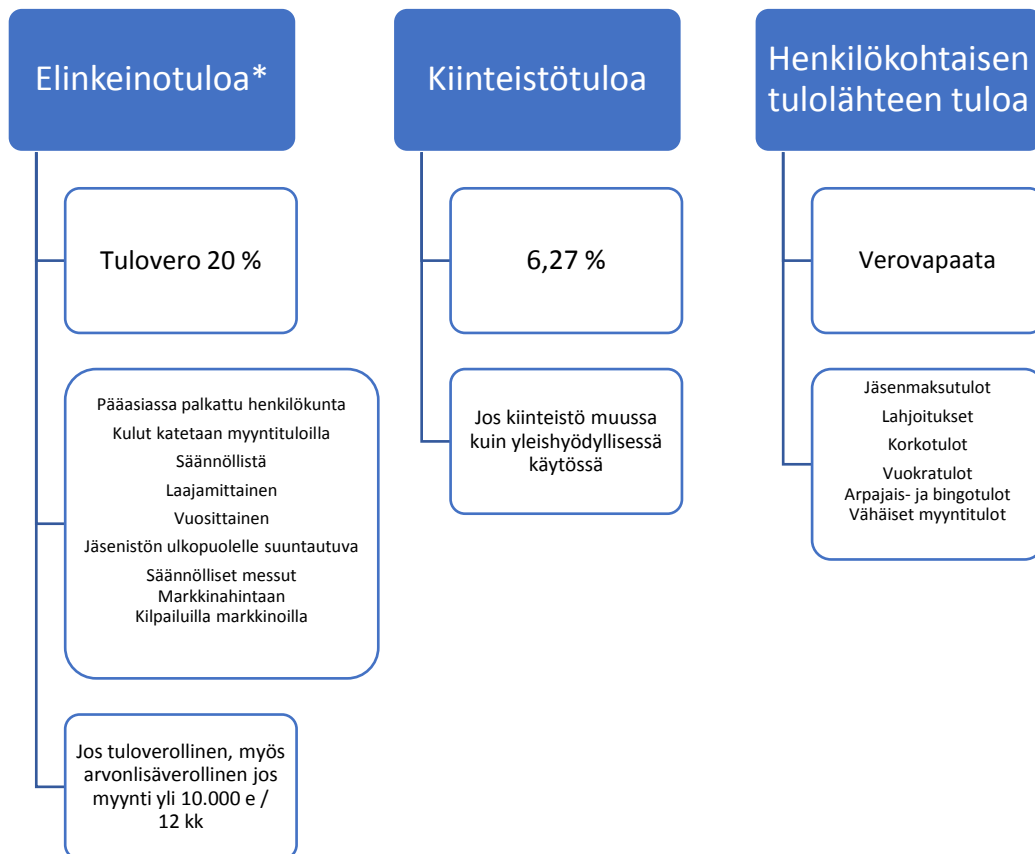


Tuloverotus - yhdistys

Yleishyödyllisellä yhdistyksellä voi olla kolmenlaisia tuloja:



* Elinkeinotulona ei kuitenkaan yleensä pidetä sellaista tuloa, jonka yleishyödyllinen yhdistys tai säätiö saa esimerkiksi pienimuotoisesta tuotteiden mynnistä tai muusta vähäisestä toiminnasta, jonka tarkoitus on yhdistyksen tai säätiön oman toiminnan rahoittaminen. Myyntiä voidaan kuitenkin pitää elinkeinotoimintana, jos se on laajamittaista ja kohdistuu tavanomaisiin kulutustuotteisiin (esimerkiksi keksit, sukat, ilotulitteet yms.).

- ✚ YLEISHYÖDYLLINEN YHTEISÖ (YHDISTYS) ON USEINMITEN TULOVEROTON TULOISTAAN
- ✚ JOS YHDISTYS ON MUUTOIN YLEISHYÖDYLLINEN, MUTTA SILLÄ ON MYÖS ELINKEINOTOIMINTAA, ON OSA TULOVEROLLISTA JA SAMALLA ARVONLISÄVEROLLISTA TOIMINTAA
- ✚ ELINKEINOTOIMINNAN TULEE OLLA PIENIMUOTOISTA JA YLEISHYÖDYLLISEN TOIMINNAN TODELLISTA
- ✚ JOS YLEISHYÖDYLLISYYTTÄ EI OLE LAINKAAN, YHDISTYKSEN TOIMINTA ON KOKONAAN ELINKEINOTULOVEROLLISTA JA SAMALLA ARVONLISÄVEROLLISTA
- ✚ JOS **YLEISHYÖDYLLINEN TOIMINTA ON VÄHÄISTÄ SUHTEESSA** ELINKEINOTOIMINTAAN, ON RISKI SUUREMPI OLLA ELINKEINOTOIMINTAA
- ✚ JOS EDISTÄÄ JÄSENTENSÄ TALOUDELLISIA ETUA = ELINKEINOTOIMINTAA
- ✚ JOS VAIN TIETTY HENKILÖPIIRI JA YHDISTYKSEN JÄSENYYKS ON SULJETTU = ON ELINKEINOTOIMINTAA (SILTI LOOGISIA RAJOITUKSIA VOI OLLA, ESIM. KUOROLAULUYHDISTYS: LAULAMINEN...)

Veronhuojennus

Jos yleishyödyllinen yhteisö harjoittaa yhteiskunnallisesti merkittävää toimintaa, sille voidaan myöntää vapautus tuloverosta, vaikka tulo muuten olisi veronalaista. Veronhuojennuksen saaminen edellyttää kirjallista hakemusta.

