

**LAPPEENRANNAN TEKNILLINEN YLIOPISTO**

Kauppatieteellinen tiedekunta

Kandidaatintutkielma, Talousjohtaminen

## **TALKOOTYÖN VEROKOHTELU**

## **TAXATION OF VOLUNTEER WORK**

**05.01.2016**

Tekijä: Sini Kuortti

Ohjaaja: Helena Sjögrén

## **TIIVISTELMÄ**

LAPPEENRANNAN TEKNILLINEN YLIOPISTO

Kauppätieteellinen tiedekunta, talousjohtaminen

**Tekijä:** Sini Kuortti

**Ohjaaja:** Helena Sjögrén

**Tutkielman nimi:** Talkootyön verokohtelu

Tutkimus käsittelee talkootyön verotusta, joka liittyy lähinnä aatteellisten yhdistysten toimintaan. Tutkimuksen tavoitteena on muodostaa selkeä kokonaiskuva talkootyön verokohtelusta sekä osoittaa oikeustapauksiin perehtymällä mahdollisia riskitekijöitä yhdistysten kannalta kielteisiin veroseuraamuksiin. Tutkimusmenetelmä on lainopillinen eli voimassa olevaa oikeutta tutkiva. Työn teoreettisen viitekehyksen muodostavat siten lainsäädäntö, oikeuskirjallisuus sekä Verohallinnon ohjeistus, jolla on ennakkopäätösten ohella suuri käytännön merkitys verotuksessa.

Yhdistystoiminnan perusta on vapaaehtoistyövoima. Välitön, vastikkeeton työ suoraan yhdistyksen hyväksi on verotuksellisesti ongelmaton. Talkootyösuoritteet eli välillinen työ yhdistyksen nimissä kolmannen osapuolen lukuun muodostavat merkittävän osuuden yhdistysten varainhankinnasta. Talkootyötulo voi olla verotonta ainoastaan, mikäli korvauksen saaja täyttää tuloverolaissa mainitut yleishyödyllisyyskriteerit. Lisäksi verottomuuden edellytyksenä on se, ettei suoritusta pidetä yhdistyksen elinkeinotulona tai työn tekijän henkilökohtaisena palkkana. Saatu tulo on käytettävä yhdistyksen tarkoituksen mukaiseen yleishyödylliseen toimintaan, eikä hyöty saa kanavoitua työn tekijöiden hyväksi.

Oikeustapausten perusteella talkootyön verollisuutta arvioitaessa merkitystä on annettu työn kestolle, toimeksiantajan johdon ja valvonnan olemassaololle, työn läheiselle liittymiselle varsinaiseen yleishyödylliseen toimintaan, kilpailuolosuhteille sekä tulojen määrälle suhteessa muihin tuloihin. Ratkaisujen valossa verotuskäytäntö vaikuttaa osittain ristiriitaiselta. Lisäksi on muistettava, että kyseessä on aina yksittäistapauksen kokonaisarviointi. Riskialttiilta vaikuttavassa tapauksessa verovelvollisen on suositeltavaa hakea ennakkokannanotto, sillä usean vuoden ajalta kumuloituvat veroseuraamukset johtavat helposti syvään talousahdinkoon, pahimmillaan jopa toiminnan lakkaamiseen.

**Hakusanat:** yleishyödyllinen yhdistys; talkootyö; yleishyödyllisyys; yhdistys; verotus

## **ABSTRACT**

LAPPEENRANTA UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

LUT School of Business and Management

**Author:** Sini Kuortti

**Supervisor:** Helena Sjögrén

**Title:** Taxation of volunteer work

This research considers taxation of volunteer work, which is mostly connected to operations of ideological associations. Purpose of the research is to create general view of taxation of volunteer work. It also aims to indicate possible risk factors by getting acquainted with judicial cases. Method in the research is juridical ergo considers current judicial circumstances. The theoretical framework of the research consists of legislation, literary jurisprudence and taxation administration's guidance which has an enormous practical effect on taxation.

The foundation of ideological association is the power of volunteering. Gratuitous work that benefits directly association is trouble-free. Volunteer job ergo indirect work for the third party constitutes a significant share of associations' fundraising. Volunteer work profit can be tax-exempt only, if the receiver of the compensation fills the non-profit criteria according to income tax law. In addition the requirement of tax-exemption is that the compensation is neither considered as business income of association nor a personal wage of employee. Received profit must be used to the common-good activities related to association's purpose. The benefit must not turn into the good of employees.

According to the judicial cases, the significance has been given to the durability of work, the existence of supervision, close connection to common-good purpose, competitive situation and amount of profits with respect to overall profits. In the light of judgements situation seems to be partly contradictory. In addition it has to be remembered, that judgement is always based on estimation of an individual case. In a risky situation tributary is preferred to get a pre-conviction. That is because of the accrual taxation of several years can easily lead into deep economic distress, in the worst situations to discontinuance of association.

## Sisällysluettelo

1 JOHDANTO.....	5
<b>1.1 Aikaisempi tutkimus</b> .....	6
<b>1.2 Tutkimuksen tavoitteet, metodologia ja tutkimusongelmat</b> .....	7
<b>1.3 Tutkimuksen rajaukset ja rakenne</b> .....	7
2 YLEISHYÖDYLLINEN YHTEISÖ.....	8
<b>2.1 Voittoa tavoittelematon organisaatio</b> .....	9
<b>2.2 Yleishyödyllisyys tuloverolaissa</b> .....	10
<b>2.3 Yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksellinen erityisasema</b> .....	12
<b>2.4 Yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminta</b> .....	13
3 YHDISTYSTOIMINTA JA TALKOOTYÖ .....	14
<b>3.1 Yhdistyslaki</b> .....	14
<b>3.2 Yhdistyksen säännöt ja toimivalta</b> .....	15
<b>3.3 Talkootyön käsite</b> .....	16
<b>3.4 Talkootyön verotus</b> .....	17
4 OIKEUSTAPAUKSET .....	19
<b>4.1 Tutkimusmenetelmä</b> .....	19
<b>4.2 Aineisto</b> .....	19
5 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET.....	29
LÄHDELUETTELO.....	31

## LYHENTEET

AVL	arvonlisäverolaki 1501/1993
EPL	ennakkoperintälaki 418/1959 (muutokset 1215/94)
EVL	laki elinkeinotulon verottamisesta 360/1968
KHO	korkein hallinto-oikeus
KVL	keskusverolautakunta
L	laki
PerVL	perintö- ja lahjaverolaki 378/1940
TVL	tuloverolaki 1535/1992
VM	valtiovarainministeriö
YhdL	yhdistyslaki 503/1989

## 1 JOHDANTO

Verolainsäädännössä yhdistysten ja muiden yleishyödyllisten yhteisöjen toimintaedellytyksiä mahdollistetaan ja turvataan lieventämällä niiden verovelvollisuutta. Tätä verotuksellista erityisasemaa kohtaan on viime vuosina esitetty kritiikkiä, ja muutospaineita asian suhteen on havaittavissa (Koskinen 2009, 56; Salomaa, Jokinen & Puustinen 2012, 26; Myrsky 2014b, 249-250). Verohallinto on aktivoitunut yleishyödyllisyysstatuksen tutkinnassa (Helin 2008, 152), ja verottajan linjan kiristyessä myös ohjeistus on lisääntynyt merkittävästi. Viimeisen kymmenen vuoden aikana uusia ohjeita yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen toimittamisen tueksi on julkaistu peräti neljästi. Ongelmakohtia on käsitelty valtiovarainministeriön työryhmässä. Kysymys yleishyödyllisten yhteisöjen verotusasemasta on merkittävä sekä yhteiskunnallisesti että periaatteellisesti (Myrsky 2011b, 325).

Tyypillisesti yleishyödyllinen yhteisö on oikeudelliselta muodoltaan aatteellinen yhdistys tai säätiö. Tässä tutkielmassa keskitytään yhdistyksen varainkeruutarkoituksessa harjoittaman talkootyön verokohteluun. Yhdistystoiminta on hyvin yleistä: Neljä viidestä suomalaisesta kuuluu yhteen tai useampaan yhdistykseen (VM 31/2009, 15) ja yhdistysrekisterissä on tällä hetkellä noin 135 000 yhdistystä (Patentti- ja rekisterihallitus, 2015). Toiminta järjestetään pääosin vapaaehtoisvoimin, ja talkootyön osuus varainhankinnasta on merkittävä.

Tuoreen KansalaisAreena ry:n Taloustutkimuksella teettämän kyselytutkimuksen perusteella talkootyö on toiseksi yleisin vapaaehtoistoiminnan muoto. Kuluvana vuonna joka kolmas kansalaisista ilmoitti tehneensä vapaaehtoistyötä viimeksi kuluneen neljän viikon aikana. He arvioivat tehneensä vapaaehtoistyötä tuona aikana keskimäärin 18,09 tuntia, mikä vastaa vuositasolla yhteensä 167 890 henkilötyövuotta. (Vapaaehtoistyö Suomessa 2010 ja 2015). Edellä esitetyn perusteella voitaneen todeta yhdistystoiminnan ja talkootyön verokysymyksiä koskevan ainakin välillisesti melko suurta osaa maamme väestöstä. Esimerkiksi urheiluseuratoiminnassa talkootyön verotus on ajankohtainen ja keskustelua herättänyt asia (YLE 2015a, YLE 2015b, Etelä-Saimaa 2013).

## 1.1 Aikaisempi tutkimus

Teemaa sivuavaa kansainvälistä tutkimusta on tehty runsaasti liittyen voittoa tavoittelemattomaan sektoriin sekä vapaaehtoistyöhön. Anheierin (2013; 2014) mukaan voittoa tavoittelematon sektori on saavuttanut ennennäkemättömät mittasuhteet kasvaessaan räjähdysmäisesti parin viime vuosikymmenen aikana. Koska tämän sektorin toimijat tuottavat vastikkeettomia tai puoli-ilmaisia suoritteita ja palveluita, niillä on tyypillisesti hyvin vähän palkattua työvoimaa. Siten vapaaehtoistyön merkitys on keskeinen. (Dees 1998; Wicker & Breuer 2011) Tehokkaalla varainhankinnalla on havaittu olevan positiivinen vaikutus voittoa tavoittelemattoman organisaation menestykseen eli sen tuottaman yhteisen hyvän määrään (Nuryyev, Su & Aimable, 2014).

