhteisön osakeyhtiöstä mahdollisesti samaa 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.

6 Ilmoittamisvelvollisuus

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

Yleishyödylliselle yhteisölle myönnetty veronhuojennus (Laki eräiden yleishyödyllisten yh- teisöjen veronhuojennuksista) ei vapauta yhteisöä ilmoittamisvelvollisuudesta. Huojennus- päätös on aina liitettävä veroilmoitukseen. Huojennuksesta huolimatta yhteisöllä voi olla muuta verotettavaa tuloa.

7 Luottamuksensuoja

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

Sosiaalialalla toimivien vanhusten ja vammaisten asumispalveluita tuottavien yhdistysten ja säätiöiden yleishyödyllisen toiminnan ja elinkeinotoiminnan rajanveto on ollut ongelmal- lista. Tämän vuoksi edellä mainituille yhteisöille annetaan säädettyjen edellytysten täytyt-essä luottamuksensuojaa verovuoden 2006 loppuun saakka. Kun Verohallitus on antanut Verotusohjeen yleishyödyllisille yhdistyksille ja säätiöille jo kesäkuussa 2005, Verohallituk- sen käsityksen mukaan luottamuksensuojan edellytykset eivät täyty enää verovuonna 2007.

© Verohallitus 30.4.2007