Veronhuojennus voidaan myöntää **vain tuloverosta**. Huojennus ei koske esimerkiksi yhdistyksen tai säätiön arvonlisäveroa, vaan arvonlisävero määräytyy normaalisti elinkeinotoiminnan liikevaihdon perusteella. Myöskään esimerkiksi kiinteistöverosta ei voi saada veronhuojennusta. Lisätietoa huojennuksen edellytyksistä on ohjeessa Yleishyödyllisen yhteisön veronhuojennus.

Veronhuojennuspäätös on maksullinen

- ✚ päätös, jota varten tarvitaan tavanomainen selvitystyö (1-5 tuntia) 450 euroa
- ✚ päätös, jota varten tarvitaan laaja selvitystyö (yli 5 tuntia) 770 euroa
- ✚ muu päätös, joka annetaan veronhuojennushakemuksen johdosta 110 euroa.

1 Yleishyödyllinen yhteisö

Tuloverolain 22 §:n mukaan yhteisö on yleishyödyllinen, **jos kaikki alla olevat edellytykset toteutuvat yhtä aikaa:**

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

1.1 Yhteisön säännöt ja toiminnan tosiasiallinen luonne

Kaikkien tuloverolain 22 §:ssä lueteltujen edellytysten tulee täytyä yhtäaikaaisesti, jotta yhteisöä voidaan pitää yleishyödyllisenä. **Yleishyödyllisyys arvioidaan sekä sääntöjen että tosiasiallisen toiminnan perusteella.** Tällöin sekä sääntöjen että tosiasiallisen toiminnan on täytettävä yleishyödyllisyyden edellytykset. Yleishyödyllisyysratkaisu on **verovuosi**kohtainen ja koskee sitä verovuotta, jonka verotuksen toimittamisesta kulloinkin on kyse. Ratkaisu yleishyödyllisyydestä tehdään aina **kokonaisarvioinnin** perusteella.

EI YLEISHYÖDYLLISIÄ YHTEISÖJÄ:

KHO 1980 T 6049: EI OLLUT LUONTEELTAAN YLEISHYÖDYLLISTÄ TOIMINTAA

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: OLI YLEISHYÖDYLLISTÄ YHDISTYS, MUTTA EI TOIMINUT NIIN

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

Verovuosi 1971.

Tapauksissa KHO 1980 T 6049 ja KHO 1976 T 34 [yhteisöjen tosiasiallinen toiminta oli taloudellista, vastikkeellisten palveluiden tarjontaa](#), eikä se siten täyttänyt tuloverolain 22 §:n edellytyksiä. Koska sekä sääntöjen että tosiasiallisen toiminnan tulee täyttää yleishyödyllisyyden edellytykset, yhteisöjen ei katsottu olevan yleishyödyllisiä.

TVL 23.3 §:ssä on erikseen säädetty, mitä tuloja [ei pidetä yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotuloina](#). Tällaisia tuloja ovat:

1. yhteisön toimintansa rahoittamiseksi järjestämistä arpajaisista, myyjäisistä, urheilukilpailuista, tanssi- ja muista huvitilaisuuksista, tavarankeräyksestä ja muusta niihin verrattavasta toiminnasta eikä edellä mainittujen tilaisuuksien yhteydessä harjoitetusta tarjoilu-, myynti- ja muusta sellaisesta toiminnasta saatu tulo
2. jäsenlehdistä ja muista yhteisön toimintaa välittömästi palvelevista julkaisuista saatu tulo
3. adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myynnin muodossa suoritetusta varojenkeräyksestä saatu tulo
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 saatu tulo
5. bingopelin pitämisestä saatu tulo.

Se, ovatko toiminnot luonteeltaan säännöksessä tarkoitettuja toimintoja, on arvioitava tapauskohtaisesti. Esimerkiksi säännöksen 3 kohdassa mainittujen adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myynnin muodossa suoritettujen varojenkeräyksen osalta korkein hallinto-oikeus on todennut ratkaisussa KHO 2013:200, [että säännös ei tarkoita sitä, että toiminnot jäisivät niiden luonteesta ja laajuudesta riippumatta kaikissa tilanteissa elinkeinotoiminnan käsitteen ulkopuolelle](#).

1.2 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.

1.3 Jäsenyritysten taloudellisen intressin edistäminen

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

KHO 1994 B 504

Yhdistyksen tarkoituksena on sääntöjen mukaan saattaa toiminta-alueellaan varsinaista taksiliikennettä tai muuta ammattimaista henkilötilausliikennettä muilla kuin linja-autoilla harjoittavat henkilöt ja oikeuskelpoiset yhteisöt läheiseen yhteistoimintaan keskenään, valvoa jäsentensä ammatillisia ja sivistyksellisiä etuja, toimia hyödyllisten uudistusten aikaansaamiseksi autoliikenteen alalla, kehittää hyvää ja toverillista yhteisymmärrystä jäsentensä keskuudessa ja estää heidän keskinäistä epälojaalia kilpailuaan. Tarkoituksenaan yhdistys toteutti järjestämällä neuvottelu- ja valistustilaisuuksia sekä illanviettoja, tekemällä toiminta-alueensa viranomaisille esityksiä ja antamalla lausuntoja paikkakunnan liikennettä