Kotimaista tutkimusta aihepiiristä on tehty yhteiskunta- ja oikeustieteissä. Siisiäisen, Kinnusen ja Hietasen (2000) mukaan 1990-luvun laman, massatyöttömyyden ja hyvinvointivaltion rahoituskriisin seurauksena suuri osa aiemmin julkisen vallan hoitamista tehtävistä siirtyi kolmannen sektorin hoidettavaksi. Tämä heijastui myös yhdistystoiminnan kasvuna. Vuosien 1990 ja 2002 välisenä aikana rekisteröitiin yli 30 000 uutta yhdistystä (Riikonen & Siisiäinen 2002). Professori Matti Myrskyn myötävaikutus yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksen tutkimuksessa on merkittävä. Teos ”Yhdistysten ja säätiöiden verotus” (2014) on kattava yleisesitys aiheesta. Myrsky on julkaissut useita artikkeleita oikeustieteellisissä julkaisuissa (2009, 2010, 2011b, 2014b, 2014c). Yleishyödyllisiä yhteisöjä käsitellään myös elinkeinotuloverotuksellisten teemojen yhteydessä (Linnakangas & Myrsky 2010 ; Ossa 2014).

Marjo Helinin vero-oikeuden alaan kuuluvan lisensiaatintutkimuksen (2009) aiheena on yleishyödyllisten yhteisöjen verovelvollisuus. Tutkimuksen mukaan Verohallinto on tiukentanut linjaa sekä yleishyödyllisyysstatuksen että verovelvollisuuden suhteen, ja toimintaan kiinnitetään entistä tarkemmin huomiota. Tämä selittyy osittain arvonlisäverolain neutraalisuusvaatimuksella. Eeva Taposen oikeustieteen pro gradu -tutkielma (2011) sekä siihen pohjautuva artikkeli (2012) ”Eryityskysymyksiä urheilun talkootyöstä” käsittelee urheiluseuroissa tehtävää talkootyötä työ-, vero- vahingonkorvausoikeuden näkökulmista. Talkootyöllä on yhtymäkohtia useampaan eri oikeudenalaan, eikä urheilujärjestöissä ole riittävästi osaamista erityyppisten tilanteiden oikeudellisten tunnusmerkistöjen arviointiin.

Yksinomaan talkootyön verotukseen keskittyvää tutkimusta ei siis ole tehty aikaisemmin. Talkootyön osuuden yhdistysten varainhankinnasta ollessa keskeinen, on vastuullisten yhdistystoimijoiden syytä olla tietoisia vallitsevasta lainsäädäntöympäristöstä sekä varainkeruutilanteisiin liittyvistä verotuksellisista ongelmakohdista. Näihin tarpeisiin tämä tutkimus vastaa.

## **1.2 Tutkimuksen tavoitteet, metodologia ja tutkimusongelmat**

Tutkimuksen tavoitteena on muodostaa selkeä kokonaiskuva yleishyödyllisen yhteisön harjoittaman talkootyön verokohtelusta sekä osoittaa oikeustapauksiin perehtymällä potentiaalisia riskitekijöitä, jotka saattavat johtaa ei-toivottuihin veroseuraamuksiin. Oikeustapaukset ovat korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja, joilla katsotaan vakiintuneesti olevan ennakkopäätösarvoa. Tutkimusmenetelmä on lainopillinen eli voimassa olevaa oikeutta tutkiva. Työn teoreettisen viitekehyksen muodostavat siten lainsäädäntö, oikeuskirjallisuus sekä Verohallinnon ohjeistus, jolla on ennakkopäätösten ohella suurta käytännön merkitystä verotuksessa.

Päätutkimuskysymykseksi nousee:

*Miten talkootyön verokohtelu määräytyy?*

Alatutkimuskysymys:

*Mille tekijöille on annettu erityistä painoarvoa KHO:n ratkaisuisissa?*

## **1.3 Tutkimuksen rajaukset ja rakenne**

Yhteisömuotojen osalta aihe rajataan koskemaan vain aatteellisia rekisteröityjä yhdistyksiä. Yleishyödyllisiä yhteisöjä ovat tyypillisesti vain säätiöt ja yhdistykset, ja talkootyön verokysymykset koskettavat yleensä vain jälkimmäisiä. Tutkielman laajuuden puitteissa on mielekästä käsitellä vain talkootyön vero-oikeudellisia näkökohtia, ja rajata näin ollen pois esimerkiksi työlainsäädännön tarkempi käsittely. Työlainsäädäntöön viitataan vain siltä osin, kun aiheen käsittely välttämättömästi vaatii. Talkootyön verotus on kansallisen oikeuden varassa, joten tutkimuksessa käytetään vain kotimaisia oikeuslähteitä.



Edellä luvussa yksi on esitelty tutkimuksen lähtökohtia ja tavoitteita sekä määritelty tutkimusongelmat. Seuraavaksi kerrotaan yleishyödyllisen toiminnan merkityksestä yleisesti ja määritellään yleishyödyllinen yhteisö sekä sen verotusasema. Yhdistystä yleishyödyllisen toiminnan harjoittamisen muotona, talkootyön käsitettä ja verotusta käsitellään luvussa kolme. Neljännessä luvussa perehdytään tutkimusaineistoon eli aiheeseen liittyviin oikeustapauksiin. Viimeiseksi on yhteenvedon ja johtopäätösten vuoro.

## 2 YLEISHYÖDYLLINEN YHTEISÖ

Yhteiskuntarakenne voidaan pilkkoa toimintalogiikan perustella neljään sektoriin. Julkisen (valtio) yksityisen (yritykset, elinkeinoelämä) ja perheiden (kotitalouksien) väliin jää niin sanottu kolmas sektori (Helander 2002, 22-29). Sitä on luonnehdittu lukuisin erilaisin nimityksin: esimerkiksi kansalaistoiminta, järjestökenttä, vapaaehtoissektori ja englanninkielisessä tutkimuksessa non-profit, tax-exempt ja charitable sector (Helander 2002, 33-34). Kolmas sektori käsittää valtavan määrän rakenteeltaan, kooltaan ja juridiselta muodoltaan erilaisia yhteisöjä, jotka korostavat toiminta-ajatuksenaan yhteistä hyvää eivätkä pyri tuottamaan voittoa vaan toteuttamaan missiotaan. Toiminta rakentuu siis ihmisten aloitteellisuuden ja aktiivisuuden varaan, vaikka toki kolmannellakin sektorilla toimivaa organisaatiota hoidetaan usein ammattimaisesti (Myrsky 2014a, 14).

Kolmannen sektorin instituutioista monet ovat yleishyödyllisiä yhteisöjä – tyypillisesti aatteellisia yhdistyksiä ja säätiöitä – jotka harjoittavat niin taloudellisesti, henkisesti, sosiaalisesti kuin yhteiskunnallisestikin tärkeää toimintaa lähes kaikilla elämänalueilla. 1990-luvun laman ja massatyöttömyyden seurauksena Pohjoismaisen hyvinvointivaltion malli ajautui rahoituskriisiin, jonka myötä suuri osa aiemmin julkisen vallan hoitamista tehtävistä siirtyi kolmannen sektorin hoidettavaksi (Siisiäinen, Kinnunen & Hietanen 2000, 5-6). Tämä heijastui myös yhdistystoiminnan kasvuun. Vuosien 1990 ja 2002 välisenä aikana rekisteröitiin yli 30 000 uutta yhdistystä (Riikonen & Siisiäinen 2002, 18).

## 2.1 Voittoa tavoittelematon organisaatio

Voittoa tavoittelematon sektori määritellään maailmanlaajuisessa kansantalouden tilinpidon SNA-normistossa, mutta *yleishyödyllinen yhteisö* on kotimainen juridinen termi, jolla ei ole suoranaista vastinetta muualla. Englanninkielisessä terminologiassa yleisimmin esillä ovat ”charities”, tai ”nonprofit organization”. (Virén 2014, 9) Pohjoismainen ja Manner-Eurooppalainen hyvinvointimalli on perinteisesti ollut valtiokeskeinen, toisin kuin angloamerikkalainen. Jälkimmäisessä yksityiset palvelut ja vapaaehtoistoiminta muodostavatkin tärkeän jatkeen tai jopa korvaajan julkisen sektorin palveluille (Heikkala 2005, 49-51).

Itse käsitekin kertoo, että keskeisintä voittoa tavoittelemattomalle organisaatiolle on muiden kuin taloudellisten tavoitteiden korostuminen; toiminta on arvo- eikä markkinalähtöistä ja pyrkii ensisijaisesti lisäämään yhteiskunnallista kokonaisyhteisöä, siis tuottamaan yhteistä hyvää. Suoritteet tai palvelut ovat vastikkeettomia tai puoli-ilmaisia, jolloin toiminnan rahoittamisen keskeisiä lähteitä ovat lahjoitukset ja avustukset. Vapaaehtoistyöllä on suuri merkitys, koska palkattua työvoimaa ei ole välttämättä ollenkaan. (Dees 1998, 58-59) Voittoa tavoittelemattoman sektorin räjähdysmäinen kasvu parin viime vuosikymmenen aikana on globaali ilmiö. Keskeisimmiksi toiminta-alueiksi ovat muodostuneet sosiaali- ja terveyspalvelut, koulutus sekä kulttuuri. (Anheier 2013, 18) Monet voittoa tavoittelemattomat järjestöt, kuten Greenpeace, Punainen Risti ja Amnesty, ovat kasvaneet kansainvälisesti merkittäviksi, vaikutusvaltaisiksi toimijoiksi niin taloudellisesti kuin yhteiskunnallisestikin (Anheier 2014, 458).

