

Uimaseuran jäsenistölle ja muille tuottaman liikuntapalvelun arvonlisäverotus

Johdanto

Tämän ohjeen (marraskuu 2018) tarkoituksena on selkeyttää verohallinnon liikuntapalvelujen arvonlisäverokannasta antamaa ohjetta uimaseurojen näkökulmasta. Verohallinnon ohjeessa on erikseen nostettu esille uimaopetus ja vauvauinti sekä muutoinkin käsitelty liikunnan opetusta ja valmennusta.

Uimaseurojen perustoimintaa on harrastekurssien järjestäminen sisältäen toimintaa vauvauinnista ja uimaopetuksesta aina ikääntyneiden liikuntaan ja vesijumppaan asti sekä uintiurheilun lajitoiminnan ja valmennuksen toteuttaminen. Uimaseuran säännöt määrittelevät sen perustehtävät ja niiden perusteella toteutetaan jäsenille toimintaa.

Uimaseura – rekisteröity yhdistys ja yleishyödyllisyys

Uimaliiton jäsenseurat ovat rekisteröityjä yhdistyksiä, joiden toimintaa säätelee yhdistyslaki. Yhdistyksen verotuksen kannalta on merkitystä sillä, onko yhdistys yleishyödyllinen. **Tuloverolain** mukaan myös uimaseura on yleishyödyllinen jos:

- se toimii yksinomaan ja välittömästi yleiseksi hyväksi aineellisessa, henkisessä, siveellisessä yhteiskunnallisessa mielessä
- sen toiminta ei kohdistu rajoitettuihin henkilöpiireihin
- se ei tuota toiminnallaan siihen osalliselle taloudellista etua osinkona, voitto-osuutena taikka kohtuullista suurempaa palkkana tai muuna hyvityksenä

Kaikkien tuloverolaissa lueteltujen **yleishyödyllisyysedellytysten tulee täyttyä yhtäaikaisesti**, jotta yhteisöä voidaan pitää yleishyödyllisenä. Yleishyödyllisyys arvioidaan sekä sääntöjen että tosiasiallisen toiminnan perusteella. Tällöin sekä sääntöjen että tosiasiallisen toiminnan on täytettävä yleishyödyllisyyden edellytykset.

Jos esimerkiksi seuran tarkoituksena on vain minimoida suppean henkilöpiirin harrastuksesta syntyneet kustannukset, yhdistystä ei voi pitää yleishyödyllisenä.

Jotta yhdistys on yleishyödyllinen sen

- tulee toimia yleiseksi hyväksi
- toiminta ei saa kohdistua rajattuun henkilöpiiriin ja
- toiminta ei saa tuottaa taloudellista etua toimintaan osallisille

Yleishyödyllisyys - laaja verovapaus

Tulovero

Yleishyödyllisyysasemalla on suuri merkitys, koska verotuksessa se määrittää seuran verotuksellisen aseman. Seura, joka on yleishyödyllinen, on tuloverolain mukaan verovelvollinen vain saamastaan elinkeinotulosta sekä muuhun kuin yleiseen tai yleishyödylliseen tarkoitukseen käytetyn kiinteistön tai kiinteistön osan tuottamasta tulosta kunnalle.

Yleishyödyllisyys tarkoittaa sitä, että seuran ei tarvitse maksaa tuloveroa seuraavista nk. henkilökohtaisista tuloista:

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

Uimaseuran ollessa yleishyödyllinen, sen ei tarvitse maksaa veroa nk. henkilökohtaisista tuloista kuten osingot, korkotulot, lahjoitukset jne.

Arvonlisävero

Tuloverolaissa tarkoitettu yleishyödyllinen yhteisö on arvonlisäverovelvollinen vain, jos sen harjoittamasta toiminnasta saatua tuloa pidetään mainitun lain mukaan yhteisön veronalaisena elinkeinotulona ja elinkeinotoimintojen yhteenlaskettu liikevaihto on tilikauden aikana yli 10.000 euroa. Yleishyödyllinen yhteisö on kuitenkin tietyin edellytyksin verovelvollinen ravintola- tai ateriapalvelun ottamisesta ja kiinteistöhallintapalvelun ottamisesta omaan käyttöön.

Yleishyödyllisellä yhteisöllä on oikeus hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta toiminnasta, vaikka toiminta ei olisi sen tuloveronalaista elinkeinotoimintaa.

Hakeutumisoikeus on myös sellaisella yhteisöllä, jonka liikevaihto on alle 10.000 euroa tilikaudessa.