ja erityisesti ammattimaista taksiliikennettä koskeissa asioissa sekä tekemällä esityksiä ja antamalla lausuntoja alan valtakunnalliselle liitolle liikennettä ja jäseniä koskeissa asioissa. Yhdistyksen toiminta rahoitettiin jäsenmaksutuloilla sekä kuljettajakurssien järjestämisestä, lehden julkaisemisesta, taksitarkastajatoiminnasta, takalasinmainonnasta ja ajopäiväkirjojen ja tilikirjojen välittämisestä saaduilla tuloilla. Yhdistyksen tuloja käytettiin paitsi varsinaisen toiminnan aiheuttamiin kuluihin yhdistyksen aikaisemmin harjoittamasta liiketoiminnasta aiheutuneiden takausvastuiden suorittamiseen. Yhdistyksen katsottiin tosiasiallisen toimintansa perusteella ensisijaisesti pyrkivän järjestämään ja kehittämään jäseninään olevien taksiautoilijoiden elinkeinotoimintaa, minkä vuoksi yhdistystä ei pidetty yleishyödyllisenä yhteisönä. Äänestys 4-3. Ennakkotieto. Verovuodet 1993 ja 1994.

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

1.4 Elinkeinotoiminnan tai muun kuin yleishyödyllisen toiminnan vaikutus yleishyödyllisyyteen

TVL 22 §:n mukaan yleishyödyllisen yhteisön tulee toimia yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi. Yleishyödyllinen yhteisö voi kuitenkin harjoittaa myös muuta kuin yleishyödyllistä

toimintaa. Tämä muu toiminta voi olla esimerkiksi elinkeinotoimintaa. Jos jotakin toimintaa pidetään elinkeinotoimintana, ei tällaista toimintaa voida pitää yleishyödyllisenä toimintana.

Jos yhteisön harjoittama yleishyödyllinen toiminta on jäänyt vähäiseksi suhteessa harjoitettuun muuhun toimintaan, ei yhteisöä voida pääsääntöisesti pitää yleishyödyllisenä yhteisönä.

Laajamittaisen ja itsenäisen elinkeinotoiminnan tai muun kuin yleishyödyllisen toiminnan harjoittaminen voi siten johtaa yleishyödyllisyysstatuksen menettämiseen. Elinkeinotoiminnan tai muun kuin yleishyödyllisen toiminnan harjoittamisen vaikutusta yhteisön yleishyödyllisyyteen arvioidaan aina tapauskohtaisesti ja kokonaisharkintaan perustuen.

Esimerkki 1: Ei yleishyödyllistä; varsinainen yleishyödyllinen toiminta on vähäistä:

Yhdistyksen tarkoituksena on edistää retkeilyharrastusta. Yhdistyksellä on kuitenkin vain vähäisessä määrin retkeilyyn liittyvää toimintaa yhdistyksen toiminnan muodostuessa lähes yksinomaan rakennusliike- ja perustajaurakointitoiminnasta, jota harjoitetaan elinkeinotoiminnan ehdoin. Yhdistyksen varsinaisen yleishyödyllisen toiminnan jäätyä vähäiseksi yhdistyksen yleishyödylliseen tarkoitukseen liittymättömän elinkeinotoiminnan harjoittamisen johdosta, ei yhdistystä pidetä yleishyödyllisenä yhteisönä.

Esimerkki 2: Ei yleishyödyllistä; varsinaisen yleishyödyllisen toiminta vähäistä: Yhdistyksen tarkoituksena on vahvistaa ikääntyneiden elinoloja ja jaksamista. Yhdistyksen toiminta muodostuu lähes yksinomaan asunto-osakkeiden vuokraustoiminnasta vapailla markkinoilla. Asuntoja tarjotaan kaikille halukkaille ja vuokrat vastaavat yleistä käypää vuokratasoa. Asuntojen vuokraustoimintaa ei pidetä yhdistyksen yleishyödyllisenä toimintana. Yhdistys on järjestänyt vuosittain vain yksittäisen keskustelutilaisuuden vanhusväestöä koskevista asioista. Yhdistyksen varsinaisen yleishyödyllisen toiminnan jäätyä vähäiseksi yhdistyksen harjoittaman yleishyödylliseen tarkoitukseensa liittymättömän muun toiminnan harjoittamisen johdosta, ei yhdistystä pidetä yleishyödyllisenä yhteisönä.

Esimerkki 3: On yleishyödyllistä, mutta silti osa on elinkeinotoimintaa.

Yhdistyksen tarkoituksena on edistää liikunnan harrastamista. Yhdistyksellä on laajaa ja avointa junioreiden ja aikuisten harrastusurheilutoimintaa. Toimintaa rahoitetaan pääasiallisesti jäsenmaksuin sekä tuloverolain 23.3 §:ssä mainituista tilaisuuksista, kuten urheilukilpailuista ja myyjäisistä saatavilla tuloilla. Urheiluseuralla on lisäksi pieni kioski kaupungin torilla. Kioskitoiminnan tuotot ovat vähäiset suhteessa urheiluseuran muusta toiminnasta saamiin tuottoihin. Kioskitoiminnan harjoittaminen ei liity urheiluseuran varsinaisen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen, mutta koska kioskitoiminta on suhteessa vähäistä verrattuna varsinaiseen yleishyödylliseen toimintaan, pidetään urheiluseuraa yleishyödyllisenä yhteisönä. Kioskitoimintaa pidetään yhdistyksen veronalaisena elinkeinotoimintana.