Voittoa tavoittelemattomilla organisaatioilla on toki taloudellisiakin tavoitteita, esimerkiksi kulujen kattaminen, alijäämän minimointi, mahdollisimman tehokas varainhankinta tai jopa jonkinlaisen ylijäämän tuottaminen. Mikäli voittoa syntyy, sitä ei yritysmaailmasta poiketen jaeta omistajille, koska sellaisia ei liiketaloustieteellisessä mielessä ole. Sen sijaan mahdollinen toiminnan tuottama ylijäämä ohjautuu entistä parempaan ja tehokkaampaan tarkoituksen eli mission toteuttamiseen. (Vuokko 2010, 20) Viime vuonna julkaistussa tutkimuksessa (Nuryyev et al. 2014, 96-97) havaittiin taloudellisen suorituskyvyn ja tehokkaan varainhankinnan positiivinen korrelaatio non-profit –organisaation tuottaman yhteisen hyvän määrään.

Tulokset eivät ole sinänsä yllättäviä: lienee loogista, että sitä paremmin varsinaisen mission toteuttaminen onnistuu, mitä terveemmällä ja vakaamalla pohjalla talous on.

Wickerin ja Breuerin kattavan tutkimuksen (2011) aineistona käytettiin tietoja yli 13 000 saksalaisesta urheiluseurasta, jotka ovat voittoa tavoittelemattomia (non-profit) yhteisöjä. Saksalaisetkin urheiluseurat kamppailevat niukkojen resurssien kanssa, ja vapaaehtoistyöllä on keskeinen merkitys. Tutkimusperiodilla vuodesta 2005 vuoteen 2007 vapaaehtoisten määrä väheni seuroissa, ja vapaaehtoistyövoima todettiin yhdessä harrastuspuitteiden (liikuntapaikkojen) kanssa urheiluseurojen niukimmiksi resursseiksi.

## **2.2 Yleishyödyllisyys tuloverolaissa**

Verotuksen näkökulmasta periaatteessa mikä tahansa yhteisö voi olla yleishyödyllinen yhteisömuodosta riippumatta. Kuitenkin esimerkiksi osakeyhtiön, osuuskunnan ja taloudellisen yhdistyksen olemassaolon tarkoitus ja siten jo näiden juridisten muotojen valinta toiminnalle viittaa muuhun kuin yleishyödyllisyyteen. Tyypillisesti yleishyödyllinen yhteisö onkin yhteisömuodoltaan säätiö tai rekisteröity aatteellinen yhdistys (Ossa 2014, 265 ; Myrsky 2014a, 42-44). Säätiöt ja aatteelliset yhdistykset eroavat toisistaan siinä määrin, että kaikki niitä koskevat verokysymykset eivät ole samanlaisia (Myrsky 2014b, 237). Tämän työn tutkimusongelma liittyy talkootyön verokohteluun, mikä koskettaa lähinnä vain aatteellisia yhdistyksiä. Tutkimuksessa keskitytään näin ollen vain aatteellisiin, rekisteröityihin yhteisöihin jättäen muut yhteisömuodot tarkastelun ulkopuolelle.

Yleishyödyllisyyden määrittely on keskeinen lähdettäessä tarkastelemaan yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotusta – mikäli yhteisöä ei pidetä yleishyödyllisenä, kaikki tulot ovat tavalliseen tapaan lähtökohtaisesti veronalaisia elinkeinotoiminnasta säädettyjen lakien mukaan, ja niiden verotuksessa sovelletaan yhteisöverokantaa (Ossa 2014, 265-266 ; Myrsky 2014b, 238). Tuloverolain (30.12.1992/1535) 22 §:n 1 momentissa on yleishyödyllisyyden perusmääritelmä. Lainkohdassa yleishyödyllisyydelle on asetettu kolme kriteeriä, joiden tulee täytyä samanaikaisesti.

TVL 22.1 § mukaisesti yhteisö on yleishyödyllinen, jos

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

Toiminnan on oltava siis hyödyllistä ja yleistä: sillä täytyy olla hyväksyttävä tarkoitus, se ei saa kohdistua liian suppeaan henkilöpiiriin eikä taloudellinen hyöty saa kanavoitua vain toimintaan osallisille. Verohallinnon ohjeen (Dnro A47/200/2014, 3) mukaan yleishyödyllisyyttä voi arvioida pohtimalla, mitä intressejä yhteisö edistää. Mikäli toiminnan pääasiallisena tarkoituksena on esimerkiksi varojen hankinta tai toimintaan osallistuvien kulujen minimointi, on kyse yksityistaloudellisten eikä yleishyödyllisten intressien palvelemisesta.

Jotta toiminta olisi yleistä, sekä jäsenyyden että tosiasiallisen toiminnan pitää olla periaatteessa avointa ja mahdollista kaikille. Kuitenkin monien yhdistysten jäsenmäärä on hyvin pieni, mikä ei yksistään muodosta estettä toiminnan yleishyödyllisyydelle. Ratkaisevaa on tosiasiallinen ulospäinsuuntautunut, avoin toiminta sekä pyrkimys uusien jäsenten hankintaan. Käytännössä tietynlaiset rajoitukset toiminnan kohteena olevaan henkilöpiiriin ovat hyväksyttäviä, mistä hyvänä esimerkkinä voidaan mainita laulutaito kuoroon pääsyn edellytyksenä. (Myrsky 2014a, 91 ; Dnro A47/200/2014, 8-9)

TVL 22 §:n 2 momentissa on lueteltu esimerkkejä yleishyödyllisinä pidettävistä yhteisöistä. Luettelo ei ole tyhjentävä; yleishyödyllinen voi olla muukin kuin säännöksessä mainittu yhteisö ja vastaavasti lainkohdassa nimenomaisesti mainittu yhteisö ei automaattisesti ole yleishyödyllinen (Vierros, Pöyhönen & Kallio 2013, 135). Statuksen saavuttamisen ja säilyttämisen ratkaisevat siis yhteisön säännöt ja tosiasiallinen toiminta eikä oikeudellinen muoto tai toiminnalle annettu nimi (Myrsky 2011b, 327).

## 2.3 Yleishyödyllisten yhteisöjen verotuksellinen erityisasema

Vastineeksi yleisesti hyödyllisen, ensisijaisesti muuta kuin voittoa tavoittelevan toimintansa toteuttamisesta yleishyödylliset yhteisöt nauttivat verotuksellisesta erityisasemasta. Ne eivät siten maksa saamistaan tuloista veroa samassa laajuudessa kuin jokin muu ei-yleishyödyllinen yhteisö. TVL 23.1 §:n mukaisesti yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen vain saamastaan elinkeinotulosta sekä muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tuottamasta tulosta. Henkilökohtaiset tulot, kuten jäsenmaksut, osingot, korot ja vuokrat, on sen sijaan nimenomaisesti säädetty verovapaiksi. Rajanvedot elinkeino-, kiinteistö- ja henkilökohtaisen tulon välillä ovat tärkeitä paitsi erilaisen verokohtelun, myös arvonlisäverotuksen ja elinkeinotuloverotuksen välisen kytköksen takia (Myrsky 2014a, 31-37). Arvonlisäverolain (30.12.1993/1501) 4 §:n mukaan yleishyödyllinen yhteisö on verovelvollinen vain, jos sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään yhteisön veronalaisena elinkeinotulona. Lisäksi perintö- ja lahjaverolain (12.7.1940/378) 2 §:ssä säädetään yleishyödyllisten yhteisöjen jäämisestä lain soveltamisalan ulkopuolelle.

TVL 23.3 §:ssa yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulokäsittettä on kavennettu yleishyödyllisten yhteisöjen hyväksi poissulkemalla tietyt tulot tästä kategoriasta. Tuloluettelo muodostuu yleishyödyllisten yhteisöjen, käytännössä aatteellisten yhdistysten, tyypillisistä varojenkeräystavoista. (Myrsky 2014a, 34-35) Luettelo ei ole tyhjentävä – verovapaata tuloa voi olla muukin kuin lainkohdassa mainittu tulo. Toisaalta luettelossa mainittuakin tuloa voidaan verotuksessa pitää elinkeinotulona kokonaisarviointin perusteella. Lisäksi on muistettava, että nämä tulot ovat verovapaita vain TVL 22.1 §:n mukaisten yleishyödyllisyyskriteerin täytyessä eikä yhteisöstä tee yleishyödyllistä TVL 23.3 §:ssa mainitun toiminnan harjoittaminen.

TVL 23.3 §:n mukaan yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotulona ei pidetä:

*1) yhteisön toimintansa rahoittamiseksi järjestämistä arpajaisista, myyjäisistä, urheilukilpailuista, tanssi- ja muista huvitilaisuuksista, tavarankeräyksestä ja muusta niihin verrattavasta toiminnasta eikä edellä mainittujen tilaisuuksien yhteydessä harjoitetusta tarjoilu-, myynti- ja muusta sellaisesta toiminnasta saatua tuloa;*

- 2) jäsenlehdistä ja muista yhteisön toimintaa välittömästi palvelevista julkaisuista saatua tuloa;*
- 3) adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myynnin muodossa suoritetusta varojenkeräyksestä saatua tuloa;*
- 4) sairaaloissa, vajaamielislaitoksissa, rangaistus- tai työlaitoksissa, vanhainkodeissa, invalidihuoltolaitoksissa tai muissa sellaisissa huoltolaitoksissa ja huoltoloissa hoito-, askartelu- tai opetustarkoituksessa valmistettujen tuotteiden myynnistä tai tällaisessa tarkoituksessa suoritetuista palveluksista saatua tuloa;*
- 5) bingopelin pitämisestä saatua tuloa.*

Yleishyödylliset yhteisöt eivät tavoittele tuloja saavuttaakseen taloudellista etua, vaan rahoittaakseen varsinaista yleishyödyllistä toimintaansa eli toteuttaakseen perimmäistä tarkoitustaan. Varainkeruun osalta keskeisin yleishyödyllisten yhteisöjen tuloverotusta koskeva ongelma on sen ratkaiseminen, onko TVL 23.3 §:n luetteloon kuulumaton tulo veronalaista elinkeinotuloa vai verovapaata henkilökohtaista tuloa. Tulkintakysymyksiä liittyy runsaasti myös luettelossa mainittuihin tuloihin. (Myrsky 2014c, 20)