Arvonlisäverovelvolliseksi hakeutumisesta ei kuitenkaan seuraa sitä, että toiminta olisi tuloverotuksessa elinkeinotoimintaa. Liiketoiminnan (arvonlisäverotus) ja elinkeinotoiminnan (tuloverotus) käsitteet eivät siten ole yhtenevät.

Uimaseura on arvonlisäverovelvollinen vain

- **jos sen toimintaa pidetään tuloverolain mukaan elinkeinotoimintana ja jos elinkeinotoimintojen yhteenlaskettu liikevaihto on tilikauden aikana yli 10.000 euroa tai**
- **jos se on hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta toiminnasta**

Verohallinnon ohje liikuntapalvelujen arvonlisäverokannasta

Arvonlisäveroa suoritetaan Suomessa tapahtuvasta myynnistä 24 prosentin verokannan mukaan. Kuitenkin palvelusta, jolla annetaan mahdollisuus liikunnan harjoittamiseen, veroa suoritetaan 10 prosentin verokannan mukaan.

Verohallinnon ohje *Liikuntapalvelujen arvonlisäverokanta (A75/200/2018)* selvittää milloin voidaan soveltaa alennettua verokantaa.

<https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/60609/liikuntapalvelujen-arvonlisaverokanta/>

Ohje koskee siten pääosin yhteisöjä (käytännössä yrityksiä), jotka harjoittavat elinkeinotoimintaa. Uimaseuroja ohje koskee vain siinä tapauksessa, että seura on hakeutunut arvonlisäverovelvolliseksi tai jos sen kurssitoimintaa pidetään elinkeinotoimintana. Seuran jäsenistölleen suuntaama perustoiminta ei ole elinkeinotoimintaa.

Verohallinnon ohje koskee elinkeinotoimintaa harjoittavan yhteisön (käytännössä yritykset) myymän liikuntapalvelun arvonlisäverokantaa. Seuran jäsenistölleen tarjoama kurssi- ja urheilutoiminta (kilpailut, uimakoulut, vesijumpat jne.) ei ole arvonlisäveron alaista.

Mitä on elinkeinotoiminta?

Elinkeinotoiminnan tunnusmerkit

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

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

Toiminnan liittyminen kyseisen yleishyödyllisen yhteisön tarkoituksen toteuttamiseen (säännöt) on yksi toiminnan verovapautta puoltava tunnusmerkki. Kuitenkin jos yhteisö harjoittaa **jäsenistön ulkopuolelle** suuntautuvaa 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.

Toiminnan määrittelemine elinkeinotoiminnaksi tapahtuu kokonaisarvion perusteella. Mitä lähempänä seuran toiminta on perinteistä jäseniä palvelevaa toimintaa, sitä varmemmin sitä ei katsota elinkeinotoiminnaksi.

Mitä laajemmin tuloa kerryttävä toiminta suuntautuu seuran ulkopuolisiin, sitä lähempänä ollaan elinkeinotoimintaa

Jos toiminnan yksinomaisena tarkoituksena on kerätä maksimaaliset tuotot seuran ulkopuolisilta tahoilta, kannattaa miettiä ollaanko aidosti toteuttamassa seuran tarkoitusta

Toiminnan liittyminen seuran yleishyödyllisen tarkoituksen toteuttamiseen on verovapautta puoltava tunnusmerkki.

Yleishyödyllisen yhteisön tulot, joita ei pidetä elinkeinotuloina

Tuloverolaissa on lisäksi erikseen säädetty, mitä muita kuin yllä mainittuja henkilökohtaisia tuloja ei pidetä yleishyödyllisen yhteisön elinkeinotuloina. Tällaisia tuloja ovat:

- 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
- jäsenlehdistä ja muista yhteisön toimintaa välittömästi palvelevista julkaisuista saatu tulo
- adressien, merkkien, korttien, viirien tai muiden sellaisten hyödykkeiden myynnin muodossa suoritetusta varojenkeräyksestä saatu tulo
- 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
- bingopelin pitämisestä saatu tulo.

Seura, joka on yleishyödyllinen, on lisäksi vapautettu veroista tuloverolaissa mainituista tuloista. Tyypillisiä tällaisia tuloja ovat seuran järjestämän tilaisuuden myyntituotot, kuten pääsylipputulot, makkaramyynti jne.

Mikä toiminta ei ole tulo- tai arvonlisäverollista yleishyödyllisen yhteisön tunnusmerkit täyttävälle uimaseuralle?

Seuran jäsenistölleen suuntaama kilpailu-, koulutus-, opetus- ja muu vastaava toiminta on yleishyödyllistä seuran toimintaa ja toiminnasta perittäviin maksuihin ei tarvitse lisätä arvonlisäveroa. Esimerkiksi uimaopetus, johon osallistuu vain seuran jäseniä ei ole arvonlisäverovelvollista.