1.5 Läheisesti yleishyödylliseen tarkoitukseen liittyvä toiminta

Jos yhteisön yleishyödyllinen toiminta on jäänyt vähäiseksi sellaisen elinkeinotoiminnan tai muun toiminnan johdosta, joka liittyy läheisesti yhteisön tarkoitusta toteuttavaan yleishyödylliseen toimintaan, voidaan yhteisöä tästä huolimatta pitää yleishyödyllisenä yhteisönä. Riittävä

yleishyödyllinen toiminta on tällaisissa tilanteissa yleensä **vakiintunutta yhteisön itse järjestämää toimintaa, joka toteutetaan muita kuin yhteisön elinkeinotoiminnan piirissä olevia asiakkaita varten**. Yleishyödyllinen toiminta sisältää usein esimerkiksi kilpailu- ja harrastustoimintaa, edunvalvontaa, tiedottamista, kouluttamista sekä vertaistuki- ja tutkimustoimintaa.

Esimerkki 4: On yleishyödyllistä laajasta elinkeinotoiminnasta huolimatta.




Yhdistyksen tarkoituksena on edistää golfin harrastamista. Yhdistyksen jäsenyys on kaikille avoin. Tarkoituksensa toteuttamiseksi yhdistys järjestää harjoituksia, koulutusta, kilpailuja sekä luentotilaisuuksia. Yhdistyksellä on sekä juniori-, harrastus- että kilpailutoimintaa. Yhdistys ylläpitää myös golfkenttää ja kerää kentän käyttöön sekä pelaamiseen liittyviä maksuja jäseniltään sekä muilta kenttää käyttäviltä. Golfkenttätöiminta muodostaa huomattavan osan yhdistyksen toiminnasta tavanomaisen yleishyödyllisen urheiluseuratoiminnan ollessa vähäisempää.

Yhdistyksen harjoittamaa golfkenttä- ja pelitoimintaa pidetään yhdistyksen veronalaisena elinkeinotoimintana. Koska harjoitettu laajamittainen elinkeinotoiminta kuitenkin liittyy läheisesti yhdistyksen yleishyödyllisenä pidettävän tarkoituksen toteuttamiseen ja yhdistyksellä on myös varsinaista yleishyödyllistä urheiluseuratoimintaa, voidaan yhdistystä pitää yleishyödyllisenä laajasta elinkeinotoiminnan harjoittamisesta huolimatta.

Esimerkki 5: On yleishyödyllistä laajasta elinkeinotoiminnasta huolimatta.

Sosiaalialalla toimivan yhdistyksen tarkoituksena on estää ihmisten yhteiskunnasta syrjäytymistä eri keinoin. Yhdistyksellä on vapaaehtoisvoimin ja lahjoitusvaroin ylläpidettävää ilmaisupalveluna tarjottavaa vertaistuki- ja sosiaalitoimintaa. **Lisäksi yhdistys myy kunnalle sosiaalialan tuotteistettuja palveluita elinkeinotoiminnan ehdoin samalla tavoin kuin alalla toimivat yritykset.** Tämä toiminta muodostaa suurimman osan yhdistyksen toiminnasta. Koska harjoitettu laajamittainen elinkeinotoiminta kuitenkin liittyy läheisesti yhdistyksen yleishyödyllisenä pidettävän tarkoituksen toteuttamiseen, voidaan yhdistystä pitää yleishyödyllisenä laajasta elinkeinotoiminnan harjoittamisesta huolimatta. Kunnalle tapahtuvaa palvelunmyyntitoimintaa pidetään yhdistyksen veronalaisena elinkeinotoimintana.

Yhteisöä ei voida pitää yleishyödyllisenä yhteisönä:

-  pelkästään säännöissä mainitun sinänsä yleishyödyllisen toiminta-ajatuksen perusteella,
-  vapaaehtoistyövoiman käyttöä apuna elinkeinotoiminnassa ei ole yleishyödyllistä toimintaa.
-  jos elinkeinotoiminnaksi katsotussa palvelutalossa vierailee muiden yhdistysten vapaaehtoistoimijoita.

Esimerkki 6: Yhdistyksellä ei yleishyödyllistä toimintaa – verotetaan elinkeinotoimintana

Hoitola ry- yhdistys harjoittaa vastaavaa toimintaa kuin alalla toimivat yksityiset yritykset. Palvelut tuotetaan käypään hintaan markkinaympäristössä, joten toiminta on luonteeltaan elinkeinotoimintaa. **Yhdistyksellä ei ole muuta toimintaa kuin elinkeinotoimintana pidettävä hoitokotitoiminta, joten yhdistystä ei voida pitää yleishyödyllisenä yhteisönä.**

2 Toiminnan kohdistuminen rajoittamattomaan henkilöpiiriin

Yleishyödyllisen yhteisön toiminnan on kohdistuttava rajoittamattomaan henkilöpiiriin. Yhteisön jäsenyyden sekä tosiasiallisen yleishyödyllisen toiminnan tulee olla lähtökohtaisesti kaikille avointa. Yleishyödyllisyyteen ei riitä, että yhteisön harjoittama elinkeinotoiminta kohdistuu rajoittamattomaan henkilöpiiriin.

Yleishyödyllisiä eivät ole yhteisöt, joiden toiminta kohdistuu esimerkiksi vain tietyn perheen, suvun taikka pienen tai keskisuuren yrityksen suljettuun piiriin. Esimerkiksi tapauksessa KHO 1980 II 620 yhdistyksen toiminta kohdistui tietyn suvun jäseniin eikä yhdistyksen katsottu olevan yleishyödyllinen yhteisö.