Toisaalta jotkin hyvin tavalliset varainhankintatavat, kuten yhdistysten jäsenmaksut, urheiluseurojen kilpailu- sekä lisenssimaksut ja saadut avustukset, ovat verovapaita, vaikkei niitä nimenomaisesti mainitakaan TVL 23.3 §:ssa. Näillä tuloilla katsotaan olevan välitön yhteys varsinaiseen yleishyödylliseen toimintaan, ja keräämisen tarkoituksena on ainoastaan pyrkimys kattaa toiminnasta aiheutuvia kustannuksia. (Talari 2010, 48-49)

## **2.4 Yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotoiminta**

Koska yleishyödyllinen yhteisö on säädetty verovelvolliseksi harjoittamastaan elinkeinotoiminnasta, se voi harjoittaa varsinaisen yleishyödyllisen toimintansa ohella myös elinkeinotoimintaa (VM 31/2009, 24). Elinkeinotoiminnan on oltava toissijaista varsinaiseen toimintaan nähden (Dnro A47/200/2014, 4-5). Ei ole tavatonta, että alun perin yleishyödyllinen sääntömääräinen toiminta muuttaa ajan myötä luonnettaan siinä määrin, ettei yhteisöä voi enää pitää verotuksellisesta näkökulmasta yleishyödyllisenä (Myrsky 2014a,

47-48). Tällaisessa tapauksessa on kyse siitä, että elinkeinotoiminnan osuus on muodostunut liian suureksi suhteessa varsinaiseen yleishyödylliseen toimintaan (KHT-yhdistys 2013, 13). Tuloverolaissa ei määritellä, kuinka laajaa elinkeinotoimintaa yleishyödyllisen yhteisön on mahdollista harjoittaa yleishyödyllisyysstatusta menettämättä, mistä on seurannut tulkintaepäselvyyksiä (VM 31/2009, Helin 2008, 140-141).

Yleisesti ottaen elinkeinotoiminnan tunnusmerkkejä arvioidaan kuten muidenkin verovelvollisten kohdalla. Vakiintuneina kriteereinä ovat siis ansaintatarkoitus, toiminnan itsenäisyys, laajuus, suunnitelmallisuus, jatkuvuus, toiminnan taloudellinen riski sekä kilpailuolosuhteet. Laintulkinta on kuitenkin yleishyödyllisille yhteisöille olennaisesti väljempää. Toiminta voi esimerkiksi laajuutensa puolesta olla luonteeltaan elinkeinotoimintaa, mutta nimenomaan yleishyödyllisyysstatuksen ansioista sitä ei katsota sellaiseksi. Siten elinkeinotoiminnan yleisten kriteerien merkityssisältö poikkeaa yleishyödyllisten yhteisöjen kohdalla muista verovelvollisista. (Helin 2008, 92-93)

### 3 YHDISTYSTOIMINTA JA TALKOOTYÖ

Vakiintuneen määritelmän mukaan yhdistys on useiden henkilöiden muodostama, pysyväksi tarkoitettu, jäsenten keskinäisellä sopimuksella yhteisten tarkoituserien toteuttamista varten perustettu yhteenliittymä (Muukkonen 2008, 273). Yhdistymisvapaus on perusoikeus, joka on turvattu perustuslain (11.6.1999/731) 13 §:ssä. Sen mukaisesti jokaisella on oikeus ilman lupaa perustaa yhdistys, kuulua tai olla kuulumatta yhdistykseen sekä osallistua yhdistyksen toimintaan. Yhdistyksellä tulee olla vähintään kolme perustajajäsentä. Jäseninä voivat olla paitsi luonnolliset 15 vuotta täyttäneet henkilöt, myös yhteisöt eli oikeushenkilöt, esimerkiksi toiset yhdistykset (Vierros et al. 2013, 29).

#### 3.1 Yhdistyslaki

Yhdistystoimintaa säätelee yhdistyslaki (26.5.1989/503). Lain 1.1 §:ssa määritellään yhdistysmuodon yleinen käyttötarkoitus ”...aatteellisen tarkoituksen yhteistä toteuttamista varten.” Lain 2.1 §:ssa soveltamisalan ulkopuolelle rajataan yhteisöt joiden ”...tarkoituksena on voiton tai muun välittömän taloudellisen edun hankkiminen siihen osalliselle taikka jonka

*tarkoitus tai toiminnan laatu muuten on pääasiassa taloudellinen.”* Liiketoiminnan harjoittaminen ei ole yhdistykselle sinänsä kiellettyä, kunhan se on sääntömääräistä tai liittyy muuten välittömästi tarkoituksen toteuttamiseen tai on taloudellisesti vähäarvoista (YhdL 5 §).

Yhdistyslaki koskee siis vain aatteellisia yhdistyksiä, joiden toiminnan päämäärä on jokin muu kuin voiton tai taloudellisen edun tavoittelu. Olemassaolonsa turvaamiseksi ja tarkoituksensa toteuttamisen tueksi käytännössä kaikkien yhdistysten on harjoitettava jonkinlaista ansiotoimintaa. Olennaista on, ettei toiminnan tarkoitus näyttäydy pääasiassa taloudellisena. (Halila & Tarasti 2011, 67-68; 74-75 ; 82-85; 101-102)

Yhdistyslain 58 §:n mukaan rekisteröimätön yhdistys ei voi saada nimiinsä oikeuksia tai tehdä sitoumuksia eikä kantaa tai vastata. Siten yhdistys saavuttaa oikeuskelpoisuuden rekisteröinnin myötä (YhdL 6 §). Rekisteröinnillä tarkoitetaan merkitsemistä Patentti- ja rekisterihallituksen ylläpitämään yhdistysrekisteriin. Yhdistyksestä tulee rekisteröinnillä yhteisö, joka on toiminnastaan verovelvollinen ja voi saavuttaa yleishyödyllisyysstatuksen. (Muukkonen 2008, 118; Halila & Tarasti 2011, 104; 724; Vierros et al. 2013, 30)

### **3.2 Yhdistyksen säännöt ja toimivalta**

Lain ohella yhdistyksen toimintaa ohjaavat sen säännöt, jotka käsittelevät yleensä toimintatapaa, tarkoitusta sekä järjestysmuotoa (Muukkonen 2008, 91). Sääntöjen vähimmäissisällöstä määrätään yhdistyslain 8 §:ssä. Lain 16 §:n mukaan ylin päätösvalta yhdistyksessä kuuluu jäsenistölle, joka käyttää päätösvaltaansa 17 §:n mukaisesti yhdistyksen kokouksessa. Tehtyjen päätösten toimeenpanosta päävastuu on hallituksella (Muukkonen 2008, 205). Hallitus on ainoa lakisääteinen toimielin yhdistyksissä, ja sen tehtävinä on lain, yhdistyksen sääntöjen sekä sen päätösten mukaisesti hoitaa huolellisesti yhdistyksen asioita. Lisäksi hallitus edustaa yhdistystä ja vastaa käytännön toiminnan järjestämisestä. (Vierros et al. 2013, 30-31.)



### 3.3 Talkootyön käsite

Vastikkeeton, vapaaehtoinen talkootyö on hyvin yleistä yhdistyksissä, sillä palkatun työvoiman osuus on vähäinen tai olematon. Toiminnan ehtona on siten jäsenten ja muiden toimintaan osallisten tekemä vapaaehtoistyö joko suoraan tai välillisesti yhdistyksen hyväksi. Suoralla, välittömällä työllä yhdistyksen hyväksi tarkoitetaan esimerkiksi hallintoon osallistumista, toimistotöiden tekemistä, viikoittaista kerhon ohjaamista, lipunmyyntiä tai kahvilan pitämistä yhdistyksen järjestämissä tapahtumissa. Tällaiselle työlle on tyypillistä, ettei siitä makseta vastiketta sen enempää työn suorittajalle kuin yhdistyksellekään. Välillinen talkootyö puolestaan liittyy olennaisena osana yhdistysten varainkeruuseen. Tällöin mukana on yhdistyksen ja työn suorittajatahon lisäksi kolmas osapuoli eli toimeksiantaja, joka maksaa yhdistykselle korvauksen tehdystä työstä. (KHT-Media 2013, 190 ; Myrsky 2014a 284-286; Talari 2010, 76)

Talkootyöstä ei ole laintasoista määrittelyä, vaan käsitteen sisältö on muotoutunut verotus- ja oikeuskäytännön kautta (Taponen 2012, 177). Verohallinnon ohjeen (Dnro 508/32/2005) mukaan talkootyöllä tarkoitetaan toisen lukuun vastikkeetta tehtävää työtä. Työn vaativuustaso ei saa rajoittaa kenenkään osallistumista talkoisiin, eli siihen ei voi liittyä erityisiä ammattitaito- tai pätevyysedellytyksiä. Yleensä talkootyö on luonteeltaan tilapäistä, yksittäisen selvästi rajatun tehtävän suorittamista.