Toiseksi seuran toimintaa voidaan suunnata myös potentiaaliseen jäsenistöön, jolloin toiminta on nk. jäsenhankintaa. Jäsenhankinnassa annetaan henkilölle mahdollisuus kokeilla lajia ja saada hänet innostumaan harrastukseen. Jäsenhankinnan kautta perittävät maksut ovat myös arvonlisäverosta vapaata.

Kolmanneksi muuhun kuin jäsenistöön tai potentiaaliseen jäsenistöön suuntautuva toiminta voidaan edelleen katsoa yleishyödylliseksi, jos se erityisesti pienimuotoisuutensa johdosta ei täytä elinkeinotoiminnan tunnuspiirteitä ja erityisesti jos se linkittyy seuran tarkoituksen toteuttamiseen. Uimakoulun järjestäminen pienelle seuran ulkopuoliselle ryhmälle voi pienimuotoisuutensa johdosta jäädä elinkeinotoiminnan ulkopuolelle ja olla siten myös tulo- ja arvonlisäverosta vapaa.

Tarjottaessa liikuntatoimintaa ulkopuolisille, on hyvä tarjota samassa yhteydessä mahdollisuutta liittyä seuran jäseneksi. Myytäessä toimintaa jäsenhankintatarkoituksessa on syytä tarjota toimintaa lajiin tutustumisena, jossa perimmäisenä tavoitteena on saada henkilö harrastamaan lajia jatkossa seurassa, seuran jäsenenä.

Uimaseura ei maksa arvonlisäveroa

- 1) jäsenistölleen suuntaamasta perustoiminnasta**
- 2) toiminnasta, joka on jäsenhankintaa**
- 3) pienimuotoisesta muihin kuin jäseniin tai jäsenhankintaan liittyvästä toiminnasta**

Tarjottaessa liikuntapalveluja seuran ulkopuolisille, on syytä markkinoida mahdollisuutta liittyä seuran jäseneksi.

YHTEENVETO

Tässä materiaalissa käsitellään pääosin seurojen kurssitoimintaa; uimaopetusta, vauvauintia, vesijumpaa ja uintitekniikan opetusta sekä seuran muuta perustoimintaa eli uintiurheilun valmennus- ja harrastustoimintaa.

- Tuloverolaki määrittelee yleishyödyllisyyden ja sen perusteella määräytyy myös arvonlisäverovelvollisuus
- Uimaseura ei maksa tulo- eikä arvonlisäveroa, mikäli yleishyödyllisyyden tunnusmerkit täyttyvät
 - o Seuran säännöissä on hyvä olla viittaus uimataidon kehittämiseen/edistämiseen ja hyvinvoinnin ja terveyden edistämiseen (seuran toiminnan tarkoitus)
- Jäsenistölle tarjottavasta toiminnasta ei makseta arvonlisäveroa
 - o Selkeintä on, että kaikki liikuntatoiminnassa mukana olevat ovat seuran jäseniä (esim. jäsenmaksu eriteltyinä kurssihinnassa)
 - o Eri jäsenyytyypit ovat mahdollisia, näistä tulee olla kirjaus säännöissä

- Kannattaa pohtia mikä on aidosti jäsenille toteutettavaa toimintaa ja mikä on varainhankintaa → jos tavoitteena on tehdä mittavaa varainhankintaa kurssitoiminnalla, kannattaa sen arvonlisäveron alaisuus tarkistaa verottajalta
- Seuran toiminnan tarkoitus määrittelee, millaista toimintaa seura voi jäsenistölleen tarjota
- Pienimuotoisesta ulkopuolisille tarjottavasta toiminnasta (nk. jäsenhankinta) ei makseta arvonlisäveroa
 - Rajaa on vaikea määritellä
- Uimaopetus muille tahoille (esiopetusryhmät, koulujen uimaopetus, yksityiset tekniikkaopetukset jne) on hyvä selvittää tapauskohtaisesti verottajan kanssa

Syventävää tietoa yleishyödyllisyydestä ja elinkeinotoiminnan määrittelystä löytyy Verohallinnon ohjeesta: *Verotusohje yleishyödyllisille yhteisöille* (A206/200/2016)

https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohjehakusivu/47999/verotusohje_yleishyodyllisille_yhteisoi3/