KHO 1980 II 620 / EI RAJOITTAMATON HENKILÖPIIRI

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

Pieni jäsenmäärä ei estä yhteisöä olemasta yleishyödyllinen, jos toiminta on tosiasiallisesti ulospäin suuntautuvaa ja yhteisö on avoin kaikille tai ainakin suurelle joukolle. Tällöin jäsenyyttä ei pyritä aktiivisin toimin rajoittamaan. Esimerkiksi harvinaisen harrastuksen osalta jäsenmäärää voi olla vaikea kasvattaa. Kuoroon liittymiseksi voidaan siten vaatia tietty laulutaito. Jäseneksi pääsyn edellytykset eivät kuitenkaan voi olla liian tiukasti rajaavia vaan yhteisöllä täytyy olla pyrkimys pitää toimintaa avoimena ja hankkia uusia jäseniä.

3 Taloudellisen edun tuottaminen toimintaan osallisille

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

Jos yhteisö yhtiöjärjestyksensä tai sääntöjensä mukaan voi jakaa osinkoa tai muutoin varojaan, ei yhteisö voi olla yleishyödyllinen, vaikkei varoja käytännössä jaettaisikaan. Jotta yhteisöä voidaan pitää yleishyödyllisenä, sen purkautuessa varojen tulee mennä yleishyödylliseen tarkoitukseen.

4 Yleishyödyllisen yhteisön maksamat suoritukset

Yleishyödyllinen yhteisö voi maksaa kohtuullisen suuruista palkkaa yhteisön hyväksi työtä tekeville. Palkanmaksu **ei saa kuitenkaan 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 toimintaan osalliselle suoritettu korvaus ei kuitenkaan saa olla käypää hintatasoa korkeampi.** Yhteisön omistamia varoja tai tuottamia palveluita ei myöskään saa siirtyä sen toimintaan osalliselle käypää hintatasoa edullisemmin. Käypänä korvauksena voidaan pitää hintaa, jota ulkopuolisen kanssa tehtävässä sopimuksessa käytettäisiin.

5 Urheiluseurat

Perinteinen urheiluseuratoiminta esimerkiksi junioritoiminnan ja kilpailutoiminnan muodossa on **pääsääntöisesti yleishyödyllistä toimintaa.** Urheiluseurojen verovapaana toimintana voidaan pitää mm. jäsen-, lisenssi-, kilpailu- ja sarjamaksujen keräämistä, avustuksien ja lahjoitusten saamista sekä läheisesti seuran tarkoituksen toteuttamiseen liittyvää maksullista urheilukoulutoimintaa (esimerkiksi jalkapallokoulu). Urheiluseuraa, jonka toiminta kohdistuu vain rajoitettuihin henkilöpiireihin, ei voida pitää yleishyödyllisenä.

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.

6 Yleishyödyllisen yhteisön tuloverotus

Yleishyödyllinen yhteisö on tuloverolain 23 §:n mukaan verovelvollinen saamastaan

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

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

6.1 Henkilökohtainen tulo

Yleishyödyllisen yhteisön henkilökohtaiset tulot ovat sille verovapaata tuloa lukuun ottamatta kiinteistön tuottamaa tuloa. Tällaisia verovapaita 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.

Yleishyödyllisen yhteisön laajakin arvopaperisijoittaminen on lähtökohtaisesti sen verovapaata tuloa (vrt. kohta 2.5.9 KHO 2001:11 kommandiittiyhtiöstä saatu tulo-osuus). Arvopaperikauppaa voidaan vain poikkeuksellisesti pitää yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoimintana. Tällöin huomiota tulee kiinnittää mm. siihen, missä määrin varoja käytetään yleishyödylliseen toimintaan. Toiminnan luonnetta ei voida ratkaista euromääräisillä rajoilla.

Jos edellä mainitut tulot kuuluvat yhteisön elinkeinotulolähteeseen, ne ovat elinkeinotulona verotettavaa tuloa. Julkisyhteisöjen toiminta- ja investointiavustukset ovat yleishyödylliselle yhteisölle verottomia, kun ne saadaan yleishyödyllistä toimintaa varten. Elinkeinotoimintaan tai veronalaiseen kiinteistötoimintaan saadut avustukset sekä työllistämistuet ovat kyseisen tulolähteen veronalaista tuloa.

6.2 Tulot, joita ei pidetä elinkeinotulona

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

1. yhteisön toimintansa rahoittamiseksi järjestämistä arpajaisista, myyjäisistä, urheilukilpailuista, tanssi- ja muista huvitilaisuuksista, tavarankeräyksestä ja muusta niihin verrattavasta toiminnasta eikä edellä mainittujen tilaisuuksien yhteydessä harjoitetusta tarjoilu-, myynti- ja muusta sellaisesta toiminnasta saatu tulo
2. jäsenlehdistä ja muista yhteisön toimintaa välittömästi palvelevista julkaisuista saatu tulo
3. adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myynnin muodossa suoritetusta varojenkeräyksestä saatu tulo
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 saatu tulo
5. bingopelin pitämisestä saatu tulo.

Se, ovatko toiminnot luonteeltaan säännöksessä tarkoitettuja toimintoja, on arvioitava tapauskohtaisesti. Esimerkiksi säännöksen 3 kohdassa mainittujen adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myynnin muodossa suoritetun varojenkeräyksen osalta korkein hallinto-oikeus on todennut ratkaisussa KHO 2013:200, ettei säännös tarkoita sitä, että toiminnot jäisivät niiden luonteesta ja laajuudesta riippumatta kaikissa tilanteissa elinkeinotoiminnan käsitteen ulkopuolelle.