Työsopimuslain (26.1.2001/55) 1.1 §:ssa määritellään työsuhteen tunnusmerkeiksi työnantajan johto ja valvonta sekä työn henkilökohtainen suorittaminen. Kun näiden edellytysten täytyminen puhuu työsuhteen olemassaolon puolesta, on talkootyölle vastaavasti keskeistä työn johdon ja valvonnan sekä henkilökohtaisen suoritusvastuun puuttuminen. Verohallinnon ohjeen (Dnro 508/32/2005, 4-5) mukaan erityisesti seuraavat seikat puhuvat sen puolesta, että talkootyötä tehdään tavanomaiseen palkkatyöhön verrattavissa olosuhteissa:

- työn suorittaa nimetty tai muuten tehtävään erityisen ammattitaidon tai pätevyyden perusteella valittu henkilö
- työstä saatu korvaus perustuu siihen käytettyyn aikaan

- työllä ei ole välitöntä yhteyttä suorittavan yhdistyksen omaan toimintaan
- työ on pitkäkestoista

Talkootyön keskeisiä tunnusmerkkejä ovat puolestaan:

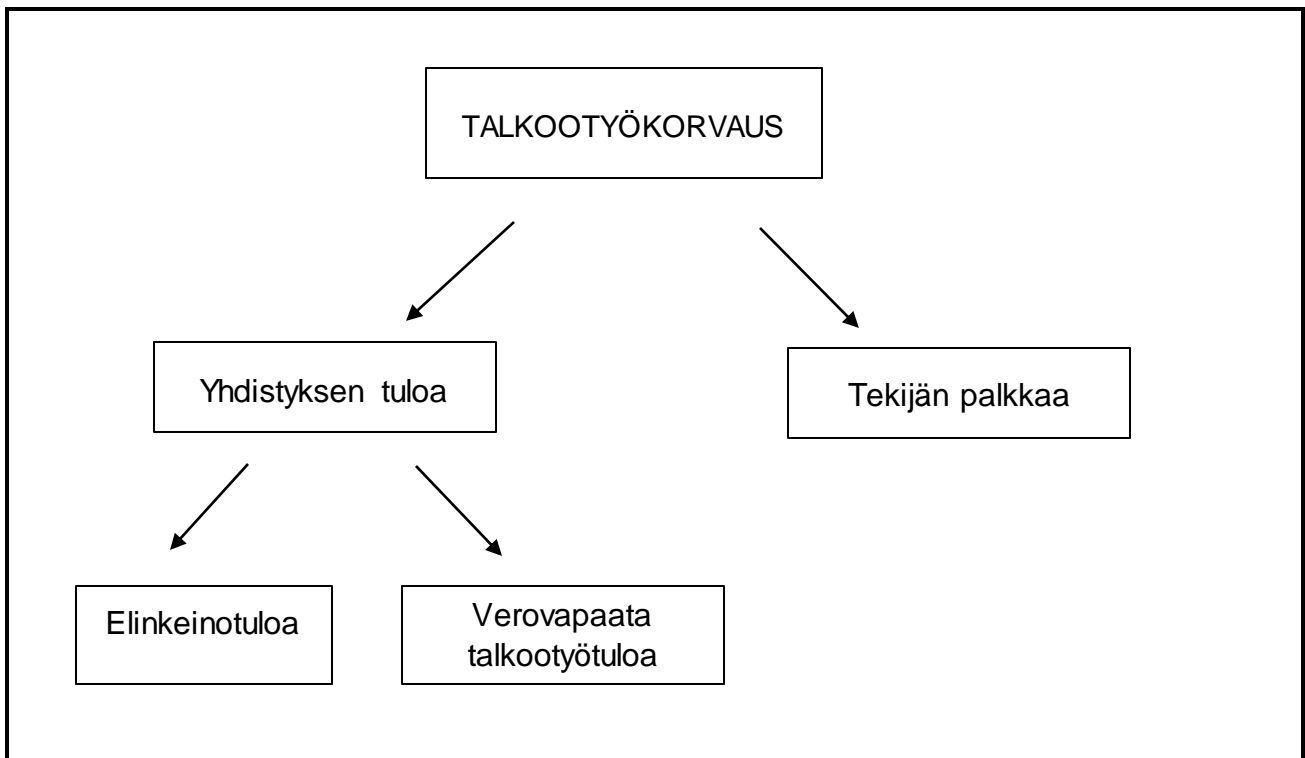
- työn teettäjän johdon ja valvonnan puuttuminen
- palkkion ohjautuminen yhdistyksen sääntöjen mukaiseen toimintaan
- työn urakka- ja kertaluonteisuus
- työn liittyminen yhdistyksen omaan tai sitä tukevaan toimialueeseen

### 3.4 Talkootyön verotus

Erilaiset talkootyötilanteet voidaan jakaa Verohallinnon ohjeen (Dnro 508/32/2005, 1) mukaan seuraavasti:

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

Koska yhdistystoiminta on suurelta osin vapaaehtoisten varassa, yhdistyksissä tehdään runsaasti välitöntä työtä suoraan yhdistyksen hyväksi. Kun tilanteeseen ei liity vastiketta eikä kolmansia osapuolia, on se verotuksellisestikin selkeä. Sitä vastoin jos kyse on yhdistyksen varainhankinnasta talkootyövoimin, siihen liittyy korvauksen maksava ulkopuolinen toimeksiantaja. Verotuskäytännössä nämä tilanteet ovat osoittautuneet ongelmallisiksi (VM 31/2009, 97-98). Tilanteesta riippuen suoritus voidaan katsoa joko tekijän tai yhdistyksen tuloksi. Mikäli kyse on yhdistyksen tulosta, arvioidaan vielä, onko kyse elinkeinotulosta vai verovapaasta tulosta. Jälleen ensisijaisena lähtökohtana verovapaudelle on TVL 22.1 §:n mukaisten yleishyödyllisyyskriteereiden täyttyminen. (Myrsky 2014a, 284-287)



**Kuvio 1.** Talkootyön verollisuuden arviointi.

(mukaillen Anttila 2004, 90)

Työstä saatavan hyödyn tulee ohjautua yhdistyksen hyväksi sääntömääräiseen varsinaiseen yleishyödylliseen toimintaan ollakseen verotonta talkooyötuloa. Yhdistyksen nimissä ei siten voi kerätä varoja työn suorittajien omaan käyttöön eikä hyöty ei saa muutoinkaan kanavoitua työn tekijöille esimerkiksi alennusten tai muiden perustoimintaan kuulumattomien etujen muodossa. Esimerkiksi tilanteessa, jossa talkootyöhön osallistuvat urheiluseuran jäsenet vapautetaan harjoitusleirimaksusta, jonka työhön osallistumattomat jäsenet joutuvat maksamaan, syntyy kullekin tekijälle veronalaista tuloa. Työn suorittajien näkökulmasta kysymys on tällöin omien harrastuskulujen kattamiseksi tehdystä ansiotyöstä, ja seuran näkökulmasta talkootyöhön osallistuneille palkkionmaksusta, josta on toimitettava ennakonpidätys. (Dnro 508/32/2005, 3 ; Myrsky 2014a, 286-287 ; Talari 2010, 80)

## 4 OIKEUSTAPAUKSET

### 4.1 Tutkimusmenetelmä

Tutkielma on oikeusdogmaattinen (lainopillinen) eli se rakentuu voimassa olevien oikeuslähteiden varaan. Lainopin keskeisimpinä tavoitteina on aihealuetta koskevan voimassa olevan oikeuden sisällön selvittäminen sekä systematisointi. (Husa, Mutanen & Pohjolainen 2008, 20-21) Oikeuslähteet voidaan jakaa kotimaisiin ja muihin, esimerkiksi EU:n, oikeuslähteisiin. Koska talkootyö on kansallisen oikeuden varassa, ovat tutkielmassa käytetyt oikeuslähteet kotimaisia. Näihin kuuluvat lain ja maantavan ohella oikeus- ja viranomaiskäytäntö sekä esitetyt kannanotot oikeuskirjallisuudessa (Myrsky & Rabinä 2015, 3).

Vaikka ennakkopäätökset tai -ratkaisut eli prejudikaatit eivät muodollisesti sidokaan veroviranomaisia tai tuomioistuimia, on oikeustapausten käytännön merkitys vero-oikeudessa suuri (Myrsky 2011a, 189 ; Määttä 2014, 224). Oikeuskäytännön lisäksi verotuksessa suuri tosiasiallinen merkitys on Verohallinnon ohjeistuksella, jota annetaan verohallintolain (11.6.2010/503) 2.2 §:n mukaisesti oikean ja yhdenmukaisen verotuksen edistämiseksi sekä palvelukyvyn kehittämiseksi. Verohallinnon ohjeet ovat ohjeina suuntaa-antavia eivätkä sitovia, mutta alemmat viranomaiset noudattavat niitä hyvinkin tunnollisesti. (Linnakangas & Myrsky 2010, 22)

### 4.2 Aineisto

Tutkimuksen aineistona käytetään korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja ajanjaksolta 1991-2010. Vaikka KHO ei olekaan ennakkopäätöstuomioistuin, sen tekemät ratkaisut ovat kuitenkin käytännössä ennakkopäätöksiä, joilla on huomattava merkitys verotuksessa (Määttä 2014, 228). Pääosin ratkaisut ovat haettavissa Edilex -tietokannan Oikeustapaukset-osiosta hakusanoilla "talkootyö\*" tai "talkoo\*". Tapaus KHO 1996 T 979 löytyy samaisesta tietokannasta alemman oikeusasteen (KVL) ratkaisuisista taltionumerolla 1995/237.

## **Yhdistyksen talkootyötuloa vai tekijän palkkaa?**

KHO 1991 B 557

*Kaupungin ja eri urheiluseurojen, jotka olivat rekisteröityjä yhdistyksiä, välillä oli sovittu, että urheiluseurat ottivat huolehtiakseen muun muassa erilaisten urheilu- ja liikuntapaikkojen hoidosta, kunnossapidosta ja valvonnasta. Urheiluseurat teettivät mainitut työt ja tehtävät jäsentensä palkattomana ja vapaaehtoisena työnä. Kaupunki maksoi urheiluseuroille korvauksia mainittujen tehtävien suorittamisesta. Näitä korvauksia ei mainituilta osin ollut pidettävä ennakkoperinnän alaisena palkkana, eikä kaupungin ollut toimitettava niistä ennakonpidätystä eikä suoritettava työnantajan sosiaaliturvamaksua. Sen sijaan muun muassa järjestysmies- ja lipunmyyntitehtävistä ja mainosten jaosta maksettuja korvauksia oli pidettävä ennakkoperinnän alaisena palkkana.*

Kaupungilla ei ollut tarkempaa tietoa työn suorittajista, ja korvaukset töistä maksettiin suoraan seuroille. Näin ollen työsuoritukset eivät tapahtuneet teettäjän johdon ja valvonnan alaisuudessa. Sopimuksen pitkäkestoisuudesta huolimatta urheilu- ja liikuntapaikkojen hoitoa, kunnossapitoa ja valvontaa voitiin pitää talkootyönä, kun toiminta liittyi läheisesti urheiluseurojen varsinaiseen yleishyödylliseen toimintaan. Vastaavasti talkootyötä eivät olleet yleishyödylliseen toimintaan liittymättömät järjestysmies- ja lipunmyyntitehtävät eikä mainosten jakelu. Tapauksessa KHO 1996 T 979 oli myöskin kyse urheiluseuran jäsenten toimimisesta järjestysmiestehtävissä. Tällä kertaa päädyttiin kuitenkin toisenlaiseen, seuralle suotuisaan ratkaisuun, vaikka järjestysmiestehtävät tuskin liittyivät yhtään enempää varsinaiseen yleishyödylliseen toimintaan kuin edellisessä tapauksessa.