Esimerkkejä ko ohjeesta

Yleishyödyllisyys

Ohjeen esimerkki 17

Yhdistyksen tarkoituksena on edistää laskettelu- ja hiihtoharrastusta. Yhdistyksessä on 40 jäsentä. Yhdistyksen toiminnan tuotot muodostuvat suurimmaksi osaksi yhdistyksen jäsenten yhdistyksen lukuun tekemistä työsuorituksista. Lisäksi varoja kerätään jäsenmaksuin sekä laskettelu- ja hiihtomatkoista perittävien maksuin. Yhdistyksen varat käytetään laskettelu- ja hiihtomatkojen järjestämiseen sekä varusteiden hankintaan jäsenille. Yhdistyksellä ei ole muuta toimintaa. Yhdistyksen tarkoituksena on näin ollen vain minimoida jäsentensä laskettelu- ja hiihtoharrastuksesta syntyneet kustannukset. Yhdistystä ei voida pitää yleishyödyllisenä.

Elinkeinotoiminta:

Ohjeen esimerkki 26

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

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 vähennyskelpoisiksi 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.

Ohjeen esimerkki 27

Junioruurheilutoimintaa harjoittavalla yhdistyksellä on useita jaostoja ja joukkueita. Vaikka yhdistys on yksi verovelvollinen, harjoittaa yhdistyksen jokainen joukkue varainhankintaa itsenäisesti, kuitenkin yhdistyksen hallituksen luomissa puitteissa. Yksittäinen joukkue tekee yrityksille satunnaisia ja kertaluontoisia työsuorituksia, kuten pihan siivousta tai inventaarioita ilman toiminnan markkinointia tai pitkäkestoisia sopimuksia.

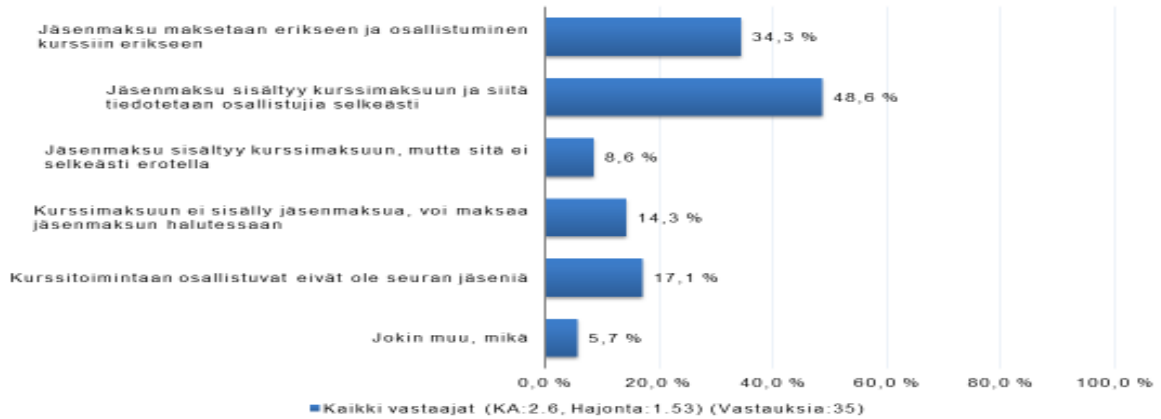
Tämän lisäksi joukkue myy vuoden aikana pienimuotoisesti erilaisia hyödykkeitä kuten keksejä ja sukia, joita eri yritykset tarjoavat sille varainhankintatarkoituksessa myytäväksi. Myynti toteutetaan talkootyönä joukkueen jäsenten toimesta ja se kohdistuu lähes yksinomaan joukkueen jäseniin, heidän perheenjäseniinsä sekä tuttaviiin ja naapureihin. Tuotteita ei muutoin markkinoida tai mainosteta. Myynti toteutetaan siten että tuotteita myyntiin tarjoavat yritykset toimittavat joukkueelle listat, joihin tuotteiden tilaukset ja tilaajat merkitään. Listat mahdollisista tilauksista toimitetaan yritykselle, joka toimittaa tämän jälkeen tuotteet joukkueelle. Joukkue jakaa tuotteet ostajille ja kerää maksut. Joukkue tilittää yritykselle saamansa maksut vähennettynä sovitulla provisiolla. Jokainen joukkueen myyntikampanja päätetään erikseen, eikä tuotteita myydä pysyvästä myyntipaikasta. Yhdistyksen tuotteista perimä hinta on korkeampi kuin vastaavista tuotteista muutoin maksetaan. Saadut tuotot käytetään koko joukkueen hyväksi yleishyödylliseen toimintaan. Yhdistyksen harjoittamaa varainhankintaa yhdistyksen urheiluseuratoiminnan hyväksi ei pidetä näissä oloissa yhdistyksen elinkeinotoimintana.