6.2.1 Urheilukilpailut tai muu vastaava tilaisuus

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

Kyseisessä lainkohdassa tarkoitettua tilaisuudesta ja niiden yhteydessä tapahtuvasta myyntitoiminnasta saatua verovapaata tuloa ovat esimerkiksi:

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

Jos yhteisö järjestää tarjoilu- tai myyntitoimintaa muualla kuin omissa tilaisuuksissa, toiminnan veronalaisuus arvioidaan yleisten elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien perusteella. Jos yhteisö harjoittaa samaa tavaramyyntiä sekä omissa tilaisuuksissa, että niiden ulkopuolella, toiminnan veronalaisuus arvioidaan yhtenä kokonaisuutena elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien perusteella (ks. kohta 2.5.9 KHO 1994 B 564).

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

KHO 1979 II 523

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

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

6.2.2 Tavarankeräyksestä saatu tulo

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

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 1994 T 282 : Ei elinkeinotuloa

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

KHO 1997 T 2642 : Ei elinkeinotuloa

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

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

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

6.2.3 Jäsenlehti ja muu yhteisön toimintaa välittömästi palveleva julkaisu

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

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

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

KHO 1990 B 524: Oli yhdistyksen elinkeinotuloa

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 1992 B 501 yleishyödyllinen yhdistys julkaisi säännöllisesti kerran kuukaudessa ilmestyvää ilmaisjakelulehteä. Lehden levikki (kaikki taloudet kaupunki A:n alueella) ja sisältö (jäsenyritysten ilmoitukset) huomioon ottaen ilmaisjakelulehteä ei pidetty jäsenlehtenä, vaan sen julkaisemiseen katsottiin liittyvän pikemminkin elinkeinotoiminnan piirteitä. Kun julkaisutoiminta lisäksi edisti yhdistyksen jäsenyritysten taloudellisia intressejä, sen katsottiin olevan yhdistyksen elinkeinotoimintaa ja lehden julkaisemisesta saatu tulo oli yhdistyksen veronalaista elinkeinotuloa.

KHO 1992 B 501

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

Yhdistyksen harjoittama julkaisutoiminta oli näin ollen liiketoimintaa ja siitä saatu tulo oli yhdistyksen veronalaista liiketuloa. Verovuosi 1987.

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

6.2.4 Adressien, merkkien, korttien ja viirien myyntitulo

Adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myynnin muodossa suoritettu varojenkeräys on tavanomaisesti luonteeltaan pienimuotoista toimintaa, johon liittyy ostajan kannalta arvioituna tukemistarkoitus. Tällöin tuotteita ei hankita varsinaisesti itse tuotteen takia, vaan selkeästi yhteisön toiminnan tukemiseksi (esimerkiksi pinssit, rintamerkit ja tarrat). Tällainen toiminta on yleishyödyllisen yhteisön verovapaata toimintaa, kuten on alla mainitussa tapauksessa KHO 1993 B 547 sekä esimerkeissä 18, 19 ja 20.

KHO 1993 B 547

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 tältäkin osalta liikevaihtoverovelvollinen, minkä vuoksi yhdistys poistettiin liikevaihtoverovelvollisten rekisteristä 1.10.1991 lukien.

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

Esimerkki 7: Potilasyhdistys myy jäsenten kautta ja paikallisesta toimistosta oman liittonsa adresseja 6000 euron arvosta vuodessa. Adressin ostohinta on yhdistykselle euron ja niitä myydään 10 euron hinnalla. Toiminta on yhdistyksen verovapaata toimintaa TVL 23.3 §:n 3 kohdan perusteella. **Esimerkki 8:** Urheiluseura myy talkootyöllä seuran omia viirejä, pinsskejä ja tarroja 15 000 euron arvosta juhluvuoden aikana. Tarran ja pinssin ostohinta on seuralle 0,10 euroa ja myyntihinta on 2 kappaleelta. Viirin ostohinta on 2 euroa ja myyntihinta 20 euroa. [Toiminta on tukemistarkoituksessa harjoitettua TVL 23.3 §:n 3 kohdassa tarkoitettua verovapaata toimintaa.](#)

7 Elinkeinotulo

Tuloverolain 23 §:n mukaan yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen saamastaan elinkeinotulosta. Yleishyödyllisen yhteisön verotettava elinkeinotoiminnan tulo lasketaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (EVL) säännösten mukaisesti. Elinkeinotoiminnan käsitettä ei ole lainsäädännössä määritelty, joten arviointi toiminnan luonteesta on aina tehtävä tapauskohtaisesti ja kokonaisolosuhteet huomioon ottaen.

7.1 Elinkeinotoiminnan tunnusmerkit

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

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

Toiminnan liittyminen kyseisen yleishyödyllisen yhteisön tarkoituksen toteuttamiseen on yksi toiminnan verovapautta puoltava tunnusmerkki. Kuitenkin 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. Elinkeinotoimintaa harjoitettaessa myytävät tavarat tai palvelut ovat yleensä tavanomaisia kulutushyödykkeitä ja myynti tapahtuu käypään markkinahintaan. Jos jotakin toimintaa pidetään yhteisön elinkeinotoimintana, ei tällaista toimintaa voida pitää yleishyödyllisenä toimintana.