KHO 1996 T 979

*Urheiluseura oli solminut ravitsemusliikkeen kanssa sopimuksen, jonka mukaan seuran jäsenet toimivat kolmena iltana viikossa järjestysmiehinä ravintolan tiloissa. Seura valitsi jäsenistään järjestysmiestyöhön osallistuvat henkilöt eikä ravintolan tiedossa ollut, kuka jäsen kulloinkin oli tehtävän suorittanut. Järjestysmiehiltä ei edellytetty erityistä ammattitaitoa, ainoastaan 18 vuoden ikää. Korvaus maksettiin suoraan seuralle, joka käytti sen seuran yleisiin urheilutoimintaa tukeviin kuluihin. Näissä oloissa korvausta oli pidettävä seuran eikä sen jäsenen tulona. Yhdistyksen saama korvausta ei hakemuksessa tarkoitetuissa olosuhteissa toiminnan laatu ja rajoitettu laajuus huomioon ottaen pidetty elinkeinotulona vaan*

*yleishyödyllisen yhteisön verovapaana tulona. Yhdistyksen ei ollut suoritettava arvonlisäveroa järjestysmiestoiminnan perusteella.*

Kuten edellä on todettu, erotuksena työsuhteesta talkootyölle on aivan keskeistä työn johdon ja valvonnan puuttuminen. Kun tapauksessa KHO 1996 T 3729 ääntenlaskijat toimivat vaalipiirin keskuslautakunnan alaisuudessa – siis työnantajan johdolla ja valvonnassa – maksettua korvausta pidettiin työn suorittajien henkilökohtaisena palkkana.

KHO 1996 T 3729

*Urheiluseura A ry:n 13 jäsentä olivat osallistuneet X:n vaalipiirin keskuslautakunnan järjestämään eduskuntavaalien ennakkoäänien laskentaan. A ry oli merkitty ennakkoperintärekiin. 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.*

### **Näyttely- ja messutoiminta – yhteys yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen**

KHO 1997:26

*Yleishyödyllisenä yhteisönä pidettävän erään paikallisen rakennusmestariyhdistyksen tarkoituksena oli muun ohella edistää rakennusmestarien ja muiden teknisillä aloilla toimivien henkilöiden yhteistoimintaa. Tarkoituksensa toteuttamiseksi yhdistys seurasi ja edisti rakennusalan kehitystä, kehitti jäsentensä ammattitaitoa ja järjesti näyttelyitä ja muita*

*vastaavanlaisia tapahtumia. Tarkoituksensa toteuttamiseksi yhdistys oli järjestänyt rakennusnäyttelyitä vuodesta 1970. Vuonna 1995 järjestettävä näyttely oli yhdistyksen 50 - vuotisjuhlanäyttely ja järjestyksessä kahdeksas rakennusnäyttely. Näyttelyn liikevaihdoksi oli arvioitu 190 000 mk ja sen järjestäminen hoidettiin jäsenistön talkootyönä. Yhdistyksen näyttelytoiminta tapahtui liiketoiminnan muodossa. Yhdistyksen harjoittama näyttelytoiminta liittyi kuitenkin välittömästi yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen eikä siitä saatu tuloa ollut pidettävä TVL 23.1 §:n tarkoitettuna elinkeinotulona.*

Näyttelytoiminta oli jatkuvaa, ulospäinsuuntautuvaa, suunnitelmallista ja se tapahtui ansaintatarkoituksessa. Yleiset liiketoiminnan tunnusmerkit siis täyttyivät. Liikevaihdon perusteella toimintaa ei myöskään voitu pitää vähäisenä. Kuitenkin sen katsottiin liittyvän välittömästi yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen, jolloin verotettavaa elinkeinotuloa ei rakennusmestariyhdistykselle syntynyt. Kun vastaavanlaisella toiminnalla ei tapauksessa KHO 1997:27 ollut välitöntä yhteyttä järjestävän yhdistyksen yleishyödylliseen toimintaan, olivat messutapahtuman tulot veronalaisia.

KHO 1997:27

*Yleishyödyllinen yhteisö, eräs paikallinen nuorkauppakamari, järjesti toimintansa rahoittamiseksi vuosittain messutapahtuman. Vuonna 1995 järjestettyjen kaksipäiväisten messujen painopistealueina oli asuminen ja rakentaminen. Toteutuneen talousarvion liikevaihto oli 263 000 mk ja voitto 64 000 mk. 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. Toiminta tapahtui AVL 1.1 § 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Yhdistyksen tuosta messujen järjestämis- ja myyntitoiminnasta, joka ei välittömästi liittynyt yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen eikä ollut myöskään TVL 23.3 §:n nojalla verovapaata, saamaa tuloa oli pidettävä tuloverolain mukaan yhdistyksen veronalaisena elinkeinotulona.*

## **Toiminnan laatu, laajuus sekä liittyminen varsinaisen yleishyödyllisen tarkoituksen toteutumiseen**

KHO 1996 T 4046

*Yleishyödyllinen yhteisö ylläpiti leirintäaluetta. Leirintäaluepalveluja myytiin yhdistyksen omille ja muiden karavaanariyhdistysten jäsenille. Leirintäalueen huolto hoidettiin talkoovoimin. Vuonna 1993 tuotto leirintäaluetoiminnasta oli 148.439 markkaa ja kulut 115.528 markkaa. Leirintäaluetoiminta kohdistui laajaan asiakaspiiriin, toiminta oli suunnitelmallista ja jatkuvaa sekä tapahtui kilpailuolosuhteissa, joten se tapahtui arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Yhdistyksen tuosta toiminnasta, joka ei välittömästi liittynyt yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen eikä ollut myöskään tuloverolain 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 toiminnasta.*

Tässä tapauksessa verotonta talkootyötuloa ei muodostunut sillä perusteella, että toimintaa järjestettiin talkoovoimin yleishyödyllisen yhdistyksen alaisuudessa. Liiketoiminnan tunnusmerkit – suunnitelmallisuus, jatkuvuus sekä ulospäinsuuntautuvuus – olivat selvästi havaittavissa. Samoista asiakkaista kilpailivat markkinoilla muutkin palveluntarjoajat. Toiminnalla ei myöskään ollut oikeuden mielestä yhteyttä yhdistyksen varsinaisen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen eivätkä saadut tulot kuuluneet TVL 23.3§:n mukaiseen etuoikeutettujen tulojen luetteloon. Leirintäaluepalvelu oli toki suhteellisesti kannattavaa ilmaisen työvoiman takia, mutta tuotto ei ollut järin suuri. Absoluuttinen voitto vuonna 1993 oli vain 32.911 mk.

Seuraava tapaus ratkaistiin toisin, vaikka toiminnan katsottiin tapahtuvan liiketoiminnan muodossa ja tuottojakin kertyi huomattavasti enemmän. Perusteluna on ensinnäkin toiminnan laatu, joten ilmeisesti painoarvoa on annettu tulojen ohjautumiselle junioritoimintaan. Toisena perusteluna mainittu laajuus viitanee siihen, ettei näiden tulojen osuus koko seuran varainhankinnasta ole ollut merkittävä eikä oikeus ole pitänyt mainosten jakelusta kertyneitä tuloja kovin suurina. Ratkaisu on seuralle edullinen siitäkin huolimatta,



ettei mainosten jakelulla ole yhteyttä urheiluseuran varsinaiseen toimintaan muutoin kuin varainhankinnan osalta.

KHO 1997:2

*Yleishyödyllisenä yhteisönä pidettävä urheiluseura oli tehnyt sopimuksen yritysten viikkomainosten jakelusta kunnan alueella. Jakelun suorittivat yhdistyksen jäsenet talkootyönä. Mainosten jakelusta saatavat tulot, joita arveltiin kertyvän 80.000 markkaa vuodessa, käytettiin yhdistyksen junioritoiminnan tukemiseen. Mainosten jakelutoiminta tapahtui ansiotarkoituksessa ja muutenkin arvonlisäverolain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla liiketoiminnan muodossa. Siitä saatua tuloa ei kuitenkaan toiminnan laatu ja laajuus huomioon ottaen pidetty tuloverolaissa tarkoitettuna veronalaisena elinkeinotulona. Koska yleishyödyllinen yhteisö on arvonlisäverolain 4 §:n mukaan verovelvollinen vain, jos sen toiminnastaan saamaa tuloa pidetään tuloverolaissa tarkoitettuna veronalaisena elinkeinotulona, yhdistyksen ei ollut suoritettava harjoittamastaan jakelutoiminnasta arvonlisäveroa.*

KHO 1998 T 2233

*Yleishyödyllisenä yhteisönä pidettävä urheiluseura järjesti tarkoituksensa toteuttamiseksi erilaisia liikuntaharjoituksia ja kilpailuja sekä kurseja, näytöksiä ja juhlia. Yhdistyksen harjoittaman kurssitoiminnan, joka käsitti muun muassa aerobicituntien ja budokurssien järjestämisen yhdistyksen jäsenille, katsottiin liittyvän välittömästi yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen. Kurssitoiminnasta osanotto-, harjoitus- ja kurssimaksujen muodossa saatu tulo ei näin ollen ollut yhdistyksen tuloverolaissa tarkoitettua veronalaista elinkeinotuloa. Yhdistyksen jäsenillä teetetystä vähäisestä talkootyöstä, lahjoituksena saatujen tavaroiden satunnaisesta myynnistä sekä kerran vuodessa ilmestyvän osoitemuistion mainostilan myynnistä saatua tuloa ei toiminnan laatu ja laajuus huomioon ottaen myöskään pidetty yhdistyksen tuloverolaissa tarkoitettuna veronalaisena elinkeinotulona. Koska yleishyödyllinen yhteisö on arvonlisäverolain 4 §:n mukaan verovelvollinen vain, jos sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään tuloverolain mukaan yhteisön veronalaisena elinkeinotulona, yhdistys ei ollut arvonlisäverovelvollinen harjoittamastaan toiminnasta.*

Urheiluseuran yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen liittyy olennaisesti urheilumahdollisuuksien järjestäminen yhdistyksen jäsenille. Osanotto-, harjoitus-, ja kurssimaksujen keräämisen tarkoituksena on ollut toiminnasta välittömästi aiheutuvien kulujen kattaminen. Täysin vastikkeetonta toimintaa on mahdotonta järjestää missään urheiluseurassa. Kun kurssitoiminta liittyi välittömästi yhdistyksen yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen eikä sillä tavoiteltu voittoa, kyseessä ei ollut elinkeinotulo eikä siten arvonlisäverovelvollisuuttakaan syntynyt. Päätöksessä käsiteltiin myös jäsenistön vähäistä talkootoimintaa, kerran vuodessa tapahtuvaa mainostilan myyntiä sekä lahjoituksena saatujen tavaroiden satunnaista myyntiä. Näistäkään ei toiminnan laatu ja laajuus huomioiden muodostunut veronalaista elinkeinotuloa. Päätöksestä ei käy ilmi toiminnan liikevaihto, mutta se on mitä ilmeisimmin ollut vähäinen. Lisäksi urheiluseuralle suotuisaan ratkaisuun lienee vaikuttanut mainos- ja tavaramyynnin satunnaisuus.