Ohjeen esimerkki 28

Yhdistyksen tarkoituksena on edistää liikunta- ja urheiluharrastusta. Yhdistys harjoittaa tavanomaista vapaaehtoiseen kansalaistoimintaan perustuvaa urheiluseuratoimintaa toiminta-alueellaan ja yhdistystä voidaan pitää yleishyödyllisenä yhteisönä. Yhdistys myy kerran vuodessa tilausten perusteella verryttelyasuja jäsenilleen. Noin puolet jäsenistä tilaa verryttelyasun vuosittain. Jäsenet maksavat verryttelyasusta saman verran kuin yhdistys, joten yhdistys ei saa toiminnasta voittoa. Yhdistyksen katsotaan toimivan näissä oloissa jäsenten yhteistilauksen välittäjänä, eikä harjoitettua toimintaa pidetä yhdistyksen elinkeinotoimintana.

Uimaseuroille tehdyn kyselyn tuloksia:

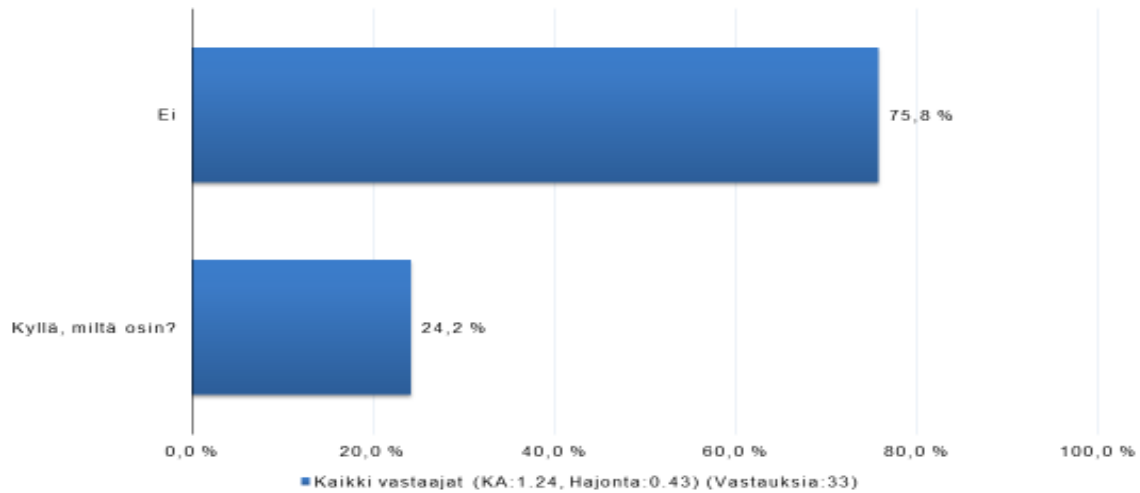
Kurssitoimintaan osallistujien maksut



Millaista toimintaa järjestätte seuran ulkopuolisille (ei-jäsenille)?



Ovatko seuran ulkopuolisille myymät palvelut arvonlisäverollista toimintaa? Jos on, kerro miltä osin.



Ovatko seuran ulkopuolisille myymät palvelut arvonlisäverollista toimintaa? Jos on, kerro miltä osin. - Kyllä, miltä osin? (Kaikki vastaajat)

- Yrityksille järjestettävät tyhjäpäivän ja tekniikkakurssit, Kaupungille ostopalveluna suoritettava vesipeuhulatoiminta.
- Ilmeisesti koululaisten uimakouluista opettajan tuntihinta katsottaisiin alvilliseksi toiminnaksi, koska eivät ole jäseniä.
- Saunan käyttöoikeus
- Seuralla on oma uintitarvikemyymälä, näyttötäulu, johon myydään mainoksia, vuokraamme liikuntasaliamme ja Wibit-temppurataa ulkopuolisille. Tämä puoli on ALV-alaista ja maksamme siitä arvonlisäveroa, liikevaihto on yli 10000€
- Muutoin kaikki ulkopuolisille tarjotut palvelut ovat alvillisia paitsi esiopetusryhmän uimakoulut.
- Koululaisten uinninopetus, uinninvalvonta ja yrityskurssit
- Emme myy kursseja muuten kuin jäsenille
- uimahallin mainostauluihin myytävät mainokset ovat arvonlisäverollisia

Onko seuran myymä palvelu arvonlisäverollista, mutta liikevaihdon jäädessä alle 10.000 euron arvonlisäveroa ei käytännössä makseta?