7.2 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. **Kilpailuolosuhteiden arviointia ei tehdä paikkakuntaakohtaisesti tai kilpailutuksiin osallistumisen perusteella. Kilpailuolosuhteiden arvioinnilla tarkoitetaan sitä, harjoitetaanko vastaavaa toimintaa yleisesti markkinaympäristössä.** Jos toimintaa harjoitetaan markkinaympäristössä kysyntä-tarjonta –

ilanteessa, tuottaen vastikkeellisesti käypään hintaan hinnoiteltuja tavaroita tai palveluja, toiminta on elinkeinotoimintaa.

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

7.4 Olennaisesti julkisin varoin tuettu tai lain nojalla yhteisön tehtäväksi säädetty toiminta

Lakisääteinen tai olennaisesti julkisin varoin tuettu tai avustettu toiminta on lähtökohtaisesti yleishyödyllisen yhteisön verovapaata toimintaa. Julkisin varoin tuettua toimintaa voi olla mm. koulutuksen, sosiaalitoiminnan sekä kulttuuritoiminnan aloilla. Julkisenä tukena voidaan pitää valtion, kunnan, muun julkisyhteisön, julkisoikeudellisen yhteisön taikka Euroopan yhteisön tai Euroopan unionin varoista myönnettävää tukea tai avustusta. Olennaisesti julkisin varoin tuetussa toiminnassa perityt asiakasmaksut ovat nimellisiä eivätkä vastaa vapailla markkinoilla perittäviä maksuja.

Lakisääteisenä toimintana voidaan yhteisön kannalta pitää vain toimintaa, joka on nimenomaisesti yhteisön tehtäväksi laissa määrätty. Se seikka, että esimerkiksi kunta ostaa lakisääteiseen tehtäväänsä liittyen palveluita yhteisöltä, ei tee tästä toiminnasta palvelua myyvän yhteisön lakisääteistä toimintaa.

Yhdistyksen palvelunmyyntiä kunnalle pidetään yhdistyksen elinkeinotoimintana. Sillä seikalla, että palvelut myydään kunnalle kunnan lakisääteisen tehtävän hoitamiseksi, ei ole asiassa merkitystä.

7.5 Tulojen veronalaisuuden arviointia

7.5.1 Kahvilat, ravintolat ja kioskit

TVL 23.3 §:n 1 kohdan mukaan yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoimintana ei pidetä lainkohdassa mainittujen tilaisuuksien yhteydessä harjoitetusta tarjoilu-, myynti- ja muusta sellaisesta toiminnasta saatua tuloa. Näin ollen [yleishyödyllinen yhteisö voi toimintansa rahoittamiseksi järjestämänsä tilaisuuden yhteydessä pitää kahvilaa, kioskia tai ravintolaa ja niissä myydyistä tuotteista tapahtuman aikana saadut tulot ovat yhteisölle verovapaita.](#)

Siltä osin kuin kahvila-, kioski- ja ravintolatoiminnassa ei ole kyse edellä mainitusta TVL 23.3 §:n 1 kohdassa mainitusta tilaisuudesta, toiminnasta saatuja tuloja pidetään useimmiten yhteisön elinkeinotoiminnan tuloina. Toiminnan veronalaisuus arvioidaan kuitenkin kokonaisarviointina yleisten elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien täyttymisen perusteella. Elinkeinotoiminnan muodossa harjoitettavalle toiminnalle on tyypillistä, että myytävät hyödykkeet ovat tavanomaisia kulutushyödykkeitä, asiakkaina ovat muutkin kuin yhteisön jäsenet, toiminta on jatkuvaa, ulospäin suuntautunutta ja se tapahtuu kilpailuolosuhteissa, kuten esimerkissä 26 kuvataan (ks. kilpailuolosuhteiden arvioinnista myös kohdat 2.3.1 ja 2.3.2).

Esimerkki 9: Yhdistyksen tarkoituksena on edistää liikunta- ja urheiluharrastusta. Yhdistys harjoittaa tavanomaista vapaaehtoiseen kansalaistoimintaan perustuvaa urheiluseuratoimintaa ja yhdistystä voidaan pitää yleishyödyllisenä yhteisönä. Yhdistyksellä on kioskiki kaupungin keskustassa. Kioskissa myydään elinkeinonharjoittajien tavoin mm. makeisia, juomia ja lehtiä. Kioskki noudattaa alalle tavanomaisia aukioloaikoja ja on avoinna ympäri vuoden. Kioskissa on palkatut työntekijät. Kioskitoimintaa pidetään yhdistyksen veronalaisena elinkeinotoimintana.

Tapauksessa KHO 1993 B 549 yleishyödyllinen oppilasyhdistys piti koulun sisätiloissa kioskia. Kioskimyynti oli jatkuvaa, ansiotarkoituksessa harjoitettua (liikevaihto 70 000 mk), säännöllistä, se kohdistui yhdistyksen jäsenten lisäksi oppilaitoksen henkilökuntaan ja myyjille maksettiin korvausta myyntityöstä. Kioskimyyntistä saatu tulo oli yhdistyksen elinkeinotuloa.

KHO 1993 B 549

Yleishyödylliseksi yhteisöksi katsottu oppilasyhdistys harjoitti koulun sisätiloissa olevasta kioskista välituntisin koulun oppilaille ja henkilökunnalle makeisten, virvokeiden ja tupakan myyntiä. Toiminta oli liikevaihtoverolain (559/91) 2 §:ssä tarkoitettua liiketoiminnan muodossa tapahtuvaa tavarank myyntiä. Näin ollen ja kun kioskimyyntistä 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.