KHO 2008:84

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

Tapauksessa urheiluseura hoiti kaupunginteatterin naulakkopalvelua jäsenistön talkootyönä. Seura sai korvauksena naulakkopalvelun tuotoista 80 prosenttia. Tilikaudella 2004-2005 tuottoja oli kertynyt 20 929 euroa, ja sitä edeltävällä tilikaudella 17 104 euroa. Näitä tuottoja ei oikeuden mielestä voitu pitää vähäisinä absoluuttisesti eikä suhteessa yhdistyksen muihin tuloihin. Lisäksi toiminta oli jatkuvaa ja siltä puuttui välitön yhteys yhdistyksen varsinaisen

yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen. Urheiluseura oli tästä toiminnasta arvonlisä- ja elinkeinotuloverovelvollinen.

Myrskyn mukaan merkittävää tapauksessa on maininta siitä, ettei toiminta edistänyt välittömästi seuran yleishyödyllisen tarkoituksen toteutumista, vaan varojenhankinta oli varsinaisesta toiminnasta irrallista. Ratkaisu olisi saattanut olla toisenlainen, mikäli naulakkopalvelutoiminta olisi tapahtunut urheilutapahtumien yhteydessä. Päätöksen perusteluna mainittua kilpailuneutraalisuutta Myrsky pitää hieman ylimitoitettuna. Kaupunki oli hakenut tehtävään nimenomaan urheiluseuraa haluten näin tukea kansalaistoimintaa ja liikuntamahdollisuuksien järjestämistä eikä kilpailuttaa naulakkopalveluita markkinoilla. Aiheellisesti voidaan myös kysyä, onko varainhankinnan verotus tällaisessa talkootyötilanteessa oikein ja kohtuullista. (Myrsky 2009, 161-162)

### **Verovapaata varainhankintaa – rinnastuminen TVL 23.3 §:n tuloluetteloon**

KHO 2010 T 411

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

Tässä tapauksessa oikeus katsoi mainostilan myynnistä kertyneiden tuottojen olevan luonteensa puolesta verrattavissa TVL 23.3 §:n etuoikeutettuihin tuloihin. Nämä tulot ovat yleishyödyllisten yhteisöjen tyyppisiä varojenkeräystapoja, joihin liittyy olennaisesti tuen antajan halu tukea kyseistä yhteisöä. Tässäkin tapauksessa oli ilmeistä, että mainostilan ostaja

tiesi mainoksen hankkimalla samalla tukevansa paikallista hyväntekeväisyysjärjestöä. Toiminnan laatu ja laajuus sekä liikevaihdon ja nettotulojen vähäisyys huomioon ottaen kyse oli verovapaasta varainhankinnasta eikä yhdistyksen elinkeinotoiminnasta. Huomionarvoista ratkaisussa oli oikeuden näkemys palvelukarttatoiminnan tulon vertautuvuudesta TVL 23.3 §:n tuloluetteloon. Tällä perusteella KHO ei ole aiemmin julkaistuissa ratkaisuissaan todennut yleishyödyllisen yhteisön toimintaa verovapaaksi (Myrsky 2010, 448).

**Taulukko 1.** Yhteenveto oikeustapauksista.

TAPAUUS	ASIA	RATKAISTU VEROVELV. EDUKSI(K/E)	LAINKOHDAT	MUUTA
KHO:1991B557	Liikunta- paikkojen hoito ym.	Pääosin kyllä	EPL 4 §	Äänestys 5-2
KHO:1996T979	Järjestysmies- toiminta	Kyllä	TVL 23.1§ EVL1§ EPL 6 § ja 6a § AVL 4 §	
KHO:1996T3729	Ääntenlaskenta	Ei	EPL 4 § Lkansanedustajain- vaaleista 3§ 81§ 101§	
KHO:1996T4046	Leirintäalue	Ei	AVL 1.1§1 kohta AVL 4 § ja 29.3 § TVL 23.1§ ja 23.3§	
KHO:1997:2	Mainostenjako	Kyllä	AVL 1.1§1 kohta AVL 4 § TVL 22 § ja 23 §	
KHO:1997:26	Rakennus- näyttely	Kyllä	AVL 1.1§1 kohta AVL 4 § TVL 22 § ja 23 §	
KHO:1997:27	Messut	Ei	AVL 1.1§1 kohta AVL 4 § TVL 22 § ja 23 §	Äänestys 7-1
KHO:1998T2233	Kurssitoiminta ym.	Kyllä	AVL 4 § TVL 22 § ja 23 §	
KHO:2008:84	Naulakko- palvelu	Ei	AVL 4 § TVL 22 § ja 23 §	
KHO:2010T411	Palvelukartta- mainokset	Kyllä	TVL 23 §	

Ylläolevassa taulukossa oikeustapaukset on luetteloitu aikajärjestyksessä. Ratkaisujen perusteina olevista lainkohdista ovat luonnollisesti useimmin olleet esillä yleishyödyllisyyden kriteerit sisältävä tuloverolain 22 § sekä yleishyödyllisen yhteisön verovelvollisuuden määrittelevä 23 §. Arvonlisäverolain 1.1§ 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa suoritetaan liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavaran tai palvelun myynnistä. Lain 4 § liittyy yleishyödyllisen yhteisön arvonlisäverovelvollisuuden sen liiketoimintaan, elinkeinotuloverovelvollisuuden syntymiseen. Elinkeinoverolain 1 §:ssä määritellään elinkeinotoiminnaksi liike- ja ammattitoiminta. Ennakkoperintälakia (418/1959 sekä 1215/1994) on sovellettu oikeuden ottaessa kantaa siihen, onko talkootyökorvaus työn suorittajien palkkaa vai yhdistyksen tuloa. Ääntenlaskentatapaukseen liittyy myös laki kansanedustajain vaaleista (391/1969).

## 5 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkimuksen ensimmäisenä tavoitteena oli muodostaa selkeä kokonaiskuva yleishyödyllisen yhteisön harjoittaman talkootyön verokohtelusta. Tästä tavoitteesta johdetuksi pääkysymykseksi muodostui, miten talkootyön verokohtelu määräytyy. Talkootyön verotus liittyy lähinnä aatteellisten yhdistysten varainkeruuseen. Yhdistystoimintaa säätelee yhdistyslaki, ja tulojen verotusta tuloverolaki. Verotuksen näkökulmasta aatteelliset yhdistykset ovat yleensä yleishyödyllisiä yhteisöjä, jotka pääsevät tämän statuksen turvin rajoitetun verovelvollisuuden piiriin. Yleishyödylliset yhteisöt ovat verovelvollisia ainoastaan saamastaan elinkeinotulosta, sekä joiltakin osin kiinteistötulosta. Lisäksi TVL 23.3 §:ssa elinkeinotulokäsitettä on supistettu yleishyödyllisten yhteisöjen hyväksi. Arvonlisäverovelvollisuus on sidottu elinkeinotuloon, perintö- ja lahjaverosta yleishyödylliset yhteisöt on vapautettu.

Suomalaisen yhdistystoiminnan perusta on vapaaehtoistyövoima. Välitön, vastikkeeton työ suoraan yhdistyksen hyväksi vaikuttaa verotuksellisesti selkeältä. Talkootyösuoritteet yhdistyksen nimissä kolmannen osapuoleen lukuun muodostavat merkittävän osuuden lukuisten yhdistysten varainhankinnasta. Tähän vastikkeelliseen työhön liittyy erinäisiä verotuksellisia ongelmakohtia. Vastikkeellinen talkootyö ulkopuolisen toimeksiantajan lukuun voi olla verotonta vain siinä tapauksessa, että korvauksen saajana on yleishyödyllinen yhteisö, tyyppillisesti rekisteröity aatteellinen yhdistys. Yleishyödyllisyysstatuksen saavuttaakseen ja säilyttääkseen yhteisön pitää täyttää kaikki tuloverolain 22 §:ssä mainitut kriteerit. Verottomuuden edellytyksenä on lisäksi se, ettei talkootyöstä maksettavaa suoritusta pidetä työn suorittajan henkilökohtaisena palkkana tai yhteisön elinkeinotulona. Talkootyötulo on käytettävä yhdistyksen tarkoituksen mukaiseen yleishyödylliseen toimintaan, eikä hyöty saa kanavoitua työn tekijöiden hyväksi.

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyy yleisesti ottaen jonkin verran oikeusepävarmuutta. Lainsäädäntö kaipasi mahdollisesti täsmentämistä ainakin sallitun elinkeinotoiminnan määrän osalta; minkä luonteista ja kuinka laajaa toimintaa on mahdollista harjoittaa yleishyödyllisyysstatusta menettämättä. Verovapaan varainhankinnan ja

veronalaisen elinkeinotoiminnan raja on harmaata aluetta eikä verovapaille tuloille ole määritelty ylärajaa.

Tutkimuksen toisena tavoitteena oli osoittaa oikeustapauksiin perehtymällä potentiaalisia riskitekijöitä, jotka saattavat johtaa yhdistysten kannalta ei-toivottuihin veroseuraamuksiin. Näin alatutkimuskysymykseksi johdettiin, mille tekijöille korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuissa on annettu erityistä painoarvoa. Oikeustapauksiin perehtyminen osoitti, että talkootyön verollisuutta arvioitaessa merkitystä on annettu työn kestolle, toimeksiantajan johdon ja valvonnan olemassaololle, työn läheiselle liittymiselle varsinaiseen yleishyödylliseen toimintaan, kilpailuolosuhteille sekä tulojen määrälle suhteessa muihin tuloihin. Ratkaisujen valossa talkootyötilanteiden verotuskäytäntö vaikuttaa hieman ristiriitaiselta. On huomioitava, että viime kädessä kyse on aina yksittäistapauksen kokonaisarviosta. Riskialttiilta vaikuttavassa tapauksessa verovelvollisen on syytä harkita ennakkokannanoton hakemista. Kun yhdistykset elävät pitkälti kädessä suuhun, niin usean vuoden ajalta kumuloituvat haitalliset veroseuraamukset johtavat helposti syvään talousahdinkoon, pahimmillaan jopa toiminnan lakkaamiseen.

Tätä tutkimusta voidaan hyödyntää yhdistystoiminnan suunnittelussa ja kehittämisessä. Etenkin toiminnasta vastaavien tulee olla tietoisia talkootyön oikeudellisesta sääntelystä sekä mahdollisista riskeistä toiminnan verollisuutta arvioitaessa. Uhkatekijöistä huolimatta on toivottavaa, että talkootyöperinne jatkuu tulevaisuudessakin. Varainkeruutarkoituksen ohella talkoot luovat ja vahvistavat yhteisöllisyyden tunnetta, jonka arvoa ja merkitystä ei voi rahassa mitata.

## LÄHDELUETTELO

### Kirjallisuus

ANHEIER, Helmut K. 2014. Nonprofit Organizations. Theory, Management, Policy. Routledge. 579 s.

ANHEIER, Helmut K. 2013. The Nonprofits of 2025. Stanford Social Innovation Review. Spring 2013. Vol. 11 Issue 2. 18 – 20

ANTTILA, Rainer. 2004. Liikunta- ja urheiluseuran hallinto ja verotus. Teoksessa Urheilun ja liikunnan oikeus käytännössä, toim. Kimmo Aaltonen. Tietosanoma. 576 s.

DEES, J. Gregory. 1998. Enterprising Nonprofits. Harvard Business Review. Jan/Feb1998. Vol. 76 Issue 1. 54 - 67

HALILA, Heikki & TARASTI, Lauri. 2011. Yhdistysoikeus. Talentum. 793 s.

HEIKKALA, Juha. 2005. Järjestön strategia. Tampere University Press. 240 s.

HELANDER, Voitto. 2002. Kolmas sektori. Gaudeamus. 155 s.

HELIN, Marjo. 2008. Yleishyödyllisen yhteisön verotus korkeimman hallinto-oikeuden päätösten valossa. Lisensiaatintutkimus. Tampereen yliopisto, oikeustieteden laitos. 171 s.

HUSA, Jaakko, MUTANEN, Anu & POHJOLAINEN, Teuvo. 2008. Kirjoitetaan juridiikkaa. Talentum. 239 s.

KOSKINEN, Sami. 2009. Uusia linjauksia yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen. Tilintarkastus 6/2009. 56-59

LINNAKANGAS, Esko & MYRSKY, Matti. 2010. Elinkeinotulon verotus. Talentum. 546 s.

MUUKKONEN, Matti. 2008. Yhdistysoikeuden perusteet. Edita. 324 s.

MYRSKY, Matti & RÄBINÄ, Timo. 2015. Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Talentum. 884 s.

MYRSKY, Matti. 2014a. Yhdistysten ja säätiöiden verotus. Lakimiesliiton kustannus. 466 s.

MYRSKY, Matti. 2014b. Yleishyödylliset yhteisöt ja elinkeinotulojen verotus. Teoksessa Nykänen Pekka, Urpilainen Matti, Vahtera Veikko (toim.) Yritys, omistaja ja verotus - Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle. 237 – 250.

MYRSKY Matti. 2014c. Yleishyödylliset yhteisöt ja kehittyvä oikeuskäytäntö. Verotus 1/2014. 13 – 26.

MYRSKY, Matti. 2011a. Ennakkopäätökset verotuksessa. Talentum. 248 s.



- MYRSKY, Matti. 2011b. Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus – missä mennään? *Defensor legis*. 3/2011. 325 – 337.
- MYRSKY, Matti. 2010. KHO 2010 T 411 – Ovatko yleishyödyllisen yhteisön palvelukartan myynnistä saamat tulot sen veronalaista elinkeinotuloa? *Lakimies* 3/2010. 445 – 448.
- MYRSKY, Matti. 2009. Mikä on yleishyödyllisen yhteisön saamaa elinkeinotuloa? Ratkaisun KHO 2008:84 arviointia. *Lakimies*. 1/2009. 156 – 162.
- MÄÄTTÄ, Kalle. 2014. Verolakien tulkinta. Edita. 350 s.
- NURYEEV, Guych, SU, Shu-Hui & AIMABLE, Withz. The Effect of Financial Management on the Performance of Non-Profit Organizations: An Empirical Study in Haiti. *International Journal of Organizational Innovation*. April 2014, Vol. 6 Issue 4. 90 – 98
- OSSA, Jaakko. 2014. Yritystoiminnan verotus. Lakimiesliiton kustannus. 311 s.
- PERÄLÄ, Samuli & ETELÄMÄKI, Timo. 2013. Yhdistyksen ja säätiön tilinpäätösmalli. KHT-media. 235 s.
- RIIKONEN, Virve & SIISIÄINEN, Martti (toim.) 2002. Yhdistystoiminnan uusjako. Opintotoiminnan Keskusliitto. 127 s.
- SALOMAA, Petri, JOKINEN, Miika & PUUSTINEN, Tarmo. 2012. Yleishyödyllisten yhteisöjen verokohtelu saattaa muuttua. *Tilisanomat* 3/2012. 26 – 29.
- SIISIÄINEN, Martti, KINNUNEN, Petri & HIETANEN, Elina. (eds.) 2000. The Third Sector in Finland. Review to research of the Finnish Third Sector. The Finnish Federation for Social Welfare and Health. University of Lapland. 224 s.
- TALARI, Pekka T. 2010. Yhdistykset, säätiöt ja verotus. Edita. 257 s.
- TAPONEN, Eeva. 2012. Erityiskysymyksiä urheilun talkootyöstä. *Urheilu ja oikeus* 2012. 175 – 198.
- VIERROS, Heidi, PÖYHÖNEN Katariina & KALLIO, Mika. 2013. Yhdistykset ja säätiöt - kirjanpidon, tilinpäätöksen ja verotuksen erityiskysymyksiä. KHT-Media. 297 s.
- VIRÉN, Matti. 2014. Yleishyödylliset yhteisöt Suomessa. Verot, lahjoitukset ja avustukset tutkimuksen kohteena. *Forskningsrapporter från Svenska handelshögskolan*. Edita. 138 s.
- VUOKKO, Pirjo. 2010. Nonprofit-organisaatioiden markkinointi. *Sanoma Pro*. 320 s.
- WICKER, Pamela & BREUER, Christoph. 2011. Scarcity of resources in German non-profit sport clubs. *Sport Management Review*. Vol. 14. Issue 2. 188 – 201

## Virallislähteet

Yleishyödyllisten yhteisöjen verotus -työryhmän muistio. Toimenpide-ehdotuksia yleishyödyllisten yhteisöjen verotukseen liittyvien ongelmakohtien korjaamiseksi. Valtionvarainministeriön julkaisuja 31/2009. (VM 31/2009)

Ohje Dnro A47/200/2014, 26.6.2014, Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille. (Dnro A47/200/2014)

Ohje Dnro 508/32/2005, 12.10.2005. Talkootyön verotus. (Dnro 508/32/2005)

## Muut lähteet

Etelä-Saimaa 07.03.2013. Urheiluseurojen varainkeruu vaikeutuu. <http://www.esaimaa.fi/Online/2013/03/07/Urheiluseurojen%20varainkeruu%20vaikeutuu/2013115317980/4> (Etelä-Saimaa 2013)

KansalaisAreena ry. Vapaaehtoistyö Suomessa 2010 ja 2015 - tilastoaineistoa vapaaehtoistyöstä Suomessa. [http://www.kansalaisareena.fi/Vapaaehtoistyö\\_Suomessa\\_2010ja2015.pdf](http://www.kansalaisareena.fi/Vapaaehtoistyö_Suomessa_2010ja2015.pdf)

Patentti- ja rekisterihallitus. Yhdistysrekisteri. <https://www.prh.fi/fi/yhdistysrekisteri.html>

Yle Uutiset / Aamu-tv. 08.01.2015. Urheiluseurojen talkootyö voi kiinnostaa myös verottajaa. (YLE 2015a) [http://yle.fi/uutiset/urheiluseurojen\\_talkootyo\\_voi\\_kiinnostaa\\_myos\\_verottajaa/7724708](http://yle.fi/uutiset/urheiluseurojen_talkootyo_voi_kiinnostaa_myos_verottajaa/7724708)

Yle Urheilu. 05.07.2015. Tiesitkö tätä? – Tällöin talkootyö ei ole talkootyötä.(YLE 2015b) [http://yle.fi/urheilu/tiesitko\\_tata\\_talloon\\_talkootyo\\_ei\\_ole\\_talkootyota/8129207](http://yle.fi/urheilu/tiesitko_tata_talloon_talkootyo_ei_ole_talkootyota/8129207)

## Oikeustapaukset

KHO 2010 T 411

KHO 2008:84

KHO 1998 T 2233

KHO 1997:27

KHO 1997:26

KHO 1997:2

KHO 1996 T 4046

KHO 1996 T 3729

KHO 1996 T 979 (KVL 1995/237)

KHO 1991 B 557