Sen sijaan tapauksessa KHO 2015:174 yleishyödyllisen yhdistyksen ylläpitämästään latukahvilasta saama tulo ei ollut veronalaista.

KHO 2015:174

Yleishyödyllisen yhdistyksen toiminta-ajatuksena oli hiihdon ja muun ensisijaisesti luonnossa tapahtuvan kunto- ja virkistysliikunnan ja retkeilyn yleistäminen kansan tavaksi. Yhdistyksellä oli ulkoilumaja, joka sijaitsi kaupungin ylläpitämän ulkoilureitin varrella. Yhdistys oli pitänyt majalla kahvilaa, joka oli auki vuosittain hiihtokauden ajan lähinnä viikonloppuisin. Vuonna 2011 aukiolopäiviä oli ollut 25. Kahvilatoiminta oli perustunut yhdistyksen jäsenten talkootyöhön. Yhdistyksen ulkoilumajan tuottojen määrä vuonna 2011 oli ollut 6 114,95 euroa ja kulujen 6 585,39 euroa, josta 5 302,34 euroa oli kiinteistön käyttökuluja. Tuotoista 5 869,95 euroa oli ollut kahvilatoiminnan myyntituottoja. Toimitetussa verotuksessa kahvilatoiminta oli katsottu elinkeinotoiminnaksi, jonka vähennyskelpoiseksi kuluiksi oli hyväksytty kahvilan tarvikeostojen lisäksi elinkeinotoimintaa vastaava osa ulkoilumajaan kohdistuvista muista kuluista. Yhdistyksen elinkeinotoiminnan veronalaiseksi tuloksi oli vahvistettu 3 739,76 euroa.

Kahvilan palvelut olivat olleet myös muiden kuin yhdistyksen jäsenten käytettävissä. Kun kuitenkin otettiin huomioon kahvilatoiminnan liittyminen läheisesti yhdistyksen varsinaiseen yleishyödylliseen toimintaan, toiminnasta saadun tulon vähäinen määrä, kahvilatoiminnan perustuminen talkootyöhön ja se, ettei kahvilatoimintaa voitu katsoa harjoitetun kilpailuolosuhteissa, kahvilatoiminnasta saatua tuloa ei ollut pidettävä yhdistyksen veronalaisena elinkeinotulona, vaan kyse oli yhdistyksen verovapaasta tulosta. Verovuosi 2011. Tuloverolaki 23 § 1 momentti.

Kuten yllämainitusta tapauksesta KHO 2015:174 ilmenee, kahvila-, ravintola- ja kioskitoiminnasta saatu tulo voi olla tietyissä tilanteissa yleishyödyllisen yhteisön verovapaata tuloa.

Elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien ei katsottu täyttyneen, kun toiminnasta saadun tulon määrä oli vähäinen, toiminta perustui talkootyöhön ja se liittyi läheisesti yhdistyksen varsinaiseen yleishyödylliseen toimintaan eikä toimintaa harjoitettu kilpailuolosuhteissa. Kyseisessä ratkaisussa latukahvila sijaitsi yli 10 km:n päässä keskustan palveluista ja oli avoinna vuosittain hiihtokauden aikana viikonloppuisin ja hiihtolomalla, jos keliolosuhteet sallivat. Myyntitoiminnasta saatu tulo on lähtökohtaisesti yhteisön verovapaata tuloa myös, jos myynti tapahtuu vain yhteisön omille jäsenille ja on pienimuotoista.

7.5.2 Muu hyödykemyynti

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

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

KHO 1994 B 561

Yhdistys, jonka tarkoituksena oli kotiseudun kulttuuriperinnön tallentaminen, julkaisi ja myi äänitettä toimintansa rahoittamiseksi. Seudulta kotoisin olevat taiteilijat esiintyivät ilmaiseksi äänitteellä, josta tehtiin levyiksi 3.000 ja 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 B 561 yhdistys myi julkaisemaansa äänitettä. Kysymyksessä oli tavanomaisen kulutushyödykkeen myynti, joka suuntautui rajoittamattomalle asiakaskunnalle, käypään hintaan ja ansiotarkoituksessa. Myyntiä harjoitettiin omien tilaisuuksien lisäksi pysyvistä liikepaikoista. Myynnistä saatu tulo oli yhdistyksen elinkeinotuloa.

KHO 1996 T 2648

Yleishyödyllinen yhdistys, jonka tarkoituksena on toimia alueellaan käsi- ja taideteollisuuden yleisten edellytysten kaikinpuoliseksi edistämiseksi, sai tarkoituksensa toteuttamiseen valtiolta ja kunnilta avustusta, joka kattoi noin puolet yhdistyksen kuluista. Yhdistys harjoitti muun ohella työvälineiden ja käsityötarvikkeiden sekä tuotteiden myyntiä. Yhdistyksen myyntitoiminta, joka kohdistui ennalta rajoittamattomaan asiakaspiiriin ja oli suunnitelmallista ja jatkuvaa, tapahtui arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa 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 arvonlisävero harjoittamastaan myyntitoiminnasta. Ennakkotieto ajalle 1.6.1994–31.12.1995.

Tapauksessa KHO 1996 T 2648 yleishyödyllisen yhdistyksen tarkoituksena oli käsi- ja taideteollisuuden kaikenpuolinen 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.

7.5.3 Talkootyö

Erillinen liite